

Offentliggjort d. 19. oktober 2013

## Beskatning af tilflyttere – nyt styresignal ©

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

[www.v.dk](http://www.v.dk)

Spørgsmålet om indtræden af skattepligt ved tilflytning til Danmark eller ved den blotte erhvervelse af bopæl her i landet har fyldt meget i medierne i de sidste par år, bl.a. i forbindelse med sagerne vedrørende Stephen Kinnock og Camilla Vest (fotomodel-sagen). Sidstnævnte ifaldt i første omgang fængselsstraf, men efterfølgende, og formentlig på baggrund af Kinnock-sagen blev hun frifundet. Der her sidenhen været rejst spørgsmål om, hvorvidt der i forbindelse med Kinnock-sagen var sket en ændring af praksis, herunder om dette havde en afsmittende virkning på Camilla Vest-sagen.

Camilla Vest-sagen (fotomodellsagen) har nu givet anledning til, at SKAT har udarbejdet nye retningslinier (et såkaldt ”styresignal”) ikke kun med fremtidig virkning, men også med virkning for tidligere år. Personer kan således anmode om genoptagelse af afgørelser om skattepligtsforhold vedrørende indkomståret 2001 og senere indkomstår, hvor disse personer er anset for fuldt skattepligtige til Danmark på grund af arbejde i Danmark i form af arbejdsopgaver af enkeltstående karakter.

Sager om beskatning af tilflyttere er tidligere omtalt blandt andet i Spørg om Penge den 24. april 2010 og den 10. juli 2010.

### **Fuld skattepligt**

Fuld skatteligt indebærer, at der skal ske beskatning af alle indtægter, hvad enten disse indtægter hidrører her fra landet eller udlandet. Begrænset skattepligtige skal betale skat af visse indtægter her fra landet.

## Offentliggjort d. 19. oktober 2013

Man er fuld skattepligtig til Danmark, hvis man enten har bopæl her i landet og opholder sig her, eller hvis man - uden at have bopæl her i landet - dog opholder sig her i et tidsrum af mindst 6 måneder på årsbasis, heri medregnet kortvarige ophold i udlandet på grund af ferie eller lignende. Skattepligt vil endvidere kunne komme på tale i visse andre særlige tilfælde.

Skattepligt til Danmark indtræder typisk som følge af "bopælsbestemmelsen". Ved bopæl i Danmark forstås i almindelighed, at man har rådighed over en bolig her i landet, herunder i en købt eller lejet ejendom. Men også en bolig hos en ægtefælle, et rum hos forældre, der står til permanent rådighed, eller et sommerhus, der benyttes som helårsbolig, vil være omfattet af begrebet bopæl.

Skattepligt til Danmark vil imidlertid også kunne komme på tale som følge af det "blotte ophold" i Danmark i en sammenhængende periode på mindst 6 mdr. - og altså selv om man ikke har erhvervet bopæl i Danmark.

Skattepligten er derimod uafhængig af statsborgerskab, etnisk tilhørsforhold etc. Enhver, der er barnefødt i Danmark eller senere vælger at slå sig ned i Danmark, vil altså blive skattepligtig til Danmark efter de ovenfor omtalte regler.

### Tilflyttere

Kommer man udefra, enten som "udlandsdansker" eller som udlænding, og har man ikke hidtil eller ikke gennem en længere periode været skattepligtig til Danmark, afgøres spørgsmålet om skattepligtens indtræden efter særlige skatteregler.

I så fald er det nemlig ikke tilstrækkeligt, at man har etableret en bopæl her i landet. Det kræves således tillige, at vedkommende person også tager ophold her i landet. Man kan altså udmærket forestille sig, at en udlandsdansker køber et parcelhus i Danmark, uden at dette medfører fuld skattepligt til Danmark. Skattepligten indtræder først, når den pågældende tillige tager ophold her i Danmark.

Efter loven vil "*kortvarige ophold her i landet på grund af ferie eller lignende*" ikke være et sådant ophold, der giver anledning til fuld skattepligt. Det er netop dette punkt, der ofte giver anledning til strid mellem skattevæsen og borger.

**Offentliggjort d. 19. oktober 2013**

### **Kortvarige ophold**

Har en skatteyder etableret bopæl her i landet, vil et ophold i Danmark på eksempelvis blot nogle uger medføre fuld skattepligt, hvis der ikke er tale om ferie eller lignende.

Men også lidt længerevarende ophold vil i sig selv medføre skattepligt til Danmark, hvis der i øvrigt er købt bolig her i landet.

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 anses ikke som et "kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende". Det er i denne sammenhæng, at skattemyndighederne taler om den såkaldte "180-dages regel".

Ved beregning af opholdets varighed her i landet medregnes ethvert påbegyndt døgn som et fuldt døgn. Ankommer den pågældende til Danmark kl. 23.00 en fredag, og forlader den pågældende Danmark kl. 01.00 den følgende søndag nat, vil der være tale om et ophold på 4 dage.

### **På grund af ferie eller lignende**

*Dernæst opstår spørgsmålet, hvad der ligger i kravet om, at opholdet skal finde sted "på grund af ferie eller lignende". Og det er her, at Skatterådet, bl.a. med en afgørelse fra den 26. april 2011, omtalt i Spørg om Penge den 21. maj 2011, tilsyneladende har fastsat en grænse, der er overraskende streng for så vidt angår den aktivitet, der kan tillades, førend der ikke længere er tale om "ferie". Selv sporadisk, ikke planlagt besvarelse af e-mails i erhvervsmæssig sammenhæng ville således medføre, at der indtrådte fuld skattepligt til Danmark.*

Det er disse regler, der nu er lempet med det nye styresignal af den 9. oktober 2013 på baggrund af Camilla Vest-sagen (fotomodellsagen), og som indebærer, at en person kan arbejde her i landet i større omfang end tidligere beskrevet i praksis, uden at opholdet mister sin karakter af ferie eller lignende. Videre omtaler Styresignalet adgangen til at få genoptaget allerede afgjorte sager helt tilbage til 2001.

Offentliggjort d. 19. oktober 2013

### **Ferie eller erhvervsmæssig beskæftigelse**

Efter Styresignalet skal der 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 der som udgangspunkt skattepligt, 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.

Som udgangspunkt er enhver form for arbejde uforeneligt med ”ferie eller lignende”. Men når arbejdet her i landet er udtryk for enkeltstående og sporadiske, indtægtsgivende aktiviteter, medfører disse aktiviteter ikke, at der indtræder fuld skattepligt trods rådighed over en bolig i Danmark.

### **Enkeltstående arbejdsopgaver**

Styresignalet åbner imidlertid op for en mere vidtgående afgrænsning af begrebet ”ferie eller lignende”.

I Camilla Vest-sagen var der tale om 7 arbejdsdage indenfor ét år. Hun blev i første fase dømt i en straffesag, men blev efterfølgende frifundet, ikke kun strafferetligt, men også i skatteretlig sammenhæng, idet hun slet ikke skulle svare skat i Danmark.

Som følge af Camilla Vest-sagen (fotomodellsagen) vil det efter styresignalet - af hensyn til at skabe størst mulig forudberegnelighed i relation til vurderingen af, hvornår skattepligten indtræder ved udførelse af arbejdsopgaver af enkeltstående karakter - fremover kunne lægges til grund, at arbejdsopgaver, der udføres højst 10 dage inden for en 12 måneders periode, kan accepteres, uden at skattepligten indtræder. Overstiger arbejdets omfang denne grænse, indtræder der som hovedregel skattepligt.

Skattefriheden kan dog ikke fastholdes, hvis arbejdsopgaverne her i landet - selv om de udføres mindre end 10 dage om året - er udtryk for et fast mønster. f.eks. fordi de udføres for en enkelt eller ganske få arbejds- eller hvervgivere. Det er også en betingelse, at

## Offentliggjort d. 19. oktober 2013

den pågældendes arbejde eller erhverv ikke specifikt eller i væsentligt omfang retter sig mod Danmark.

Indholdet af den sidstnævnte forudsætning i Styresignalet om, at arbejdet ”ikke specifikt eller i væsentligt omfang retter sig mod Danmark” er dog ganske uklart, og forudsætningen er efter min opfattelse på kanten af en lovlige begrænsning.

Dog kan skattefriheden ifølge styresignalet bevares under helt særlige omstændigheder. Arbejdsopgaver udført her i landet kan nemlig efter Styresignalet 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.

Længden af den enkelte arbejdsdag er ifølge Styresignalet uden betydning, når blot arbejdet har karakter af egentlig erhvervsudøvelse. En person kan f.eks. ikke i samme periode arbejde 14 halve dage, uden at skattepligten indtræder. Enkeltstående møder tæller for en arbejdsdag, uanset mødets varighed.

Skattepligt til Danmark indtræder efter Styresignalet endvidere, hvis aktiviteterne over en længere periode er udtryk for et fast mønster. Det gælder f.eks., 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, f.eks. 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 altså ikke anses for et enkeltstående arbejde.

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, at der indtræder fuld skattepligt.

Offentliggjort d. 19. oktober 2013

### **Besvarelse af e-mails m.v.**

Skattepligten indtræder ifølge Styresignalet ikke, hvis personen under sin ferie eller i forbindelse med weekender kun besvarer sporadiske telefonopkald, e-mails og SMS'er, der vedrører arbejde, hvis formålet med opholdet her i landet i øvrigt er ferie eller lignende, herunder samvær med ægtefælle og børn. Her synes der at være tale om en vigtig opblødning.

Omvendt må de arbejdsrelaterede aktiviteter ikke have karakter af løbende, regelmæssig varetagelse af et indtægtsgivende erhverv.

Skattepligten indtræder efter styresignalet, 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.

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 efter styresignalet 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.

### **Genoptagelse**

Personer kan anmode om at få genoptaget afgørelser om skattepligtsforhold vedrørende indkomståret 2001 og senere indkomstår, hvor den pågældende person på grund af arbejde er anset for fuld skattepligt til Danmark.

En anmodning om genoptagelse skal være begrundet med, at følgende tre kriterier alle er opfyldt:

## Offentliggjort d. 19. oktober 2013

1. Den pågældende har ikke arbejdet i Danmark i mere end 10 dage inden for en 12-måneders periode. Har den pågældende arbejdet eller udført erhvervsmæssige aktiviteter i videre omfang, vil arbejdet/aktiviteterne kun under særlige omstændigheder kunne anses for at have en sådan enkeltstående karakter, at genoptagelse kan kræves. Såfremt 10 dages grænsen er overskredet, bør det i genoptagelsesansøgningen angives, hvorfor arbejdet/aktiviteterne alligevel bør anses for at være af enkeltstående karakter.
2. Arbejde i dette omfang er ikke - over en længere årrække - udtryk for et fast mønster, hvorved arbejdet mister sin karakter af "enkeltstående" arbejdsopgaver/erhvervsaktiviteter her i landet. Der vil f.eks. være tale om et sådant fast mønster, hvis arbejdsopgaverne/aktiviteterne over en længere årrække udøves for den samme eller ganske få arbejds- eller hvervgivere.
3. Den pågældende persons arbejde / aktiviteter - i forhold til dennes øvrige arbejds- eller erhvervsituation - hverken specifikt eller i særlig grad retter sig mod Danmark. Det gælder f.eks., når arbejdet ikke sker som led i en jævnligt tilbagevendende varetagelse af arbejdsopgaver for en dansk arbejdsgiver eller en udenlandsk arbejdsgiver med løbende arbejdsmæssige aktiviteter i Danmark.

En genoptagelse er betinget af, at skattepligten for den pågældende person ikke er indtrådt ud fra anden praksis knyttet til reglerne om indtræden af skattepligt ved tilflytning, herunder 180-dages-reglen.

Styresignalet gælder kun for genoptagelse i forbindelse med beskatning ved tilflytning – og altså ikke beskatning ved fraflytning.

### **Ekstraordinær ansættelsesfrist og forældelse**

Der vil kunne søges om genoptagelse fra og med indkomståret 2001 og senere indkomstår.

Genoptagelse er dog betinget af, at et krav på tilbagebetaling af skat ikke er forældet. Der gælder således en 10-års regel om forældelse fra kravets forfaldstidspunkt.

**Offentliggjort d. 19. oktober 2013**

Hvis en person oprindeligt har selvangivet ikke at være fuld skattepligtig her til landet, og dette efterfølgende er ændret af SKAT, vil forfaldstidspunktet i forhold til tilbagesøgningskravet være det tidspunkt, hvor beløbet måtte være indbetalt til SKAT.

Hvis personen oprindeligt har selvangivet at være fuld skattepligtig her til landet, vil forfaldstidspunktet for tilbagesøgningskravet tidligst være den 1. oktober i året efter indkomstårets udløb. I sidstnævnte tilfælde vil krav vedrørende indkomståret 2001 derfor være forældede, i det omfang skatten for 2001 er indbetalt til SKAT inden 5. november 2002, fordi 10-års fristen er udløbet inden tidspunktet for Østre Landsrets dom den 5. november 2012.

Anmodning om ekstraordinær genoptagelse skal efter Styresignalet fremsættes senest den 9. april 2014.

SKAT vil ifølge styresignalet af egen drift genoptage skatteansættelser eller et bindende svar, hvis SKAT umiddelbart er eller bliver bekendt med, at der er skattepligtige der er lignet forkert eller har fået et bindende svar om skattepligt, der ikke er i overensstemmelse med de nye retningslinjer.

————— O —————