

Udskriftsdato: mandag den 12. januar 2026

AFG nr 9150 af 29/01/2019 (Gældende)

Familien tilflyttet Danmark - ikke indtræden af fuld dansk skattepligt

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 18-1564994

Familien tilflyttet Danmark - ikke indtræden af fuld dansk skattepligt

Skatterådet svarer, at Spørger ikke bliver fuldt skattepligtig til Danmark i forbindelse med erhvervelse af en fælles bolig her i landet, hvor Spørgers ægtefælle og børn har etableret sig. Spørger vil alene tage ophold her i landet, som er kortvarige og skyldes ferie eller lignende. Spørger vil ikke opholde sig her i landet uafbrudt i mere end 3 måneder eller i alt mere end 180 dage inden for et tidsrum af 12 måneder regnet fra det tidspunkt, hvor der er sket erhvervelse af en bolig, og hvor Spørgers familie har etableret sig her i landet.

Skatterådsmøde 29. januar 2019 - SKM2019. 65. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at den fulde danske skattepligt ikke indtræder for Spørger, så længe Spørger opretholder det beskrevne arbejds-, opholds- og rejsemønster?
2. Hvis den fulde danske skattepligt indtræder, inden Spørgers engelske ansættelse ophører og bopæl i England opgives i april 2019, kan Skatterådet så bekræfte, at Spørger først vil blive anset for skattemæssigt hjemmehørende i Danmark fra dette tidspunkt, fra april 2019?

Svar

1. Ja, se dog begrundelse
2. Bortfalder

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er pt. bosiddende og skattemæssigt hjemmehørende i England, hvor Spørger igennem en årrække har boet med sin ægtefælle og fælles børn. Spørger er fuldt skattepligtig til England, hvor Spørger har sin erhvervsmæssige tilknytning, som partner i et investeringsselskab igennem de sidste 28 år. Spørger har således boet og været ansat i England siden august 1990.

Spørger og dennes familie har i juni 2018 lejet en helårsbolig i Danmark, som ægtefælle og børn er flyttet ind i juni 2018. Boligen er en lejlighed i en udlejningsejendom, som Spørger har erhvervet som investeringsobjekt under sit ophold i England. Spørger ejer nu alene en tredjedel af udlejningsejendommen via et dansk selskab og har erhvervet en lejelejlighed i ejendommen. Det skal desuden bemærkes, at ejendommen er sat til salg, hvorfor Spørger ikke længere vil have denne investering i Danmark, når den er solgt. Lejemålet i ejendommen er først blevet til rådighed for Spørger i sommeren 2018 efter endt istandsættelse af lejligheden. Spørgers børn har ikke tidligere boet i Danmark og tilflytningen sker bl.a. som led i børnenes skolegang. Hustruen og børnene er derfor tilflyttet Danmark forud for Spørger, således dette kunne muliggøre skolestart i august 2018. Det er endnu uvist, om Spørger og dennes familie ønsker at bosætte sig permanent i Danmark, eller familien eventuelt flytter til udlandet igen, f.eks. efter endt skolegang for deres børn. Spørgers børn er henholdsvis 11, 14 og 15 år.

Spørger ejer desuden et dansk sommerhus, som ikke er godkendt til helårsbeboelse, og som kun er brugt i forbindelse med ferier i Danmark.

Omkring april 2019 vil investeringsselskabet, som Spørger er partner i, påbegynde en aktivitet i Danmark med 8-9 ansatte. Investeringsselskabet, som har hovedkontor i England, har ikke tidligere haft erhvervsmæssig aktivitet i Danmark, men har enkelte investeringer i danske virksomheder. Spørger har ikke som led i sin ansættelse tilknytning til selskabets danske investeringer. Det kan i den forbindelse nævnes, at der ikke er rejst kapital i Danmark i de seneste 5 år.

Det er nødvendigt for Spørger at have sin fortsatte ansættelse i England og sin daglige base i England, hvor Spørger har sit team, som arbejder globalt med henblik på at rejse kapital. Spørger flytter til Danmark i forbindelse med, at investeringsselskabet åbner kontor i Danmark omkring april 2019.

Spørgers nuværende stilling og arbejde

Spørger har siden 2004 været partner i den virksomhed, hvor han er ansat. Siden 2005 har Spørger været Head of Investor Relations i virksomheden.

Indtil 2005 har Spørger været involveret i virksomhedens investeringer i Danmark og Norge som led i sit arbejde. I de perioder, hvor Spørger tidligere har haft forretningsrejser til henholdsvis Norge og Danmark, har han boet på hotel. Spørger har i den forbindelse ikke været involveret i forhandlingerne eller stiftermøder, men har i kortere perioder siddet i bestyrelsen for de danske selskaber. Som oplyst har Spørger ikke som led i sin ansættelse tilknytning til selskabets danske investeringer.

I forbindelse med købet af de danske virksomheder A og B (i 2014) var Spørger involveret i et begrænset omfang. Spørger deltog ikke i forhandlingerne om selve investeringen. Spørger var i perioden 15. januar 2015 til 18. december 2015 i bestyrelsen for henholdsvis AB group ApS og AB Holding ApS. I den periode var Spørger med til maksimalt 5-6 bestyrelsesmøder.

Der er 5 medarbejdere i Spørgers afdeling i England, der refererer til Spørger. En af disse er dog også netop blevet forfremmet til partner, og medarbejderne vil også referere til hende i England.

Spørger udfører primært arbejde i de lande, som investorbasen tilsiger. P.t er det primært en række lande i og uden for Europa bortset fra Danmark.

Fortsat erhvervsmæssig og økonomisk tilknytning til England samt bolig i England

Foruden sin nuværende ansættelse og deltagelse som partner i investeringsselskabet vil Spørger fortsat have rådighed over bopæl i England frem til april 2019. Derudover har Spørger fortsat bil i England, engelsk mobilabonnement, sin engelske ansættelseskontrakt, golf- og andre klubmedlemsskaber i England. Derudover har Spørger for nylig købt sig ind som aktionær i et hotel- og restaurantkompleks på landet i England. Spørger opretholder således sin sædvanlige dagligdag og tilknytning til England, som er opbygget gennem næsten 30 år, indtil han i april 2019 stopper sin engelske ansættelse og flytter til Danmark.

Spørger ejer over 90% af sine aktiver udenfor Danmark, og alene under 5 % af formuen har en tilknytning til Danmark, hvilket primært er den ovennævnte danske udlejningsejendom, som er sat til salg og hvor Spørger alene ejer en tredjedel via sit danske selskab samt en andel i en anden ejendom. Spørger har ingen ledelseshverv i Danmark i forbindelse med de danske investeringer.

Spørger vil efter sin tilflytning til Danmark fortsat opretholde sin personlige formue i sine investeringer udenfor Danmark, hvilket generelt er foretaget sammen med det selskab, som Spørger er partner i. Spørgers formue i udlandet udgør over xxx millioner kroner, og er placeret i en lang række forskellige investeringer og aktiver.

Uanset familien er tilflyttet Danmark i sommeren 2018, således at børnene kunne påbegynde deres danske skolegang efter endt sommerferie, vil Spørger i perioden indtil april 2019 forblive bosat i England, hvor Spørger vil opholde sig i hverdagene, og udføre sit indtægtsgivende erhverv. Spørger vil desuden som hidtil også foretage erhvervsrejser til andre lande som led i sin stilling i det engelske selskab.

Det er endnu ikke afklaret, hvorvidt Spørgers nye ansættelse i koncernen bliver i det danske selskab eller et andet centraleuropæisk selskab i koncernen, men ansættelsen i det engelske selskab vil ophøre fra april 2019.

Uanset om Spørger bliver ansat ved en dansk eller udenlandsk enhed i koncernen, ønsker han at flytte til Danmark i april 2019, da hans job ikke længere kræver, at han er bosat i England fra april 2019. Spørger forventer at flytte til Danmark pr. 1. april 2019.

Spørgers investeringer i Danmark forud for tilflytning

I tilknytning til oplysningerne om aktiver med tilknytning til Danmark, er det oplyst, at Spørger er stifter og ejer, medstifter og delejer og indirekte ejer i 5 danske selskaber. Spørger er ikke medlem af ledelsen i selskaberne eller på anden vis aktiv deltager. Der er således alene tale om passive investeringer i disse selskaber, og som nævnt udgør de danske investeringer under 5% af Spørgers samlede formue.

Spørgers ophold på ferie og lignende i Danmark indtil tilflytning

Spørger vil ikke afholdt arbejdsrelaterede ture til Danmark i perioden frem til april 2019, da Spørgers arbejde ikke har geografisk eller kommerciel tilknytning til Danmark. Spørger vil indrette sit arbejdsliv således, at arbejdsopgaver ikke udføres, når Spørger er på ferie og weekend i Danmark.

Hovedformålet med Spørgers ophold i Danmark i perioden juni 2018 til april 2019 er alene at besøge sin ægtefælle og børn i weekender og ferie, da Spørger ikke har nogen erhvervsmæssig tilknytning til Danmark, og vil således ikke rejse til Danmark for at udføre planlagt arbejde her i landet.

Grundet Spørgers stilling kan det ikke udelukkes, at Spørger må kunne forvente at besvare enkelte ikke planlagte e-mails, telefonopkald og SMS'er under Spørgers ophold i Danmark, uanset dette sker udenfor normal arbejdstid. Hvis det bliver nødvendigt vil det alene være e-mails og telefonopkald i et omfang, som kan hænde at opstå udenfor normal arbejdstid for de fleste i en stilling med en vis senioritet og medarbejdere refererende til vedkommende.

I forbindelse med ophold i weekenden i Danmark forventer Spørger at komme til Danmark fredag aften og tage af sted til England søndag aften eller mandag morgen. Spørger opholder sig således ikke i Danmark i normal arbejdstid.

Spørger påtænker at opholde sig i Danmark i forbindelse med ferie og weekender frem til april 2019 på følgende måde:

- Juni 2018: 2 weekender (8 dages ophold)
- Juli-august 2018: 19 dages sommerferie
- September 2018: 3 weekender (6 dages ophold)
- Oktober 2018: 2-3 weekender (8-12 dages ophold)
- November 2018: 2-3 weekender (8-12 dages ophold)
- December 2018: 2-3 weekender (8-12 dages ophold)
- Januar-Marts 2019: 2-3 weekender pr. måned (8-12 dages ophold pr. måned)

Spørgers ophold i forbindelse med ferie og weekend i Danmark i perioden juni 2018 til april 2019 forventes således at være mellem 81 til 105 dage og mest sandsynligt under 100 dage. Rejsedage ("brudte dage") i Spørgers forventede ophold i Danmark medregnes som hele dage i ovenstående opgørelse.

Spørger holder jul og vinterferie uden for Danmark. Udover at Spørger besøger familien i Danmark i nogle weekender og ferier, vil Spørgers familie ligeledes besøge Spørger i England. Foruden ferier i England vil familien også afholde ferier i andre lande end i Danmark og England.

Spørger vil således på intet tidspunkt opholde sig 3 måneder i træk eller 180 dage inden for en 12 måneders periode i Danmark. Desuden vil Spørger uanset forretningsrejser udenfor England opholde sig mere i England end i Danmark indtil april 2019.

Spørgers arbejds-, opholds- og rejsemønster fra april 2019

Spørger vil efter 1. april 2019 fortsat have meget rejseaktivitet uden for Danmark, men det er ikke muligt for Spørger præcist at fastslå det fremtidige arbejds-, opholds-, og rejsemønster efter 1. april 2019. Dog vil Spørger efter 1. april 2019 og 12 måneder frem fortsat ikke opholde sig i Danmark, således at opholdet vil overstige 180 dage (jf. kildeskattelovens § 7, stk. 1) eller 183 dage (jf. kildeskattelovens § 2, stk. 9, nr. 2) inden for nogen 12 måneders periode, bagudrettet fra 1. april 2019, også hvis der måles videre i op til 12 måneder efter den fulde skattepligt er indtrådt.

Spørgers repræsentant bemærker i den forbindelse, at de er af den opfattelse, at bestemmelsen i kildeskattelovens § 2, stk. 9, nr. 2, og den administrative praksis på 180 dage inden for 12 måneder, jf. skd. Medd. 1972.21.139, ikke fortsat skal tælles, når der er indtrådt fuld skattepligt efter kildeskattelovens § 1, da reglen samt praksis alene vedrører opgørelsen af ophold under perioden med begrænset skattepligt.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Det er Spørgers opfattelse, at Spørgers ophold i Danmark i perioden juni 2018 til april 2019 ikke udgør et kvalificeret ophold i Danmark efter kildeskattelovens § 7, stk. 1, hvorfor Spørger ikke bliver fuldt skattepligtig til Danmark, førend Spørger flytter til Danmark i april 2019, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, jf. § 7, stk. 1. Det er derfor Spørgers opfattelse, at spørgsmål 1 skal besvares med "Ja".

Hvis Spørgers fulde danske skattepligt skulle indtræde inden april 2019, er Spørger af den opfattelse at Spørger efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og England vil være skattemæssigt hjemmehørende i England, indtil Spørger flytter til Danmark i april 2019. Det er derfor Spørgers opfattelse, at spørgsmål 2 skal besvares med "Ja".

Vedrørende spørgsmål 1

Rådighed over bolig i Danmark

Det følger af kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, at fuld skattepligt her til landet påhviler personer, der har bopæl her i landet.

Det er Spørgers vurdering, at Spørger vil skulle anses for at have rådighed over bopæl i Danmark efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, ved Spørgers og ægtefælles rådighed over/erhvervelse af helårsbolig i Danmark.

Ophold i Danmark

Fuld skattepligt indtræder dog ikke ubetinget ved enhver erhvervelse af bopæl her i landet, idet kildeskattelovens § 7, stk. 1, fastslår, at personer, der erhverver bopæl her i landet uden samtidig at tage ophold her, først bliver fuldt skattepligtige, når de tager ophold her i landet.

Det følger af kildeskattelovens § 7, stk. 1, 2. pkt., at kortvarige ophold her i landet grundet ferie eller lignende, ikke anses for ophold i Danmark, jf. kildeskattelovens § 7, stk. 1, 2. pkt. Af Skd. Medd. 1972.21.139 følger, at et uafbrudt ophold her i landet på mere end 3 måneder eller samlede ophold inden for en til enhver tid værende 12 måneders periode på i alt mere end 180 dage ikke kan anses for ”kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende”.

Spørger forventer i perioden juni 2018 til april 2019 at opholde sig i Danmark mellem 81 og 105 dage, hvorfor Spørger ikke overstiger den absolutte grænse på 180 dages ophold inden for en 12 måneders periode, og hvorfor opholdet i Danmark vil være at anses som et ”kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende”.

Erhvervsmæssig beskæftigelse

I Den juridiske vejledning 2018-2 C. F. 1.2.2 er det fremhævet, at der skal foretages en konkret vurdering af, om opholdet her i landet har det fornødne præg af ferie eller lignende. Praksis er restriktiv med hensyn til, hvad der kan betegnes som ”ferie eller lignende”, idet alle former for arbejde som udgangspunkt er uforeneligt med ferie eller lignende, jf. SKAT meddelelse i SKM2011. 673. SKAT, hvilket betyder, at skattepligten indtræder, hvis der varetages et indtægtsgivende hvern i Danmark. Ifølge praksis vil sporadiske telefonopkald, besvarelse af e-mails og SMS, der vedrører arbejde, som udgangspunkt ikke medføre skattepligt her i landet, såfremt formålet med opholdet her i landet er ferie eller lignende, herunder samvær med ægtefælle og børn. Dog indtræder skattepligt her i landet, hvis de arbejdsrelaterede aktiviteter over en længere periode er udtryk for et mønster og har karakter af løbende, regelmæssig varetagelse af et indtægtsgivende erhverv, jf. Den juridiske vejledning 2018-2 C. F. 1.2.2.

Der henvises til Skatterådets bindende svar fra 7. juni 2007, offentliggjort i SKM2007. 353. SR, hvor Spørger efter i en årrække at have boet i USA købte en bolig i Danmark i 2005. Familien flyttede til boligen fra 1. august 2006, mens Spørger selv flyttede til Belgien for at arbejde mandag til fredag. Spørger opholdt sig midlertidigt hos familien i weekender og ferier. Skatterådet bekræftede, at Spørger som udgangspunkt ikke ville blive fuldt skattepligtig til Danmark i forbindelse med kortvarige ophold i Danmark på grund af ferie eller lignende. Såfremt Spørger udførte arbejde under sine ophold i Danmark, ville den fulde skattepligt indtræde første gang Spørger udførte arbejde i Danmark.

Skatterådets bindende svar fra 31. oktober 2014, offentliggjort i SKM2014. 750. SR, omhandlede en Spørger, der sammen med ægtefællen erhvervede helårsbolig i Danmark, hvorefter ægtefælle og børn flyttede til Danmark. Spørger var bosiddende i England i forbindelse med dennes arbejde, og efter familiens tilbageflytning til Danmark havde Spørger alene været i Danmark på kortvarige ophold i weekender og ferie med henblik på at besøge familien. Spørger kunne være nødt til at arbejde 1-2 dage om året under opholdet i Danmark. SKAT, tiltrådt af Skatterådet, fandt at Spørgers ophold i Danmark ikke mistede sit feriemæssige præg, hvorfor Spørgers skattepligt ikke ville indtræde efter kildeskattelovens § 7, stk. 1.

En tilsvarende situation var gældende i Skatterådets bindende svar af 9. marts 2015, SKM2015. 181. SR, hvor Spørger ikke blev fuldt skattepligtig ved ophold hos sin familie i Danmark i forbindelse med ferie eller lignende. Spørger arbejdede dagligt i England som direktør og var på ophold i Danmark 3 weekender om måneden. Spørger ville ikke arbejde under opholdene i Danmark, men ville besvare enkeltstående mails eller telefonopkald, som vedrører emner af uopsættelig karakter, på samme måde som enhver ledende medarbejder undertiden måtte forventes at gøre i løbet af weekender og ferie, selvom

virksomheden i øvrigt var lukket. SKAT, tiltrådt af Skatterådet, fandt at skattepligten ikke indtrådte ved Spørgers ophold i Danmark.

I Skatterådets bindende svar af 22. april 2015, offentliggjort i SKM2015. 273. SR, bekræftede Skatterådet, at Spørger ikke blev fuldt skattepligtig til Danmark efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, jf. § 7, stk. 1, hvis Spørger under weekend- eller ferieophold i Danmark besvarede sporadiske telefonopklad, mails og SMS'er. Skatterådet lagde i den forbindelse til grund, at der med "sporadisk" menes, at det ikke er påregneligt, at Spørger skulle besvare telefonopkald, mails og SMS'er under sine ophold i Danmark.

I modsætning til ovenstående afgørelser fandt Skatterådet i dets bindende svar af 18. maj 2015, offentliggjort i SKM2015. 329. SR, at Spørgers udførelse af erhvervsmæssige aktiviteter under ophold i Danmark, ville medføre indtræden af fuld skattepligt efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, jf. § 7, stk. 1. Spørger havde bopæl her til landet efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, men Skatterådet fandt at Spørgers ophold i Danmark ikke havde det fornødne præg af "ferie og lignende", da der var tale om påregneligt egentligt arbejde, som havde karakter af løbende, regelmæssig varetagelse af et indtægtsgivende erhverv.

Der kan ligeledes henvises til Skatterådets bindende svar, 10. juni 2015, offentliggjort i SKM2015. 393. SR, hvor Skatterådet bekræftede, at der ikke indtrådte fuld skattepligt til Danmark efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, jf. § 7, stk. 1, ved køb af helårsbolig i Danmark, da Spørgers ophold ikke oversteg den tidsmæssige grænse for, hvad der efter praksis anses for kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende. Skattepligten indtrådte ikke, hvis Spørger under sin ferie eller i forbindelse med weekender kun besvarede sporadiske telefonopkald, e-mails og SMS, der vedrørte arbejde, når formålet med opholdet her i landet i øvrigt var ferie og lignende. Dog ville skattepligt indtræde, såfremt Spørger under ophold i Danmark udførte arbejde, der havde karakter af løbende, regelmæssig varetagelse af et indtægtsgivende erhverv.

Tilsvarende var gældende i Skatterådets bindende svar af 13. oktober 2015, offentliggjort i SKM2015. 653. SR, hvor Skatterådet bekræftede, at Spørger ikke ville blive anset for fuldt skattepligtig efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, jf. § 7, stk. 1, hvis Spørger under kortere ferieophold i Danmark udførte enkeltstående og sporadiske arbejdsopgaver via mail og mobil, når der var tale om akutte situationer, der ikke var påregnelige og arbejdet ikke fulgte et fast mønster.

Der henvises yderligere til bl.a. Skatterådets bindende svar i SKM2015. 756. SR, SKM2016. 382. SR, SKM2016. 635. SR og SKM2017. 180. LSR, der omhandlede tilsvarende situationer, hvor Spørgere ikke blev fuldt skattepligtige til Danmark, jf. kildeskattelovens § 7, stk. 1, hvis Spørgere havde adgang til bopæl i Danmark, men alene tog kortvarigt ophold i denne og ikke udførte erhvervsarbejde eller at det alene var af sporadisk karakter.

Det skal i øvrigt bemærkes med henvisning til SKATs styresignal SKM2013. 715. SKAT, at såfremt Spørger havde opholdt sig i Danmark med et erhvervsmæssigt formål som omhandlet i styresignalet, ville arbejdsophold i op til 10 dage inden for en 12 måneders periode endda være tilladt, uden at skattepligt her til landet ville indtræde. Eftersom Spørger ikke opholder sig i Danmark i et erhvervsmæssigt formål, da han ikke skal varetage arbejdsopgaver i Danmark, ser vi det som udgangspunkt ikke relevant at drøfte nærmere, hvorfor skattepligt heller ikke ville indtræde i henhold til styresignalet SKM2013. 715. SKAT.

Henset til ovenstående praksis og at Spørger i forbindelse med Spørgers ophold i Danmark frem til april 2019 alene opholder sig her udenfor almindelig arbejdstid, ikke påtænker at indrette sig på at varetage arbejde i Danmark, og eventuel arbejdsmæssig kontakt under ophold i Danmark alene vil være i form af telefonopkald, besvarelse af mails og SMS af sporadisk, og ikke planlagt karakter, er det således Spørgers opfattelse, at Skatterådet kan besvare spørgsmål 1 bekræftende.

Vedrørende spørgsmål 2

Såfremt Spørgers fulde skattepligt skulle indtræde inden april 2019 vil Spørger have dobbeltdomicil og dermed være skattepligtig i både England og Danmark.

Det er således relevant at afklare Spørgers skattemæssige hjemsted efter artikel 4 i den dansk-britiske dobbeltbeskatningsoverenskomst (herefter benævnt som ”dobbeltbeskatningsoverenskomsten”).

Dobeltdomicil skal afgøres efter dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4, hvor det følger af artikel 4, stk. 1, at det skattemæssige hjemsted er den stat, hvor personen er *”skattepligtig på grund af hjemsted, bopæl, ledelsens sæde eller ethvert andet lignende kriterium”*.

I dette tilfælde har Spørger bopæl i både Danmark og England, hvorfor Spørger efter artikel 4, stk. 1, er hjemmehørende i begge stater. Det lægges herefter til grund, at Spørger er hjemmehørende i begge stater efter artikel 4, stk. 1, hvorefter Spørgers skattemæssige hjemsted skal afklares efter dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4, stk. 2. Heraf følger, at hvor en fysisk person anses for hjemmehørende i begge stater, skal vedkommende anses for hjemmehørende i den stat, hvor vedkommende har:

- a) Fast bolig til rådighed
- b) De stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (midtpunkt for livsinteresser),
- c) Sædvanligt ophold,
- d) Statsborgerskab.

Der er tale om en prioriteret rækkefølge, jf. Den juridiske vejledning 2018-2 C. F. 8.2.2.4.1.2.

Da Spørger har fast bolig til rådighed i både England og Danmark er næste spørgsmål, hvor Spørger har midtpunkt for sine livsinteresser.

For så vidt angår Spørgers personlige interesser har Spørger sin ægtefælle og deres børn bosiddende i Danmark fra juni 2018, og børnene vil gå i skole her i landet fra august 2018. Spørger vil besøge dem i ferier og weekender fra fredag aften til søndag aften eller mandag morgen – dog ikke hver weekend, jf. ovenstående beskrivelse af påtænkt rejsemønster. Derudover vil Spørger besøge familien i Danmark i forbindelse med ferie. Ligeledes vil familien besøge Spørger i England.

Spørger har imidlertid ikke sine økonomiske forbindelser i Danmark – kun en mindre investering i fast ejendom i Danmark, som i øvrigt bemærket er sat til salg – og vil ikke udføre sit erhverv i Danmark.

For så vidt angår Spørgers økonomiske interesser er de hovedsageligt placeret i England, idet det er her Spørgers erhverv udøves samt hvor den væsentligste del af hans investeringer findes eller er foretaget fra, hvilket udgør aktiver og investeringer for over 850 mio. kr., som er en formue opbygget over 30 år under opholdet i England.

Det er således Spørgers opfattelse, at ovennævnte økonomiske interesser og den betydelige formue uden for Danmark taler for, at Spørger anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i England. Omvendt taler Spørgers personlige interesser for, at Spørger skal anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i Danmark.

Der kan i den forbindelse henvises til Skatterådets bindende svar af 7. november 2016, offentliggjort i SKM2016. 496. SR, hvor Skatterådet fandt at på grund af Spørgers stærke tilknytning til Italien kunne det ikke afgøres, i hvilken stat personen havde midtpunkt for livsinteresser. Da personen overvejende

opholdt sig i Italien, blev den pågældende anset for skattemæssigt hjemmehørende i Italien efter den dansk-italienske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 4.

Ifølge Spørger, kan det derfor ikke umiddelbart afgøres, i hvilken stat Spørger har midtpunkt for sine livsinteresser. Spørger skal derfor anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor Spørger sædvanligvis har ophold, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4, stk. 2, litra b.

Spørger opholder sig hyppigere i England end Danmark i perioden juni 2018 til april 2019, da Spørger primært vil opholde sig i hverdagene i England, og alene være i Danmark i forbindelse med weekender og ferier.

Der kan endvidere henvises til Skatterådets bindende svar af 9. januar 2015, offentliggjort i SKM2015. 28. SR, hvor Skatterådet fandt, at da Spørger havde økonomiske/arbejdsmæssige interesser i Danmark, men både personlige og økonomiske/arbejdsmæssige interesser i Sverige, samt at Spørgers engagement samlet var større i Sverige end i Danmark, var det Skatterådets samlede vurdering, at Spørger havde midtpunkt for sine livsinteresser i Sverige. I vurderingen blev der desuden lagt vægt på, at Spørger opholdt sig ca. 150-160 dage i Sverige om året, mens Spørgers ægtefælle og parrets hjemmeboende børn opholdt sig cirka 100 dage om året i Sverige. Skatterådet fandt derfor, at Spørger måtte anses for skattemæssigt hjemmehørende i Sverige.

Henset til denne praksis og henset til at Spørger opholder sig hyppigere i England end i Danmark, er det Spørgers samlede vurdering, at såfremt Spørger skulle blive fuldt skattepligtig i både Danmark og England, skal Spørger anses for at være hjemmehørende i England indtil april 2019, hvor spørger flytter til Danmark, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4, stk. 2, litra b.

Det er således Spørgers opfattelse, at Spørger vil have sit skattemæssige hjemsted i England indtil april 2019, og at Danmark dermed er kildeland i perioden juni 2018 til april 2019.

Det er på baggrund af ovenstående således Spørgers opfattelse, at Skatterådet kan besvare spørgsmål 2 bekræftende.

Høringssvar fra spørgerens repræsentant

Skattestyrelsen lægger i deres indstilling blandt andet vægt på oplysningen om, at spørgers samlede ophold vil udgøre mindre end 180 dage inden for en tolv måneders periode, og at der ikke bliver tale om et samlet ophold på 3 måneder i træk. Der lægges endvidere vægt på, at dette ifølge det oplyste gælder fra juni 2018, hvor spørgers ægtefælle og børn er flyttet til Danmark og har etableret sig i den fælles helårsbolig og til 12 måneder efter spørger er flyttet til Danmark pr. 1. april 2019.

Vi mener ikke, at det kan være afgørende for indstillingen, hvorvidt spørger efter 1. april 2019 opholder sig mere 180 dage i Danmark, når der tælles fra juni 2018 og ind i perioden, hvor den fulde skattepligt er indtrådt. Det er vores vurdering, at 180 dages tællingen stopper efter den fulde skattepligt er indtrådt. Skattestyrelsen lægger imidlertid til grund, at der skal anlægges en tilsvarende fortolkning, som den der anvendes ved fortolkning af opholdsreglen i kildeskattelovens § 1, stk.1, nr. 2, jf. § 8 stk.1 (6 måneders-reglen).

Bestemmelsens ordlyd i KSL § 8, stk. 1 "*indtræder skattepligten fra begyndelsen af det ophold her i landet, der begrundes skattepligten*" samt praksis understøtter denne fortolkning af reglerne omkring forståelsen af opholdsreglen i kildeskattelovens §1, stk.1, nr. 2. I LSRM 1983,157 samt TfS 1998, 795, fastslås det, at de nævnte bestemmelser i kildeskattelovens §1, stk.1, nr. 2 jf. § 8, stk.1 skal ses i en sammenhæng. Det betyder, at ophold af en vis længde (minimum 6 måneder) opgøres og fører til fuld

skattepligt fra begyndelsen af opholdet, selvom personen efter et ophold på mindre end seks måneder er blevet fuldt skattepligtig på grund af bopæl.

Der er imidlertid intet i praksis, der understøtter, at en tilsvarende fortolkning skal anvendes i forbindelse med anvendelse af KSL § 7, stk. 1. Såfremt det var tilfældet ville det kunne resultere i indtræden af fuld skattepligt tilbage i tid, til forudgående enkeltstående opholdsdage, hvor personen på ingen måde kan siges at have taget ophold i Danmark, men på grund af en senere reel tilflytning og indtræden af fuld skattepligt efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1. Formålet med de 180 dage må være et maksimalt niveau for antal dage, som kan tillades så længe en situation opretholdes, som er omfattet af KSL § 7 og dermed det antal dage, der kan tillades, førend der kan siges at være taget "et ophold" iht. KSL § 7. At fortsætte tællingen af disse dage efter situationen er ændret, og kombinere dem med en efterfølgende periode, hvor skatteyder har erhvervet en bopæl i Danmark, og skattepligt dermed er indtrådt efter reglen i KSL § 1, stk. 1, nr. 1 vil efter vores vurdering være en forkert anvendelse af praksis omkring 180 dages reglen. Og med den konsekvens at skattepligt indtræder tilbage i tid for en periode, hvor tælling skal bruges til at opgøre den maksimale tilstedeværelse, som er tilladt, førend der er taget ophold.

F.eks. kan man tænke sig det eksempel, hvor personen kommer til Danmark en enkelt dag for at underskrive slutsedlen på huset og formelt set har rådighed over dette, og derefter tager tilbage til arbejds- og opholdslandet og først f.eks. fire måneder senere tager ophold i Danmark. Det kan næppe have været meningen med reglen i § 7, at personen i denne situationen bliver fuldt skattepligtig fra slutsedlen blev underskrevet.

Det vil altså sige der lægges alene vægt på opholdet i den mellemliggende periode fra huskøb til det senere decideret ophold påbegyndes i Danmark, og dage efter denne indtræden af skattepligt ved den egentlige tilflytning tillægges ikke betydning til at statuere skattepligt forud for denne dato pga. de 180 dage overskrides ved inddragelse af dage i perioden efter personen tog ophold i Danmark.

Tilsvarende vil en kombination af tællingen af opholdsdage i Danmark for nogle skattepligtsregler i sammenhæng med andre skattepligtsregler give en utilsigtet situation. F.eks. vil tællingen af 183 dages reglen for personer, som har opholdsdage i Danmark, mens de er ansat og erhverver indkomst fra en udenlandsk arbejdsgiver uden fast driftssted i Danmark, jf. KSL § 2, stk. 9 i kombination med KSL § 1, stk. 1, nr. 1 eller KSL § 2, stk. 1, nr. 1, betyde at det vil være vanskeligt for nogen personer at opfylde betingelserne for KSL § 48E. De fleste, som omfattes af KSL § 48E vil have være tilstede i Danmark forud for ansættelsen hos den danske arbejdsgiver, f.eks. i forbindelse med jobinterview eller underskrift, mens der fortsat var ansættelse hos en udenlandsk arbejdsgiver. Såfremt de 183 dage i KSL § 2, stk. 9 fortsat skulle tælles efter indtræden af fuld eller begrænset skattepligt for den danske arbejdsgiver efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1 eller KSL § 2, stk. 1, nr. 1 vil det være vanskeligt at opfylde betingelse om, at der ikke må have været dansk skattepligt forud for ansættelsen hos den danske arbejdsgiver, da 183 dages reglen dermed ville medføre indtræden af skattepligt bagudrettet og forud for skattepligt pga. arbejde for den danske arbejdsgiver. På tilsvarende vis skal de 183 dage i KSL § 2, stk. 9 derfor tælles tilsvarende som de 180 dage i KSL § 7, dvs. de skal kun opgøres, så længe situationen fortsat er omfattet af den pågældende skattepligtsbestemmelse og ikke efter der er indtrådt skattepligt efter en anden regel, således de får tilbagevirkende kraft.

Til sammenligning kan også nævnes anvendelsen og tællingen af 183 dages reglen i artikel 15 i dobbelt-beskatningsoverenskomsterne. Det fremgår af kommentar 5.1. til artikel 15 i 2017 OECDs modeloverenskomst, som handler om, hvordan de 183 dage skal opgøres, at "*Dage, i hvilke skatteyderen er hjemmehørende i kildestaten, skal imidlertid ikke tages i betragtning ved beregningen*". Denne kommentar og de tilknyttede eksempler illustrerer tilsvarende, at når en skatteymers situation skifter, og denne efter en periode med under 183 dages ophold bliver hjemmehørende i den hidtidige kildestat pga. en flytning til

denne stat, så vil der ikke indtræde skattepligt bagudrettet for perioden forud for hjemstedsflytningen til staten, uanset 183 dages reglen formelt er opfyldt, hvis dagene efter flytningen skulle tælles med.

Det er derfor vores kommentar til forslag til indstillingen, at afsnittet vedr. dette bør omformuleres, således at der udelukkende kan lægges vægt på de 180 dage i perioden, indtil spørger tager ophold i Danmark.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at den fulde danske skattepligt ikke indtræder for Spørger, så længe Spørger opretholder det beskrevne arbejds-, opholds- og rejsemønstre.

Begrundelse

Ifølge kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, foreligger der fuld skattepligt for personer, der har bopæl her i landet.

I praksis vil statuering af bopæl i henhold til kildeskattelovens bestemmelser være afhængig af, om den pågældende person har rådighed over en helårsbolig her i landet. Udgangspunktet er, at en sådan rådighed vil være en nødvendig og samtidig tilstrækkelig betingelse til at statuere bopæl.

Spørger har efter det oplyste sammen med sin ægtefælle og børn rådighed over en helårsbolig her i landet, som kan udgøre en bopæl for Spørger.

Fuld skattepligt indtræder dog ikke ubetinget ved enhver erhvervelse af bopæl her i landet, idet kildeskattelovens § 7, stk. 1, fastslår, at personer, der erhverver bopæl her i landet uden samtidig at have ophold her, først bliver fuldt skattepligtige, når de tager ophold her i landet. Som sådant ophold anses ikke kortvarige ophold på grund af ferie eller lignende.

Ifølge praksis anses et uafbrudt ophold her i landet af en varighed på mere end 3 måneder, eller samlede ophold på i alt mere end 180 dage inden for et tidsrum af 12 måneder, ikke for kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende. Ved beregning af opholdets længde her i landet medregnes rejsedage ("brudte døgn") som hele dage.

Denne praksis angiver dermed det maksimale ophold, som en person kan have her i landet, uanset at personen har erhvervet en bopæl her. Hvis grænsen for dette maksimale ophold overskrides, indtræder den fulde danske skattepligt ifølge praksis fra begyndelsen af opholdet.

Spørgers nuværende ansættelse ophører i april 2019, og det er oplyst, at Spørger fra dette tidspunkt fortsat vil være knyttet til samme koncern, idet koncernen i april 2019 etablerer en enhed i Danmark. Spørger forventer under alle omstændigheder at flytte til Danmark i april 2019 – forventeligt pr. 1. april 2019.

Trods forventet fortsat omfattende rejseaktivitet lægges det ud fra det oplyste til grund, at Spørger vil varetage sine erhvervsmæssige aktiviteter med udgangspunkt i Danmark fra den 1. april 2019, hvor Spørger forventer at flytte til Danmark, og fuld dansk skattepligt indtræder derfor senest i den forbindelse.

Baseret på de foreliggende oplysninger hvoraf det fremgår, at Spørger på nuværende tidspunkt er fuldt skattepligtig i England vil den fulde danske skattepligt kunne indtræde tidligere baseret på Spørgers ophold i Danmark.

Den fulde danske skattepligt indtræder således ifølge praksis fra begyndelsen af opholdet, såfremt Spørger har et uafbrudt ophold her i landet af en varighed på mere end 3 måneder, eller samlede ophold på i alt mere end 180 dage inden for en 12 måneders periode.

Når Spørgers ophold i Danmark skal opgøres, skal dette efter gældende praksis ske inden for en periode på 12 måneder. Efter Skattestyrelsens opfattelse skal denne praksis anvendes, selvom dette medfører, at denne 12 måneders periode rækker længere end til den 1. april 2019. Der tages her udgangspunkt i det tidspunkt, hvor Spørgers ægtefælle og børn er flyttet til Danmark og har etableret sig i den fælles helårsbolig her i landet, hvilket er sket i juni 2018.

Der anlægges dermed en tilsvarende fortolkning, som den der anvendes ved fortolkning af opholdsreglen i kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, jf. § 8, stk. 1, hvor et ophold af 6 måneder opgøres og fører til fuld skattepligt fra begyndelsen af opholdet, selvom personen efter et ophold på mindre end 6 måneder er blevet fuldt skattepligtig på grund af bopæl.

Ved besvarelsen lægges det oplyste til grund. Heraf fremgår, at spørgers samlede ophold vil udgøre mindre end 180 dage inden for en 12 måneders periode, og at der ikke bliver tale om samlede ophold på 3 måneder i træk. Efter det oplyste gælder dette fra juni 2018, hvor Spørgers ægtefælle og børn er flyttet til Danmark og har etableret sig i den fælles helårsbolig her i landet og til 12 måneder efter at Spørger er flyttet til Danmark pr. 1. april 2019.

Den fulde danske skattepligt vil også kunne indtræde tidligere, såfremt Spørger under ophold i Danmark forud for april 2019 varetager et indtægtsgivende erhverv, fordi et sådant ophold ikke er et ”kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende”.

Når det gælder erhvervsmæssige aktiviteter i perioden fra juni 2018, hvor Spørgers ægtefælle og børn er flyttet til Danmark og har etableret sig i den fælles helårsbolig her i landet og til Spørger er flyttet til Danmark pr. 1. april 2019 lægges det oplyste tilsvarende til grund ved besvarelsen.

Det fremgår således heraf, at Spørger i overensstemmelse med praksis, herunder SKM2015. 181. SR i perioden fra juni 2018 frem til april 2019 alene opholder sig her i landet udenfor almindelig arbejdstid, ikke påtænker at indrette sig på at varetage arbejde i Danmark, og at eventuel arbejdsmæssig kontakt under ophold i Danmark alene vil være i form af telefonopkald, besvarelse af mails og SMS af sporadisk og ikke planlagt karakter. Dertil kommer, at de medarbejdere der refererer til Spørger i hans stilling som Head of Investor Relations efter det oplyste også vil referere til en anden nyudnævnt partner i England.

På dette grundlag vil der ikke indtræde fuld skattepligt for spørger i perioden fra juni 2018, hvor Spørgers ægtefælle og børn er flyttet til Danmark og har etableret sig i den fælles helårsbolig her i landet og til Spørger er flyttet til Danmark pr. 1. april 2019.

Spørgers passive kapitalanbringelser i Danmark, findes under hensyn til det oplyste om omfanget og karakteren af investeringerne, ikke i sig selv at føre til et andet resultat.

Skattestyrelsens bemærkninger til høringssvaret

Spørgers repræsentants bemærkninger om indtræden af fuld skattepligt fra begyndelsen af opholdet angiver et eksempel på den gældende praksis. Indtræden af fuld skattepligt i begyndelsen af opholdet er således en konsekvens af overskridelse af det maksimale ophold, som i praksis er fastlagt til et uafbrudt ophold her i landet af en varighed på mere end 3 måneder, eller samlede ophold på i alt mere end 180 dage inden for en 12 måneders periode i en situation, hvor personen har erhvervet bopæl her i landet.

Den af Spørgers repræsentant nævnte afgørelse i TfS 1992, 388 vedrører en påtænkt situation, hvor der endnu ikke er erhvervet en bolig i Danmark, og man kan derfor ikke ud af faktum se, hvor lang en periode der går inden opholdet i udlandet afsluttes. Såfremt anskaffelsen af bolig i Danmark var nært forestående på tidspunktet for forespørgslen, ville perioden for vurdering af opholdets omfang dog udgøre mere end 12 måneder.

Spørgers repræsentant nævner reglen om indtræden af fuld skattepligt ifølge kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, jf. § 8, stk. 1. Efter denne regel indtræder der fuld dansk skattepligt, hvis personer, der uden at have bopæl her i landet opholder sig her i et tidsrum af mindst 6 måneder, heri medregnet kortvarige ophold i udlandet på grund af ferie eller lignende.

Som det fremgår af begrundelsen er det Skattestyrelsens opfattelse, at den gældende praksis for opgørelsen af ophold i forbindelse med indtræden af fuld skattepligt ifølge kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, jf. § 7 skal anvendes, selvom dette medfører, at 12 måneders perioden rækker længere end til den 1. april 2019. Der tages som nævnt udgangspunkt i det tidspunkt, hvor Spørgers ægtefælle og børn er flyttet til Danmark og har etableret sig i den fælles helårsbolig her i landet, hvilket er sket i juni 2018.

Det fremgår af Landsskatterettens afgørelse i LSRM 1983, 157 at reglerne om indtræden af fuld skattepligt må ses i sammenhæng (nugældende kildeskattelovs § 1, stk. 1, nr. 1 og § 1, stk. 1, nr. 2). Når klageren i sagen tog bopæl her i landet, måtte betingelserne for ophold af en vis længde så meget mere være opfyldt. Det betød i sagen, at klageren blev fuldt skattepligtig fra begyndelsen af opholdet, selvom opholdet forud for bopælen isoleret set udgjorde en kortere periode end 6 måneder. Denne afgørelse blev ligeledes inddraget ved afgivelse af bindende svar i SKM2013. 729. SR.

Det fremgår af Landsskatterettens afgørelse i TfS 1998, 795, at den fulde skattepligt indtrådte på grund af ophold her i landet (nugældende kildeskattelovs § 1, stk. 1 nr. 2, jf. § 8) uanset at klageren en måned efter erhvervede en bolig her i landet med henblik på fast bosættelse og ophold (nugældende kildeskattelovs § 1, stk. 1 nr. 1 jf. § 7).

Når Spørgeren har erhvervet en helårsbolig her i landet, hvor Spørgers ægtefælle og børn har etableret sig, indtræder Spørgers fulde skattepligt efter praksis fra begyndelsen af opholdet, såfremt Spørger opholder sig her i landet uafbrudt i mere end 3 måneder, eller har samlede ophold på i alt mere end 180 dage inden for en 12 måneders periode.

Spørgers repræsentants bemærkninger vedrørende indtræden af begrænset skattepligt ifølge kildeskattelovens § 2, stk. 9, har ikke betydning for Spørger, idet det stillede spørgsmål vedrører vurdering af indtræden af fuld skattepligt ifølge kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 jf. kildeskattelovens § 7.

Spørgers bemærkninger om mulig anvendelsen af kildeskattelovens § 48 E, har ikke betydning for Spørger, idet det stillede spørgsmål vedrører vurdering af indtræden af fuld skattepligt ifølge kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 jf. kildeskattelovens § 7 og ikke anvendelsen af reglen i kildeskattelovens § 48 E.

Spørgers repræsentants bemærkninger vedrørende fortolkning af 15 i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, herunder modeloverenskomstens artikel 15 og kommentarerne hertil vedrører vurderingen af beskatningsretten til løn. Bemærkningerne har ikke betydning for Spørger, idet det stillede spørgsmål vedrører vurdering af indtræden af fuld skattepligt ifølge kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, jf. kildeskattelovens § 7 og ikke beskatningsretten til løn ifølge en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Vurdering heraf kræver i øvrigt, at det skattemæssige hjemsted ifølge den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomst fastlægges. Der henvises til begrundelsen for svaret på spørgsmål 2 nedenfor.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Ja, se dog begrundelse".

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at Spørger først vil blive anset for skattemæssigt hjemmehørende i Danmark fra april 2019, hvis den fulde danske skattepligt indtræder, inden Spørgers engelske ansættelse ophører og bopæl i England opgives i april 2019.

Begrundelse

Vurdering af skattemæssigt hjemsted efter artikel 4 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien forudsætter, at spørger er omfattet af fuld skattepligt både til Danmark og Storbritannien efter begge landes interne regler.

Det er oplyst at spørger har fast bolig til sin rådighed i Storbritannien, og at han er fuldt skattepligtig der.

Da Spørger med besvarelse af spørgsmål 1 ikke anses for fuldt skattepligtig i Danmark for perioden forud for april 2019 er forudsætningen for vurderingen bortfaldet.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Bortfalder".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 og § 7, stk. 1

§1: "Pligt til at svare indkomstskat til staten i overensstemmelse med reglerne i denne lov påhviler:

1) personer, der har bopæl her i landet,"

§ 7: For en person, der erhverver bopæl her i landet uden samtidig at tage ophold her, indtræder skattepligt i henhold til bestemmelsen i § 1, nr. 1. først, når han tager ophold her i landet. Som sådant ophold anses ikke kortvarigt ophold her i landet på grund af ferie eller lignende.

Praksis

Uddrag af Den juridiske vejledning 2018-2, afsnit C. F. 1.2.1.

Regel

Personer er fuldt skattepligtige, når de har bopæl her i landet. Se KSL § 1, stk. 1, nr. 1.

Bopæl

Ved afgørelsen af, om betingelsen om bopæl er opfyldt, lægges der vægt på, om personen ved at etablere husstand, leje sig bolig eller ved andre foranstaltninger har tilkendegivet, at vedkommende har til hensigt at have hjemsted her i landet.

Så det er både

- de faktiske boligforhold og
- den/de subjektive hensigter,

der har betydning for, om personen er fuldt skattepligtig her i landet efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1.

Helårsbolig

I praksis vil skattepligten efter bopælskriteriet være afhængig af, om personen har rådighed over en helårsbolig her i landet. Udgangspunktet er, at en sådan rådighed vil være en nødvendig og samtidig en tilstrækkelig betingelse for at statuere bopæl. Se fx SKM2016. 557. SR.

Selv om der er givet dispensation fra bopælspligten, anses personen stadig for at have bolig til rådighed i Danmark. Se fx SKM2006. 212. SR og SKM2015. 756. SR.

Det er de faktiske boligforhold, der er afgørende. Andre mere formelle kriterier, fx

- til- og framelding til folkeregisteret,
- en postadresse eller
- en ansøgning om opholdstilladelse

spiller ikke nogen selvstændig rolle. Se fx LSRM 1981, 99 og skd. 1983.65.170. ØLD.

Indtræden og udtræden af skattepligt

For personer, der bor i udlandet, og som erhverver bolig i Danmark, indtræder skattepligten først, når den pågældende tager ophold her i landet. Se KSL § 7, stk. 1.

Uddrag af Den juridiske vejledning 2018-2, afsnit C. F. 1.2.2.

Regel

For en person, der erhverver bopæl her i landet uden samtidig at tage ophold her, indtræder den fulde skattepligt først, når den pågældende tager ophold her i landet. Kortvarigt ophold her i landet på grund af ferie eller lignende, anses ikke for ophold i Danmark. Se KSL § 7, stk. 1.

Det er denne regel, der afgør spørgsmålet om skattepligtens indtræden, når en person råder over en helårsbolig. Skattepligten indtræder således ikke kun fordi, den pågældende fx har de stærkeste personlige relationer til Danmark.

Efter bestemmelsen indtræder skattepligten ved en kombination af bopæl og ophold her i landet. I praksis er erhvervelse af bopæl som udgangspunkt ensbetydende med, at den pågældende eller dennes ægtefælle har købt eller lejet sig en bolig her i landet. Men den pågældende kan også have erhvervet bopæl her i landet ved at bo hos forældre mv.

Bopæl erhverves ved køb eller leje af helårsbolig, men som udgangspunkt ikke ved køb eller leje af et sommerhus. Hvis personen eller dennes ægtefælle benytter sommerhuset som helårsbolig, behandles sommerhuset på samme måde som en helårsbolig. Se SKM2015. 313. SR og SKM2015. 290. SR. Det samme gælder benyttelsen af andre boligformer. Om bopæl, se nærmere afsnit C. F. 1.2.1.

Det forekommer, at en person, der er fuldt skattepligtig i udlandet, ønsker at blive anset for fuldt skattepligtig i Danmark. En skatteyder kan ikke vælge at blive omfattet af reglerne om fuld skattepligt, hvis betingelserne herfor ikke er opfyldt. Dette kan ofte få konsekvenser for opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Se SKM2002. 230. VLR, SKM2009. 482. VLR og SKM2013. 543. ØLR.

Absolutte grænser for opholdets længde

Skattepligten indtræder ikke ved et kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende.

Efter praksis anses et uafbrudt ophold her i landet af en varighed på mere end 3 måneder, eller samlede ophold på i alt mere end 180 dage inden for et tidsrum på 12 måneder, ikke for "kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende". Se skd. 1972.21.139.

Overstiger opholdets længde disse grænser, indtræder skattepligten på det tidspunkt, hvor personen tager ophold her. Se KSL § 7, stk. 1.

Ved beregning af opholdets varighed her i landet medregnes rejsedage ("brudte døgn") som hele dage.

Ophold under de 3 måneder, eller 180 dage, udløser efter praksis ikke skattepligt for personer, medmindre de udøver erhvervsmæssig aktivitet her i landet. Se nedenfor.

Dette lægges til grund, hvor der er tale om personer, der anses for bosiddende i et andet land på grund af bopæl, familie, arbejde eller statsborgerskab. Her vil opholdene i Danmark naturligt have karakter af "ferie eller lignende". Se SKM2017. 121. BR, hvor retten bemærkede, at sagsøgeren ikke havde dokumenteret, at han havde bopæl i og var skattepligtig til Spanien eller noget andet land.

Bemærk

Skattepligten kan indtræde i særlige situationer, trods ophold under de nævnte grænser, nemlig når den pågældende ikke har bopæl i eller anden fast tilknytning til et andet land, og derfor opholder sig her i landet i det omfang den erhvervsmæssige beskæftigelse (fx som pilot, sømand, sælger, kunstner mv.) levner praktisk mulighed for det. På den måde er der ikke tale om ferieophold eller lignende i Danmark.

Ægtefælle bosiddende i Danmark

Ægtefællerne skal hver især opfylde betingelserne for indtræden af skattepligt efter KSL § 7, stk. 1. Se SKM2012. 311. LSR, SKM2014. 750. SR og SKM2007. 353. SR.

Hvis personens ophold i Danmark ikke overstiger de 3 måneder/180 dage indtræder skattepligten heller ikke for den pågældende person, selvom boligen benyttes som helårsbeboelse for ægtefællen.

Hvis ægtefællerne har erhvervet bolig her i landet, og den ene ægtefælle tager ophold her og dermed bliver fuldt skattepligtig, fører det ikke i sig selv til, at skattepligten også indtræder for den anden ægtefælle.

Så længe den pågældende holder sig under grænsen for et ophold, der har karakter af "ferie eller lignende" indtræder skattepligten ikke.

Det kan heller ikke forudsættes, at opholdene kun kan anerkendes som feriemæssige, hvis der er tale om en midlertidig ordning.

Erhvervsmæssig beskæftigelse

Der skal foretages en konkret vurdering af, om opholdet har det fornødne præg af ferie eller lignende.

Hvis personen varetager et indtægtsgivende erhverv under opholdet her i landet indtræder skattepligten som udgangspunkt, fordi et sådant ophold ikke er et "kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende".

Det gælder uanset om den pågældende udøver sit erhverv som fx lønmodtager, selvstændig erhvervsdrivende eller bestyrelsesmedlem.

I praksis er skattepligten indtrådt ved:

- 4 ugers arbejde i sommerferieperioden hos en dansk arbejdsgiver. Se SKM2002. 252. LR.
- Første tjenesterejse i Danmark i forbindelse med en række planlagte/forventede tjenesterejser. Se SKM2006. 41. SR.
- Deltagelse i 4 årlige bestyrelsesmøder i et selskab. Se SKM2009. 813. LSR.
- Galleri fra sommerbolig. Se SKM2006. 212. SR.
- 80 årlige erhvervsbetingede overnatninger. Se TfS 1992, 198 LR.

Skattepligten indtræder på det tidspunkt, hvor den pågældende påbegynder sit arbejde. Se SKM2007. 353. SR og SKM2006. 41. SR.

Som udgangspunkt er enhver form for arbejde uforeneligt med "ferie eller lignende", men når arbejdet her i landet er udtryk for enkeltstående og sporadiske indtægtsindtægtsgivende aktiviteter, medfører de ikke, at den fulde skattepligt indtræder, trods rådighed over en bolig her.

Eksempel

- En model udførte 7 dagslange fotosessions inden for en 12 måneders periode. Se SKM2012. 732. ØLR og Skatteministeriets kommentar SKM2013. 316. DEP.
- En operasangers afholdelse af et enkeltstående arrangement. Se TfS 1997, 590 LSR.
- 14 dages forberedelse af undervisning af undervisningsmateriale mv. til brug for undervisning i Schweiz. Se SKM2002. 252. LR.
- En musikers få koncerter og vedligeholdelse af musikalske færdigheder. Se SKM2014. 717. LSR.
- Udtagelse til landskampe og landsholdssamlinger. Se SKM2015. 61. SR.
- Medhjælp (ulønnet) på søns minkfarm i nogle uger om året. Se TfS 1990, 163 LSR.

Enkeltstående arbejde

Egentligt arbejde under opholdet accepteres kun i ganske begrænset omfang. Som følge af Østre Landsrets dom SKM2012. 732. ØLR accepteres det, at en person, der har bopæl her i landet, udfører egentligt arbejde her i landet i maksimalt 10 dage inden for en 12 måneders periode. Overstiger arbejdets omfang denne grænse, indtræder skattepligten som hovedregel.

Bemærk

Under helt særlige omstændigheder kan arbejdsopgaver udført her i landet bevare deres enkeltstående karakter, selv om de tidsmæssigt udstrækker sig ud over 10 dage inden for en periode på 12 måneder. Dette vil forudsætte, at vedkommende normalt ikke udfører arbejde her i landet, at det er ekstraordinært, at arbejdet er udført her i landet, og at arbejdet ikke har nogen særlig tilknytning til Danmark.

Eksempel

I SKM2002. 252. LR indtræder skattepligten ikke for en person, der anvender 14 dage af sin sommerferie til forberedelse af undervisningsmateriale mv. til brug for undervisning i Schweiz. Forberedelsen ansås at udgøre en så lille del af personens hovedbeskæftigelse, som var undervisning i Schweiz, at det ikke havde den fornødne karakter af regelmæssig, løbende personlig varetagelse af indtægtsgivende erhverv.

Eksempel

I SKM2015. 61. SR påtænkte en person, der boede i x-land og spillede håndbold for en klub der, at blive medejjer af en bolig i Danmark sammen med sin kæreste. Den fulde skattepligt ville ikke indtræde, hvis personen modtog landsholdspenge i forbindelse med landsholdssamlinger og landskampe her i landet. Da landsholdet stillede indkvartering til rådighed til rådighed for personen, ville denne ikke opholde sig i boligen

i de perioder, hvor kampene og den tilknyttede træning ville finde sted. Under hensyn til de helt særlige omstændigheder havde de enkelte seancer på landsholdet karakter af enkeltstående arrangementer, selvom antallet af arbejdsdage således kunne overstige 10 dage. Der blev også henset til, at personen normalt udførte sit arbejde i udlandet, og at det i sin natur var ekstraordinært at blive udtaget til at spille og træne på landsholdet, og at landsholdet spillede sine kampe i både ind- og udland.

Længden af den enkelte arbejdsdag er uden betydning, når blot arbejdet har karakter af egentlig erhvervsudøvelse. En person kan fx ikke i samme periode arbejde 14 halve dage, uden at skattepligten indtræder.

Enkeltstående møder tæller for en arbejdsdag, uanset mødets varighed.

Skattepligten indtræder dog, hvis aktiviteterne over en længere periode er udtryk for et fast mønster. Det gælder fx, når arbejdet sker som led i en jævnligt tilbagevendende varetagelse af arbejdsopgaver for en dansk arbejdsgiver eller en udenlandsk arbejdsgiver med løbende arbejdsmæssige aktiviteter i Danmark.

Egentlige hverv eller ansættelsesforhold, fx som bestyrelsesmedlem eller som ansat i udenlandsk virksomhed med danske kunder, hvor personen skal varetage kundekontakten med de danske kunder, indebærer et fast mønster, og kan ikke anses for et enkeltstående arbejde.

Se også SKM2009. 813. LSR, SKM2006. 41. SR og SKM2015. 656. SR.

I SKM2009. 813. LSR, ville en person under de konkrete omstændigheder blive anset for fuldt skattepligtig, hvis han lejede en lejlighed i Danmark og deltog i 4 bestyrelsesmøder i et selskab, som et af ham helejet holdingselskab var medejer af. Deltagelsen i bestyrelsesmøderne ansås for løbende personlig varetagelse af indtægtsgivende erhverv.

I SKM2006. 41. SR blev en person, der havde bopæl til rådighed i Danmark, anset for fuldt skattepligtig fra det tidspunkt, hvor han foretog sin første tjenesterejse til Danmark i forbindelse med en række planlagte/forventede tjenesterejser, idet han på dette tidspunkt havde taget ophold i Danmark.

Bemærk

Grænsen for egentligt arbejde på 10 dage inden for en 12 måneders periode gælder ikke, hvis den pågældende persons arbejde - i forhold til dennes øvrige arbejdssituation - specifikt eller i særlig grad retter sig mod Danmark.

Eksempel

En operasangerindes enkeltstående koncertarrangementer her i landet retter sig ikke specifikt mod Danmark, hvis den pågældende er fast engageret i et andet land eller i øvrigt har koncertarrangementer i mange lande.

Arbejdet skal direkte eller indirekte have økonomisk betydning for den pågældende. Hvis det pågældende arbejde er uegennyttigt, ulønnet eller på anden måde helt uden økonomisk betydning for den pågældende person, vil arbejdet ikke føre til indtræden af skattepligt efter KSL § 7, stk. 1.

Eksempel

Hvis den pågældende under sit ophold her i landet fx udfører ulønnet arbejde for en almen velgørende forening, fx deltager i en indsamling, vil dette ikke i sig selv føre til indtræden af skattepligt.

Se også

Se også TfS 1990, 163 LSR, hvor en far var ulønnet medhjælp på søns minkfarm i nogle uger om året.

Besvarelse af e-mails og lignende

Skattepligten indtræder ikke, hvis personen under sin ferie eller i forbindelse med weekender kun besvarer sporadiske telefonopkald, e-mails og SMS, der vedrører arbejde, hvis formålet med opholdet her i landet i øvrigt er ferie eller lignende, herunder samvær med ægtefælle og børn.

Omvendt må de arbejdsrelaterede aktiviteter ikke have karakter af løbende, regelmæssig varetagelse af et indtægtsgivende erhverv. Skattepligten indtræder, hvis den pågældende indretter sig efter at skulle arbejde under længere ophold, fordi længden af opholdet sammenholdt med den arbejdsmæssige aktivitet fører til, at opholdet her i landet ikke længere kan anses for et kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende. Se SKM2015. 329. SR, SKM2015. 273. SR, SKM2015. 756. SR og SKM2017. 180. LSR.

Se også

Se også SKM2014. 158. LSR, hvor skattepligten ikke ville genindtræde for en person, der var flyttet til Kina, hvis den pågældende som direktionsmedlem og chief operating manager og general manager for et udenlandsk selskab deltog i bestyrelsesmøde i et dansk selskab af en dags varighed under sit ophold i Danmark.

Hvis opholdets længde overstiger, hvad der normalt anses for ferie, og den pågældende samtidig under sit ophold står til rådighed for sit arbejde, og som følge heraf udfører arbejdsrelaterede opgaver, kan opholdet ikke længere anses for et kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende. De almindeligt gældende grænser for ophold her i landet gælder ikke, når den pågældende kombinerer opholdet med udøvelse af erhverv. Det gælder også, selvom arbejdet forsøges begrænset til det mest nødvendige.

Se også

Se også SKM2014. 717. LSR, hvor Skatteforvaltningen ikke havde godtgjort, at en musikers kortvarige ophold i Danmark ikke havde karakter af ferie eller lignende. Musikerens få koncerter mv. samt hans nødvendige vedligeholdelse af sine musikalske færdigheder under opholdet her i landet kunne ikke anses for regelmæssig varetagelse af løbende, indtægtsgivende arbejde.

Eksempel

Skatterådet fandt, at skattepligten indtrådte, selvom den pågældende i videst muligt omfang begrænsede sit arbejde under sit ophold her i landet. Det fremgik af sagen, at det væsentligste formål med opholdet i Danmark var ferie eller lignende, herunder samvær med ægtefælle og børn mv., men det kunne ikke afvises, at personen under sine ophold kunne blive nødt til at svare på telefoner, svare på e-mails mv.

Skatterådet kom frem til, at skattepligten ville indtræde, fordi den pågældende spurgte til en meget lang periode (op til 3 måneder uafbrudt eller 180 dage sammenlagt). Kombinationen af opholdets længde og karakter førte til, at opholdet konkret ikke kunne anses for et kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende. Landsskatteretten stadfæstede Skatterådets afgørelse. Se SKM2012. 311. LSR.

Uddrag af Den juridiske vejledning 2018-2, afsnit C. F. 1.3[–]

Skattepligtens indtræden og ophør

Hvis en person opholder sig her i landet ud over de 6 måneder, så indtræder skattepligten fra begyndelsen af 6 måneders opholdet. Se KSL § 8, stk. 1.

Skattepligten varer indtil opholdet ophører. Se LSRM 1983, 157 SSR.

Hvis personen efterfølgende erhverver sig bolig og dermed overgår til fuld skattepligt efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1, medregnes tiden efter, at den pågældende har erhvervet bopæl, ved opgørelsen af 6-måneders perioden. Se LSRM 1983, 157 SSR og SKM2013. 729. SR.

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Uddrag af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien jf. bekendtgørelse nr. 6 af 12. februar 1981

Artikel 4

Skattemæssigt hjemsted

1. I denne overenskomst betyder udtrykket "den person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat", enhver person, som i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepligtig der på grund af hjemsted, bopæl, ledelsens sæde eller ethvert andet lignende kriterium. Udtrykket omfatter dog ikke en person, som er skattepligtig i denne stat udelukkende af indkomst fra kilder i eller formue, der beror i denne stat.

2. I tilfælde, hvor en fysisk person efter bestemmelserne i stykke 1 i denne artikel er hjemmehørende i begge de kontraherende stater, bestemmes hans status efter følgende regler:

- a) han skal anses for at være hjemmehørende i den stat, i hvilken han har en fast bolig til sin rådighed; hvis han har en fast bolig til sin rådighed i begge stater, skal han anses for at være hjemmehørende i den stat, med hvilken han har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (midtpunkt for sine livsinteresser);
- b) hvis det ikke kan afgøres, i hvilken af staterne han har midtpunktet for sine livsinteresser, eller hvis han ikke har en fast bolig til sin rådighed i nogen af staterne, skal han anses for at være hjemmehørende i den stat, hvori han sædvanligvis har ophold;
- c) hvis han sædvanligvis har ophold i begge stater, eller hvis han ikke har sådant ophold i nogen af dem, skal han anses for at være hjemmehørende i den stat, i hvilken han er statsborger;
- d) er han statsborger i begge stater, eller er han ikke statsborger i nogen af dem, skal de kompetente myndigheder i de kontraherende stater afgøre spørgsmålet ved gensidig aftale.

...

Praksis

Uddrag af Den juridiske vejledning 2018-2, afsnit C. F. 1.2.1.

Dobbeltdomicil

Hvis en person er fuldt skattepligtig til Danmark og samtidig er fuldt skattepligtig i et andet land, foreligger der en situation med dobbeltdomicil.

Hvis Danmark ikke har indgået en DBO med det andet land, kan Danmark beskatte personens globalindkomst efter SL § 4. Lempelse for betalt skat afgøres i den situation ud fra de interne danske lempelsesregler.

Såfremt der er indgået en DBO med det andet land, er det DBO'en med det pågældende land, der afgør, om det er Danmark eller det andet land, som har beskatningsretten til de enkelte indkomster.

Om Danmark kan beskatte i en sådan situation, afhænger typisk af:

- Hvor den pågældende er skattemæssigt hjemmehørende i henhold til DBO'en

- Hvor indkomsten er optjent
- Hvilken form for indkomst, der er tale om.