

Offentliggjort på hjemmesiden V.dk d. 5 november 20223

Skattepligt til Danmark – hvornår ophører skattepligt?©

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

www.V.dk

Både ved fraflytning og ved tilflytning til Danmark kan opstå spørgsmål om skattepligt til Danmark, dvs. om en borger fortsat eller fremover skal beskattes i Danmark. Samme problemstilling kan opstå for borgere, der ganske vist har en bopæl i udlandet, men færdes i Danmark. I det følgende omtales nogle hovedtræk af skattereglerne ved fraflytning.

Adgang til en helårsbolig i Danmark spiller i alle tilfælde en central rolle både for ophør af skattepligt ved fraflytning og for indtræden af skattepligt ved tilflytning.

Personer med bopæl i Danmark er fuldt skattepligtige til Danmark. Og som udgangspunkt af al indkomst fra hele verden. Det samme gælder for blandt andet personer med ophold i Danmark af en varighed på mindst 6 måneder.

For fraflytning, som omtales nedenfor, kan man som skatteyder undertiden få den oplevelse, at det er endog meget svært at komme ud af skattemyndighedernes favntag.

Spørgsmålet om, hvornår en person har en sådan tilknytning til Danmark, at der bliver tale om fuld skattepligt, påkalder sig stigende interesse.

I alle tilfælde kan det have afgørende betydning, om borgeren har rådighed over en helårsbolig i Danmark.

Offentliggjort på hjemmesiden V.dk d. 5 november 20223

Grundreglerne om skattepligt til Danmark

Problemstillingen kan her meget forenklet opdeles i 3 punkter: Hvilke personer skal beskattes i Danmark. Dernæst: Hvornår indtræder beskatningen ved tilflytning. Og endelig – hvad der er hovedtemaet i det følgende: Hvornår ophører skattepligten til Danmark.

Personer, der er fuld eller begrænset skattepligtige til Danmark

En fysisk person kan være fuld skattepligtig eller begrænset skattepligtig til Danmark.

Ved fuld skattepligt skal en person beskattes af al indkomst, uanset om indkomsten hidrører fra Danmark eller fra udlandet. Har personen eksempelvis indsat penge i en udenlandsk bank, skal renter af indeståendet som udgangspunkt medtages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i Danmark. Ofte vil der dog være indgået en aftale (dobbeltbeskatningsoverenskomst) mellem Danmark og det pågældende udland om fordeling af beskatningsretten mellem Danmark og udlandet til den pågældende indkomst – eksempelvis således, at beskatningsretten til renterne af et kontantindestående tilkommer enten Danmark eller det pågældende udland. Formålet er at sikre, dels at der sker beskatning af indkomsten og dels at personen ikke beskattes både i Danmark og i udlandet af én og samme indkomst.

Personer, der bor i udlandet med familien, vil som udgangspunkt være fuld skattepligtig i det pågældende udland. Men personen kan eksempelvis være begrænset skattepligtig til Danmark, hvis den pågældende driver virksomhed i Danmark eller har en fast ejendom her. I så fald skal vedkommende svare skat i Danmark af indtægten hidrørende fra Danmark.

Hvornår indtræder fuld skattepligt i Danmark

Fuld skattepligt til Danmark omfatter efter grundbestemmelserne om skattepligt personer, der enten har *bopæl* her i landet eller som *opholder* sig her i landet i et tidsrum af mindst 6 måneder.

Offentliggjort på hjemmesiden V.dk d. 5 november 20223

Har den pågældende købt en bolig i forbindelse med tilflytning til Danmark, vil der indtræde fuld skattepligt til Danmark på indrejsetidspunktet, idet den pågældende da har bopæl i Danmark og opholder sig i Danmark.

Fortsat helårsbolig i Danmark efter fraflytning

I fraflytningstilfælde vil fortsat rådighed over en helårsbolig som det klare udgangspunkt føre til, at bopæl anses for opretholdt, og at dansk beskatning derfor som udgangspunkt fastholdes. Praksis, herunder domstolspraksis, er i nogle tilfælde gået endog meget vidt i henseende til at anse en bopæl i Danmark for bevaret.

Det betyder videre, at det er en grundlæggende betingelse for at anse dansk skattepligt for ophørt, at skatteyderen opgiver sin rådighed over en helårsbolig i Danmark.

Set fra skattemyndighedernes perspektiv er det efter skattemyndighedernes nuværende praksis en betingelse for fortsat skattepligt til Danmark, at personen *”under en eller anden form - helt eller delvis - har rådighed over en bolig her i landet.”*

For **ejerboliger** betyder det, at ejerboligen enten skal sælges eller udlejes med et vilkår om uopsigelighed for udlejer (boligejeren) i en periode på mindst 3 år.

Er der tale om en **lejebolig**, er det en forudsætning, at lejemålet bringes til ophør eller alternativt, at lejeboligen fremlejes med et vilkår om uopsigelighed for fremlejereren i en periode på mindst 3 år.

Forgæves salg af ejerbolig

Afhængigt af konjunkturerne på ejendomsmarkedet kan et salg af en ejerbolig selvsagt trække i langdrag, og dermed i givet fald aktualisere spørgsmålet om konsekvenserne i forhold til spørgsmålet om fortsat skattepligt til Danmark.

Skattemyndighederne vil her foretage en vurdering af, hvorvidt den emigrerende bolig-

Offentliggjort på hjemmesiden V.dk d. 5 november 20223

ejer er ramt af sort uheld, eller om der måske snarere er tale om et proforma-salg med en urealistisk høj udbudspris for ejerboligen. Her vil der blive lagt vægt på, om boligejeren så at sige kan dokumentere en hensigt om at ville bosætte sig varigt i udlandet. Da det altid er vanskeligt at dokumentere en "hensigt", må skatteyderen selvsagt forberede sig på at skulle fremlægge en "kontant" dokumentation for hensigten, f.eks. i form af bil-leddokumentation af flytningen af indbo ledsaget af en faktura fra flyttemanden, registrering ved skattemyndighederne og i andre offentlige registre i udlandet m.v.

Firkantet 3-års-regel

Efter skattemyndighedernes egen vejledning skal reglen om uopsigelig udleje eller fremleje af en helårsbolig i mindst 3 år forstås helt bogstaveligt.

Har boligen ikke har været udlejet / fremlejet uopsigeligt i mindst 3 år, vil skattepligten som det meget klare udgangspunkt blive bevaret, selv om varigheden af udlandsopholdet overstiger 3 år.

Undtagelser til 3-års-reglen

Som så mange andre steder i juraen er der dog også undtagelser til den i øvrigt firkantede 3-års-regel.

Det anses således efter myndighedernes vejledning ikke at stride mod 3-års-reglen, hvis der foreligger en af følgende situationer:

- udlejerer klausulerer lejemålet så det kan opsiges af ham med et kortere varsel end 3 år, hvis boligen sælges og som følge heraf overtages af en ny ejer i umiddelbar fortsættelse heraf
- lejemålet før udløbet af 3-års-perioden opsiges af lejerer, eller lejemålet ophører af anden grund - fx på grund af lejerens død - og nyt lejemål herefter indgås bindende for udlejerer for den resterende del af 3-års-perioden, eller
- udlejerer tilkendegiver at vende tilbage til Danmark efter 3-års-periodens udløb.

Offentliggjort på hjemmesiden V.dk d. 5 november 20223

Emigranten har flere ejendomme i Danmark

Ejer en skatteyder flere boliger i Danmark, gælder kravet om salg eller uopsigelig udlejning i mindst 3 år samtlige ejendomme.

Driver skatteyderen virksomhed med boligudlejning i Danmark, stiller sagen sig lidt anderledes.

Efter skattemyndighedernes egen praksis stilles der ikke krav om salg af udlejningsejendomme, selv om de indeholder lejligheder til beboelse. Men emigranten skal kunne dokumentere, at vedkommende ikke gennem sin udlejningsvirksomhed har privat rådighed over en bolig. Hvis en bestemt lejlighed har tjent til beboelse for emigranten, skal den pågældende afskære sig rådigheden over lejligheden ved enten at sælge lejligheden eller udleje boligen uopsigeligt i mindst 3 år.

Fortsat sommerhus i Danmark efter fraflytning

Har en emigrerende skatteyder fortsat rådighed over et sommerhus i Danmark, har udgangspunktet været det modsatte, nemlig at ”rådighed over et sommerhus” ikke anses som ”rådighed over en bolig her i landet.”

Men skattemyndighederne har herved den klare forudsætning, at sommerhuset ikke kan karakteriseres som usædvanligt (veludstyret) med hensyn til pris, størrelse og faciliteter. Og videre, at sommerhuset kun anvendes til ”ferie eller lignende”. Det er i den forbindelse ikke blevet tillagt betydning, at et sommerhus som udgangspunkt ikke lovligt kan anvendes som helårsbolig.

Heri ligger bl.a., at hvis den fraflyttede skatteyder rent faktisk anvender et sommerhus som bolig, vil skatteyderen blive anset for fortsat skattepligtig til Danmark.

Skattemyndighederne har rejst en række sager, hvor fortsat ejerskab til et sommerhus efter flytningen til udlandet har indgået som et væsentligt element ved vurderingen af, om den pågældende skatteyder fortsat måtte anses som fuldt skattepligtig til Danmark.

Offentliggjort på hjemmesiden V.dk d. 5 november 20223

Eksempelvis kan nævnes en sag offentliggjort i august 2023⁽¹⁾ om en skatteyder, som var bosat i Danmark, og arbejdede på en boreplatform i udlandet, således at han på skift var i udlandet i 4 uger af gangen og herefter i Danmark i 4 uger af gangen. I forbindelse med fraflytning fra Danmark til det pågældende land (arbejdslandet) købte han et sommerhus i Danmark, som efter det oplyste var egnet som helårsbolig, og som skatteyderen benyttede i betydeligt omfang. Byretten konkluderede på blandt andet denne baggrund, at skatteyderen havde bevaret bopæl i Danmark.

Tilsvarende er rejst sager, hvor skatteyderen har købt et sommerhus kort tid efter fraflytningen.

En af de mere principielle domme på området er en højesteretsdom fra slutningen af 2015⁽²⁾ om en skatteyder, der var flyttet til udlandet, men som efter fraflytningen havde købt et sommerhus i Danmark. På baggrund af oplysningerne i sagen om sommerhusets opførelsesår, stand og størrelse, samt at huset var forsynet med telefon, internet og kabel-tv, nåede Højesteret frem til, at huset var egnet som helårsbolig. Med henvisning til, at skatteyderen allerede fra købet af sommerhuset havde benyttet sommerhuset til varetagelse af arbejde her i landet i et ikke ubetydeligt omfang, konkluderede Højesteret, at skatteyderen fra dette tidspunkt på ny var fuldt skattepligtig til Danmark.

Sagen blev nærmere omtalt i disse spalter den 2. januar 2016. Skatteyderens fulde skattepligt til Danmark, som var ophørt ved fraflytningen, genopstod således ganske brat efter ganske få måneder.

Konkret vurdering

Det er i alle tilfælde væsentligt at holde sig for øje, at skattemyndighedernes vurdering af spørgsmålet om ophør af skattepligt involverer to modstridende hensyn: **På den ene side** hensynet til de borgere, som på normal og reel vis har besluttet at bosætte sig i udlandet, og **på den anden side** ønsket om at fastholde skattepligt til Danmark i tilfælde,

¹ SKM2023.374.BR

² SKM2016.10.HR

Offentliggjort på hjemmesiden V.dk d. 5 november 20223

hvor fraflytningen er begrundet mere i et ønske om at undgå beskatning i Danmark end i et ønske om reel bosætning i udlandet.

Det indebærer blandt andet, at skatteyderen i en sag om ophør af skattepligt må være forberedt på, at skattemyndighederne vil gå ganske tæt også på skatteyderens personlige forhold og anliggender og nok en hel del tættere, end man som almindelig borger umiddelbart forestiller sig. Det er ikke en rar, og i enkelte tilfælde nærmest en grænseoverskridende, oplevelse at få endevendt sine personlige forhold og relationer af skattemyndighederne.

— 0 —