

Offentliggjort d. 10. maj 2011

Indtræden af skattepligt for personer, der har eller erhverver bopæl her i landet - afgrænsning af forudsætning om ” kortvarigt ophold her i landet på grund af ferie eller lignende” - SKM2011.300.SR ©

*Af advokat (L) Bodil Christiansen og
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen*

www.v.dk

Skatterådet har i et bindende svar af 26/4 2011, ref. i SKM2011.300.SR, truffet en afgørelse, der belyser indholdet af kildeskattelovens § 7, stk. 1, 2. pkt. om kortvarigt ophold her i landet på grund af ferie eller lignende.

For tilflyttere er tidspunktet for indtræden af fuld skattepligt til Danmark reguleret i kildeskattelovens §§ 1 og 7.

Efter kildeskattelovens § 1 er personer, der har bopæl her i landet, skattepligtige til Danmark. For tilflyttere gælder det ifølge § 7, stk. 1, 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. Som sådant ophold anses ikke *kortvarigt ophold her i landet 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 af 12 måneder, ikke for *”kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende”*, jf. skd. 1972.21.139. Ved beregning af opholdets varighed her i landet medregnes ethvert påbegyndt døgn som et fuldt døgn. I øvrigt lægges der ved afgørelsen vægt på den pågældendes øvrige tilknytning til landet.

Offentliggjort d. 10. maj 2011

Kravet om, at der skal være tale om *ferie eller lignende*, har givet anledning til nogen usikkerhed.

Skattemyndighederne traf i 2010 afgørelse i en sag, hvor en skatteyder var permanent bosiddende i udlandet, men hvor skatteyderens hustru og børn havde bopæl i Danmark, og hvor skatteyderen kun var hjemme i kortere perioder. Efter at sagen var rejst i pressen, blev sagen vurderet af skattemyndighederne, der nåede frem til, at skatteyderen ikke var skattepligtig til Danmark.

Denne sag var omgæret med stor interesse fra skatterådgivere, særligt med hensyn til de faktiske omstændigheder, der gav grundlag for, at skatteyderen ikke blev omfattet af den subjektive skattepligt i kildeskattelovens § 1. Præmisserne for skattemyndighedernes afgørelse blev ikke offentliggjort.

Skatterådet har nu truffet et bindende svar af 26/4 2011, ref. i SKM2011.300.SR, der belyser indholdet af kildeskattelovens § 7, stk. 1, 2. pkt. om *kortvarigt ophold her i landet på grund af ferie eller lignende*.

Spørgeren i denne sag havde opstillet 4 forskellige forudsætninger omkring sin aktivitet i Danmark med henblik på vurderingen efter § 7, stk. 1, 2. pkt. Fælles for alle spørgsmål var, at ophold i Danmark udgjorde mindre end 180 dage årligt, samt at intet ophold strakte sig over mere end 3 mdr. Mens spørgsmål 1 forudsatte, at spørgeren kun opholdt sig i Danmark på ferie, var spørgsmål 2-4 successivt trappet op, således at mængden af erhvervsmæssigt arbejde under opholdet i Danmark blev forøget fra besvarelse af telefonopkald samt e-mails i spørgsmål 2, over en arbejdstid på 14 dage i spørgsmål 3, og 25 dage i spørgsmål 4.

Om spørgerens forhold var oplyst, at spørgeren ejede og drev en virksomhed i udlandet, hvor han boede sammen med sin hustru, medens parrets børn var bosiddende i Danmark. Parret ejede to ejendomme i Danmark, dels et almindeligt parcelhus, der var udlejet, og dels et sommerhus, som blev benyttet i forbindelse med kortere ferieophold her i landet.

Offentliggjort d. 10. maj 2011

Hustruen, der ønskede at komme tættere på børnebørnene, påtænkte nu at flytte til Danmark og herunder flytte ind i sommerhuset, mens manden skulle forblive boende i udlandet.

Om spørgerens erhvervsaktivitet var oplyst, at han ejede to selskaber i udlandet, hvor han var aktiv i driften som direktør. Varetagelsen af driften i de to selskaber tog stort set al hans vågne tid, og han havde således ikke en 37 timers arbejdsuge. Driften var udelukkende rettet mod det pågældende udland, og hans tilstedeværelse i udlandet var afgørende for driften. Selskaberne havde derimod ingen aktiviteter i Danmark.

I *spørgsmål 1* var forudsat, at spørgeren ikke ville udføre arbejde i Danmark.

I *spørgsmål 2* var forudsat, at det væsentligste formål med opholdet i Danmark ville være ferie eller lignende, men at det dog ikke kunne afvises, at spørgeren under sine ophold kunne blive nødt til at svare på telefoner, svare på mails m.v. Der vil dog i sin helhed være tale om lettere arbejde af sporadisk og ikke planlagt omfang. Det blev samtidig præciseret, at det ikke er nødvendigt for spørgeren at være i Danmark for at udføre arbejdet, dvs. at arbejdet lige så vel kunne have været udført i det pågældende udland eller i et tredje land. Det arbejde, som han ville udføre, mens han var i Danmark, kunne efter det oplyste sammenlignes med det arbejde, som enhver travl ”forretningsmand/kvinde” kunne blive udsat for at skulle forholde sig til under en charterferie på Mallorca eller en skiferie i alperne.

Spørgsmål 3 var baseret på samme forudsætninger som spørgsmål 2, men det var her forudsat, at arbejdsindsatsen ville være lidt større end forudsat i spørgsmål 2. Det ekstra arbejde, som spørgeren ville udføre i Danmark, ville bestå i, at han en gang imellem kunne tage op til en hel arbejdsdag i Danmark, men kun, når pludseligt opståede, presserende opgaver indebar, at han måtte afsætte mere tid til sådanne pressende opgaver, brandslukning m.v. Dette skulle ses som et alternativ til at tage hjem til udlandet og dermed afslutte ferien i Danmark før tid. Da der ikke var tale om planlagt arbejde, var det svært at forudsige, hvor mange arbejdsdage der årligt ville blive tale om, men maksimalt 14 dage. Arbejdet ville blive udført fra ægtefællens bopæl i Danmark eller fra en café eller lignende. Der var ikke behov for særlige indretninger for at udføre arbejdet, blot en PC og en tele-

Offentliggjort d. 10. maj 2011

fon samt adgang til internettet. Spørgeren præciserede, at det ikke var nødvendigt at være i Danmark for at udføre arbejdet, der lige så vel kunne have været udført i det pågældende udland eller i et tredje land.

Spørgsmål 4 var baseret på samme forudsætninger som spørgsmål 3, men dog således, at spørgerens arbejde i Danmark ville andrage 25 dage i stedet for 14 dage. Det anførtes supplerende, at det beskrevne arbejde i Danmark i sagens natur ikke kunne karakteriseres som ”regelmæssigt”. Samtidig blev det fastslået, at adskillelsen mellem spørgeren og ægtefællen var et udslag af et positivt valg af livsform, og der var ingen underliggende hensigt om, at spørgeren inden for en overskuelig fremtid ville flytte til Danmark.

Til støtte for en positiv besvarelse af spørgsmål 1, henviste spørgeren til TfS 1992, 388, LSR, der i faktum lå på linie med spørgsmål 1.

Til støtte for en positiv besvarelse af spørgsmål 2, 3 og 4, henviste spørgeren til Ligningsrådets bindende svar ref. i TfS 2002, 504, der havde en betydelig lighed med spørgerens forudsætninger, og hvor en person ikke blev skattepligtig til Danmark, selv om personen ville arbejde i Danmark i 14 dage for en udenlandsk arbejdsgiver (forberedelse af undervisningsmateriale).

Særligt vedrørende spørgsmål 3 og 4 anførte spørgeren, at mens det i sagen fra 2002 blev tillagt betydning, at opholdet i Danmark var nødvendiggjort af et regelmæssigt indtægtsgivende erhverv, var dette ikke tilfældet i nærværende sag, jf. bemærkningerne til spørgsmål 3 om, at det ikke var nødvendigt for A at være i Danmark for at udføre arbejdet (dvs. at arbejdet lige så vel kunne have været udført i X-land eller et andet land)

Det er min vurdering, at mange skatterådgivere nok ville have forventet, at spørgeren ville få en positiv besvarelse af spørgsmål 1-2, og formentlig også af spørgsmål 3, således at der kun med forudsætningerne i spørgsmål 4 ville blive udløst subjektiv skattepligt til Danmark.

Offentliggjort d. 10. maj 2011

Skatteministeriet indstillede imidlertid til Skatterådet, at der allerede med de sparsomme forudsætninger om arbejdsindsats efter forudsætningerne i spørgsmål 2 blev udløst skattepligt her til landet.

Skatteministeriet anførte under sagens forberedelse generelt, at det ”... efter praksis ikke er afgørende, om arbejdet udføres for en dansk eller udenlandsk arbejdsgiver”. Og videre at: ”På samme måde finder Skatteministeriet ikke, at det er afgørende, at spørger, under sine ophold i Danmark, arbejder for 2 selskaber, som ikke er hjemmehørende i Danmark”.

Skatteministeriet henviste i den forbindelse til SKM2007.353.SR, der igen henviser til SKM2006.41.SR hvoraf det fremgår, at ”Bestemmelsen om, at kortvarigt ophold her i landet på grund af ferie eller lignende, der ikke medfører, at fuld skattepligt indtræder i medfør af kildeskattelovens § 7, stk. 1, omfatter ikke kortvarige ophold i Danmark for at udføre arbejde her.”

I sin begrundelse for, at der efter Skatteministeriets opfattelse udløses fuld skattepligt til Danmark allerede med de under spørgsmål 2 anførte forudsætninger, anførte Skatteministeriet bl.a. følgende:

”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 indenfor et tidsrum af 12 måneder, ikke for kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende.

Ved beregning af opholdets varighed her i landet medregnes ethvert påbegyndt døgn som et fuldt døgn.”

Sidstnævnte sætning afklarer den tvivl, der var rejst i sommeren 2010, hvor det i medierne blev bestridt, at et ophold i tiden torsdag aften til mandag morgen talte som 5 døgn, og ikke kun som 3 døgn.

Efter en interessant gennemgang af praksis anfører anførte Skatteministeriet om den konkrete sag følgende:

Offentliggjort d. 10. maj 2011

”Det er oplyst, at spørger under sine ophold i Danmark kan blive nødt til at svare på telefoner, mails m.v. Der vil dog i sin helhed være tale om lettere arbejde af sporadisk og ikke planlagt omfang. Det er også oplyst, at spørger ejer to selskaber i X-land, og han er aktiv i driften af disse selskaber som direktør. Varetagelsen af driften i de to selskaber tager stort set al spørgers vågne tid (Spørger har ikke en 37 timers arbejdsuge!). Driften er udelukkende rettet mod Xland, og A's tilstedeværelse i X-land er afgørende for driften. Selskaberne har ingen aktiviteter i Danmark. Spørgers repræsentant har understreget, at spørgers arbejde på ingen måde har en geografisk eller kommerciel tilknytning til Danmark. At spørger eventuelt skal arbejde i Danmark skyldes udelukkende et forsøg på at indrette sig hensigtsmæssigt på at varetage pludseligt opståede opgaver fra X-land.

Skatteministeriet finder på baggrund af det oplyste, at de arbejdsrelaterede aktiviteter, som spørger vil foretage under sit ophold i Danmark, må betragtes som løbende, regelmæssig varetagelse af et indtægtsgivende erhverv. Det gælder også i det tilfælde, hvor spørger så vidt muligt vil forsøge at begrænse sit arbejde under sit ophold i Danmark.

Skatteministeriet finder derfor, at spørgers fulde skattepligt vil genindtræde på det tidspunkt, hvor han første gang under et ophold i Danmark med det beskrevne opholds- og arbejdsmonster udfører arbejde, idet han på dette tidspunkt har taget ophold i Danmark, jf. KSL § 7, stk. 1. Som sagen er forelagt, vil spørger have mulighed for mere eller mindre arbejde her i landet inden for det, der normalt anses for arbejdstid, og det vil være et markant skred i praksis, hvis der åbnes op herfor. Det vil være uforeneligt med ordlyden i KSL § 7, stk. 1, om, at det kortvarige ophold skal have karakter af ”ferie eller lignende”.

Skatterådet tiltrådte Skatteministeriets indstilling.

Afgørelsen må selvsagt vække en vis opmærksomhed. Konsekvensen af afgørelsen er, som anført af spørgeren, i tilknytning til dennes bemærkninger til Skatteministeriets indstilling:

”...Den praktiske realitet [er] herefter, at der stort set uden undtagelse indtræder fuld skattepligt for alle erhvervsaktive, der har et ansvar, der rækker ud over en normal 37

Offentliggjort d. 10. maj 2011

timers arbejdsuge, når disse personer på tilsvarende vilkår som A opholder sig i Danmark, og hvor formålet med opholdet i Danmark er ferie eller lignende. Det forekommer utænkeligt for en sådan type person, at der kan afholdes en ferie, gentagne forlængede weekends uden at en sådan person kan blive nødt til at forholde sig til diverse telefonopkald og diverse mails. Som vil medføre indtræden af fuld dansk skattepligt, jf. Skatteministeriets indstilling...”

— o —