

Offentliggjort 24. marts 2018

## **Pensionerede udlandsdanskernes skattepligt til Danmark<sup>©</sup>**

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

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

Skatteministeriet offentliggjorde den 23. februar 2018 et lovudkast af stor interesse for de mange udlandsdanskere og udlændinge, der bor i udlandet, men færdes i Danmark. I lovudkastet foreslås en ændring af de centrale regler om, hvornår en person bliver skattepligtig til Danmark ved tilflytning.

De generelle principper i lovudkastet blev omtalt i disse spalter lørdag den 10. marts 2018.

I denne artikel omtales lovudkastets betydning for bl.a. pensionerede udlandsdanskere med helårsbolig eller sommerhus i Danmark.

Lovudkastet er som nævnt netop et udkast, dvs. et forslag fra Skatteministeriets hånd til kommende regler. De principper, der er skitseret den 10. marts 2018 og nedenfor, vil således kunne blive ændret i et senere fremsat formelt lovforslag herom eller under Folketingets behandling af dette lovforslag.

I Skatteministeriets lovudkast foreslås en grundlæggende revision af de gældende regler om, hvornår en person bliver fuld skattepligtig til Danmark ved tilflytning.

## Offentliggjort 24. marts 2018

Lovudkastet indeholder imidlertid flere overgangsregler (særregler), herunder særregler, som er møntet på pensionerede udlandsdanskere med sommerhus eller anden bolig i Danmark. Nedenfor omtales de sidstnævnte særregler.

### Hvad betyder fuld skattepligt?

Fuld skattepligt til Danmark betyder, at en skatteyder som udgangspunkt skal beskattes i Danmark af alle indtægter, hvad enten indtægterne hidrører her fra landet eller udlandet, dog begrænset af eventuelle lempelsesregler m.v.

Ved begrænset skattepligtig til Danmark skal skatteyderen kun betale skat til Danmark af visse indtægter her fra landet, f.eks. af indtægter af en ejendom beliggende i Danmark.

### Hvornår foreligger fuld skattepligt?

Har man **bopæl og ophold** i Danmark ("bopælsreglen"), er man fuldt skattepligtig til Danmark - uanset alder, nationalitet, statsborgerskab etc.

Har man **ophold, men ikke bopæl**, i Danmark ("opholdsreglen"), vil der efter gældende regler indtræde fuld skattepligt ved ophold i Danmark i mere end 6 mdr. Ved ophold under 6 mdr. kan man f.eks. påtage sig arbejdsopgaver i denne periode, uden at dette udløser fuld skattepligt. Opholdet behøver altså ikke være et led i ferie. Denne regel vil ikke blive omtalt nærmere.

Har man **bopæl, men ikke taget ophold**, i Danmark i skattelovgivningens forstand, indtræder der først fuld skattepligt på det senere tidspunkt, hvor opholdet har en vis udstrækning, jf. nærmere nedenfor.

### Fuld skattepligt ved tilflytning

Efter gældende regler er spørgsmålet om fuld skattepligt mere kompliceret for personer, der så at sige kommer udefra og har tilknytning til udlandet, men samtidig færdes i Danmark ("tilflyttere").

## Offentliggjort 24. marts 2018

Har en udlandsdanske, udlænding m.v. erhvervet **bopæl** (helårsbolig) i Danmark, vil det ikke i sig selv medføre fuld skattepligt i Danmark.

Først når personen *tillige* tager ophold i Danmark, indtræder der fuld skattepligt. Det gælder dog ikke et kortvarigt ophold som følge af ferie og lign., der altså ikke vil udløse skattepligt.

Ved kortvarige ophold forstås efter gældende praksis uafbrudte ophold her i landet af en varighed på højst 3 måneder eller flere ophold på i alt højst 180 dage inden for et tidsrum på 12 måneder ("180-dages-reglen"). Endvidere skal selve opholdet have karakter af ferie - i modsætning til f.eks. varetagelse af erhvervsmæssige opgaver. Selv udførelse af meget begrænsede arbejdsopgaver vil således udløse fuld skattepligt for personer med bolig til rådighed her i landet, om end reglerne her er blevet en smule lempet i de senere år, hvor det tillægges betydning, om der er tale om en jævnligt tilbagevendende varetagelse af arbejdsopgaver i Danmark.

### Lovlig helårsbeboelse i sommerhus

Efter *gældende* regler vil et sommerhus som udgangspunkt ikke være en "bopæl" i lovens forstand, da et sommerhus som udgangspunkt ikke lovligt kan anvendes som helårsbolig.

For sommerhuse, hvor ejeren efter planlovens tidligere regler om ret til at anvende et sommerhus som helårsbolig efter 8 års ejertid, har sagen stillet sig anderledes. Frem til 2017 ansås et sådant sommerhus således i relation til reglerne om fuld skattepligt som en helårsbolig, hvilket blev tiltrådt af Landsskatteretten i januar 2016.

I juni 2017 blev pensionistreglen i planloven ændret, således at en pensioneret sommerhusejer nu har ret til at anvende sommerhuset som helårsbolig allerede efter 1 års ejertid. På baggrund af Skats hidtidige praksis stod det imidlertid klart, at denne forbedring af pensionisters retsstilling ville kunne udløse utilsigtede refleksvirkninger for pensionerede udlandsdanskere med sommerhus i Danmark.

## Offentliggjort 24. marts 2018

Skat ændrede på denne baggrund praksis, således at et sommerhus som udgangspunkt ikke anses som bopæl for en pensionist, selv om pensionisten efter 1 års ejertid lovligt kan benytte sommerhuset som bolig hele året. Denne ændring af praksis er nærmere omtalt i disse spalter den 24. juni 2017.

Som lovudkastet omtalt nedenfor er udformet, må denne praksis formentlig antages at bortfalde, hvis de foreslåede regler i lovudkastet vedtages af Folketinget i uændret form.

### Lovudkastet

Som omtalt i disse spalter den 10. marts 2018 har Skatteministeriet med offentliggørelsen af et udkast til nye regler på området varslet en ændring af retsstillingen på to væsentlige punkter:

**For det første** er det efter lovudkastet tanken at ændre reglerne, således at der fremover *ikke* vil blive sondret mellem helårshuse (helårsboliger) og sommerhuse. Den blotte *"rådighed over en bolig, der er egnet til helårsbeboelse"*, herunder såvel en helårsbolig som et sommerhus, vil altså fremover udgøre en bopæl i Danmark i lovens forstand. Begrebet "bolig" rækker i lovudkastet vidt og vil f.eks. kunne omfatte et værelse og en campingvogn.

**For det andet** foreslås en ændring af opholdsbegrebet i tilfælde, hvor personen har bopæl her i landet.

For personer, der har en bopæl her i landet, har 180-dages-reglen hidtil angivet den tidsmæssigt øverste grænse for ophold i Danmark, uden at der indtræder fuld skattepligt.

Denne tidsmæssige grænse foreslås i lovudkastet ændret, således at fuld skattepligt indtræder for en person med bolig til rådighed her i landet (helårsbolig, sommerhus, campingvogn mv.), når vedkommende, *"tager ophold her i landet i en periode på mere end 90 dage indenfor en periode på 12 måneder."*

**Offentliggjort 24. marts 2018**

Omvendt er det tanken, at det fremover skal være uden betydning, om opholdet har karakter af arbejde eller ferie.

Der gælder dog samtidig den regel, at har en person bopæl her i landet, og er denne person *ikke* fuld skattepligtig til et andet land, gælder 90-dages reglen ikke. Med andre ord i der i dette tilfælde ikke et "frirum" på 90 dage. En sådan person vil således blive fuldt skattepligtig til Danmark allerede fra den første dag, hvor personen tager ophold her i landet. Ved fuld skattepligtig til et andet land skal efter lovudkastet forstås, at personen efter lovgivningen i dette land er skattepligtig på grund af bopæl eller lignende kriterium.

Hertil er dog knyttet den overgangsregel, at har en sådan person den 1. juli 2018 rådighed over et dansk sommerhus, der er egnet til helårsbeboelse, vil fuld skattepligt først indtræde efter 90 dages ophold indenfor en periode på 12 måneder, dvs. efter samme regler som for personer, der er fuldt skattepligtige til et andet land.

Som lovudkastet er udformet, må det efter min opfattelse antages, at de hidtil gældende regler, det har været lempelige for udlandsdanskere med sommerhus i Danmark og som udelukkende er i Danmark på ferieophold, som udgangspunkt må antages at blive ophævet med virkning også for personer, der aktuelt har bopæl i udlandet, men sommerhus i Danmark.

Denne persongruppe, der altså indenfor de gældende regler og Skats praksis hidtil har kunnet færdes relativt frit i Danmark, vil således opleve en væsentlig indskrænkning af bevægelsesfriheden i Danmark, hvis de foreslåede regler vedtages. De nærmere økonomiske konsekvenser for denne persongruppe vil afhænge af en række forskellige forhold og bør således undersøges nærmere.

I lovudkastet peges omvendt på, at det med de foreslåede regler vil blive mere attraktivt at påtage sig arbejde i Danmark. Som eksempel peges i lovudkastet på bestyrelsesarbejde, som efter gældende regler anses som en jævnlige tilbagevendende varetagelse af arbejdsopgaver i Danmark, og som derfor efter hidtidige regler har udløst fuld skattepligt her til landet, hvis det pågældende bestyrelsesmedlem har bopæl (f.eks. sommerhus) her

## Offentliggjort 24. marts 2018

i landet. Overholdes 90-dages reglen, vil bestyrelsesarbejde fremadrettet ikke udløse fuld skattepligt til Danmark.

Noget andet er, at der i mange tilfælde vil kunne blive tale om begrænset skattepligt af indkomst fra erhvervsmæssig aktivitet i Danmark.

### Allerede pensionist i Frankrig eller Spanien?

I lovudkastet foreslås en særlig regel for de mange pensionister, der bor i Frankrig og Spanien, men som har sommerhus i Danmark. Særreglen for pensionister i netop Frankrig og Spanien er i lovudkastet begrundet med, at der ikke foreligger dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem på den ene side Danmark og på den anden side Frankrig henholdsvis Spanien. De foreslåede regler vil derfor kunne få væsentlige skattemæssige konsekvenser for netop disse pensionister, herunder skattepligt af det årlige formueafkast af danske, skattebegunstigede pensioner.

I lovudkastet foreslås på denne baggrund en særregel, hvorefter perioden på 90 dage indenfor 12 måneder udstrækkes til 180 dage indenfor 12 måneder.

Særreglen skal gælde for personer, der:

- er født før den 1. januar 1954,
- som den 1. juli 2018 har rådighed over en bolig i Frankrig eller Spanien,
- som den 1. januar 2019 er fuldt skattepligtig til Frankrig eller Spanien i lovens forstand, og som
- samtidig vil få bopæl i Danmark efter de nu foreslåede regler, dvs. har rådighed over en bolig, der er egnet til helårsbeboelse, jf. ovenfor.

Er alle 4 betingelser opfyldt, vil et ophold på op til 180 dage indenfor 12 måneder ikke udløse skattepligt til Danmark. Det vil efter lovudkastet være uden betydning, om disse personer arbejder i de op til 180 dage indenfor 12 måneder.

## Offentliggjort 24. marts 2018

Når rådigheden over boligen i Frankrig eller Spanien ophører, kan en sådan pensionist efter lovudkastet ikke længere gøre brug af særreglen om ophold op til 180 dage indenfor 12 måneder.

### Refleksvirkning for fraflytning

De omtalte forslag til ændringer af reglerne om skattepligt ved tilflytning vil i visse tilfælde kunne få afledede konsekvenser for retstillingen ved fraflytning.

Efter de gældende regler vil personers fulde skattepligt til Danmark først ophøre som følge af fraflytning på det tidspunkt, hvor personen ikke længere har rådighed over en helårsbolig i Danmark. For boligejere har det i praksis betydet, at skattepligten til Danmark først er ophørt på det tidspunkt, hvor fraflytteren har enten solgt sin ejerbolig eller udlejet boligen uopsigeligt i mindst 3 år.

Rådighed over et sommerhus, der kun har været anvendt til ferieformål, har derimod efter hidtidig praksis ikke haft betydning for skattepligtens ophør.

Som omtalt ovenfor er det nu tanken at sidestille sommerhuse med helårsboliger ved vurderingen af, om en person har bopæl i Danmark. Denne udvidelse af begrebet bopæl skal ifølge lovudkastet have virkning såvel ved tilflytning til som ved fraflytning fra Danmark.

Med de foreslåede regler i lovudkastet vil det derfor blive vanskeligere for en fraflytter at bringe skattepligten til ophør, hvis et sommerhus i Danmark bibeholdes. Sommerhuse, der er egnet til helårsbeboelse, skal jo netop efter lovudkastet anses som en "bopæl" i lovens forstand, hvis det er egnet til helårsbeboelse.

Lovudkastet indeholder derfor et forslag til en særregel, der i praksis kan få stor betydning for personer på vej til udlandet, f.eks. i forbindelse med en udstationering eller et otium-ophold sydpå.

## Offentliggjort 24. marts 2018

Efter denne særregel vil fuld skattepligt til Danmark ophøre på trods af fortsat ejerskab til et sommerhus i Danmark, hvis den pågældende person **ikke** har opholdt sig her i landet i én eller flere perioder, som samlet overstiger 90 dage indenfor 12 måneder.

Reglen skal bl.a. ses i lyset af, at det efter sommerhuslovgivningen som udgangspunkt ikke er muligt at udleje et sommerhus uopsigeligt for en periode på mindst 3 år og på den måde opgive en bopæl i Danmark.

Det vil ikke være muligt at gøre brug af denne særregel om ophør af fuld skattepligt, hvis personen har rådighed over andre boliger end sommerhuse eller hvis sommerhuset i løbet af 12 måneders perioden har været benyttet som helårsbolig for personen eller dennes ægtefælle eller samlever.

Særreglen omfatter heller ikke personer, der efter fraflytningen ikke er fuldt skattepligtige til et andet land.

### **Ikrafttræden**

Lovudkastet omtalt ovenfor er kun netop et lovudkast. De foreslåede regler vil således først kunne træde i kraft, når et egentligt lovforslag herom er blevet fremsat og vedtaget i Folketinget.

Med det er efter lovudkastet tanken, at de foreslåede regler skal træde i kraft den 1. januar 2019.

— o —