

Offentliggjort d. 18. oktober 2011

Kildeskattelovens § 7 – indtræden af skattepligt ved tilflytning – SKM2011. ©

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

www.v.dk

Skatteministeriet har i SKM2011.673.SKAT offentliggjort en kommentar til Skatterådets bindende svar ref. i SKM2011.300.SR.

Skatteministeriet har, ganske ekstraordinært, offentliggjort en kommentar til Skatterådets bindende svar offentliggjort i SKM2011.300.SR. vedrørende kildeskattelovens § 7 om skattepligt ved tilflytning. Den pågældende afgørelse er tidligere omtalt i Ugens Kommentar 2011/19.

Af kildeskattelovens § 7, stk. 1 fremgår nærmere, at ”*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.*”

Efter Ligningsvejledningen, afsn. D.A.1.1.1., har praksis gennem en lang årrække her været således, at 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 anses for ”*kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende*”, jf. skd. 1972.21.139. Af Ligningsvejledningen a.s. fremgår videre, at ved beregning af opholdets varighed her i landet medregnes ethvert påbegyndt døgn som et fuldt døgn, samt at der ved afgørelsen i øvrigt lægges vægt på den pågældendes øvrige tilknytning til landet.

I Ligningsvejledningen har der a.s. gennem de seneste mange år været medtaget en uddybende beskrivelse af, hvornår der er tale om et ”*kortvarigt ophold*”. Af denne beskri-

Offentliggjort d. 18. oktober 2011

velse fremgik frem til Ligningsvejledningen 2010-2, der blev offentliggjort den 20/7 2010, at:

”De nævnte 3 måneder, respektive 180 dage, betragtes som et maksimum for ophold, uden at skattepligten indtræder på grund af bopæl her. Dette maksimumsophold accepteres i almindelighed, når der er tale om personer, hvis ophold her har et (overvejende) feriemæssigt præg, og således ikke er nødvendiggjort af en regelmæssig (løbende) personlig varetagelse af indtægtsgivende erhverv, f.eks. hyppig deltagelse i eller tilsyn med ledelsen af en erhvervsvirksomhed her i landet. Det foran nævnte lægges i hvert fald til grund, hvor der er tale om personer, der i øvrigt har bopæl i og anden fast tilknytning (nær familie, indtægtsgivende hverv, statsborgerskab etc.) til et andet land, således at opholdene i Danmark med rette kan siges at have karakter af ”ferie eller lignende” fra det pågældende land. Om tilfælde, hvor skattepligten er indtrådt, fordi opholdet ikke er blevet anset for ”kortvarigt på grund af ferie eller lignende”, se TfS 1987, 195 LSR og TfS 1990, 465 HRD. I SKM2002.230.VLR fandt Landsretten det således ikke godtgjort, at den pågældende skatteyder, der både havde bopæl til rådighed i Danmark og Tyskland, og hvis ægtefælle og børn opholdt sig i Tyskland, var fuldt skattepligtig i Danmark.”

Hen over sommeren 2010 blev der med presseomtale af en konkret sag skabt en del røre om den nærmere forståelse og rækkevidde af § 7 i henseende til begrebet ”kortvarigt ophold her i landet på grund af ferie eller lignende.” Den pågældende sag drejede sig om en skatteyder permanent bosiddende i udlandet, medens 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.

Medieomtalen førte bl.a. frem til, at Skatteministeren på et spørgsmål af 5/11 2010 fra Mikkel Dencker, FT 2010/11, SAU alm. del, sp. 97, bl.a. oplyste, at:

”... Kortvarige ophold på grund af ferie eller lignende medfører ikke, at skattepligten indtræder. Efter langvarig praksis anses et ophold på grund af ferie eller lignende af en varighed på under 3 måneder, eller et samlet ophold på mindre end 180 dage inden for et tidsrum på 12 måneder, for et kortvarigt ophold.

Offentliggjort d. 18. oktober 2011

Det betyder, at personen kan have bolig til rådighed og opholde sig i Danmark inden for dette tidsrum uden, at den fulde skattepligt indtræder. Der er også praksis for, at en person, der både råder over en bolig og har sin ægtefælle og børn i Danmark, ikke bliver fuldt skattepligtig til Danmark, før opholdet overstiger de fastsatte grænser.

Skattepligten indtræder dog, hvis den pågældende under sit ophold tager arbejde her i landet... ”.

I den efterfølgende Ligningsvejledning, nemlig Ligningsvejledningen 2011-1, offentliggjort den 21/1 2011, blev det ovenfor refererede, centrale afsnit i Ligningsvejledningen væsentligt udvidet. Det fremgik således nu tillige – med stjernemarkering – at:

”.. Det foran nævnte lægges i hvert fald til grund, hvor der er tale om personer, der i øvrigt har bopæl i og anden fast tilknytning (nær familie, indtægtsgivende hverv, statsborgerskab etc.) til et andet land, således at opholdene i Danmark med rette kan siges at have karakter af "ferie eller lignende" fra det pågældende land.

>Det gælder efter omstændighederne også, hvis boligen her tillige benyttes til helårsbeboelse af den pågældendes familie eller faste samlivspartner.<

>Skatterådet bekræftede i et bindende svar, SKM2007.353.SR, at der ikke indtrådte fuld skattepligt for spørgeren, såfremt han midlertidigt opholdt sig hos sin familie i weekender og ferier i en bolig, de erhvervede i Danmark i 2005 efter at have boet en årrække i USA. Familien flyttede til Danmark 1. august 2006, og samme dato flyttede spørgeren til Belgien, hvor han arbejder mandag til fredag. I afgørelsen er det yderligere indsat som en forudsætning, at opholdene kun kan anerkendes som feriemæssige, såfremt der er tale om en midlertidig ordning, der ikke strækker sig ud over 2-3 år. Denne forudsætning kan imidlertid ikke indlægges. Såfremt spørgeren udførte arbejde under sine ophold i Danmark, ville den fulde skattepligt indtræde første gang, han arbejdede her. Spørgeren ville i givet fald blive anset for hjemmehørende i Danmark efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Belgien, idet hans eneste tilknytning til Belgien var arbejdet.<

>I Tfs 1992, 388 LSR, indtrådte skattepligten først, når skatteyderen bosatte sig permanent i Danmark. En direktør, der var bosat og arbejdede i udlandet, påtænkte at erhverve en helårsbolig i Danmark, hvor han ægtefælle skulle opholde sig permanent. Selv agtede han først i august 1993 at bosætte sig i Danmark. I den mellemliggende

Offentliggjort d. 18. oktober 2011

periode ville han kun tage ophold her i maks. 3 måneder eller 180 dage inden for en 12 måneder. Landsskatteretten fandt, at den pågældende havde fast tilknytning til arbejdslandet, og at opholdene her i landet var af feriemæssig karakter. Han var derfor først skattepligtig til Danmark, når arbejdet i udlandet var afsluttet, og han bosatte sig permanent i Danmark.< ...”

Særligt bemærkningen ” >Det gælder efter omstændighederne også, hvis boligen her tillige benyttes til helårsbeboelse af den pågældendes familie eller faste samlivspartner.<” forekommer iøjnefaldende set i lyset af den ganske hårde kendelse fra Landskatteretten ref. i TfS 1987, 195 LSR, der har været omtalt i Ligningsvejledningen siden 2001.

På dette retsgrundlag fremkom nu Skatterådets bindende svar af 26/4 2011, ref. i SKM2011.300.SR.

Der var her tale om en spørger, der 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. 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 ingen aktiviteter i Danmark.

Skatteyderen havde opstillet 4 forskellige forudsætninger omkring sin aktivitet i Danmark med henblik på en vurdering efter § 7, stk. 1, 2. pkt. Fælles for alle spørgsmål var den forudsætning, at ophold i Danmark ville udgøre mindre end 180 dage inden for en 12 mdr.’s periode, samt at hvert enkelt ophold ville være kortere end 3 mdr. Det må på

Offentliggjort d. 18. oktober 2011

denne baggrund antages, at et ophold således i princippet kunne være ganske kortvarigt, eksempelvis på under 1 uge. Mens spørgsmål 1 forudsatte, at spørgeren kun opholdt sig i Danmark på ferie, var spørgsmål 2-4 i henseende til omfanget af udført arbejde under opholdet i Danmark 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.

I *spørgsmål 1* var forudsat, at spørgeren ikke ville udføre arbejde under opholdet 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 ville dog i sin helhed være tale om lettere arbejde af sporadisk og ikke planlagt omfang. Det blev samtidig præciseret, at det ikke var 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, dvs. 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 telefon samt adgang til internettet. Spørgeren præciserede, at det ikke

Offentliggjort d. 18. oktober 2011

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.

Skatterådet, der fulgte ministeriets indstilling i sagen, oplyste her, at det blotte ophold, som beskrevet i spørgsmål 1, ikke ville udløse skattepligt til Danmark.

Besvarelsen for hvert af de følgende spørgsmål var derimod negativ, idet synspunktet var, at der allerede med forudsætningerne om den sparsomme arbejdsindsats som angivet i spørgsmål 2 ville blive udløst fuld skattepligt her til landet.

Også denne sag gav anledning til en del røre. Det var således nærliggende at rejse spørgsmålet, om og i givet fald hvordan denne afgørelse harmonerede med den sag, der var fremme i medierne fra 2010, herunder først og fremmest i henseende til den omstændighed, at selv lettere arbejde af sporadisk og ikke planlagt omfang førte frem til subjektiv skattepligt.

Samtidig er fra andre sider fremført det synspunkt, at sagen ref. i SKM2011.300.SR. i realiteten er udtryk for en *lempelse* af praksis.

Sagen ref. i SKM2011.300 er efter det oplyste indbragt for Landsskatteretten.

Som anført indledningsvist har Skatteministeriet imidlertid nu offentliggjort en kommentar til sagen. Kommentaren er offentliggjort som SKM2011.673.SKAT.

Efter en kort gengivelse af sagen ref. i SKM2011.300.SR anføres i ministeriets kommentar følgende:

Offentliggjort d. 18. oktober 2011

"I besvarelsen slås det fast, at praksis er restriktiv med hensyn til, hvad der kan betragtes som "ferie eller lignende", idet alle former for arbejde som udgangspunkt må anses for uforeneligt med ferie eller lignende. Denne praksis er kort gengivet i Skatterådets afgørelse.

Det fremgår også, at der er afgørelser, der accepterer en vis form for erhvervsmæssig aktivitet, uden at skattepligten indtræder, idet der henvises til TFS1997,590 LSR, hvor en i udlandet bosat operasangerinde ikke ville blive fuld skattepligtig i forbindelse med et enkeltstående arrangement, uanset at operasangerinden var ejer af en helårsbolig i Danmark. Endvidere henvises til SKM2002.252.LR, hvor skattepligten ikke ville indtræde som følge af, at en person under sit 14-dages ferieophold i Danmark ville udføre arbejdsmæssige opgaver i form af forberedelse af undervisningsmateriale mv. til brug for undervisning i Schweiz.

Af Skatterådets afgørelse fremgår det, at sådan en begrænset erhvervsmæssig aktivitet efter omstændighederne vil foreligge i forbindelse med besvarelse af sporadiske telefonopkald, e-mails og sms, der vedrører arbejde og deltagelse i enkeltstående møder, uden at skattepligten indtræder af den grund, hvis formålet med opholdet her i landet er ferie eller lignende, herunder samvær med ægtefælle og børn.

Afgørelsen giver mulighed for sporadisk besvarelse af e-mails og telefonopkald under ferie o. lign. i Danmark. Enkeltstående arbejdsmæssige opgaver kan således håndteres uden at fratage det kortvarige ophold sin karakter af "ferie eller lignende".

Når Skatterådet alligevel finder, at skattepligten indtræder, skyldes det, at A spørger til en meget lang periode (op til 3 måneder uafbrudt eller 180 dage inden for en 12-måneders periode), og kombinationen af opholdets længde og karakter fører til at opholdet konkret ikke kan anses for et kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende.

Det er Skatteministeriets opfattelse, at skattepligten indtræder, hvis den pågældende indretter sig efter at skulle arbejde under længere ophold, idet længden af opholdet sammenholdt med den arbejdsmæssige aktivitet fører til, at opholdet ikke længere kan anses for et kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende.

Hvis opholdets længde overstiger, hvad der normalt anses for ferie, og den pågældende under sit ophold står til rådighed for sit arbejde, og som følge heraf udfører arbejdsrelaterede opgaver, vil opholdet ikke længere kunne anses for et kortvarigt ophold på

Offentliggjort d. 18. oktober 2011

grund af ferie eller lignende. De almindeligt gældende grænser for ophold her i landet gælder således ikke, hvis den pågældende kombinerer opholdet med udøvelse af erhverv, også selv om arbejdet forsøges begrænset til det mest nødvendige.

Som spørgsmålet er stillet må de arbejdsrelaterede aktiviteter, som A vil foretage under sit ophold i Danmark, betragtes som løbende, regelmæssig varetagelse af et indtægtsgivende erhverv.

Det ville derfor være et markant skred i praksis og være uforeneligt med ordlyden i kildeskattelovens § 7, stk. 1, at anse det beskrevne ophold for kortvarigt ophold på grund af "ferie eller lignende".

Med Skatteministeriets kommentar synes retstilstanden på området om muligt endnu mindre klar. Tilsyneladende må der således – inden for 180 dages reglen - sondres mellem på den ene side "længerevarende" "kortvarigt ophold her i landet på grund af ferie eller lignende." og på den anden side "kortvarige" "kortvarige ophold her i landet".

Som allerede nævnt er sagen ref. SKM2011.300.SR efter det oplyste indbragt for Landsskatteretten, og har således endnu ikke fundet sin afklaring.

Afgørelsen ref. i SKM2011.300.SR gav i juni 2011 anledning til flere spørgsmål til skatteministeren om sammenhængen mellem denne afgørelse og den tidligere truffene, medieomtalte afgørelse på området, jf. således FT 2010/11, SAU alm. del, sp. 557 – 560. Den daværende skatteminister tilkendegav dengang, at han ikke havde mulighed for at gå ind i konkrete sager, men at han havde bedt ministeriet om at se på, om praksis indenfor det pågældende regelsæt kunne beskrives mere klart, eller om der kunne være behov for lovmæssige justeringer, jf. nærmere ministerens besvarelse af sp. 558.

Man kan på denne baggrund håbe, at klagesagen og den ministerielle gennemgang af retsområdet vil kaste yderligere lys over problemstillingen.

— o —