

Offentliggjort d. 17. november 2020 på Vidensportalen V.dk

Corona, rejserestriktioner og skattepligt til Danmark[©]

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

www.v.dk

Meget har ændret sig, siden covid-19-sygdommen blev til en covid-19 krise i Danmark. Reglerne om indtræden af fuld skattepligt til Danmark for udlændinge og udlandsdanskere er ingen undtagelse. I foråret blev etableret en midlertidig ordning også på dette område vedrørende ophold her i landet i perioden fra og med den 9. marts 2020 til og med den 30. juni 2020. Men covid-19-sygdommen er ikke blevet mindre problematisk. En afgørelse fra Skatterådet åbner dog mulighed for lidt videre rammer for at udføre arbejdsopgaver under opholdet i Danmark.

Som mange andre lande har Danmark en meget detaljeret lovgivning om, hvornår personer, virksomheder m.v. har en så fast tilknytning til Danmark, at der kan blive tale om skattepligt til Danmark.

Personer – bopæl eller ophold i Danmark

Fuld skattepligt til Danmark påhviler personer, som har eller får fast bopæl i Danmark eller opholder sig i Danmark i et tidsrum af mindst 6 måneder.

Særregler ved tilflytning

De to grundlæggende bestemmelser om skattepligt suppleres bl.a. af en særregel om skattepligtens indtræden ved tilflytning til Danmark. Særreglerne medfører, at selv om

Offentliggjort d. 17. november 2020 på Vidensportalen V.dk

en person har erhvervet en bopæl her i landet, f.eks. en helårsbolig uden bopælspligt, vil skattepligt til Danmark først indtræde, når den pågældende person ”tager ophold her i landet”.

I mange tilfælde er situationen selvsagt den, at en person erhverver bopæl og tager ophold her i landet på én og samme tid. Typiske eksempler er vandrende arbejdskraft og danskere, som efter mange år i udlandet beslutter sig for at gå på otium i Danmark, tæt på børn og børnebørn.

I andre tilfælde er der tale om personer, som bor og arbejder i udlandet, men som har en bolig til rådighed i Danmark. For denne persongruppe har det stor betydning i forhold til spørgsmålet om skattepligt, om den pågældende har ”taget ophold her i landet” i lovens forstand. I så fald vil der blive tale om skattepligt til Danmark.

Ophold i Danmark

Efter særreglen er ”kortvarigt ophold her i landet på grund af ferie eller lignende” ikke et ophold, som medfører indtræden af skattepligt til Danmark.

Der ligger heri to krav: Dels skal der være tale om ”kortvarigt ophold”, og dels skal opholdet være ”på grund af ferie eller lignende”.

Med andre ord: Hvis eksempelvis en udlænding køber en bolig i Danmark, udløses fuld skattepligt til Danmark først på det tidspunkt, hvor udlændingen tager ophold i Danmark – og altså ophold, der overstiger et ”kortvarigt ophold” henholdsvis ophold, der ikke skyldes ferie eller lignende.

”Kortvarigt ophold”

I skattepraksis afgøres det efter den såkaldte ”180-dages-regel”, om der blot er tale om et ”kortvarigt ophold her i landet på grund af ferie eller lignende.”

Offentliggjort d. 17. november 2020 på Vidensportalen V.dk

Andre forhold som eksempelvis statsborgerskab, tidligere tilknytning til Danmark m.v. er derimod uden betydning for spørgsmålet om skattepligt til Danmark.

Efter 180-dages reglen 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 på 12 måneder, ikke som et ”kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende”. Ved beregning af opholdets varighed her i landet medregnes rejsedage (”brudte døgn”) som hele dage.

Overstiger opholdets længde disse grænser, indtræder skattepligten allerede på det tidspunkt, hvor personen tager ophold her i landet - og altså ikke først, når grænsen er overskredet.

”På grund af ferie eller lignende”

Omvendt udløser ophold under de 3 måneder eller 180 dage efter praksis ikke skattepligt for personer, medmindre de udøver erhvervsmæssige aktiviteter her i landet, da ophold i så fald ikke er ”..... på grund af ferie eller lignende”.

Selve begrebet ”erhvervsmæssige aktiviteter” var for nogle år siden omtvistet, og gav efter flere konkrete sager anledning til en ændring af praksis i mere lempelig retning. På nuværende tidspunkt vil det således ikke medføre skattepligt til Danmark, hvis de erhvervsmæssige aktiviteter / arbejde må betegnes som blot ”enkeltstående og sporadiske indtægtsgivende aktiviteter”. Der bør dog fortsat udvises stor varsomhed i henseende til sådanne aktiviteter, hvis ønsket er at undgå skattepligt til Danmark.

Nødvendig corona-lovgivning

Covid-29 krisen har imidlertid også på dette område affødt problemer. Der forelå således bl.a. eksempler på, at udlandsdanskere ufrivilligt opholdt sig i længere tid i Danmark end ønsket som følge af nedlukningen og dermed overskred grænserne for ophold efter

Offentliggjort d. 17. november 2020 på Vidensportalen V.dk

180-dages reglen.

På denne baggrund blev i forsommeren 2020 fastsat en midlertidig ordning om fritagelse for fuld skattepligt, hvor en overskridelse skyldes ophold her i landet i perioden fra og med den 9. marts 2020 til og med den 30. juni 2020.

Hvad sker der nu?

Efterfølgende har bevægelsesmulighederne på tværs af grænser igen ændret sig væsentligt.

Men skattereglerne er fortsat de samme. Ophold i Danmark i videre omfang end 180-dages reglen giver mulighed for, vil således på ny kunne afføde fuld skattepligt.

Det er her væsentligt at være opmærksom på, at skattemyndighederne ikke har mulighed for at fravige de gældende regler om skattepligt, uanset hvor god en begrundelse en skatteyder måtte have for det forlængede ophold i Danmark. Det er således ikke muligt at ”omgøre” et forlænget ophold skattemæssigt, og skattemyndighederne har i sagens natur ikke mulighed for at bevillige en diskretionær fritagelse for skattepligt til Danmark.

Arbejde under ufrivilligt ophold

For personer, hvor et ferieophold i Danmark er blevet ufrivilligt forlænget som følge af covid-19 krisen, og som har været nødsaget til at varetage arbejdsopgaver under dette ophold, åbner skattemyndighedernes seneste praksis dog mulighed for en mere lempelig tilgangsvinkel, end det sædvanligvis er tilfældet.

Problemstillingen blev forelagt for Skatterådet i en konkret sag afgjort den 25. august 2020 ⁽¹⁾, som siden har fået fornyet aktualitet.

¹⁾ SKM2020.382.SR

Offentliggjort d. 17. november 2020 på Vidensportalen V.dk

Sagen drejede sig om en dansk kvinde, som havde drevet konsulentvirksomhed, aktuelt med 4 medarbejdere, i Kina gennem de seneste 20 år, men som med henblik på en hospitalsbehandling i Danmark indrejste i Danmark den 13. marts 2020. Som følge af ind- og udrejsesituationen var hun afskåret fra at rejse tilbage til Kina de følgende måneder. Under opholdet købte hun en lejlighed med overtagelse 1. juni 2020 til brug ved senere tilbageflytning til Danmark og udlejning i mellemtiden.

Sagen gav anledning til flere forskellige spørgsmål om konsekvenserne af givne dispositioner i forhold til reglerne om indtræden af fuld skattepligt til Danmark. Blandt andet forelå spørgsmålet om betydningen af, at kvinden svarede på spørgsmål fra sine medarbejdere i Kina "måske gennemsnitligt 3 – 4 dage om måneden". Der var efter det oplyste ikke tale om, at hun selv varetog arbejdsopgaver under sit ophold i Danmark, men om, at hendes medarbejdere havde brug for hjælp til at udføre deres arbejdsopgaver.

Skattemyndighederne tog på dette punkt afsæt i den lempelse af praksis, som skattemyndighederne etablerede efter et tumultarisk sagsforløb i en straffesag rejst mod en fotomodel. Sagen kulminerede ved en frifindende dom fra Østre Landsret i 2012. ⁽²⁾

Om denne lempede praksis anføres i myndighedernes egen vejledning, at:

"Som udgangspunkt er enhver form for arbejde uforeneligt med "ferie eller lignende", men når arbejdet her i landet er udtryk for enkeltstående og sporadiske indtægtsindtægtsgivende aktiviteter, medfører de ikke, at den fulde skattepligt indtræder, trods rådighed over en bolig her.

...

Enkeltstående arbejde

Egentligt arbejde under opholdet accepteres kun i ganske begrænset omfang. Som følge af Østre Landsrets dom SKM2012.732.ØLR accepteres det, at en person, der har bopæl her i landet, udfører egentligt arbejde her i landet i maksimalt 10 dage inden for en 12 måneders periode. Overstiger arbejdets omfang denne grænse, indtræder skattepligten som hovedregel."

²⁾ Jf. SKM2012.732.ØLR

Offentliggjort d. 17. november 2020 på Vidensportalen V.dk

Bemærk

Under helt særlige omstændigheder kan arbejdsopgaver udført her i landet 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.”

I den nu foreliggende sag, der som nævnt blev afgjort af Skatterådet den 25. august 2020, nåede Skatterådet frem til, at der her forelå sådanne ”helt særlige omstændigheder” som betingelse for at acceptere videre grænser for udførelse af arbejdsopgaver i Danmark, uden indtræden af fuld skattepligt.

Skattestyrelsen, hvis indstilling blev tiltrådt af Skatterådet, anførte i den forbindelse, at
”Arbejde i Danmark i en situation, hvor man normalt ikke arbejder her i landet, og hvor arbejdet ikke har nogen særlig tilknytning til Danmark, men hvor arbejdet er udløst af Corona-epidemien, må anses som ekstraordinært i denne sammenhæng og knytter sig til de særlige foranstaltninger, som er iværksat i perioden 9. marts - 30. juni. I praksis kan arbejde i denne periode i Danmark i mere end 10 dage og i op til 30 dage derfor accepteres baseret på praksis.”

Med denne afgørelse har Skatterådet taget hånd om en af de væsentlige problemstillinger, som kan opstå for erhvervsdrivende, lønmodtagere m.v. bosat i udlandet, og som på et ufrivilligt langt ophold i Danmark ser sig nødsaget til at varetage arbejdsopgaver under opholdet i Danmark.

— o —