

# Subjektiv skattepligt ved tilflytning til Danmark

- i nationalt og internationalt perspektiv

# Subjective tax liability when moving to Denmark

- in a national and international perspective

af SIMON STIDSEN PINKALSKI

*Hovedområdet for specialet er, hvornår skattepligten for fysiske personer indtræder efter kildeskattelovens (KSL) § 7, stk. 1, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1, hvilket gennemgås i første del af specialet. I denne forbindelse sættes fokus på, hvordan begreberne "kortvarigt ophold" og "ferie eller lignende" er blevet fortolket i de seneste års praksis, herunder især i hvilket omfang det er tilladt at udføre arbejde i Danmark uden skattepligtens indtræden. Derudover gennemgås i mindre omfang det skattestrafferetlige aspekt af KSL § 7, stk. 1. Til sidst i første del af opgaven diskuteres det, om der er behov for lovændringer på området.*

*Anden del af opgaven omhandler skattepligt ved tilflytning til Danmark i internationalt perspektiv, da problematikken omkring dobbeltbeskatning som følge af dobbeltdomicil behandles. I denne forbindelse sættes særlig fokus på kriteriet "midtpunkt for livsinteresser".*

*Det konkluderes til sidst i opgaven, at et af SKAT udsendt styresignal ikke har været tilstrækkeligt til at skabe klarhed omkring, hvornår skattepligten indtræder efter KSL § 7, stk. 1, og at der i stedet bør ske en revision af den mere end 40 år gamle kildeskattelov.*

*Derudover konkluderes det, at der ud fra anvendelsen af "midtpunkt for livsinteresser" i praksis ikke synes at være grundlag for at antage, at parallelbegreberne personlige interesser og økonomiske interesser indgår med forskellig vægt. Der er derimod tale om en samlet vurdering af de konkrete forhold.*

## INDHOLDSFORTEGNELSE

1. Indledning .....	3
1.1 Problemformulering .....	4
1.2 Metode.....	4
1.3 Afgrænsning .....	4
1.4 Disposition.....	5
2. Retsgrundlaget for subjektiv skattepligt .....	5
2.1 Lovgivning .....	5
2.2 Administrative cirkulærer.....	7
2.3 Særligt om styresignaler .....	8

3. Bopælsbegrebet - Kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 .....	9
4. Betingelsen om ophold - Kildeskattelovens § 7, stk. 1 .....	11
4.1 Kortvarige ophold.....	12
4.1.1 Kravet om midlertidighed: 2-3 års-reglen .....	14
4.1.2 SKATs pressemeddelelse af 19. oktober 2012 .....	17
4.2 Ferie eller lignende .....	18
4.2.1 "Ferie eller lignende" i praksis .....	19
4.2.2 Camilla Vests skattesag - SKM.2012.732.ØLR .....	22
4.2.3 Stephen Kinnocks skattesag – SKAT Københavns afgørelse offentliggjort 25. august 2012.....	23
4.2.4 "Ferie eller lignende" i praksis - fortsat.....	24
4.3 Styresignal på baggrund af Camilla Vest-dommen – SKM2013.715.SKAT .....	27
4.3.1. Genoptagelse af sager.....	29
5. Det skattestrafferetlige aspekt af § 7, stk. 1 .....	30
5.1 Skattekontrollovens § 15 .....	30
6. Skattepligtens indtræden i Sverige og Norge.....	31
6.1 Indtræden af fuld skattepligt i Sverige .....	31
6.2 Indtræden af fuld skattepligt i Norge.....	32
7. Diskussion - behov for lovændringer? .....	33
8. International dobbeltbeskatning.....	35
8.1 Definition på international dobbeltbeskatning.....	36
8.2 Dobbeltbeskatningsoverenskomster .....	36
8.3 OECDs modeloverenskomst.....	37
8.4 Dobbelt domicil efter artikel 4, stk. 2.....	38
8.5 Fastlæggelse af domicilland .....	39
8.5.1 Fast bolig til rådighed.....	39
8.5.2 Midtpunkt for livsinteresser.....	40
8.5.3 Sædvanligt opholdssted .....	45
8.5.4. Gensidig aftale.....	45
9. Konklusion .....	46
10. Kildefortegnelse .....	47
10.1 Bøger: .....	47
10.2 Artikler .....	48
10.2.1 Faglige artikler.....	48
10.2.2 Avisartikler .....	48
10.3 Vejledninger: .....	49
10.5 Love og forarbejder: .....	50
10.6 Hjemmesider: .....	50

11. Doms- og afgørelsesregister .....	50
11.1 Tidsskrift for Skatter og Afgifter og Ugeskrift for Retsvæsen: .....	50
11.2 Skatteministeriet: .....	51

## 1. Indledning

Der har i løbet af de seneste år været et øget fokus på reglerne for indtræden af fysiske personers fulde skattepligt til Danmark efter kildeskattelovens (KSL) § 7, stk. 1, jf. § 1, stk. 1, nr. 1. Dette område har især tiltrukket sig opmærksomhed grundet offentliggørelsen af skattesagen omhandlende statsminister Helle Thorning-Schmidts ægtefælle, Stephen Kinnock. Skattesagen har ikke kun pådraget sig opmærksomhed grundet kritik af SKAT og den materielle korrekthed af afgørelsen, men i høj grad også grundet mistanke om ulovlig påvirkning af sagsbehandlingen, der har ført til nedsættelse af en undersøgelseskommission til klarlæggelse af bl.a. en tidligere skatteministers forbindelse til sagen. I høj grad som følge af den offentliggjorte skattesag blev en kendt topmodel senere ved Landsretten frifundet i en sag om skattesvig, der i byretten havde ført til ubetinget fængselsstraf samt en millionbøde.

Hovedårsagen til emnevalget for dette speciale har været, at det store fokus i medierne har fremstillet reglerne om skattepligt ved tilflytning som uigennemskuelige og som genstand for stor uenighed i relation til fortolkningen og rækkevidden af disse. Kildeskattelovens § 7, stk. 1 omfatter begreberne ”kortvarigt ophold” og ”ferie eller lignende”, og især sidstnævnte indeholder et betydeligt skøn uden i lovgivningen fastlagte rammer. Dette har ledt til afgørelser, der i faktum har mindet om hinanden, men har fået forskellig udfald, hvilket har skabt usikkerhed omkring, hvordan man som person indretter sig efter dem.

Det er derfor et af formålene med dette speciale at foretage en nærmere analyse af reglerne for at vurdere, om mediernes billede har været retvisende, og for at vurdere, om der er et behov for lovændringer. I denne forbindelse vil reglerne for skattepligtens indtræden ved tilflytning i Sverige og Norge blive inddraget som genstand for sammenligning med det danske regelsæt.

SKAT er blevet udsat for (mere end almindelig) hård kritik i forbindelse med behandlingen af Stephen Kinnocks skattesag. Der vil i opgaven blive sat fokus på et af disse kritikpunkter, der omhandler SKATs fjernelse af et krav om midlertidighed under sagsbehandlingen, der var medvirkende til, at Kinnock ikke blev skattepligtig til Danmark. Formålet hermed er at give en mere detaljeret og nuanceret vurdering af omstændighederne omkring fjernelsen, end det synes at have været tilfældet i visse mediers dækning af sagen. Desuden medtages behandlingen ud fra den betragtning, at et skattesystem ikke er meget bedre end den instans, der administrerer det. Det vurderes derfor som relevant i et vist omfang at belyse, om SKAT har handlet korrekt under og efter Kinnocks skattesag i relation til fjernelsen af kravet.

Hvis en person er fuldt skattepligtig til Danmark beskattes vedkommende efter globalindkomstprincippet, hvilket medfører at personen beskattes af hele sin indkomst, også indkomst hidrørende fra udlandet, jf. statskatteloven § 4. Dette vil kunne resultere i international dobbeltbeskatning.

Det vil derfor også blive belyst, hvordan beskatningsretten fastlægges, når der er tale om en person, der er fuldt skattepligtig til to lande – situationer, hvor der foreligger såkaldt dobbeltdomicil.

## 1.1 Problemformulering

Hovedsigtet med specialet er i lyset af de seneste års praksis at fastlægge, *hvornår en fysisk person er fuldt skattepligtig til Danmark efter kildeskattelovens § 7, stk. 1, jf. § 1, stk. 1, nr. 1.*

I denne forbindelse vil følgende underspørgsmål blive behandlet:

*Hvordan defineres "ferie eller lignende", og i hvilket omfang kan der udføres arbejde i Danmark uden der hermed tages ophold efter KSL § 7, stk. 1?*

*Hvad forstås ved "kortvarigt ophold", og i hvilket omfang er 2-3 års-reglen/kravet om midlertidighed blevet benyttet i praksis, og hvad var de nærmere omstændigheder omkring fjernelsen af kravet?*

*Findes der et behov for lovændringer på området for indtræden af skattepligt ved tilflytning?*

Der vil efter gennemgangen af de danske regler blive sat fokus på det internationale perspektiv af subjektiv skattepligt ved tilflytning til Danmark, da fuld skattepligt til Danmark ikke udelukker, at der tillige foreligger fuld skattepligt til et andet land. Dette vil udover en kortere overordnet præsentation af international dobbeltbeskatning indebære en gennemgang af art. 4, stk. 2 i OECD's modeloverenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning med henblik på besvarelse af spørgsmålet:

*Ud fra hvilke kriterier fastlægges beskatningsretten i tilfælde af dobbeltdomicil?*

Der vil i denne forbindelse blive lagt særlig vægt på anvendelsen af begrebet "midtpunkt for livsinteresser".

## 1.2 Metode

Der vil i specialet hovedsageligt blive anvendt en traditionel juridisk metode med henblik på en beskrivelse de lege lata, således som denne fremstår ved lovgivning, praksis og juridisk teori. Dog vil der i visse afsnit også indgå de lege feranda betragtninger, herunder især inddragelse af skatteretskyndige personers udtalelser om forbedringsmuligheder for den nuværende retstilstand. Dette vil især forekomme i forbindelse med sidste afsnit af første del af specialet, hvor der vil blive sat fokus på et evt. behov for lovændringer.

## 1.3 Afgrænsning

Der foretages en positiv afgrænsning af emnet bestående i, at det alene er forhold der vedrører indtræden af fysiske personers fulde skattepligt efter KSL § 7, stk. 1, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1, der vil blive behandlet. De eneste regler knyttende sig til tidspunktet efter konstatering af dansk skattepligt, der vil blive inddraget, er de skattestrafferetlige regler angående undladt indgivelse af selvangivelse samt reglerne der relaterer sig til fordelingen af beskatningsretten i tilfælde af dobbeltdomicil.

Det danske bopælsbegreb har været genstand for megen fortolkning, og en detaljeret fastlæggelse af

begrebet ligger ikke indenfor sigtet af dette speciale, da en sådan sandsynligvis ville kræve en afhandling i sig selv. Det danske bopælsbegreb vil derfor kun blive berørt i korte træk. Afhandlingen er blevet udarbejdet på baggrund af gældende ret per 15.11.2013, og materiale fremkommet efter denne dato vil derfor ikke blive inddraget.

## 1.4 Disposition

Opgaven er emnemæssigt inddelt i to overordnede dele. Først del består af afsnit 2-7, der omhandler de interne danske regler om indtræden af fuld skattepligt ved tilflytning og de seneste års udvikling i fortolkningen af disse i praksis. Første del indeholder yderligere et afsnit om det skattestrafferetlige aspekt af reglerne for indtræden af fuld skattepligt efter KSL § 7, stk. 1, samt et afsnit om skattepligtens indtræden i Norge og Sverige.

Anden del af opgaven består af afsnit 8, der omhandler international dobbeltbeskatning og hvordan beskatningsretten fordeles i tilfælde af dobbeltdomicil.

I sidste afsnit, afsnit 9, vil der blive konkluderet på de for opgaven tilgrundliggende problemstillinger.

## 2. Retsgrundlaget for subjektiv skattepligt

### 2.1 Lovgivning

Der vil indledningsvis blive foretaget en kort historisk gennemgang af lovgrundlaget for indtræden af fuld skattepligt for fysiske personer. Dette gøres for at illustrere, at der i løbet af de seneste 113 år har eksisteret ganske få lovfæstede regler om skattepligtens indtræden, og at disse ved deres brede udformning har overladt et betragteligt skøn til den administrative praksis.

Grundlovens § 43 foreskriver, at ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov. Dette medfører et for skatteretten særlig skærpet hjemmelskrav, der sammenlignet med mange andre retsområder i betydelig grad forhindrer brug af rammelovgivning.<sup>1</sup>

Samtidig er skatteretten et stort område, der omfatter forskellige skattesubjekter i mange forskellige situationer, hvilket naturligt kræver en bred lovgivning for at favne samtlige tilfælde. Der er altså et modsætningsforhold mellem det strenge hjemmelskrav og det komplicerede retsområde, der efterlader lovgiver med den vanskelige opgave af finde en gylden middelvej. Hvis lovgivningen bliver for detaljeret, gøres den praktiske forståelse og anvendelse tilsvarende for kompliceret, og bliver lovgivningen for generel, vil fortolkningsbehovet blive for omfattende og legalitetsgrundsatningens krav om tydelig tilkendegivelse af anvendelsesområdet ikke være opfyldt. Der er indenfor visse skatteretlige områder sket en stigende detaljering af lovgivningen, hvilket hovedsageligt skyldes et forsøg på at forebygge såkaldt ”skatteudnyttelse”.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> *Skatteretten I*, side 107.

<sup>2</sup> *Skatteretten I*, side 111.

Lovgrundlaget for indtræden af fysiske personers skattepligt til Danmark findes i dag i kildeskatteloven, som blev indført i 1967. Før dette fandtes de første regler om skattepligtens indtræden i statskatteloven, der blev indført i 1903.

Statsskatteloven af 1903 (lov nr. 104 af 15. maj 1903 om Indkomst- og Formueskat til staten) blev ved sin indførelse overgangen til indkomstbeskatning i Danmark. Loven omfattede bestemmelser om skattepligtens indtræden og ophør, skattens beregning, bestemmelser om straf samt regler om opgørelse af skattepligtige indkomst og formue.<sup>3</sup>

I 1922 blev der ved lov 1922-04-10 nr. 149 foretaget en revision af statsskatteloven, og det er denne version med senere ændringer, der i dag danner rammen for det danske indkomstskattesystem.

I 1922-lovens § 2, nr. 1, som stod uændret i forhold til 1903-udgaven, blev der om den subjektive skattepligt bestemt, at den påhviler personer, der er ”bosat her i landet”.

Af lovens § 4 fremgik det, at skattepligten er omfattet af det der i dag kaldes globalindkomstprincippet, hvilket omfatter ”den skattepligtiges samlede Aarsindtægter, hvad enten de hidrører her fra Landet eller ikke”.

Bopælsbegrebet var hovedkriteriet for indtræden af skattepligten indtil 1942, hvor der ved Lov 1942-12-19 nr. 517 om midlertidige Ændringer i Reglerne om Paaligning af Indkomst- og Formueskat til Staten blev indført et opholdskriterium lig det, der i dag følger af KSL § 1, stk. 1, nr. 2. Ændringslovens § 2 sidestillede personer, der havde opholdt sig i Danmark i 3 måneder uden afbrydelser indenfor de sidste 6 måneder, med her i landet bosatte personer.

De to ovennævnte situationer, bopæl og ophold, var herefter i de følgende årtier hovedbetingelserne for fysiske personers indtræden af fuld skattepligt. Der skete først ændringer ved indførelsen af kildeskatteloven.

Kildeskatteloven blev vedtaget ved lov nr. 100 af 31. marts 1967 om opkrævning af indkomst- og formueskat for personer m.v.

Hovedreglerne for indtræden af skattepligten fulgte dengang af lovens § 1, nr. 1-3:

#### § 1

*Pligt til at svare indkomst- og formueskat til staten i overensstemmelse med reglerne i denne lov påhviler:*

- 1. personer, der har bopæl her i landet,*
- 2. personer, der inden for de sidste 4 år har haft bopæl her i landet, medmindre de godtgør at være undergivet indkomstbeskatning til fremmed stat eller Færøerne efter reglerne for derboende personer,*
- 3. personer, der uden at have bopæl her i landet opholder sig her i et tidsrum af mindst 6 måneder, heri medregnet kortvarige ophold i udlandet på grund af ferie eller lignende,*

Nr. 1 og nr. 3 står uændret i den nuværende version af loven. Nr. 2 findes bl.a. i svensk skatteret, hvilket vil blive behandlet senere, men udgik i 1996 af den danske kildeskattelov. Begrundelsen

---

<sup>3</sup> Bjørn, Ole: *Lov 1922-04-10 nr. 149* på karnov.dk, noten til titlen, 1. afsnit.

herfor er sandsynligvis bl.a., at der gennem dobbeltbeskatningsoverenskomster (DBO'er) er opstået et nyt regelsæt til at regulere den omhandlede situation. Se nærmere herom nedenfor i kapitel 10.

## 2.2 Administrative cirkulærer

Tidligere var der i Danmark en toleddet skatteforvaltning bestående af en statslig skatteforvaltning og en kommunal skatteforvaltning. Med henblik på at opnå ensarthed mellem de to skatteforvaltninger udsendte den daværende statslige skatteforvaltning, Told- og Skattestyrelsen, over årene en lang række cirkulærer, herunder især forgængeren til SKAT-meddelelser, TS-cirkulærer, samt Ligningsvejledningen.<sup>4</sup> Cirkulærer og vejledninger har således historisk set haft en central placering inden for den skatteretlige retskildelære.<sup>5</sup>

SKATs juridiske vejledninger har i dag overtaget, og i et vist omfang implementeret de tidligere TS-cirkulære. SKATs vejledninger fylder således meget i fastlæggelsen af betingelserne for skattepligtens indtræden ved tilflytning, og der vil derfor i det følgende blive knyttet nogle kommentarer til disses retskildemæssige position.

Af forordet til den nugældende juridiske vejledning fremgår, at ”vejledningen giver udtryk for SKATs opfattelse af gældende praksis og har cirkulærestatus.”<sup>6</sup> Administrative cirkulærer udstedes af en overordnet myndighed med underordnede myndigheder som modtager. Der kræves ikke lovhjemmel, da cirkulæret kan udstedes med hjemmel i de pågældende myndigheders over-/underordningsforhold. Dette medfører, at cirkulæret alene er bindende for medarbejdere indenfor den pågældende underordnede forvaltningsmyndighed, medmindre særlig hjemmel foreligger.<sup>7</sup> Selvom et administrativt cirkulære ikke kræver lovhjemmel er det kun bindende, så længe det ikke klart strider mod gældende ret, hvilket også omfatter EU-retten.<sup>8</sup>

Eftersom det alene er de underordnede myndigheder, der er modtagere af det administrative cirkulære, er det ikke umiddelbart muligt for skattesubjekter hverken at blive forpligtet af eller påberåbe sig cirkulæret.

Der er imidlertid flere tilfælde, hvor et cirkulære, som eksempelvis *Den juridiske vejledning*, alligevel får retsvirkning udenfor myndigheden, forudsat at der foreligger indholdsmæssig hjemmel til at forpligte eller berettige skattesubjekter. Herved forstås, at cirkulærets indhold skal have tilstrækkelig grundlag i lovgivningen. I TfS 1989, 418 V fandt Landsretten, at et cirkulære ikke havde tilstrækkelig lovmæssig hjemmel til på denne baggrund at statuere aktienæring. Senest har Landsretten i SKM.2012.732 ØLR tilsidesat SKATs opgørelse af opholdsdage i henhold til *Den juridiske vejledning*, da der blev regnet med såkaldt brudte dage, som ifølge Landsretten ikke havde støtte i lovgivningen. Se nærmere om denne sag nedenfor under 4.1.

---

<sup>4</sup> *Skatteretten 1*, side 116.

<sup>5</sup> *Skatteretten 1*, side 115.

<sup>6</sup> *Den juridiske vejledning 2013-2*

<sup>7</sup> *Skatteretten 1*, side 117.

<sup>8</sup> *Skatteretten 1*, side 117.

Af Højesterets udtalelser i UfR 1965.399 H følger det, at hvor et cirkulære giver en bedre retsstilling end den i den konkrete situation af myndigheden fastlagte, kan den berørte part påberåbe sig og støtte ret på cirkulæret. Dette må også kunne siges at følge af det forvaltningsretlige lighedsprincip.<sup>9</sup>

Da *Den juridiske vejledning* er udtryk for gældende ret i forhold til SKAT, vil en fravigelse af den altså også være en fravigelse af gældende ret.

Det må dog understreges, at almindelige forvaltningsretlige eller andre retsprincipper ikke kan danne grundlag for et retskrav, hvis det pågældende cirkulære mangler den fornødne materielle hjemmel eller klart strider mod ranghøjere retskilder.<sup>10</sup>

### 2.3 Særligt om styresignaler

Jyllands-Posten bragte i en artikel fra den 8. august 2013 et udkast til styresignal, som SKAT havde udarbejdet efter at topmodellen Camilla Vest ved Østre Landsret blev frifundet for skattesvig. Den 9. oktober 2013 har SKAT udsendt det endelige styresignal. Dette vil blive gennemgået nedenfor. I dette afsnit vil styresignalers generelle funktion blive gennemgået.

I SKM.2012.280.SKAT foretages en præcisering af styresignalets og SKAT-meddelelsens retlige status på baggrund af Retssikkerhedschefens evaluering af styresignaler.

Af meddelelsen fremgår, at styresignaler og SKAT-meddelelser har samme retlige status som cirkulærer og er ligesom *Den juridiske vejledning* midler til fastlæggelse af gældende praksis.

Det følger som tidligere nævnt af domspraksis, at borgere og virksomheder derfor kan støtte ret på disse midler, i det omfang den fastlagte praksis ikke klart strider mod højere rangerende retskilder.<sup>11</sup>

Af meddelelsen fremgår det, at styresignaler bruges, når Skatteministeriet fastlægger praksis på områder, hvor der ikke foreligger en sådan, samt når Skatteministeriet ændrer eller præciserer praksis, eksempelvis efter en afgørelse fra domstolene eller Landsskatteretten.

Såfremt det er muligt indenfor rimelig tid at indarbejde informationen direkte i *Den juridiske vejledning*, skal der ikke udsendes et styresignal. Dog skal der altid udsendes et styresignal når:

1. Det skønnes nødvendigt for at skabe særlig opmærksomhed omkring den pågældende information (eksempelvis praksisændringer)
2. Der er tale om en udmelding om, at en bestemt type af sager skal genoptages
3. Der er tale om information af en sådan art, at en justering af *Den juridiske vejledning* ikke vil give det fornødne overblik

---

<sup>9</sup> *Skatteretten 1*, side 118.

<sup>10</sup> *Skatteretten 1*, side 118.

<sup>11</sup> SKM.2012.280.SKAT



I denne forbindelse vil der blive knyttet en bemærkning til forløbet omkring Stephen Kinnocks skattesag. Som det fremgår nedenfor i afsnit 4.2 beroede kravet om midlertidighed (2-3 år-reglen) på en fejl, og korrigeringen af denne i Den juridiske vejledning må derfor sandsynligvis, i overensstemmelse med SKATs udsagn, men modsat mange skattekyndiges holdning, ikke kunne kategoriseres som en praksisændring. Om det burde være skønnet ”nødvendigt at skabe særlig opmærksomhed omkring den pågældende information”, eller om rettelsen var ”af en sådan art, at en justering af Den juridiske vejledning ikke vil give det fornødne overblik”, vil der ikke blive konkluderet på her.

Der vil derimod blot udtrykkes en let undren over, at rettelsen af fejlen ikke berettigede en udsendelse af et styresignal som følge af enten punkt 1 eller 3 eller disse i kombination. Ikke mindst set i lyset af det efterfølgende forløb. I forhold til punkt 1 kan det dog naturligvis med rette anføres, at det ikke var nødvendigt med et styresignal for at skabe særlig opmærksom, da en sådan opmærksomhed opstod helt af sig selv.

I forhold til de ovenstående punkter må det dog nævnes, at SKM.2012.280.SKAT ikke var gældende på tidspunktet for ændringen af Den juridiske vejledning i forbindelse med ajourføringen i januar 2011. Det var i stedet SKM2009.105.SKAT, af hvilken der ikke fremgår betingelser for, hvornår der skal udsendes et styresignal. Af dennes forgænger, SKM.2008.1000.SKAT, fremgår imidlertid, at definitionen på et styresignal fra 1. januar 2009 bl.a. vil være:

- Nye områder, hvor der ikke tidligere har været fastlagt en praksis.
- Praksisændringer eller -præciseringer.
- En konkret eller generel forespørgsel fra fx et ministerium eller internt i SKAT, som kræver udmelding af en generel lovfortolkning.
- Når retsgrundlaget er uklart.
- Når SKAT ved eller fornemmer, at praksis ikke er ensartet.
- Når den offentlige debat viser, at der er et behov.<sup>12</sup>

Det må på denne baggrund kunne konkluderes, at der også per januar 2011 efter SKATs egne forskrifter kunne forekomme situationer, hvor et styresignal var påkrævet.

### 3. Bopælsbegrebet - Kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1

En forudsætning for indtræden af fuld skattepligt er, at det pågældende skattesubjekt har bopæl i Danmark, jf. kildeskatteloven § 1, stk. 1 nr. 1. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

*§ 1 Pligt til at svare indkomstskat til staten i overensstemmelse med reglerne i denne lov påhviler 1. personer, der har bopæl her i landet.*

Som nævnt stammer bopælskriteriet som grundlag for indtræden af fuld skattepligt fra den første statsskattelov fra 1903. Bopælsbegrebet har sidenhen været, og er til stadighed, genstand for fortolkning.

---

<sup>12</sup> SKM.2008.1000.SKAT

En detaljeret fastlæggelse af bopælsbegrebet ligger som nævnt ikke indenfor sigtet af dette speciale. Formålet med nærværende afsnit er alene et kort oprids af de væsentligste karakteristika for det danske bopælsbegreb, da bopæl i Danmark er en forudsætning for anvendelsen af KSL § 7, stk. 1.

Bopælsbegrebet i OECD's dobbeltbeskatningsoverenskomst vil derimod blive behandlet mere indgående, jf. nedenfor under punkt 8.6.1.

Indledningsvis må det om bopælsbegrebet i KSL § 1, stk. 1, nr. 1 slås fast, at det at have bopæl ikke er det samme som (blot) at have en bolig til rådighed. Bopælsbegrebet indeholder et subjektivt element, idet en person skal have tilkendegivet at have til hensigt at have hjemsted her i landet.<sup>13</sup>

Ifølge SKAT lægges der i denne forbindelse vægt på, om ”personen ved at etablere husstand, leje sig bolig eller ved andre foranstaltninger har tilkendegivet, at vedkommende har til hensigt at have hjemsted her i landet”.<sup>14</sup> Formuleringen stammer fra vejledningen til statskatteloven af 1903 og henvender sig særligt til tilflytningssituationer. En persons hensigt kan dog ikke stå alene, og en sådan må derfor støttes på objektive konstaterbare forhold.<sup>15</sup>

Det fremgår af ovenstående, at rådighed over en bolig, herunder leje af en sådan, ikke er en forudsætning for at have bopæl her i landet. En person kan ved benyttelse af ”*andre foranstaltninger*” blive omfattet af bopælsbegrebet. Til eksempel kan nævnes det bindende svar i SKM2011.368.SR. Her tiltrådte Skatterådet Skatteministeriets udtalelse om, at leje af et hotelværelse i forbindelse med bopælsbegrebet er sammenlignelig med leje af en lejlighed.<sup>16</sup>

Et hotelværelse eller et sommerhus vil dog ikke skatteretligt kunne anses som bolig, hvor disse bliver lejet i en kort periode.<sup>17</sup>

Rådighed over en bolig defineres af Thøger Nielsen som værende ”[...] *et opholdsrum, der står til rådighed for en person i ubestemt tid eller – i kraft af en brugsret – i en kontinuerlig periode af en væsentlig varighed med henblik på normal tilværelse i alle eller i størstedelen af døgnets timer*”.<sup>18</sup>

I praksis har spørgsmålet om, hvorvidt der har været en *bolig* til rådighed ikke fyldt meget, og det vil sandsynligvis sjældent være svært at vurdere, om der er tale om rådighed over en bolig eller ej. Rent begrebsmæssigt kan det dog være svært at skelne mellem bolig og det mere komplicerede begreb bopæl. Ikke mindst hvis der henses til SKATs noget ukonsekvente brug af begreberne. Således fremgår af den juridiske vejledning følgende (fremhævningsforetaget her):

”For personer, der bor i udlandet, og som erhverver *bolig* i Danmark, indtræder skattepligten først, når den pågældende tager ophold her i landet. Se KSL § 7, stk. 1.”<sup>19</sup>

KSL § 7, stk. 1 har følgende ordlyd (fremhævelse foretaget her):

---

<sup>13</sup> Hjorth og Dehn-Baltzer, *SR.2013.0084*, side 1, 2. spalte.

<sup>14</sup> *Den Juridiske Vejledning 2013-2 C.F.1.2.1*, under ”Bopæl”.

<sup>15</sup> *Skatteretten 1*, side 755.

<sup>16</sup> *SKM2011.368.SR*

<sup>17</sup> *Skatteretten 1*, side 757.

<sup>18</sup> Thøger Nielsen, *Indkomstbeskatning II*, side 122.

<sup>19</sup> *Den Juridiske Vejledning 2013-2 C.F.1.2.1* under ”Indtræden og udtræden af skattepligt”

*”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”.*

Om end resultatet materielt bliver det samme, uanset om der i vejledningen bruges bolig eller bopæl, så er det unægteligt ikke gavnligt for forståelsen, at der ikke skelnes mellem de to begreber, når de i skattemæssig sammenhæng har forskellig betydning. Det kan dog heller ikke udelukkes, at der er tale om en fejl i vejledningen.

Niels Winther-Sørensen anfører i SR.2007.0158, at *”[der] er i dansk skatteretspraksis næppe nogen klar sondring mellem bolig, bopæl og lignende udtryk”*, og understøtter efterfølgende udsagnet med konkrete eksempler fra retspraksis.

På trods af ovenstående ligger det fast, at begrebet bopæl dækker over andet og mere end blot at have en bolig til rådighed.

Sammenfattende kan det siges, at rådighed over en bolig i Danmark ikke i sig selv medfører etablering af bopæl, men indgår som en del af vurderingsgrundlaget for, om bopæl er etableret. Samtidig er rådighed over en bolig en nødvendig, men ikke tilstrækkelig betingelse for, at en skatteyder kan etablere bopæl.<sup>20</sup>

Det danske bopælsbegreb adskiller sig således fra bopælsbegrebet i OECDs modeloverenskomst. Ifølge denne er det nok blot at have rådighed over en bolig, der er fysisk mulig at bruge helårligt, hvorimod det i Danmark forudsættes, at boligen formelt er beregnet til helårsbrug. Et luksussommerhus uden tilladelse til helårsbeboelse vil derfor ifølge SKAT som udgangspunkt ikke blive betragtet som en fast bopæl efter dansk ret.<sup>21</sup>

#### **4. Betingelsen om ophold - Kildeskattelovens § 7, stk. 1**

Som nævnt ovenfor følger det af KSL § 1, stk. 1, nr. 1, at skattepligt til Danmark påhviler personer, der har bopæl her i landet. Det er imidlertid en yderligere betingelse for skattepligtens indtræden, at der tillige tages ophold her i landet, jf. KSL § 7, stk. 1. I bestemmelsen præciseres det, at kortvarige ophold grundet ferie eller lignende ikke er at anse som sådant ophold.

Det er fastlæggelsen af, hvornår der er taget ophold ud fra denne brede formulering, der har fyldt meget i praksis. Hvornår er der tale om kortvarige ophold, og hvad omfatter ferie eller lignende? Som det rammende anføres af Niels Winther-Sørensen er det *”noget uklart, hvad der ligner ferie uden at være det”*.<sup>22</sup>

Det fremgår af forarbejderne til KSL, at der i forbindelse med lovens tilblivelse blev stillet spørgsmålstegn ved nødvendigheden af § 7. Skatteudvalgets spørgsmål 10 lød som følger:

*Er § 7 nødvendig og/eller hensigtsmæssig?*<sup>23</sup>

---

<sup>20</sup> Jørn Qviste, *UfR 1990 B.449*.

<sup>21</sup> *Den Juridiske Vejledning 2013-2 C.F.8.2.2.4.1.2* under afsnittet *”Modeloverenskomstens boligbegreb”*.

<sup>22</sup> *Skatteretten 1*, side 759.

<sup>23</sup> *LFBB 1967-03-13 nr 26*, spørgsmål 10.

I svaret fra finansministeren blev det anført, at § 7 skal ses som en præcisering af begrebet ”at have bopæl her i landet”, og at det med bestemmelsen skal være muligt at eje et hus i Danmark, som ”man ønsker at have til rådighed under ophold i ferie eller lignende”. Det anføres til sidst, at ”det er måske ikke absolut nødvendigt at opretholde denne bestemmelse, idet det ovenfor anførte formentlig må følge af en naturlig forståelse af udtrykket i forslagets § 1, nr. 1: ”har bopæl her i landet”<sup>24</sup>.

Man har altså i forbindelse med udarbejdelsen af kildeskatteloven tilsyneladende ikke anset det for nødvendigt at definere begreberne ”bopæl”, ”kortvarigt ophold” og ”ferie eller lignende”, hvilket den manglende beskrivelse af disse i forarbejderne også bevidner.

Problematikken omkring disse begreber består dog i dag især i, at det som følge af den teknologiske udvikling er blevet muligt at udføre arbejde på farten, pendle o.s.v. i en grad, som man i slutningen af 1960’erne naturligvis dårligt kunne have forudset. Som det vil fremgå senere, er eksempelvis i hvilket omfang der må foretages arbejdsrelateret læsning af emails og besvarelse af opkald under ophold i Danmark et af de spørgsmål, der er opstået i forbindelse med anvendelsen af KSL § 7, stk. 1.

Overordnet kan problemerne i forbindelse med med kildeskatteloven siges bl.a. at udspringe af, at loven stammer fra en tid, hvor adskillelsen af arbejde og ferie var så udtalt, at der ikke blevet taget højde for den sammenblanding af de to aktiviteter, der findes i dag.

Der vil i de følgende afsnit blive foretaget en gennemgang af de central begreber i KSL § 7, som disse er blevet defineret i teori og praksis.

#### **4.1 Kortvarige ophold**

Der er som nævnt ikke i forarbejderne til kildeskatteloven blevet taget stilling til, hvad der skal forstås ved kortvarige ophold. Grænsen herfor skal derfor alene søges i praksis. Som det vil blive gennemgået nedenfor viser praksis, at ophold ikke kun skal bedømmes ud fra et objektive tidskriterie, men at der også bliver lagt vægt på det subjektive i form af formålet med opholdet.

Af Den Juridiske Vejledning fremgår det, at uafbrudt ophold her i landet af en varighed på mere end 3 måneder, eller samlede ophold på i alt mere end 180 dage fordelt over en 12-måneders periode (uafhængig af kalenderåret), efter praksis ikke kan anses for ”kortvarigt ophold pga. af ferie eller lignende”. Der henvises i denne forbindelse til skd. 1972.21.139.

Det fremgår videre af vejledningen, at ophold under 3 måneder eller 180 dage over 12 måneder efter praksis ikke udløser skattepligt for personer, hvis opholdet har et overvejende feriemæssigt præg. Det er dog en betingelse, at ”opholdet her ikke er nødvendiggjort af en regelmæssig (løbende) personlig varetægelse af indtægtsgivende erhverv, fx deltagelse i eller tilsyn med ledelsen af en erhvervsvirksomhed her i landet”.<sup>25</sup> Hvad der nærmere skal forstås ved denne formulering vil blive gennemgået nedenfor under afsnit 4.4.

<sup>24</sup> LFBB 1967-03-13 nr 26, svar af 31. januar 1967.

<sup>25</sup> Den juridiske vejledning 2013-2 C.F.1.2.2 under ”Kortvarigt ophold”

Grænsen på 3 måneder uafbrudt/180 dage over 12 måneder lægges ifølge vejledningen til grund, når de pågældende personer er bosiddende i et andet land ”på grund af bopæl, familie, arbejde eller statsborgerskab”, da opholdene i Danmark således vil være en undtagelse fra det normale opholdsmønster, og derved naturligt have karakter af ”ferie eller lignende”.<sup>26</sup> En nærmere behandling af begrebet ferie eller lignende vil blive foretaget nedenfor under afsnit 4.4.

Overskrides tidsbegrænsningen anses skattepligten for indtrådt ved opholdets begyndelse i henhold til KSL § 7, stk. 1. Af vejledningen fremgår det desuden, at ved beregningen af om grænsen er overtrådt regnes ethvert påbegyndt døgn som et fuldt døgn.<sup>27</sup> I denne forbindelse må dog nævnes SKM.2012.732 Ø, hvor den nævnte opgørelsesmetode blev tilsidesat:

I straffesagen havde den tiltalte ifølge eget udsagn nøje holdt øje med, at grænsen på maksimalt 180 opholdsdage i Danmark på 12 måneder ikke blev overskredet. Den tiltalte havde i denne forbindelse ikke været opmærksom på SKATs brug af såkaldt ”brudte dage” (ethvert påbegyndt døgn som et fuldt døgn) ved opgørelse af opholdsdage. Efter denne metode ville tiltalte have opholdt sig 192 dage i Danmark.

Østre Landsrets flertal (på dette punkt tiltrådt af den dissenterende dommer) fandt, at overtrædelsen af 180-dagesreglen ikke kunne danne grundlag for tiltaltes forsæt til skatteunddragelse. Der blev i denne forbindelse lagt vægt på, at ”SKATs opgørelsesmetode til beregning af opholdsdage i Danmark indbefatter brudte dage, og at metoden ikke fremgår af lovgivningen og på T1's forklaring om, at hun nøje holdt regnskab med sine ophold i Danmark, og at hun efter sine sammentællinger ikke havde opholdt sig i Danmark mere end 180 dage, samt at T1's vildfarelse vedrørende opgørelsesmetoden har været afgørende for hendes handle måde.”<sup>28</sup> Skatteministeriet har i SKM2013.316.DEP tilkendegivet, at de ikke agter at indbringe Landsskatterettens kendelse om ændring af den bagvedliggende skattesag på baggrund af dommen for domstolene.

Det har sandsynligvis betydning for Landsrettens konklusion, at der er tale om en straffesag, og at 180-dagesreglen indgår i vurderingen af den tiltaltes forsæt. Landsrettens konstatering af at opgørelsesmetoden med brudte dage ikke fremgår af loven må derfor forventes at få betydning i hvert fald i lignende straffesager fremadrettet. FSR – danske revisorer har i et høringssvar givet udtryk for, at de anser brugen af brudte døgn for problematisk i alle henseender.<sup>29</sup>

SKAT har imidlertid i sit nyligt udsendte styresignal SKM2013.715.SKAT valgt at fortsætte brugen af brudte døgn.

Ovenstående negative afgrænsning af begrebet kortvarigt ophold på 3 måneder uafbrudt/180 dage/år synes rimelig sikker for borgerne at lægge til grund som den maksimalt tilladte varighed af ophold, da afgrænsningen efterhånden har solidt fæste i praksis. Som SKAT København har anført: ”Selv om de nævnte 3 måneder, respektive 180 dage betragtes som et maksimum for ophold, viser praksis, at der er tale om en skematisk regel, hvor rammen kan udnyttes fuldt ud.”<sup>30</sup>

Det må dog bemærkes, at Den Juridiske Vejlednings formulering ”efter praksis” åbner mulighed for, at der i en konkret situation vil blive vurderet anderledes af SKAT. Tilsvarende bliver der i TfS

<sup>26</sup> Den juridiske vejledning 2013-2 C.F.1.2.2 under ”Kortvarigt ophold”

<sup>27</sup> Den juridiske vejledning 2013-2 C.F.1.2.2 under ”Kortvarigt ophold”

<sup>28</sup> SKM.2012.732 Ø

<sup>29</sup> FSR – danske revisorer, høringssvar H122-13.

<sup>30</sup> SKAT København i Stephen Kinnocks offentliggjorte skattesag.

1992, 198 LR og Tfs 2002,504 LR givet udtryk for, at den nævnte grænse ”i almindelighed accepteres.”

Der synes dog til dato ikke at foreligge afgørelser, hvor ophold grundet ferie eller lignende på under 3 måneder i træk eller under 180 dage på 12 måneder har ført til indtræden af fuld skattepligt. Dette faktum sammenholdt med at der ikke i lovgrundlaget bliver taget stilling til begrebet kortvarigt ophold sandsynliggør, at grænserne også af domstolene vil blive lagt til grund som faste grænser.<sup>31</sup> Det må i hvert fald kunne antages, at begrebet kortvarig ikke kan bære en udvidelse af grænserne.

Der optræder i den gældende Den juridiske vejledning et afsnit kaldet ”Ægtefælle bosiddende i Danmark”, hvilket sandsynligvis skyldes, at de skatteretlige overvejelser i forbindelse med denne situation har været meget aktuelle i de seneste år.

I det nævnte afsnit fastslås det, at ægtefæller er uafhængige af hinanden ved bedømmelsen af, om skattepligten er indtrådt efter KSL § 7, stk. 1. Dette betyder, at har den ene ægtefælle (A) bopæl i Danmark, er dette ikke nødvendigvis også tilfældet for den anden ægtefælle (B). Dog vil ægtefælle B blive anset som havende bolig til rådighed i Danmark.<sup>32</sup>

Som følge heraf indtræder den fulde skattepligt for B ikke så længe dennes ophold i Danmark holder sig inden for grænserne for, hvad der kan anses som kortvarigt ophold grundet ferie eller lignende.

I det bindende svar SKM.2007.353.SR udtalte Skatterådet, at spørgeren ikke ville blive underlagt fuld skattepligt, hvis han ”midlertidigt” opholdt sig hos sin familie i Danmark i ferie og weekender. Spørgeren boede og arbejdede selv i udlandet. Det blev i afgørelsen anført som forudsætning for ikke at blive skattepligtig, at besøgsmonstret ophørte efter 2-3 år. Der blev i denne forbindelse henvist til en tidligere kendelse fra Landsskatteretten (Tfs 1992.388 LSR), hvor skattefriheden i en lignende situation ansås forudsat af, at der var tale om en midlertidig ordning på 2-3 år.

SKM.2007.353.SR blev efterfølgende omtalt i Ligningsvejledningen, hvilket kunne opfattes således, at der eksisterede et generelt krav om midlertidighed ved fastlæggelsen af, om en person havde taget ophold i Danmark. I forbindelse med SKAT Københavns behandling af Stephen Kinnocks skattesag, der i høj grad mindede om SKM.2007.353.SR, blev dette krav fjernet. Ifølge flere medier og dele af det skatteretsfaglige segment udgjorde dette en (usaglig) ændring af praksis, mens der ifølge SKAT alene var tale om en ændring af en fejl i Ligningsvejledningen.

Forløbet vil blive behandlet særskilt umiddelbart nedenfor.

#### **4.1.1 Kravet om midlertidighed: 2-3 års-reglen**

Afgørelsen på SKAT Københavns behandling af Stephen Kinnocks skatteforhold blev offentliggjort

---

<sup>31</sup> *Skatteretten 1*, side 759.

<sup>32</sup> Hjorth og Dehn-Baltzer, *SR.2013.0084*, side 2, afsnit 3.2.

på politiken.dk den 25. august 2012<sup>33</sup> efter initiativ fra Kinnock selv og dennes hustru, statsminister Helle Thorning-Schmidt.

Sagen omhandlede Stephen Kinnocks skattepligtsforhold for indkomstårene 2007 til og med 2009. Et af de fremsatte kritikpunkter i forbindelse med afgørelsen, der som bekendt frifandt Kinnock for skattepligt i de omhandlede år, gik på, at der var tale om en (usaglig) praksisændring, da et krav om midlertidighed ikke var blevet håndhævet af SKAT. Baggrunden for denne kritik er som følger:

Af Ligningsvejledning D.A. 1.1.1 af 20. juli 2010 fremgik det (implicit), at det var en betingelse for at anse internationale pendleres<sup>34</sup> ophold i Danmark som ferie eller lignende, at disse blev foretaget i en midlertidig periode på højst 2-3 år (fremhævelse foretaget her):

*”Skatterådet bekræfter i et bindende svar SKM.2007.353.SR, at der ikke indtræder fuld skattepligt for spørgeren, såfremt han **midlertidigt** opholder sig hos sin familie i weekender og ferier.”*<sup>35</sup>

I den omtalte sag SKM.2007.353.SR udtalte SKAT følgende:

*”Situationen er sammenlignelig med den situation, der forelå i den nævnte kendelse fra Landsskatteretten, TfS 1992.388. Det bemærkes dog, at Landsskatteretten som begrundelse for ikke at anfægte den feriemæssige karakter af opholdende hos ægtefællen i Danmark bl.a. tillagde det vægt, at der var tale om et midlertidigt opholdsmønster, som skyldtes, at den pågældende person skulle afslutte et projekt i udlandet, inden han bosatte sig i Danmark. Dette vil ske i løbet af 2-3 år. Den tilsvarende forudsætning gælder for spørgeren, idet det er SKATs opfattelse, at opholdene kun kan anerkendes som feriemæssige, såfremt der er tale om en midlertidig ordning, der ikke strækker sig ud over 2-3 år. En længerevarende periode vil give opholdene en så fast karakter, at den fulde skattepligt vil indtræde ved første opholdsdag.”*<sup>36</sup>

Den nævnte sag TfS 1992, 388 omhandlede en klage over en af Ligningsrådet foretaget bindende forhåndsbesked fra oktober 1991. Spørgeren A, der siden 1978 havde boet i udlandet, påtænkte at anskaffe sig en landbrugsejendom i Danmark, hvorpå hans ægtefælle ville tage permanent ophold. I denne forbindelse ønskede A svar på om han ville blive fuldt skattepligtig, hvis hans ophold i Danmark var på under 3 måneder uafbrudt eller i alt 180 dage på 12 måneder. Der ville efter det oplyste ikke blive udført arbejde under opholdene. A havde til hensigt at bosætte sig fast i Danmark i oktober 1993, hvor hans nuværende arbejdsopgave i udlandet ville ophøre.

Ligningsrådet fandt, at skattepligten ville indtræde efter KSL § 7, stk. 1 i forbindelse med det første ophold hos ægtefællen. Som begrundelse anførte de, at selvom A boede og arbejdede i udlandet måtte boligen i Danmark anses som familiens ”primære bolig”, og hans ophold i denne ville derfor ikke have karakter af ferie eller lignende. I denne forbindelse lagdes vægt på, at landbrugsejendommen var blevet anskaffet som ægteparrets fremtidige fælles bolig, og at der kun var tale om, at A ville besøge sin hustru og ikke omvendt. På denne baggrund fandt Ligningsrådet, at spørgerens ophold på landbrugsejendommen ville medføre skattepligt efter KSL § 7, stk. 1, dog undtaget ophold ”af ganske få dages varighed”.

Landsskatteretten nåede til modsatte resultat. Der blev i denne forbindelse lagt vægt på, at A efter det oplyste ikke opholdte sig i Danmark for at varetage erhvervmæssige interesser, og at A opret-

<sup>33</sup> Bo Maltesen, ”Dokumentation – de ”hemmelige” sider lægges frem”. Artikel bragt på Politiken.dk 25/08/12.

<sup>34</sup> Pedersen, Jan ”Tilflytning og skat [...]”, side 3, linje 5.

<sup>35</sup> Ligningsvejledningen af 20. jul. 2010 D.A.1.1.1 ”Tilflytning – Bopæl og ophold”, side 3, 3. afsnit.

<sup>36</sup> SKM2007.353.SR, side 2, 2. spalte.

holdte en tilstrækkelig stærk tilknytning til udlandet, således at A's ophold i Danmark måtte anses som feriemæssige. Landskatteretten fandt desuden ikke, at der ud fra ordlyden af KSL § 7, stk. 1 kunne lægges afgørende vægt på begrebet ”*familiens primære bolig*”.

Herefter udtalte Landsskatteretten:

*”Da disse ophold ifølge forespørgslen ville komme til at udgøre mindre end 3 måneder i sammenhæng, respektive mindre end 180 dage i alt inden for en 12 måneders periode, fandt retten endvidere ikke, at der forelå tilstrækkeligt grundlag for at statuere indtræden af fuld skattepligt under hensyn til længden af de pågældende ophold”*.<sup>37</sup>

Videre anførtes det: *”For så vidt de i forespørgslen anførte faktiske forhold fortsat ville være gældende, fandt retten ikke, at der ville være grundlag for at statuere indtræden af fuld skattepligt for klageren i henhold til KSL § 1, stk. 1. nr. 1, forinden han som anført i forespørgslen bosatte sig i Danmark efter afslutningen af det omtalte projekt, som forventes afsluttet i august 1993.”*

Landskatterettens udtalelser i TfS 1992.388 LSR er referede, og der vil her tages forbehold for, at der foreligger et dokument med Landsskatterettens oprindelige udtalelser.

Ikke desto mindre er den eneste af Landsskatterettens udtalelser i i TfS 1992.388 LSR, som indikerer at konklusion skyldes midlertidigheden af A's ophold på 2-3 år, følgende:

*”For så vidt de i forespørgslen anførte faktiske forhold fortsat ville være gældende”*.

Det synes med dette in mente noget besynderligt, hvordan SKAT i SKM.2007.353.SR på denne baggrund kunne konstatere, at *”opholdene kun kan anerkendes som feriemæssige, såfremt der er tale om en midlertidig ordning, der ikke strækker sig ud over 2-3 år. En længerevarende periode vil give opholdene en så fast karakter, at den fulde skattepligt vil indtræde ved første opholdsdag”*.

Det forhold, at der tilsyneladende ikke i løbet af de 15 år efter TfS 1992.388 LSR er blevet foretaget andre afgørelser, der kunne henvises til som grundlag for kravets eksistens, sætter også afgørelsen i et tvivlsomt lys. Flere steder i pressen er kravet blevet omtalt som *”et mangeårigt krav”*, hvilket på baggrund af ovenstående nok må siges at være noget misvisende. Betegnelsen indikerer, at der er tale om et krav der har fundet anvendelse gennem mange år. Dette er ikke tilfældet.

I en afgørelse fra Skatteankenævnet fra 2009<sup>38</sup> omhandlende spørgsmålet om, hvor en person var hjemmehørende i forbindelse med dobbeltdomicil, blev der henvist til kravet om midlertidighed på 2-3 år i SKM.2007.353.SR, men nævnet fastslog i den forbindelse, at *”det ikke fremgår af lovgrundlaget, at der kan tages sådanne hensyn”*. I afgørelsen blev det følgelig alene nævnt, at *”varigheden af de aktuelle leveomstændigheder efter praksis kan tages i betragtning som et moment ved vurderingen af det skattemæssige tilhørsforhold”*.

Afgørelsen må derfor dårligt kunne anses som en bekræftelse af kravet om midlertidighed på 2-3 år i forbindelse med skattepligtens indtræden efter KSL § 7. Der synes ikke at foreligge andre trykte afgørelser, hvor kravet har fundet anvendelse.<sup>39</sup>

<sup>37</sup> TfS 1992, 388 LSR, side 1, 2. spalte.

<sup>38</sup> Gengivet i Landsskatterettens kendelse af 20. oktober 2009, journalnr. 09-01309.

<sup>39</sup> Denne antagelse bygges på egne undersøgelser samt en udtalelse fra daværende specialkonsulent ved SKAT København Søren Hansen, der svarede afkræftende på et spørgsmål fra Skattesagskommissionen om, hvorvidt der fandtes andre afgørelser *”inspireret af 2007-afgørelsen”*. Udtalelsen fremgår af artiklen nævnt nedenfor i note 40.



Fagansvarlig for skatteret ved Aalborg Universitet, lektor Thomas Rønfeldt, var dog imidlertid ikke i tvivl om, at tilsidesættelsen af kravet om midlertidighed på 2-3 år udgjorde en fravigelse fra praksis:

*”Begrundelsen er fire-leddet. Det stod i Skatterådets afgørelse i 2007. Det har været forbi Landskatteretten. Det har stået i ligningsvejledningen. Og den skatteyder, der før ændringen var skattepligtig, var bagefter ikke skattepligtig. Det er en klokkeklar praksisændring.”*<sup>40</sup>

Det tog 3 år før fejlen blev rettet i vejledningen. Der er sandsynligvis ret bred enighed om, at 3 år, eller 6 revideringer, er uhensigtsmæssigt lang tid. Til SKATs forsvar må det dog nævnes, at reglen om 2-3 år som nævnt ikke fremgik direkte af Ligningsvejledningen og ikke var blevet brugt i mere end én (trykt) afgørelse. Dette kan have været medvirkende til, at fejlen ikke er blevet opdaget. I forhold til, om Kinnock kunne blive skattepligtig eller ej, har spørgsmålet om hvorvidt der var tale om en praksisændring dog ingen betydning. Strider 2-3 års-reglen mod kildeskatteloven kan SKAT ikke benytte den, jf. ovenfor om cirkulærers retskildemæssige placering. Dette bør i stedet føre til mulighed for genoptagelse af tidligere sager, hvor kravet er blevet anvendt. En sådan mulighed har SKAT oplyst om i en pressemeddelelse, som vil blive gennemgået nedenfor.

Det er væsentligt at bemærke, at rettelsen af fejlen udgjorde en lempelse af praksis. Dette forhold bør ikke i sig selv føre til, at der ikke stilles krav om offentliggørelse, men det gør ændringen mindre problematisk ud fra et skatteydernes synspunkt.<sup>41</sup> Her må dog forstås skatteydere, der ikke allerede er blevet skattepligtige på baggrund af den fejlagtige regel, eller skatteydere, der ikke har indrettet sig efter, at reglen var udtryk for fast praksis. Som Henriette Kinnunen anfører, har fastlæggelsen af om der var tale om en fejl eller en praksisændring *”ingen praktisk betydning for dem, som fortolke de SKM 2007.353 SR som en principiel afgørelse, som illustrerede fast praksis, og som SKAT derfor havde medtaget i sin juridiske vejledning”*.<sup>42</sup>

At ændringen blev foretaget netop under behandlingen af en siddende statsministers ægtefælles skattesag får derimod betydning i forbindelse med, om der af denne grund lå usaglige hensyn til grund for foretagelsen. Det er bl.a. et af fokusområderne for den nedsatte Skattesagskommission.<sup>43</sup>

#### 4.1.2 SKATs pressemeddelelse af 19. oktober 2012

I underrubrikken på Berlingskes artikel *”Skat ændrede praksis under Kinnock-sag”*<sup>44</sup> fra d. 18. oktober 2012 stod der følgende:

*”Uden at oplyse det til nogen ændrede Skat praksis under behandlingen af Stephen Kinnocks skattesag, viser notater i skattesagen. Havde Skat holdt fast i flere års fortolkning af skattereglerne, var statsministerens mand blevet skattepligtig.”*

Videre i artiklen står der, at *”skat sløjfede et mangeårigt krav om, at personer i Kinnocks situation maksimalt må have opholdt sig 2-3 år i udlandet for at slippe for at betale skat til Danmark.”* Som svar på denne og andre lignende artikler, udsendte SKAT d. 19. oktober 2012 en pressemeddelelse, hvor der blev redegjort for baggrunden for fjernelsen af kravet om midlertidighed, som ifølge

<sup>40</sup> *”Opgør om praksisændring i Kinnock-sag”*, bragt på berlingske.dk d. 29. november 2012.

<sup>41</sup> [http://skatteadvokater.blogspot.dk/2012\\_10\\_01\\_archive.html](http://skatteadvokater.blogspot.dk/2012_10_01_archive.html)

<sup>42</sup> Henriette Kinnunen, *”Vest og Kinnocks skattesag illustrerer behov for lovændringer”*, side 6.

<sup>43</sup> <http://skattesagskommissionen.dk/node/8>

<sup>44</sup> Bragt på berlingske.dk d. 18. oktober 2012.

SKAT havde karakter af en ændring af en fejl og ikke en ændring af praksis. En fejl, som ifølge SKAT ikke ville blive anerkendt af landsskatteretten og domstolene, da der ikke kan findes belæg for en sådan betingelse i kildeskatteloven.

I pressemeddelelsen udtaler SKAT, at årsagen til den sene ændring af fejlen var, at ministeriet ”ikke var opmærksom på problemstillingen, formentlig fordi der i denne periode ikke blev rejst nye sager eller spørgsmål om tilflytning el. lign., der gav anledning til at genoverveje denne afgørelse”<sup>45</sup>. Afgørelsen havde fremgået af Ligningsvejledningen siden 2007.

Af pressemeddelelsen fremgår desuden, at fejlen blev rettet i 2010, da SKAT blev opmærksom på den, men grundet Ligningsvejledningens offentliggørelse hvert halve år ”var det ikke muligt at rette fejlen i vejledningen før”. Her kunne der dog i stedet være blevet offentliggjort et styresignal, som beskrevet ovenfor under afsnit 2.3.

I dag står det udtrykkeligt i Den juridiske vejledning, at der ikke gælder et krav om midlertidighed i forbindelse med ophold grundet ferie eller lignende i Danmark:

*”Så længe den pågældende holder sig under grænsen for et ophold, der har karakter af ”ferie eller lignende” indtræder skattepligten ikke. Efter SKATs opfattelse kan det heller ikke forudsættes, at opholdene kun kan anerkendes som feriemæssige, hvis der er tale om en midlertidig ordning.”*<sup>46</sup>

## 4.2 Ferie eller lignende

Udover at opholdet i Danmark skal være kortvarigt, skal dette også have karakter af ”ferie eller lignende” for ikke at medføre fuld skattepligt.

Særligt i tilfælde hvor der udføres arbejdsrelaterede handlinger i forbindelse med opholdet er det forbundet med stor usikkerhed, i hvilket omfang sådanne handlinger kan udføres, uden at opholdet mister sin karakter af ”ferie eller lignende” med indtræden af skattepligt til følge. Dette skyldes især, at reglerne om indtræden af fuld skattepligt efter KSL § 7, stk. 1 i høj grad er skønsbaserede, og at ”rammerne for dette skøn fortsat efter årtier er uafklaret”.<sup>47</sup> Årsagen hertil kan bl.a. findes i, at der i forhold til fortolkningsbehovet for begrebet ”ferie eller lignende” kun er offentliggjort et begrænset antal sager, og det kan derfor være svært at vurdere, hvilke forhold der er blevet lagt vægt på i afgørelserne.<sup>48</sup>

Til eksempel referer Jørn Qviste i TfS 1997, 601 to ikke-offentliggjorte afgørelser, hvor der af Ligningsrådet tages stilling til spørgsmålet om omfanget af arbejde i forbindelse med ophold. I den ene afgørelse ville skattepligt efter § 7, stk. 1 ikke indtræde for en professionel dansk fodboldspiller bosat i England, der spillede kampe i Danmark for sin klub og for det danske landshold. Ligningsrådet fandt, at forholdet var omfattet af ferie eller lignende.

Modsat den anden afgørelse, hvor en cykelrytters deltagelse i et dansk 6 dages-løb ifølge Ligningsrådet ikke kunne anses som ”ferie eller lignende”.

<sup>45</sup> ”Ændring af fejl i Ligningsvejledningen”, Skatteministeriets pressemeddelelse af 19. oktober 2012.

<sup>46</sup> Den juridiske vejledning 2013-2, C.F.1.2.2., ”Ægtefælle bosiddende i Danmark”.

<sup>47</sup> Jan Pedersen, ”Tilflytning og skat [...]”, side 16.

<sup>48</sup> Henriette Kinnunen, ”Vest og Kinnocks sag illustrerer behov for lovændringer”, side 1.

Det kan synes svært at vurdere, hvorfor de to sager blev afgjort forskelligt.

Begrebet "ferie eller lignende" stammer fra en tid, hvor mobiltelefoner og internettet ikke eksisterede, og hvor den manglende tilstedeværelse af disse i høj grad hindrede, at man på sin ferie lavede andet end at være på ferie. Sandsynligvis er det som tidligere nævnt af samme grund, at der i forarbejderne til kildeskatteloven fra 1967 ikke er taget nærmere stilling til, hvordan begrebet skal fortolkes.

Som det vil fremgå af det følgende ligger det i dag fast, at et ophold godt kan have karakter af ferie eller lignende, selvom der udføres arbejdsrelaterede handlinger i et vist mindre omfang. I SR.2013.0084 anfører forfatterne, at ophold udenfor sin udenlandske bolig hos ægtefællen i Danmark falder ind under "lignende" og derfor ikke medfører indtræden af fuld skattepligt. Derudover anføres det, at "lignende" reelt kan afgrænses positivt til at omfatte "*alle forhold, der ikke er arbejdsophold*".<sup>49</sup> Dette er overensstemmende med SKATs holdning i SKM2011.300.SR, hvor det anføres at praksis medfører, at "*alle former for arbejde som udgangspunkt må anses for uforeneligt med "ferie eller lignende"*".

#### 4.2.1 "Ferie eller lignende" i praksis

I det følgende vil der kronologisk blive gennemgået en række sager fra praksis. Herved søges at belyse udviklingen i anvendelsen og indholdet af "ferie eller lignende" frem til i dag.

I TfS 1991.261 TS indtrådte fuld skattepligt for en person, som boede i England med sin familie, men arbejdede i Danmark i hverdage. Han tilbragte således weekenderne hos familien i England, men overnattede i hverdage i et sommerhus i Danmark. Ligningsrådet fandt, at da opholdene i sommerhuset skyldtes arbejdet, var disse ikke feriemæssige, og skattepligten indtrådte efter KSL § 7, stk. 1.

I en lignende sag TfS 1992.198 LR fandt Ligningsrådet, at en dansk statsborger, der boede med sin familie og var ansat i England, ville blive fuldt skattepligtig til Danmark ved erhvervelse af en ejendomme her i landet med henblik på afholdelse af møder samt ophold. Dette uanset, at opholdene var kortvarige. Der ville være tale om ca. 80 årlige overnatninger, hvoraf 2-4 uger blev udgjort af ferie med familien mens resten ville blive foretaget i forbindelse med erhvervsmæssige aktiviteter.

Ligningsrådet begrundede afgørelsen med, at den påtænkte anvendelse af lejligheden ville have forbindelse til arbejdsmæssige aktiviteter, der var af løbende og regelmæssig karakter, og derfor ikke kunne anses som feriemæssige.<sup>50</sup>

I den ovenfor refererede TfS 1992.388 fandt Landsskatteretten derimod ikke, modsat Ligningsrådet, at skattepligten ville indtræde ved ophold i Danmark, da spørgeren havde opretholdt sin bolig i udlandet, og da der efter ordlyden af KSL § 7, stk. 1 ikke kunne lægges afgørende vægt på, hvilken af to boliger der var "*familiens primære bolig*".

<sup>49</sup> Hjorth og Dehn-Baltzer, SR.2013.0084, side 3, afsnit 4.3.

<sup>50</sup> Hjorth og Dehn-Baltzer, SR.2013.0084, side 3, afsnit 4.3.

Af de ovenstående afgørelser kan det udledes, at der ikke kan være tale om kortvarige ophold grundet ferie eller lignende, når opholdet skyldes varetagelse af erhvervsmæssige aktiviteter af løbende og regelmæssig karakter.

TfS 1997, 590 SR, den såkaldte Operasanger-sag, omhandlede en i Schweiz bosat operasanger, der ønskede Ligningsrådets svar på, om overnatning i en helårsbolig i forbindelse med lejlighedsvis optrædener i Danmark af en varighed ned til 1 dag ville medføre fuld skattepligt. Herpå svarede Ligningsrådet bekræftende.

Landsretten kom derimod til det modsatte resultat med følgende begrundelse (fremhævelse foretaget her):

*”Et sådant enkeltstående arrangement kan ikke anses for løbende regelmæssig varetagelse af et indtægtsgivende erhverv, således at ophold alene i forbindelse hermed var omfattet af § 7, stk. 1, 2.pkt.”*<sup>51</sup>

Den fremhævede formulering er efterfølgende ofte blevet brugt i praksis i forbindelse med en negativ afgrænsning af begrebet ”ferie eller lignende”. Se som eksempel SKM 2002.252 LR nedenfor. Operasanger-sagen blev den første trykte afgørelse, hvor der åbnedes mulighed for, at en udenlandsdanser med bolig til rådighed i Danmark uden skattepligtens indtræden kunne komme til landet (alene) for at udføre arbejde i et nærmere afgrænset omfang.

I SKM 2002.252 LR ønskede en i Schweiz bosat person svar på, om der ville indtræde ubegrænset skattepligt, hvis der i Danmark i en periode på henholdsvis 1, 7 og 14 dage blev forberedt materiale til erhvervsmæssig undervisning i Schweiz. Opholdene ville ikke overstige 3 måneder uafbrudt eller 180 dage indenfor 1 år. Ligningsrådet tillod den pågældende forberedelse med følgende begrundelse:

*”Den i Danmark foretagne forberedelse af undervisningsmateriale anses at udgøre en så lille del af hovedbeskæftigelse[n], undervisningen, som foretages i Schweiz. Henset hertil samt til at A har bopæl i og anden fast tilknytning til Schweiz og derfor som regel opholder sig dér, vil forberedelse af undervisningsmateriale m.v. i henholdsvis 1, 7 eller 14 dage efter Told- og Skattestyrelsens opfattelse ikke have karakter af regelmæssig (løbende) personlig varetagelse af indtægtsgivende erhverv, hvorfor opholdene i Danmark må betragtes som kortvarige ophold på grund af ferie og lignende.”*<sup>52</sup>

Derimod ville skattepligten indtræde, hvis spørgeren kombinerede ovenstående med arbejde i 1 måned for en dansk arbejdsgiver.

At der i afgørelsen bl.a. lægges vægt på, at ”A har bopæl i og anden fast tilknytning til Schweiz og derfor som regel opholder sig dér”, indikerer, at jo større tilknytningen er til udlandet, jo mindre er grundlaget for at statuere dansk skattepligt i forbindelse med arbejde her i landet, hvis arbejdet samtidig udgør en lille del af hovedbeskæftigelsen.<sup>53</sup>

---

<sup>51</sup> Hjorth og Dehn-Baltzer, SR.2013.0084, side 4, afsnit 4.4.

<sup>52</sup> SKM2002.252.LR

<sup>53</sup> Henriette Kinnunen, ”Vest og Kinnocks sag illustrerer behov for lovændring”, side 4.

I det bindende svar i SKM2006.41.SR var spørgerens hustru og børn flyttet til Danmark, således at han havde en helårsbolig til rådighed her i landet. Det blev af spørgeren oplyst, at han i perioden fra den 1. oktober 2005 til den 28. februar 2006 ville opholde sig i København i forbindelse med tjenesterejser i ca. 16 dage. Det blev desuden af spørgerens repræsentant anført, at tjenesterejserne alene havde til formål at varetage driften af A's i udlandet beliggende firma.

Skatterådet bekræftede SKATs indstilling, hvori A's tjenesterejser blev anset som ”*kortvarige ophold for at udføre arbejde i Danmark*”, hvilket ville medføre skattepligtens indtræden efter KSL § 7, stk. 1 fra og med første tjenesterejse.

Ud fra afgørelsen ser det ud til at skattepligten er indtrådt, fordi spørgerens ophold alene skyldes arbejde. Sammenholdes det bindende svar imidlertid med Operasanger-sagen, hvor ophold alene med det formål at udføre enkeltstående arbejdsarrangementer blev tilladt, må det kunne konkluderes, at skattepligten på daværende tidspunkt efter praksis ikke ville indtræde blot fordi formålet med et ophold var udførelse af arbejdsopgaver. Det var derimod omfanget og forudberegneligheden af det pågældende arbejde (regelmæssig, personlig varetagelse af indtægtsgivende erhverv), sammenholdt med personens tilknytning til udlandet, der havde betydning for, om der herved var taget ophold efter KSL § 7, stk. 1.<sup>54</sup> Som det vil blive gennemgået nedenfor under afsnit 4.6 er denne tilstand videreført og præciseret af SKAT i et nyt styresignal.

I SKM.2006.212.SR ønskede en kunstner at drive galleri fra sin sommerbolig i Danmark i 8-12 weekender om året. Hun var bosiddende og skattemæssigt hjemmehørende i Schweiz, men havde en helårsbolig til rådighed i Danmark.

Hun planlagde hovedsageligt at sælge i Schweiz fremstillede og til Danmark medbragte kunsthåndværker.

Skatterådet tiltrådte SKATs indstilling og begrundelse, som lød på, at et ophold i Danmark med henblik på salg af kunsthåndværker fra sommerboligen ikke ville kunne betragtes som ”ferie eller lignende”, og derfor medføre indtræden af fuld skattepligt efter KSL § 7, stk. 1, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1.

I førnævnte SKM.2007.353.SR ville skattepligten indtræde, hvis spørgeren arbejdede i gennemsnit 1 dag om ugen fra sin danske bolig i forbindelse med ophold i weekender og ferier. Spørgerens repræsentant havde imod skattepligtens indtræden bl.a. anført, at arbejdsdagene fra boligen i Danmark ikke ville ligge på en fast dag i ugen, og at arbejdet relaterede sig til spørgerens udenlandske arbejde.

Skatterådet fandt, at der ville være tale om regelmæssig, løbende, personlig varetagelse af indtægtsgivende erhverv, og skattepligten ville indtræde fra første dag. Det blev i denne forbindelse anført, at situationen ikke var sammenlignelig med SKM 2002.252 LR og Operasanger-sagen, da der her var tale om henholdsvis 14-dages arbejde og et enkeltstående arrangement i løbet af et år.

Det må nok antages, at Skatterådet i sin afgørelse lægger vægt på, at spørgerens arbejdsdag var af en mere permanent og på forhånd planlagt karakter end i de nævnte afgørelser.<sup>55</sup>

---

<sup>54</sup> Henriette Kinnunen, ”*Vest og Kinnocks sag illustrerer behov for lovændring*”, side 5.

<sup>55</sup> Hjorth og Dehn-Baltzer, *SR.2013.0084*, side 4, 2. spalte.

I SKM.2009.813.LSR ville skattepligten for spørgeren indtræde, hvis han deltog i 4 bestyrelsesmøder i sit danske holding-selskab, samt dagligt besvarede telefonopkald og e-mails. Spørgeren gjorde bl.a. gældende, at i modsætning til SKM 2006.41.SR var både han og hans familie bosat i udlandet, og hans ophold i Danmark havde således karakter af "ferie eller lignende".

I sagen udtalte Landsskatteretten følgende:

"Det er rettens opfattelse, at deltagelse i bestyrelsesmøder i Danmark under de oplyste omstændigheder, vil have en sådan karakter, at de udgør en løbende personlige varetagelse af indtægtsgivende erhverv, jf. TfS 1997, 590. Der er således tale om regelmæssig deltagelse i ledelsen af et selskab i Danmark, hvori klageren er aktionær. Den påberåbte afgørelse SKM2002.252.LR er efter rettens opfattelse ikke til hinder for dette resultat, idet denne afgørelse bl.a. vedrørte forberedelse af undervisning for en udenlandsk arbejdsgiver, hvilket ikke kan sammenlignes med deltagelse i ledelsen af det danske selskab".

I den nugældende version af Den juridiske vejledning er SKM2009.813.LSR nævnt som eksempel på en situation, hvor skattepligten indtrådte efter KSL § 7, stk. 1 grundet det udførte arbejde. Om sagen står alene nævnt, at skattepligten er indtrådt ved "4 årlige bestyrelsesmøder i et selskab".<sup>56</sup>

FSR – danske revisorer har i et høringssvar udtalt kritik af denne brug af afgørelsen, da det efter deres mening ikke alene var de 4 bestyrelsesmøder der førte til skattepligt, men derimod en samlet vurdering af samtlige tilknytningsmomenter. Det foreslås derfor af FSR – danske revisorer, at beskrivelsen af afgørelsen udbygges, således at det medtages, at der er tale om et dansk selskab og evt. i hvilket omfang skattepligt kædes sammen med at bestyrelsesmedlemmet også er aktionær i det danske selskab.<sup>57</sup> SKAT har imidlertid ikke valgt at efterkomme forslaget i det endelige styresignal.

#### 4.2.2 Camilla Vests skattesag - SKM.2012.732.ØLR

Camilla Vest (CV) meldte i 1995 flytning til USA for at påbegynde en karriere som international fotomodel. Hun forlod landet sammen med sin daværende danske kæreste og senere mand, i hvilken forbindelse deres skattepligt til Danmark ophørte.

I 2000 vendte kæresten tilbage til Danmark og bosatte sig i en lejlighed i København. Huslejen blev delt mellem parret. I 2002 erhvervede kæresten en helårsbolig i Danmark, og i 2004 flyttede CV tilbage til Danmark for at føde parrets barn. I juni 2005 blev hun tilmeldt det danske folkeregister, og i august 2006 flyttede parret tilbage til USA.

SKAT traf d. 27. januar 2010 afgørelse om, at CVs skattepligt var indtrådt d. 21. september 2000, og at hun skulle betale skat i Danmark fra den 1. januar 2001, hvor hendes skattepligt til USA ophørte. Sagen blev indbragt for Landsskatteretten, som stadfæstede SKATs afgørelse med følgende begrundelse:

*"Landsskatteretten er enig med skattecenteret i, at klagerens fulde skattepligt til Danmark indtrådte den 21. september 2000. Der er i den forbindelse lagt vægt på, at klageren denne dato udøvede ind-*

<sup>56</sup> Den juridiske vejledning 2013-2, C.F.1.2.2 Hvornår indtræder skattepligten ved tilflytning?

<sup>57</sup> FSR – danske revisorerers høringssvar i forbindelse med SKATs udkast til styresignal, side 2.

*tægtsgivende arbejde i Danmark, og at hun ligeledes i de kommende år har arbejdet som model i Danmark. Der er endvidere lagt vægt på, at klagerens ægtefælle og familie på dette tidspunkt boede i Danmark”.*<sup>58</sup>

Det udøvede arbejde bestod af 3-4 modeljobs i 2000, 3 i 2001 og ét i 2002.<sup>59</sup>

Afgørelsen førte til en skattestraffesag ved byretten, hvor CV og hendes ægtefælle blev dømt for henholdsvis skattesvig og medvirken til skattesvig, og blev idømt fængsel i 1 år og 6 måneder, samt hver tildelt en bøde på 3.299.000 kr.

Sagen blev efterfølgende anket til Landsretten, hvor den tog en uventet drejning. Landsret frifandt parret for alle forhold, bl.a. som følge af at have underkendt Landsskatterettens skatteansættelse, hvilket aldrig tidligere er set i offentliggjorte domme.<sup>60</sup>

Landsretten anså ikke CVs 8 modeljobs i perioden 2001-2003 som værende ”udtryk for regelmæssig fast og kontinuerlig erhvervmæssig beskæftigelse her i landet, ligesom [CV’s] ophold i Danmark ikke har været nødvendiggjort af en regelmæssig (løbende) personlige varetagelse af indtægtsgivende erhverv”.

Herudover benyttede Landsretten sig af direkte referat af den af SKAT Københavns foretagne vurdering af Stephen Kinnocks arbejdsaktivitet i Danmark.

Skatteministeriet valgte at acceptere Landsrettens afgørelse, men meddelte i en pressemeddelelse, at afgørelsen blev anset som en lempelse af praksis, og at der derfor ville blive udsendt et styresignal på baggrund. Dette styresignal gennemgås nedenfor under afsnit 4.3.

#### 4.2.3 Stephen Kinnocks skattesag – **SKAT Københavns afgørelse offentliggjort 25. august 2012**

Den offentliggjorte Stephen Kinnock-sag har i nyere tid været praksisskabende for fortolkningen af ”ferie eller lignende”.<sup>61</sup>

I sagen udtaler SKAT København følgende:

*”Et enkeltstående møde lørdag d. 8. august 2009 og efterfølgende i indkomståret 2010 indtil nu to møder henholdsvis fredag den 11. juni 2010 og onsdag den 16. juni 2010 i Danmark af erhvervmæssig karakter, kan således efter SKATs opfattelse ikke begrunde indtræden af fuld skattepligt hverken den 1. januar 2009 eller den 8. august 2009, ligesom besvarelse af få enkeltstående telefonopkald og eventuelle mails findes ikke at kunne føre til et andet resultat. Der er ikke herved påbegyndt en regelmæssig og fast og kontinuerlig varig erhvervmæssig beskæftigelse eller varetagelse af indtægtsgivende erhverv her i landet.”*<sup>62</sup>

Det fremgår altså, at 3 arbejdsrelaterede ophold og besvarelse af få enkeltstående telefonopkald og

---

<sup>58</sup> SKM 2012.732 Ø.

<sup>59</sup> Henriette Kinnunen, ”Vest og Kinnocks sag illustrerer behov for lovændringer”, side 7.

<sup>60</sup> Jan Pedersen, ”Tilflytning og skat [...]”, side 15.

<sup>61</sup> Jan Pedersen, ”Tilflytning og skat [...]”, side 1.

<sup>62</sup> Stephen Kinnocks skattesag, side 8.

eventuelle mails i Kinnocks tilfælde ikke var tilstrækkeligt til, at karakteren af hans ophold i Danmark ikke var feriemæssig. Det må i denne forbindelse bemærkes, at der i sagen er tale om allerede afholdte møder. Der er således modsat de ovenstående sager ikke tale om, at der bliver spurgt ind til på forhånd planlagte eller forventede møder. Dette må, set i lyset af andre lignende sager, som vil blive gennemgået nedenfor under afsnit 4.2.3, nok siges at have talt til Kinnocks fordel. Herved forudsættes, at undgåelse af dansk skattepligt var ønsket.

Det er ud fra afgørelsen ikke muligt at danne sig et indtryk af den øvre grænse for, hvor mange arbejdsbetingede besøg, der kan rummes i et ophold med karakter af "ferie eller lignende". En sådan grænse er dog blevet skitseret af SKAT i det nye styresignal, som vil blive gennemgået nedenfor.

Som det anføres af Henriette Kinnunen er Stephen Kinnocks skattesag det første offentliggjorte eksempel fra praksis på, at der kan udføres arbejde i Danmark uden at skattepligten indtræder, selv om man har familie her i landet.<sup>63</sup>

Det kan diskuteres, om Stephen Kinnocks forhold adskilte sig tilstrækkelig meget fra eksempelvis de ovenstående SKM.2006.41.SR og SKM.2007.353.SR til, at skattepligten ikke ligeledes burde være indtrådt i henhold til KSL § 7, stk. 1.

Dog må det kunne siges, at såfremt SKAT København har vurderet, at Stephen Kinnocks arbejdsaktivitet på 3 møder indenfor 10 måneder var sammenlignelig med Operasanger-dommens "enkelstående arrangementer", er det svært at finde et klart grundlag for kritik heraf.

I forhold til SKM.2006.41.SR var der her tale om 16 møder indenfor 5 måneder, hvilket udover at være godt 1000% mere end 3 møder på 10 måneder, nok dårligt kan betegnes som "enkelstående arrangementer", når der henses til øvrig praksis.

I forhold til 2-3 års-reglen fra 2007.353 SR: praksisændring eller ej, kunne den ikke finde anvendelse, jf. ovenfor.

På denne baggrund må den materielle rigtighed af Stephen Kinnocks afgørelse dårligt kunne anfægtes. Dette støttes af Jan Pedersen, der om afgørelsen har udtalt følgende: "*Ud fra en specifik skatteretlig bedømmelse må afgørelsen anses som fuldt overensstemmende med gældende ret*".<sup>64</sup>

#### **4.2.4 "Ferie eller lignende" i praksis – fortsat**

I SKM2011.300 SR, som er blevet stadfæstet af Landsskatteretten i SKM2012.311 LSR, var spørgsmålet ligeledes i hvilket omfang der kan udføres arbejde i forbindelse med kortvarige ophold grundet ferie eller lignende.

Spørgeren A boede sammen med sin kone B i udlandet, hvor A også ejede 2 selskaber, som han som direktør deltog i driften af. Arbejdet i denne forbindelse optog det meste af A's "vågne tid", og der var altså ikke i nærheden af at være tale om en 37-timers arbejdsuge.

---

<sup>63</sup> Henriette Kinnunen, "Vest og Kinnocks sag illustrerer behov for lovændring", side 13.

<sup>64</sup> Jan Pedersen, "Tilflytning og skat [..]", side 2.



I Danmark ejede A og B et parcelhus, som var udlejet, samt et sommerhus, der periodevis blev brugt i forbindelse med ferieophold.

Grundet et ønske om at komme nærmere børnebørnene og forberede sig på sit otium planlagde B at flytte til Danmark og bo i sommerhuset, der hermed ville tjene som helårsbolig. A ville blive boende i udlandet, men tage på besøg hos B i Danmark. A ønskede derfor svar på i hvilket omfang han ville kunne passe sit arbejde i udlandet under opholdet i Danmark.

A havde formuleret 4 spørgsmål, hvor det første omfattede en situation, hvor han ikke ville varetage erhvervsmæssige aktiviteter under sit ophold i Danmark. Som det også er tilfældet i nedenfor behandlede SKM 2013.76 SR ville skattepligten efter KSL § 7 ikke indtræde ved ophold i Danmark på under 180 dage på 12 måneder og under 3 måneder uafbrudt, når opholdene havde karakter af ferie eller lignende.

De 3 øvrige spørgsmål omhandlede situationer, hvor A under sine ophold ville udføre arbejde i forskelligt omfang. I situationen med mindst arbejde (spørgsmål 2) ville A opholde sig i Danmark hovedsageligt grundet ferie eller lignende, men kunne dog blive nødsaget til at besvare telefonopkald og mails m.v. Der ville *"i sin helhed være tale om om lettere arbejde af sporadisk og ikke planlagt omfang"*.<sup>65</sup> Om arbejdet oplyste A, at det ligeså godt kunne udføres i udlandet, og at arbejdets udførelse derfor ikke var betinget af, at han opholdt sig i Danmark. Derudover blev det af anført, at *"det kan 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."*<sup>66</sup>

Det blev af desuden nævnt, at A *"rent faktisk er i stand til at dosere omfanget af det arbejde, der udføres i Danmark. Det kan han f.eks. ved at planlægge inden afrejsen fra X-land, ved at undlade at besvare sin telefon, sin mail (mails modtages også på telefonen)."*

På baggrund af ovenstående nåede Skatteministeriet til den konklusion, at der var tale om en arbejdsmængde, der udgjorde en regelmæssig varetagelse af et indtægtsgivende erhverv: *"Spørgers aktivitetsmønster adskiller sig fra den beskrevne accepterede begrænsede erhvervsmæssige aktivitet ved, at han som ejer og direktør i de to selskaber i X-land har en meget central rolle i den løbende drift og ledelse af selskaberne, hvor hans arbejdsopgaver kan opstå pludseligt, og hvor der er tale om arbejde af ikke planlagt omfang, hvilket indebærer, at det efter Skatteministeriets vurdering i praksis ikke vil være muligt for ham at dosere eller planlægge omfanget af det arbejde, der udføres i Danmark, så det holder sig indenfor det acceptable omfang."*

*I den foreliggende sag er hverken arbejdet eller opholdet tilstrækkeligt konkretiseret. Det er derfor Skatteministeriets opfattelse, at et "Ja" til spørgsmål 2 ikke vil være i overensstemmelse med den hidtidige restriktive praksis."*

Det kan synes rimeligt nok, at Skatteministeriet ikke godtager en udtalelse om, at A vil undlade at tage sin telefon eller undlade at læse/besvare mails. En sådan sortering vil i sagens natur være prak-

---

<sup>65</sup> SKM2011.673.SKAT

<sup>66</sup> SKM2011.300.SR

tisk umulig, da det i langt de fleste tilfælde kræves, at et telefonopkald tages eller en mail læses, førend det er muligt at vurdere om det kan ignoreres eller ej.

Tommy V. Christiansen beskriver kernen for sagen som værende en stillingtagen til, om ” $0 + 0 = I$ ”. Herved forstås, om uafbrudt ophold under 3 måneder/180 dage på 1 år, som ikke i sig selv fører til ubegrænset skattepligt, kombineret med sporadisk besvarelse af e-mails og telefonopkald, som heller ikke i sig selv medfører ubegrænset skattepligt, i kombination kan føre til skattepligtens indtræden.<sup>67</sup> Det må på baggrund af afgørelsen kunne siges, at et sådant ”regnestykke” kan forekomme. Imidlertid må det om sagen bemærkes, at spørgerens arbejde efter eget udsagn tager ”*stort set al [spørgerens] vågne tid*”, hvilket SKAT også lægger vægt på i sin konklusion. Havde spørgeren haft en mere almindelig arbejdsomfang, ville afgørelsen måske have faldt anderledes ud.

I SKM.2013.76 SR tiltrådte Skatterådet et bindende svar fra SKAT, hvor 5-6 møder over en periode på 7,5 måneder ville medføre, at opholdet ikke havde karakter af ferie eller lignende.

Spørgeren A var svensk statsborger, men bosiddende i Hong Kong, hvor han også arbejdede som administrerende direktør i et selskab, C. Hans arbejde i selskabet for en kunde E involverede en del rejseaktivitet, herunder rejser til Malmö, hvorfra den skandinaviske del af arbejdet blev varetaget. I forbindelse med hans hustrus erhvervelse af en lejlighed i København, ønskede han bindende svar på følgende spørgsmål:

1. Kan det bekræftes, at A ikke vil blive anset for fuldt skattepligtig til Danmark som følge af, at A's hustru har erhvervet en lejlighed i København, hvis A alene vil opholde sig her i landet på grund af ferie eller lignende, og hvis opholdenes varighed til hver en tid ikke vil overstige 180 dage inden for en 12-måneders periode eller 3 måneder uafbrudt?

2. Kan det bekræftes, at A ikke vil blive anset for fuldt skattepligtig til Danmark som følge af, at A's hustru har erhvervet en lejlighed i København, hvis A i forbindelse med sine ophold her i landet på grund af ferie eller lignende deltager i enkeltstående møder, som nærmere beskrevet, og hvis opholdenes varighed til hver en tid ikke vil overstige 180 dage inden for en 12-måneders periode eller 3 måneder uafbrudt?

Spørgsmål 1 blev i overensstemmelse med administrativ praksis besvaret bekræftende. Til brug for besvarelse af spørgsmål 2 kunne det ifølge spørgeren på baggrund af tidligere erfaringer lægges til grund, at der ville kunne blive tale om op til 5-6 møder eller arrangementer i Danmark i perioden medio august 2012 til og med marts 2013, hvorefter han ville gå på pension. Møderne i Danmark ville alene finde sted efter invitation fra spørgerens klient E's danske samarbejdspartnere, og han ville derfor ikke selv have del i planlægningen eller placeringen af møderne. Han ville dog som udgangspunkt deltage i samtlige møder, som han blev inviteret til.

---

<sup>67</sup> Tommy V. Christiansen, JUS 2012/23, ”Subjektiv skattepligt [...], side 1.

Spørgeren anførte bl.a., at karakteren af hans mødeaktivitet ville være fuldt sammenlignelig med mødeaktiviteten i Stephen Kinnocks skattesag.

Hertil udtalte SKAT følgende:

*”SKAT finder ikke, at forholdene i de to sager er sammenlignelige. Der er forskel på at deltage i tre enkeltstående, og for de to møders vedkommende meget kortvarige møder, indenfor en periode på ca. 10 måneder og så at deltage i 5-6 møder indenfor en periode på 7½ måned.”*

Det bliver ikke nærmere uddybet på hvilket grundlag denne forskel anses som udslagsgivende.

Spørgeren præciserede i forhold til skønnet på 5-6 møder, *”at der ikke er tale om invitationer til møder eller andre arrangementer med samarbejdspartnere til A eller hans selskab, C Limited. Der er i stedet tale om, at A - i forbindelse med de opgaver, han udfører for E - ikke på forhånd kan udelukke at modtage invitationer fra dette selskabs samarbejdspartnere eller lignende”*. Videre understreges det, at *”der med angivelsen af de 5-6 møder i tiden frem til 2013 alene er tale om et skøn og ikke om møder, der allerede er modtaget invitationer til eller på anden måde indgået aftaler om.”*

SKAT udtaler i denne forbindelse følgende:

*”Spørgers repræsentant har den 14. august 2012 oplyst, at ”Det kan på basis af hidtidige erfaringer lægges til grund for besvarelsen af spørgsmål 2, at antallet af sådanne møder eller andre arrangementer her i Danmark ikke vil overstige 5-6 møder i tiden frem til og med marts 2013”. SKAT har derfor lagt til grund, at A vil deltage i op til 5-6 møder i en periode af en varighed på 7½ måned (medio august 2012 til og med marts 2013). Møderne med E’s samarbejdspartnere i Danmark må således betegnes som forventelige og jævnlige tilbagevendende”*.

Herefter svarede SKAT afkræftende på spørgsmål 2.

På baggrund af de to ovenstående sager, SKM.2013.76 SR og SKM2012.311LSR, synes SKATs praksis at stille skatteyderne i den vanskelige situation, at hvis skatteyderen ikke kan komme med det præcise omfang af sine erhvervsmæssige aktiviteter, kan SKAT ikke tage stilling til sagen, da de ikke ved, hvad de tager stilling til. Omvendt, hvis skatteyderen er i stand til at komme med et præcis omfang af sine erhvervsmæssige aktiviteter i form af en forventet maxgrænse, vil SKAT lægge til grund, at grænsen vil blive fuldt udnyttet, og de erhvervsmæssige aktiviteter vil ikke længere være sporadiske, men forventelige og derfor indgå i varetagelsen af et løbende erhverv.

#### 4.3 Styresignal på baggrund af Camilla Vest-dommen – SKM2013.715.SKAT

SKAT har på baggrund af afgørelsen i SKM.2012.732 ØLR den 9. oktober offentliggjort et nyt styresignal.

Af indledningen til styresignalet fremgår, at Østre Landsret i SKM.2012.732 ØLR accepterede erhvervsmæssige opgaver, der i deres omfang oversteg, hvad der hidtil var blevet accepteret i praksis omkring ”ferie eller lignende”. Landsskatteretten ændrede på baggrund af dommen den bagved-

liggende skattesag, så Camilla Vest ikke var fuldt skattepligtig i de omhandlede år. Styresignalet indeholder derfor retningslinjer for genoptagelse af lignende sager som følge af dommen, samt en gennemgang af de retningslinjer, der vil blive fulgt af SKAT i fremtidig praksis.<sup>68</sup>

I styresignalet afsnit 3 med overskriften ”Den fremover gældende praksis”, er følgende anført: ”Af hensyn til at skabe størst mulig forudberegnelighed i relation til vurderingen af, hvornår skattepligten indtræder ved udførelse af arbejdsopgaver af enkeltstående karakter, vil det fremover kunne lægges til grund, at arbejdsopgaver, der udføres højst 10 dage inden for en 12 måneders periode, vil kunne accepteres, uden at skattepligten indtræder. Dette gælder dog ikke, 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 den pågældendes arbejde eller erhverv ikke specifikt eller i væsentlig omfang retter sig mod Danmark.”<sup>69</sup>

Videre fremgår det, at grænsen på 10 dage er fastsat under hensyn til, at der i straffesagen var tale om arbejde i 7 dage indenfor 12 måneder, og at Østre Landsret ikke angav nogen øvre grænse for, hvor mange dage der kunne udføres arbejde uden indtræden af skattepligt. I ”helt særlige situationer” vil en mindre overskridelse af grænsen på 10 dage kunne accepteres. Dette vil være forudsat af, at ”vedkommende normalt ikke udfører arbejde i landet, at det er ekstraordinært, at arbejdet er udført her i landet, og at arbejdet ikke har nogen særlig tilknytning til Danmark.”<sup>70</sup>

Det er ikke nærmere uddybet, hvorfor grænsen er sat til netop 10 dage. Det synes dog at være en passende middelværdi henset til øvrig praksis, hvor der i SKM 2002.252 LR blev accepteret op til 14-dages forberedende arbejde. Forudsætningerne for at der kan være tale om ”helt særlige situationer”, der kan berettige en overskridelse af de 10 arbejdsdage, minder også om SKM.2002.252 LR, hvor arbejdet i Danmark udgjorde en meget lille del af hovedbeskæftigelsen, der bestod af undervisning i udlandet.

Styresignalet indhold svarer i det væsentligste til de nuværende juridiske vejledninger C.F.1.2.1 og C.F.1.2.2., men der er dog foruden 10-dages grænsen visse nye tilføjelser. Disse vil blive gennemgået i det følgende.

Det er under styresignalet afsnit ”Enkeltstående arbejde” anført, at der ikke henses til en arbejdsdags længde, men alene til, om der på en given dag er blevet foretaget egentlig erhvervsudøvelse. I denne forbindelse nævnes SKM.2002.252.LR.

Der bliver specifikt nævnt enkeltstående møder, der vil tælle som en arbejdsdag uanset mødernes længde. Umiddelbart efter er det anført, at skattepligten dog indtræder, ”hvis aktiviteterne over en længere periode er udtryk for et fast mønster.”<sup>71</sup>

Denne formulering minder om situationen i SKM.2013.76, hvor det kom spørgeren til last, at han var i stand til på forhånd at nævne antallet af forventede møder over en periode på 7 ½ måned. I udkastet gives som eksempel på et sådant fast mønster en person, der ”gentagne gange under sine ophold her i landet udfører egentligt arbejde, f.eks. som medlem af en bestyrelse i et selskab [..]”.

---

<sup>68</sup> SKM2013.715.SKAT, afsnit 1.

<sup>69</sup> SKM2013.715.SKAT, afsnit 3.

<sup>70</sup> SKM.2013.715.SKAT, afsnittet ”Enkeltstående arbejde”.

<sup>71</sup> SKM.2013.715.SKAT, afsnittet ”Enkeltstående arbejde”.

Det bliver desuden præciseret, at skattepligten efter KSL § 7, stk. 1 ikke kan indtræde ved arbejde, der er direkte eller indirekte uden økonomisk betydning for den pågældende. Der henvises i denne forbindelse til TfS 1990.163 LSR, hvor skattepligten ikke indtrådte for en far, der nogle uger om året arbejdede ulønnet på sin søns minkfarm.

Det fastholdes i styresignalet i overensstemmelse med tidligere, at enhver form for arbejde som udgangspunkt er uforeneligt med "ferie eller lignende", men med den tilføjelse, at "*når arbejdet her i landet er udtryk for enkeltstående og sporadiske indtægtsgivende aktiviteter medfører de ikke, at den fulde skattepligt indtræder, trods rådighed over en bolig her*".

Det præciseres desuden i styresignalet, at "*skattepligten ikke indtræder, hvis personen under sin ferie eller i forbindelse med weekender kun besvarer sporadiske telefonopkald, e-mails og SMS, der vedrører arbejde, hvis formålet her i øvrigt er ferie eller lignende, herunder samvær med ægtefælle og børn.*"

Styresignalet vil blive diskuteret nedenfor under afsnit 7.

#### **4.3.1. Genoptagelse af sager**

I slutningen af udkastet anføres retningslinjerne for genoptagelse af sager på baggrund af Østre Landsrets dom.

Ifølge disse kan personer anmode om genoptagelse af afgørelser vedrørende indkomståret 2001 og efterfølgende efterindkomstår. Der skal være tale om afgørelser, hvor skattepligten er indtrådt efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1 sammenholdt med KSL § 7, stk. 1 grundet arbejde udført i Danmark.

En anmodning om genoptagelse skal opfylde samtlige af de følgende 3 kriterier:

*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 erhvervmæssige 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. Arbejdet 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 erhvervs-situation – hverken specifikt eller i særlig grad retter sig mod Danmark.*

Der må siges at være tale om ret restriktive betingelser for genoptagelse. Ifølge SKAT forventes også kun mellem 10 og 100 sager at skulle genoptages<sup>72</sup>.

## 5. Det skattestrafferetlige aspekt af § 7, stk. 1

Som det har fremgået er de danske regler for indtræden af fuld skattepligt ved tilflytning ikke enkle og lidet gennemskuelige. Fører man en international tilværelse med en millionindtjening har sager i de seneste år vist, at en overtrædelse af de skattestrafferetlige regler kan have meget alvorlige konsekvenser.

Der vil i det følgende blive sat fokus på det strafferetlige aspekt af kildeskattelovens § 7, stk. 1, der i særdeleshed udgøres af skattekontrollovens § 15.

### 5.1 Skattekontrollovens § 15

Hovedområdet for § 15 er etablering af fuld skattepligt, men bestemmelsen finder også anvendelse i eksempelvis fraflytningssituationer.

Skattekontrollovens (SKL) § 15 har følgende ordlyd:

*”Den, der, uden at forholdet omfattes af § 16, med forsæt til at undgå skatteansættelse undlader at indgive selvangivelse, straffes med bøde eller fængsel indtil 1 år og 6 måneder, medmindre højere straf er forskyldt efter straffelovens § 289.”*

Sammenhængen med KSL § 7, stk. 1 består i, at hvis skattepligten er indtrådt efter denne bestemmelse og der herefter ikke indgives selvangivelse, vil forholdet være strafbart efter betingelserne i SKL § 15, der således udgør en skattestrafferetlig ”overbygning” på KSL § 7, stk. 1.<sup>73</sup>

Bestemmelsen straffer alene forsætlig undladelse, hvilket adskiller den fra de øvrige af lovens bestemmelser om både passiv og aktiv skattesvig, hvor også grov uagtsomhed er omfattet. Forsættet foreligger, når skatteyderen har haft viden om eller fundet det overvejende sandsynligt, at skattepligten er indtrådt<sup>74</sup>. Med skattepligtens indtræden pålægges en handlepligt for skatteyderen til at sørge for, at skattemyndighederne har et korrekt og tilstrækkeligt grundlag for at foretage skatteansættelsen. Det strafbare forhold er undladelsen af at opfylde denne handlepligt, hvis følgen er, at der ikke indgives selvangivelse, så der ikke kan foretages en skatteansættelse.<sup>75</sup>

Da det er undgåelse af skatteansættelse, der er strafbart, er det i forbindelse med § 15, modsat de andre straffebestemmelser, uden betydning for tilregningskravet om den manglende ansættelse har ført til en nedbringelse af den skattepligtige indkomst, dvs. om der er sket skatteunddragelse. Dette har dog betydning i forhold til strafudmålingen. Af *Den juridiske vejledning* fremgår, at forsætlig unddragelse af skat, moms, lønsumsafgift og arbejdsmarkedsbidrag op til 250.000 kr. udløser en bøde på 2 gange det unddragne beløb. Dog vil der af de første 60.000 kr. alene blive udmålt en bøde på 100% af beløbet.

<sup>72</sup> ”Frifindelse får Skat til at genåbne gamle sager”, artikel bragt på [berlingskebusiness.dk](http://berlingskebusiness.dk) 22. maj 2013.

<sup>73</sup> Jan Pedersen, ”Tilflytning og skat [..]”, side 3.

<sup>74</sup> Jan Pedersen, ”Tilflytning og skat [..]”, side 4.

<sup>75</sup> *Den juridiske vejledning* 2013-2 A.C.3.2.1.2.6.

Til eksempel vil en forsætlig skatteunddragelse på 150.000 kr. resultere i følgende bødeudmåling: (60.000 kr. x 1) + (90.000 kr. x 2) = 240.000 kr.

Hvis der i forbindelse med overtrædelse af SKL § 15 er tale om en 0-ansættelse eller et skattemæssigt underskud, vil det i mangel på eksempler fra praksis kunne hævdes, at der alene kan udmåles en ordensmæssig bøde.<sup>76</sup> Ordensbøder i forbindelse med kildeskattebekendtgørelsen, der omhandler indeholdelsespligtige efter KSL, udgør ifølge Den juridiske vejledning på nuværende tidspunkt 800 kr. og 2000 kr.<sup>77</sup>

Ligesom det er tilfældet med SKL § 13 om aktivt skattesvig og SKL § 16 om manglende underretelse ved modtagelse af årsopgørelse, er der i SKL § 15 ved henvisning åbnet mulighed for at behandle særligt grove tilfælde efter straffelovens § 289, der har en strafferamme på op til 8 år. Grunden til henvisningen skyldes, at det er en forudsætning for brugen af STRFL § 289, at sådan brug er nævnt i speciallovgivningen, jf. STRFL § 289, stk. 2. Årsagen hertil er, at den blotte henvisning i STRFL § 289 til fiskallove ikke er præcis nok til at opfylde det strafferetlige legalitetsprincip.<sup>78</sup>

Det er ikke en forudsætning for brugen af STRFL § 289 at forholdet er af en karakter, der bryder strafferammen i SKL § 15. Grovheden af en overtrædelse af SKL § 15 kan derfor markeres ved i stedet at henvise dette til STRFL § 289, selvom strafudmålingen ikke overstiger 1 år og 6 måneder.<sup>79</sup> Efter praksis vil STRFL § 289 skulle benyttes, når skatteunddragelsen overstiger 500.000 kr. Er der tale om flere overtrædelser, eksempelvis både skatte- og momsunddragelse, skal grænsen dog være overskredet for hvert af forholdene.<sup>80</sup>

## 6. Skattepligtens indtræden i Sverige og Norge

Som nævnt indledningsvis medfører de særlige omstændigheder ved skatteområdet en række lovgivningsmæssige vanskeligheder, der medfører et indviklet og svært gennemskueligt regelsæt. I forbindelse med en gennemgang og vurdering af det gældende regelsæt, og ikke mindst ved spørgsmålet om, hvorvidt det kan forbedres, kan det være gavnligt at kigge på, hvordan andre lande regulerer på området.

I det følgende vil der blive sat fokus på regelsættet for indtræden af fuld skattepligt i vore to nabolande, Sverige og Norge. Lande, som dansk ret i betydeligt omfang har retsfællesskab med ved fastlæggelsen af grundlæggende begreber.<sup>81</sup>

### 6.1 Indtræden af fuld skattepligt i Sverige

Efter svensk ret afhænger fuld skattepligt for fysiske personer på opfyldelsen af et af følgende 3 kriterier, der fremgår af kap. 3, § 3 i Indkomstskattelag (1999:1229):

---

<sup>76</sup> Jan Pedersen, "Tilflytning og skat [..]", side 4.

<sup>77</sup> Den juridiske vejledning 2013- 2 A.C.3.5.4.3.

<sup>78</sup> Kommenteret straffelov speciel del, side 551.

<sup>79</sup> Kommenteret straffelov speciel del, side 552.

<sup>80</sup> Kommenteret straffelov speciel del, side 552.

<sup>81</sup> Aage Michelsen, RR.SM.1993.0059, side 3.

### 3 § Följande personer är obegränsat skattskyldiga:

1. Den som är bosatt i Sverige.
2. Den som stadigvarande vistas i Sverige.
3. Den som har väsentlig anknytning till Sverige och som tidigare har varit bosatt här.

De to første punkter svarer i høj grad til de tilsvarende bestemmelser i kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 og nr. 2. Det står dog i modsætning til Danmark ikke nævnt i lovteksten, hvad der forstås ved ”*stadigvarande vistas*” (fast ophold). Der følger dog af svensk praksis en grænse på seks måneder.<sup>82</sup>

Ifølge den svenske pendant til Den juridiske vejledning anses man som bosat i Sverige, hvis man har sin ”*verkliga bosättning*” der. Det vil som udgangspunkt omfatte alle, der er registreret i folkeregisteret, men ligesom i Danmark har denne registrering ikke i sig selv nogen afgørende betydning<sup>83</sup>. Der skal derimod kigges på de konkrete omstændigheder i det enkelte tilfælde, og på denne baggrund bedømmes, om der er tale om en ”*reel og varig*” bosættelse. Ifølge Skatteverket vil man derfor ikke blive anset som bosat i Sverige, hvis ikke man opfylder tidskravet for fast ophold.<sup>84</sup> Det gælder dog generelt, at de tre kriterier for fuld skattepligt udelukker hinanden, således at man skatteretligt ikke kan være både bosat i Sverige og have fast ophold i Sverige.<sup>85</sup>

Der lægges desuden stor vægt på, om der overnattes i landet. Dette gælder både i forbindelse med vurderingen af bosættelse og fast ophold. En opholdsdag i Sverige får ikke skatteretlig betydning, hvis ikke der er tale om en opholdsdag med overnatning. Det er derfor muligt at pendle fra eksempelvis København til Malmö uden at der bliver tale om fast ophold - også selvom det gentages over en lang periode.

## 6.2 Indtræden af fuld skattepligt i Norge

I Norge knytter indtræden af den fulde skattepligt for personer sig alene til, om skattesubjektet er ”*bosat i riket*”.<sup>86</sup> Det følger af § 2-1 i *Lov 1999-03-26 nr 14: Lov om skatt av formue og inntekt* (skatteloven), at en person anses som bosat, hvis vedkommende opholder sig mere end 183 dage i landet på 12 måneder. Hvert påbegyndt døgn tæller med. Opholder en person sig i Norge 270 dage på 36 måneder indtræder den fulde skattepligt også. Over en treårig periode kan man således i gennemsnit opholde sig 90 dage om året i Norge.<sup>87</sup>

Bestemmelsen har følgende ordlyd:

### § 2-1. *Person bosatt i riket*

- (1) Plikt til å svare skatt har enhver person som er bosatt i riket.

<sup>82</sup> ”*Handledning för beskattning av inkomst vid 2013 taxering*”, side 369.

<sup>83</sup> ”*Obegränsat eller begränsat skattskyldig i Sverige*”, skatteverket.se.

<sup>84</sup> ”*Handledning för beskattning av inkomst vid 2013 taxering*”, side 368..

<sup>85</sup> ”*Handledning för beskattning av inkomst vid 2013 taxering*”, side 367.

<sup>86</sup> Zimmer, Frederik: *Lærebok i skatterett*, side 103.

<sup>87</sup> www.nordisketax.net, ”*Fuld skattepligt*”, ”*Norge*”.



(2) Person som

- a. i en eller flere perioder opholder seg mer enn 183 dager i riket i løpet av enhver tolv månedersperiode, eller
- b. i en eller flere perioder opholder seg mer enn 270 dager i riket i løpet av enhver trettiseks månedersperiode,

anses som bosatt i riket, men først i det inntektsår oppholdet i riket overstiger antallet dager som nevnt i henholdsvis a og b.

De norske regler står således i sterk kontrast til både svenske og de danske. Både hvad angår kompleksiteten af regelsættet, men også henset til, at der alene arbejdes med et opholdskriterie med i loven indsat specifikke dage.

De norske regler er utvivlsomt nemmere for potentielle skatteydere at forholde sig til, men må samtidig siges at være betydeligt strengere end både de svenske og danske, når der er tale om i udlandet bosatte personer. Til eksempel ville Stephen Kinnocks opholdsmønster med henholdsvis 157, 161 og 149 opholdsdage i perioden 2007-2009 udgøre en klar overskridelse efter de norske regler. I det hele taget synes det noget vanskeligt at få et familieliv til at fungere, hvis én af (eller begge) forældrene arbejder i udlandet over flere år. Skal der holdes 1 uges juleferie og 1 uges ferie udover det, vil 90 dage i gennemsnit om året efterlade ganske få weekender tilbage til øvrige familiebesøg. Når der regnes med brudte døgn, kan en weekend nemt udgøre 4 dage, hvis der ankommes fredag og tages afsted mandag morgen.

De norske regler er præcise og let forståelige, men samtidig strengere end de danske og svenske.

## **7. Diskussion - behov for lovændringer?**

I dette afsnit vil det med inddragelse af skattekyndiges udtalelser blive diskuteret, om SKATs udsendelse af styresignalet på baggrund af Camilla Vest-dommen i tilstrækkelig grad skaber klarhed omkring betingelserne for indtræden af skattepligt efter KSL § 7, stk. 1, eller om der er behov for lovændringer.

SKAT har i sit nyligt udsendte styresignal skitseret en øvre grænse for, hvor mange dages arbejdes der kan udføres i Danmark uden skattepligtens indtræden efter KSL § 7, stk. 1.

En sådan konkret grænse på 10 dage har fra mange sider været efterspurgt, især ovenpå de seneste års afgørelser gennemgået ovenfor, hvor det ikke har fremgået klart, hvor mange arbejdsdage der tillades.

Grænsen på 10 dage må derfor umiddelbart siges at være et tiltrængt og positivt tiltag, der adresserer en væsentlig årsag til usikkerheden omkring brugen af begrebet "ferie eller lignende". Imidlertid kan de nærmere betingelser for brugen af 10-dages grænsen medføre en vis skepsis i forhold til, om ikke usikkerheden omkring indholdet af "ferie eller lignende" blot bliver erstattet af usikkerhed omkring, hvornår arbejdsopgaver er udtryk for et "fast mønster" eller "specifikt eller i væsentligt omfang retter sig mod Danmark".

Af styresignalet fremgår desuden, at sporadisk besvarelse af e-mails, sms og telefon er tilladt, hvis formålet med opholdet her i landet i øvrigt er ferie eller lignende. Udover at ordet ”sporadisk” ikke er helt nemt at forholde sig til, så virker det umiddelbart som endnu et godt tiltag i retning af klarhed, men også i denne sammenhæng er der yderligere betingelser, der underminerer klarheden.

Skatteyderen må nemlig ikke indrette sig efter at skulle arbejde under længere ophold, fordi længden af opholdet sammenholdt med den arbejdsmæssige aktivitet fører til, at opholdet ikke længere kan anses for kortvarigt og grundet af ferie eller lignende.

Professor i skatteret Aage Michelsen er ikke imponeret over det nye styresignal:

*”Styresignalet skaber selvfølgelig en vis klarhed, men det er ikke tilstrækkeligt. Vi burde lave lovgivningen helt om med meget mere firkantede regler og anerkende, at vi lever i et internationalt samfund. Det er tåbeligt, når man forlanger, at man kun i begrænset omfang besvarer e-mails og telefonopkald”.*<sup>88</sup>

I SR.2013.0084 er opfattelsen i konklusionen, at KSL § 7 med godt et halvt århundrede bag sig har behov for en politisk motiveret tilpasning til den nye, globaliserede og digitale verden.<sup>89</sup>

Jan Pedersen anfører i tråd hermed, at KSL § 7, stk. 1 bygger på et samfundsforhold, der ikke længere er tidssvarende: *”Sondringen i KSL § 7, stk. 1 mellem korte altovervejende private ophold og korte arbejdsbetingede ophold giver god mening, når skatteyderen er tilknyttet et fysisk arbejdssted, eller arbejdet antager en ydre form. Sondringen er derimod mindre relevant, når arbejdet består af hjemmearbejde eller foregår gennem elektroniske arbejdsredskaber som et integreret element i den daglige tilværelse.”* Han anfører videre: *”Selvom man i mangel af bedre må opretholde dette kriterium, er det åbenbart, at dette ofte beror på tilfældigheder og i betydelig grad forudsætter en vanskelig og i kontrolmæssige henseende ofte umulig sagsoplysning. Indtræden af skattepligt på grundlag af hjemmearbejde med anvendelse af elektroniske kommunikationsmidler vil derfor være langt vanskeligere at dokumentere end indtræden af skattepligt på grundlag af deltagelse i møder, varetagelse af opgaver i virksomheder m.v. KSL § 7, stk. 1 og dens anvendelse i praksis kan derfor antage tilfældighedernes karakter.”*<sup>90</sup>

I en artikel fra [berlingskebusiness.dk](http://berlingskebusiness.dk) maner skatteminister Holger K. Nielsen til besindelse i forhold til efterspørgslen på ny lovgivning:

*”Lige nu arbejder Skat på et nyt styresignal om, hvordan praksis er efter Østre Landsrets dom [SKM.2012.732 ØLR]. Det er jo første skridt i forhold til at præcisere reglerne. Så før advokater og jurister går så langt som til at kræve ny lovgivning, skal de måske lige se, hvad der står i styresignalet”.*<sup>91</sup>

---

<sup>88</sup> Jesper Høberg, ”Eksperter vil skrotte forældet lov om dansk skattepligt”, [jp.dk](http://jp.dk).

<sup>89</sup> Hjorth og Dehn-Baltzer, SR.2013.0084, side 7.

<sup>90</sup> Jan Pedersen, ”Tilflytning og skat [..]”, side 17.

<sup>91</sup> Laurits Harmer Lassen, ”Holger K vil afvente retningslinjer fra SKAT”, [berlingske.dk](http://berlingske.dk).

Modsat mener skatteadvokat og tidligere formand for Ligningsrådet Lida Hulgaard, at *”tiden er løbet fra det livsmønster, vi havde, da loven blev lavet”*, og hun påpeger, at SKAT ikke er i stand til at lave en hensigtsmæssig og klar vejledning, når lovgrundlaget er uhensigtsmæssigt.<sup>92</sup>

I en artikel bragt på [berlingskebusiness.dk](http://berlingskebusiness.dk) giver fagansvarlig for skatteret ved Aalborg Universitet, lektor Thomas Rønfeldt, udtryk for, at han ser et behov for ny lovgivning, da en sådan sammenlignet med SKATs administrative forskrifter vil skabe *”mere klarhed og vished om en fast praksis, der ikke ændrer sig hele tiden”*.<sup>93</sup> På trods af de seneste års usikkerhed omkring praksis, synes det at være en smule misvisende at anføre, at praksis *”ændrer sig hele tiden”*. Men at ligningsvejledningen som ovenfor nævnt i en 5-årig periode indeholdt en for kredsen af berørte personer betydelig fejl, og at SKAT i en konkret sag fraviger den fejlagtige regel uden at oplyse herom i afgørelsen eller ved pressemeddelelse umiddelbart efter, må berettige en vis skepsis overfor alene en administrativ opstilling af kriterier.

Skattepartner ved Deloitte og formand for FSR's skatteudvalg, John Bygholm, stiller sig umiddelbart afvisende overfor lovmæssige ændringer, da det *”let [kan] blive for firkantet at prøve at beskrive meget præcist, hvordan tingene skal være”*.<sup>94</sup> Han opfordrer i stedet til at vente og se, hvilken effekt SKATs præcisering af retningslinjerne vil have.

Det kan nok med rette anføres at en forventning om, at det gennem lovgivning er muligt at fastlægge en klar og utvetydig retstilstand på skatteområdet, ikke vil blive indfriet. Men der er en række ting, der med fordel kunne skrives ind i lovgivningen.

## 8. International dobbeltbeskatning

Når der er tale om indtræden af ubegrænset dansk skattepligt for personer, som samtidig bor eller opholder sig i et andet land, vil fastlæggelsen af skattepligten efter de danske regler i de fleste tilfælde kun være et første skridt. Skattepligt efter danske regler udelukker nemlig ikke, at den pågældende person ligeledes er fuldt skattepligtig efter det andet lands interne regler. Af statskattelovens § 4 følger et globalindkomstprincip, der indebærer at samtlige indtægter hidrørende her fra landet eller udlandet skal beskattes, uagtet at dette allerede er sket i udlandet. Hvis det andet land ligeledes beskatter efter et globalindkomstprincip, hvilket helt overvejende vil være tilfældet, foreligger der dobbeltbeskatning. Det bemærkes, at der i nærværende afsnit alene er tale om såkaldt juridisk dobbeltbeskatning, der er kendetegnet ved, at samme indkomst beskattes hos det samme skattesubjekt. Dette skal adskilles fra begrebet økonomisk dobbeltbeskatning, hvor samme indkomst beskattes hos to forskellige skattesubjekter.<sup>95</sup>

Som det også fremgår af introduktionen til OECD's modeloverenskomst, har international dobbeltbeskatning en yderst negativ effekt på udvekslingen af varer, tjenesteydelser, teknologi, personer

---

<sup>92</sup> Jesper Høberg, *”Eksperter vil skrotte forældet lov om dansk skattepligt”*, [jp.dk](http://jp.dk).

<sup>93</sup> Lauritz Harmer Lassen, *”Spektakulære skattesager udstiller behov for lovændringer”*, bragt på [berlingskebusiness.dk](http://berlingskebusiness.dk).

<sup>94</sup> Lauritz Harmer Lassen, *”Spektakulære skattesager udstiller behov for lovændringer”*,

<sup>95</sup> *Den juridiske vejledning 2013-2, C.F.8.2.2.25.1.*

m.v. landene i mellem, og det er derfor af stor betydning, at disse forhindringer for udviklingen af økonomiske relationer fjernes.<sup>96</sup>

For at håndtere problematikken omkring dobbeltbeskatning har Danmark indgået dobbeltbeskatningsoverenskomster (DBO'er) med en række lande. Hovedformålet med disse er at fordele beskatningsretten mellem Danmark og det kontraherende land.

I dette afsnit vil der efter en generel introduktion til dobbeltbeskatning og DBO'er blive sat fokus på, hvordan beskatningsretten fordeles i tilfælde af dobbeltdomicil.

## 8.1 Definition på international dobbeltbeskatning

I pkt. 1 i indledningen til OECDs modeloverenskomst defineres international juridisk dobbeltbeskatning generelt som *"the imposition of comparable taxes in two (or more) States on the same taxpayer in respect of the same subject matter and for identical periods"*.

At skatterne skal være sammenlignelige betyder, at der skal være indgået aftale om den pågældende skat i overenskomsten mellem landene. Dette medfører, at hvis Danmark opkræver en skat, som ikke er en del af overenskomsten med et givent land, og dette land opkræver en tilsvarende skat af samme subjekt, vil denne dobbeltbeskatning som udgangspunkt ikke kunne afhjælpes.<sup>97</sup>

Som det vil fremgå nedenfor er OECDs modeloverenskomst ikke en folkeretligt bindende traktat (men DBO'erne er), og det vil derfor være indholdet af de indgåede DBO'er der afgør, om der er tale om dobbeltbeskatning i de enkelte tilfælde.

Dobbeltbeskatning kan forekomme i flere forskellige situationer. Der kan eksempelvis være tale om, at en person er begrænset skattepligtig til det ene land og fuldt skattepligtig til det andet, hvilket oftest vil være tilfældet. Dobbeltbeskatning vil oftest forekomme mellem to lande, men har en person eksempelvis henholdsvis bopæl, virksomhed og virksomhedsindtægter i land A, B og C, vil der kunne blive tale om såkaldt triangulær dobbeltbeskatning.

I nærværende afsnit vil der dog alene sættes fokus på situationen med dobbeltdomicil, hvor en person er at anse som hjemmehørende i to forskellige lande.

## 8.2 Dobbeltbeskatningsoverenskomster

En dobbeltbeskatningsoverenskomst er en folkeretligt bindende traktat indgået mellem to eller flere stater, der har som hovedformål at forhindre international dobbeltbeskatning.<sup>98</sup>

Danmark har indgået DBO'er med over 80 stater, hvoraf langt størstedelen er indgået med ét land (bilaterale overenskomster). Dette gælder dog ikke den nordiske overenskomst, der er multilateral og omfatter Danmark og Færøerne, Island, Finland, Norge og Sverige.<sup>99</sup>

---

<sup>96</sup> OECD's Model Tax Convention on Income and on Capital 2010, introduction.

<sup>97</sup> Leif Christensen: *Skattekartoteket*, kapitel 14, side 28.

<sup>98</sup> *Skatteretten 3*, side 26.

DBO'er udgør sådanne mellemfolkelige forpligtelser, at samtykke fra Folketinget er påkrævet i medfør af grundlovens § 19. Tidligere blev overenskomsterne indgået af regeringen og gennemført i dansk ret med hjemmel i en bemyndigelseslov, og det må antages, at loven udgjorde et forhåndssamtykke i overensstemmelse med grundlovens § 19.<sup>100</sup>

Ved Lov nr. 945 af 23. november 1994 blev denne bemyndigelseslov ophævet for så vidt angår fremtidige indgåelser af overenskomster. I dag kræves Folketingets samtykke derfor ved indgåelse og gennemførelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster, hvilket reelt giver Folketinget en veto-ret.<sup>101</sup>

Det er dog skatteministeren, der tager initiativ til en overenskomst samt står for forhandlingerne i denne forbindelse. Når der er opnået enighed med det andet land om en overenskomst, vil denne blive underskrevet af skatteministeren med forbehold for Folketingets godkendelse. Skatteministeren fremsætter herefter et lovforslag om at indgå den pågældende DBO, og ad denne vej vil Folketinget kunne ratificere efter grl. § 19 samt sikre den nødvendige hjemmel til, at overenskomsten kan påberåbes umiddelbart af borgerne.<sup>102</sup>

Det klare udgangspunkt er, at en DBO begrænser de deltagende landes mulighed for beskatning efter intern ret, hvilket medfører, at en DBO ikke i sig selv kan hjemle beskatning. Dette princip kaldes også for ”den gyldne regel”. Der er dog alene tale om et almindeligt accepteret princip og ikke en folkeretligt bindende regel. Dette medfører, at det ikke er udelukket at lade en national lovregel udløse beskatning, der ikke ville være foretaget, hvis ikke der forelå en dobbeltbeskatningsoverenskomst med det pågældende land.<sup>103</sup>

Til eksempel på følgerne af en manglende dobbeltbeskatningsoverenskomst kan nævnes Spanien og Frankrig. Dobbeltbeskatningsaftalerne med disse lande blev ophævet i 2008 grundet uenighed om beskatningsretten til danske pensionsudbetalinger. Situationen blev efter en overgangsperiode den, at personer bosat i Danmark med indkomster fra Frankrig eller Spanien eller personer bosat i Spanien og Frankrig med indkomster fra Danmark beskattedes begge steder.<sup>104</sup> Denne dobbeltbeskatning vil kun kunne ophæves efter de interne danske lempelsesregler i Ligningsloven. Som nævnt vil disse regler ikke blive behandlet. Dog anføres det, at Ligningslovens § 33a i en periode var ophævet. Herefter var det kun muligt at få en credit-lempelse af lønindkomst optjent i udlandet, hvilket svarer til den faktiske skat, der er blevet betalt i udlandet. Stammede lønindkomsten fra et land med meget lav indkomstskat ville dette altså i visse tilfælde få en væsentlig betydning for til Danmark fuldt skattepligtige personer (og disses arbejdsgivere), der arbejder i et land uden dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark. Ligningslovens § 33a er dog med finansloven fra 2013 blevet genindført med tilbagevirkende kraft.

### 8.3 OECDs modeloverenskomst

Stort set alle Danmarks indgåede overenskomster følger i det væsentligste opbygningen i OECD's Model Tax Convention on Income and on Capital, hvor den seneste (8.) version er fra 2010.

---

<sup>99</sup> Skatteretten 3, side 29.

<sup>100</sup> Skatteretten 3, side 31

<sup>101</sup> Skatteretten 3, side 32.

<sup>102</sup> Skatteretten 3, side 32.

<sup>103</sup> Skatteretten 3, side 33.

<sup>104</sup> John Rasmussen, *FDR2013.2.18*, side 2.

Den fulde version indeholder udover selve modeloverenskomsten også OECD's egne kommentarer til de enkelte artikler samt de enkelte landes syn på kommentarerne. Herudover findes også historiske noter m.m.

Overordnet om OECDs modeloverenskomst kan siges, at den er opbygget ud fra et princip om, at en person er hjemmehørende i kun én stat, og at det er denne stat, domicillandet, der har beskatningsretten til den pågældende persons globale indkomst. Herefter må det andet land, kildelandet, beskattes efter overenskomstens fordelingsbestemmelser.

Af overenskomstens artikel 4, stk. 1 fremgår, at en person skal anses som hjemmehørende der, hvor vedkommende *"by reason of his domicile, residence place of management or any other criterion of a similar nature"* er fuldt skattepligtig efter det pågældende lands interne regler.

#### 8.4 Dobbeldomicil efter artikel 4, stk. 2.

Hvis en person i henhold til modeloverenskomstens artikel 4, stk. 1 er hjemmehørende i begge de kontraherende stater, foreligger der dobbeldomicil. Begrebet domicil bruges især som betegnelse for, hvor en person juridisk set hører hjemme, og dermed hvor vedkommende er underkastet lovgivningen, og hvor han kan sagsøges og beskattes<sup>105</sup>. Begrebet dobbeldomicil betyder i skatteretlig sammenhæng, at en person er underlagt fuld skattepligt til to lande.

Såfremt Danmark har indgået en DBO med det land, til hvilket en skatteyder også er fuldt skattepligtig, skal det ud fra DBO'en afgøres, hvor skatteyderen i det indbyrdes forhold landene i mellem skal anses for at være skattemæssigt hjemmehørende (domicillandet).<sup>106</sup>

Som nævnt forudsætter opbygningen af modeloverenskomsten, at der fastlægges et domicilland og et kildeland. Der er derfor i artikel 4, stk. 2 indsat prioriterede kriterier for, hvor en person skal anses som hjemmehørende, når artikel 4, stk. 1 fører til, at en person er hjemmehørende i to lande. Det må understreges, at art. 4, stk. 2 ikke har nogen indvirkning på, hvordan en persons skatteforhold vurderes efter de interne regler. Er en person fuldt skattepligtig til Danmark, men er Danmark efter en overenskomst at anse som kildeland, vil den danske beskatning skulle begrænses efter reglerne herfor i overenskomsten, men personen vil stadig efter intern dansk ret være at anse som fuldt skattepligtig.<sup>107</sup>

Af OECDs kommentar til artikel 4, stk. 2 fremgår følgende:

*"As far as possible, the preference criterion must be of such a nature that there can be no question but that the person concerned will satisfy it in one state only, and at the same time it must reflect such an attachment that it is felt to be natural that the right to tax devolves upon that particular State"*.

Kriterierne er altså valgt med henblik på, at en person så vidt muligt kun kan opfylde dem i ét af landene, og at det ved opfyldelsen *"synes naturligt"*, at det fører til beskatningsret for det pågældende land.

<sup>105</sup> Denstoredanske.dk, *Gyldendals åbne encyklopædi*.

<sup>106</sup> Henning Lund, *SR.2010.0046*, side 2.

<sup>107</sup> *Skatteretten 3*, side 87.

Som det vil fremgå er det dog i tilfælde, hvor dobbeltdomicileringen skyldes rådighed over en fast bolig i begge lande, ofte ikke muligt at foretage fordelingen efter ovenstående målsætning. Kriterierne er i den praktiske anvendelse generelt ikke mulige at bruge uden en vis overlappning, men det må dog principielt fastholdes, at det er udelukket at foretage vurderingen på baggrund af samtlige kriterier i artikel 4, stk. 2.<sup>108</sup>

## 8.5 Fastlæggelse af domicilland

Fastlæggelsen af henholdsvis domicilland og kildeland har den væsentlige betydning for de enkelte lande, at domicillandet må beskattes efter et globalindkomstprincip, jf. artikel 21 i OECDs modeloverenskomst. Hermed kan alle skattesubjektets indtægter som udgangspunkt beskattes. Kildelandet må derimod alene beskattes efter bestemmelserne i artiklerne 6-22, der følger et territorialprincip og altså minder om den begrænsede skattepligt i Danmark.

I det følgende vil alle artikelangivelser henvise til OECDs modeloverenskomst, medmindre andet er anført.

### 8.5.1 Fast bolig til rådighed

Ifølge det første kriterie i artikel 4, stk. 2, litra a, 1. pkt., skal en person anses som hjemmehørende i det land, hvor vedkommende har sin faste bolig til rådighed. Der er i forbindelse med 1. punktum alene tale om den situation, hvor der kun er fast bolig til rådighed i det ene land.

Bestemmelsen vil ofte være tilstrækkelig til at løse bl.a. den problemstilling, hvor den fulde skattepligt til det ene land skyldes ophold, mens den i forhold til det andet land skyldes besiddelse af fast bolig. Her vil beskatningsretten gå til det land, hvor den faste bolig er beliggende, også selvom personen opholder sig mere i det andet land.<sup>109</sup>

Begrebet ”fast bolig” må ligesom de andre kriterier i artikel 4, stk. 2 så vidt muligt tillægges betydning gennem en international fortolkning, da fortolkning ud fra de enkelte landes interne ret ofte ville forhindre en løsning af problemet.<sup>110</sup> I denne forbindelse kan eksempelvis nævnes, at der i dansk intern ret endnu ikke foreligger en entydig definition af begrebet bolig, og at der skelnes mellem bolig og bopæl. Ved at benytte den internationale betydning skabes det nødvendige fælles vurderingsgrundlag.

Af kommentaren til OECDs modeloverenskomst fremgår, at der ved rådighed over en fast bolig skal være tale om, at personen har foretaget sådanne foranstaltninger, at boligen er permanent/varig. Dette står i modsætning til situationer, hvor personen opholder sig på et bestemt sted under sådanne omstændigheder, at det er tydeligt, at opholdet er ”*intended to be of short duration*”.<sup>111</sup>

Ifølge kommentaren kan alle boligformer komme i betragtning som fast bolig. Det er således underordnet, om der er tale om lejet eller ejet hus, lejlighed eller møbleret værelse. Det væsentlige er betingelsen om varighed. Herved skal lægges vægt på, om den pågældende har boligen til rådighed ”*continuously, and not occasionally for the purpose of a stay which, owing to the reasons for it, is*

---

<sup>108</sup> Skatteretten 3, side 88.

<sup>109</sup> Skatteretten 3, side 88.

<sup>110</sup> Skatteretten 3, side 89

<sup>111</sup> Model tax convention, C(4)-6.

*necessarily of short duration (travel for pleasure, business travel, educational travel, attending a course at a school, etc.)”.*

Som udgangspunkt vil sommerhuse, jagthytter, hotelværelser og lignende derfor ikke udgøre en fast bolig, da disse boligformer normalt er til rådighed midlertidigt med midlertidige ophold for øje. Dog vil den konkrete brug af den pågældende boligform kunne medføre, at der alligevel bliver tale om en fast bolig. Dette kan eksempelvis være tilfældet med et sommerhus.<sup>112</sup>

På trods af at kommentaren alene synes at lægge vægt på den varige rådighed over en bolig, må det formentlig følge af også den internationale betydning af ordet bolig, at der foreligger en vis personlig anvendelse.<sup>113</sup> I forhold til om den nødvendige personlige tillknytning til en udlejet bolig kan foreligge, blev det i SKM 2002.438 TSS af Told- og Skattestyrelsen anført, at *”i henhold til kriterierne i art 4, er det afgørende, hvor der er bolig til rådighed. I overenskomstens forstand er der bolig til rådighed, hvis en bolig af varig karakter kontinuerligt er til rådighed. En udlejet bolig i Danmark vil - dog afhængigt af udlejningsperioden - næppe være en bolig, der er kontinuerligt til rådighed. En udlejningsperiode på 8 måneder må normalt antages at medføre, at der ikke er en bolig til rådighed i Danmark, og at personen - under forudsætning af, at der er en bolig til rådighed i udlandet i overenskomstens forstand - vil være hjemmehørende i det andet land.”*

Det er altså af betydning under hvilke betingelser en bolig er udlejet. Foreligger der eksempelvis ingen eller en meget kort opsigelsesfrist fra udlejers side, vil dette kunne føre til, at udlejeren ikke i tilstrækkelig grad har afskåret rådigheden over boligen.<sup>114</sup>

### 8.5.2 Midtpunkt for livsinteresser

I en situation hvor et skattesubjekt har fast bolig til rådighed i to lande, vil det efter artikel 4, stk. 2, litra b, 2. pkt. skulle fastslås, hvor subjektet har sine stærkeste personlige og økonomiske forbindelser – sit *”midtpunkt for livsinteresser”* eller *”centrum for livsinteresser”*. Der er tale om et begreb, der med Jørn Qvistes ord *”i teorien ser godt ud som kriterium, men som straks er vanskeligere i praksis”*.<sup>115</sup> Vanskelighederne består især i afvejningen af personlige interesser overfor de økonomiske, især fordi en dobbeltdomicileret person ofte vil have personlig og/eller erhvervsmæssig tillknytning til begge lande.<sup>116</sup>

Det bemærkes, at vurderingen af *”midtpunkt for livsinteresser”* forudsætter, at der er fast bolig til rådighed i begge stater. Er der kun fast bolig til rådighed i den ene af staterne eller ingen af staterne, bliver vurderingen ikke relevant.<sup>117</sup> Dette forhold må bl.a. kunne forklares med, at besiddelse af en bolig må anses som en forudsætning for, at en person kan have sit *”midtpunkt for livsinteresser”* i det pågældende land.

I OECDs kommentarer nævnes følgende hensyn (ikke udtømmende), der skal inddrages ved vurderingen:

<sup>112</sup> Skatteretten 3, side 89, note 29.

<sup>113</sup> Skatteretten 3, side 89.

<sup>114</sup> Se i denne forbindelse til eksempel Tfs 1996.51 HR.

<sup>115</sup> Jørn Qviste, U.1990B.449, side 6.

<sup>116</sup> Skatteretten 3, side 90.

<sup>117</sup> Skatteretten 3, side 90.



*”Thus, regard will be had to his family and social relations, his occupations, his political, cultural or other activities, his place of business, the place from which he administers his property, etc.”* Derudover anføres det, at *”The circumstances must be examined as a whole, but it is nevertheless obvious that the considerations based on the personal acts of the individual must receive special attention.”*<sup>118</sup> Omstændighederne skal altså vurderes samlet, men med fokus på især personens egne handlinger.

Der er i teorien uenighed om, hvorvidt de personlige forbindelser har forrang for de økonomiske. Det kan være svært at skelne mellem personlige og økonomiske interesser, men det må nok kunne antages, at der i ovenstående citat er en overvægt af personlige interesser. Imidlertid står der ikke nævnt, at de personlige interesser har en sådan overvægt. Ud fra en generel betragtning vil det nok kunne siges, at en person stillet over for valget oftest vil vægte sin familie højere end økonomisk velstand. Ikke desto mindre er der, som det har fremgået af de ovenstående sagsgennemgange, flere eksempler på, at en person af arbejdsmæssige årsager opholder sig de fleste af årets dage væk fra ægtefælle og hjemmeboende børn.

Af kommentaren fremgår desuden følgende: *”If a person who has a home in one State sets up a second in the other State while retaining the first, the fact that he retains the first in the environment where he has always lived, where he has worked, and where he has his family and possessions, can, together with other elements, go to demonstrate that he has retained his centre of vital interests in the first state”*.

Det ses altså, at der er en formodning for, at en opretholdelse af bopæl i fraflytningslandet peger mod, at en persons ”midtpunkt for livsinteresser” er i dette land. Dog er det ikke nok alene at kigge på de ovennævnte væsentlige elementer, som hvor en person har sin familie og arbejde. Der er ifølge kommentaren yderligere elementer, der kan have betydning.

Når der skal lægges vægt på familieforhold, må det undersøges hvilke familiemedlemmer der i vurderingen af ”midtpunkt for livsinteresser” vægtes højest, når disse bor i forskellige lande. Der kan eksempelvis være tale om en situation, hvor en persons ægtefælle bor i ét land, mens personens børn bor hos familiemedlemmer i et andet land.

I SKM 2006.296 LSR omhandlede sagen en svensk statsborger, A, født og opvokset i Sverige, der arbejdede som pilot. I forbindelse med en omlægning af arbejdsopgaverne flyttede A sammen med sin hustru til en lejlighed i Danmark. A og hustruen beholdte deres hidtidige bolig samt et sommerhus i Sverige, og der forelå derfor efter erhvervelsen af lejligheden i Danmark dobbeltdomicil. Der skulle derfor tages stilling til A’s midtpunkt for livsinteresser

A anførte, at flytningen til Danmark var midlertidig og at dette understøttedes af, at boligen i Sverige blev bevaret. Derudover tilbragte ægteparret så meget af deres fritid som muligt i Sverige, hvor de havde et barn, barnebarn samt øvrig familie og venner.

Landsskatteretten fandt, at A’s midtpunkt for livsinteresser var i Danmark, og stadfæstede derved Skatteankenævnets afgørelse. Nævnet havde lagt vægt på, at flytningen skyldtes arbejdsmæssige forhold, og at A’s nærmeste familie, hans ægtefælle, var flyttet med til Danmark.

Det fremgik af sagen, at A efter opholdet i Danmark ville gå på pension, og sammenholdt med at der nævnes et barnebarn, må barnet i Sverige antages at have været voksent.

---

<sup>118</sup> OECD’s Model tax convention, C(4)-6, punkt 15.

Der bliver i afgørelsen altså ikke lagt afgørende vægt på voksne børn og familie i øvrigt. Dette synes berettiget, da personer i en moden alder normalt vil have mere familiært samvær med sin samlevende ægtefælle end med sine voksne børn. Hvis ikke denne prioritering blev foretaget ville konsekvensen være, at størstedelen af fraflytningssager med dobbeltdomicil til følge ville blive afgjort til fordel for afrejselandet, da der som oftest vil blive efterladt børn.<sup>119</sup> Hvis der er tale om umyndige børn må disse dog indgå med større vægt. Dette gælder dog ikke nødvendigvis, hvis der er tale om umyndige udeboende børn på kostskole e.l.<sup>120</sup>

Sagen i TfS 2008, 968 omhandlede hvorvidt der kunne opnås fradrag for befordring mellem Danmark og Finland efter ligningslovens § 9 C, og det måtte i denne forbindelse fastlægges, hvor den pågældende havde sin sædvanlige bopæl. Som det også nævnes i afgørelsen fremgår det af bemærkningerne til ligningslovens § 9 C i FT 1992/93, tillæg A, spalte 9450, at fastlæggelsen af den sædvanlige bopæl i forbindelse med bestemmelsen skal foretages ud fra, hvor personens ”*centrum for livsinteresser*” findes. Dette beskrives som værende en samlet vurdering af forhold som ”*personlig, social, familiemæssig og boligmæssig tilknytning til stedet opholdenes hyppighed og tilmelding til folkeregisteret*”<sup>121</sup>. Økonomiske forhold nævnes ikke specifikt, men det må nok kunne antages at disse evt. indgår under personlige forhold, og at vurderingen af centrum for livsinteresser i denne sammenhæng derfor i det væsentligste svarer til vurderingen i forbindelse med fastlæggelse af beskatningsretten.

Skatteyderen (A) flyttede i juni 2004 midlertidigt fra Danmark til Finland, hvor hans finske kæreste var bosiddende grundet en forestående fødsel. A beholdte dog sin lejlighed her i landet samt fortsatte sit virke som advokat. Som følge heraf opholdt han sig i Danmark i 40% af den omhandlede periode fra 18. juni 2004 til 31. januar 2004.

Landsskatteretten fandt efter en konkret vurdering, at A ikke med sin flytning til Finland også havde flyttet sin sædvanlige bopæl. Der blev lagt vægt på, at A havde opretholdt bolig og arbejde i Danmark samt opholdt sig her i 40% af perioden. Derudover lagde Landsskatteretten vægt på, at ”*klageren og dennes kæreste har været sammen siden årsskiftet 2000/2001, og at parret forud for den 18. juni 2004 i flere år har haft bopæl hver for sig i henholdsvis Danmark og Finland. Klagerens personlige sociale, familie- og arbejdsmæssig tilknytning m.v. til Danmark kan dermed ikke siges at være blevet ændret i en sådan grad, at hans centrum for livsinteresser efter den 18. juni 2004 er flyttet fra Danmark til Finland*”.

Byretten stadfæstede Landsrettens afgørelse og udtalte i denne forbindelse følgende:

”*Retten finder efter en samlet vurdering, at centrum for sagsøgers livsinteresser var i Danmark, uanset hans nærmeste pårørende opholdte sig i Finland i perioden. Retten lægger, som nævnt, vægt på, at ordningen var af midlertidig karakter, at sagsøger også før 18. juni 2004 hyppigt var i Finland, at ordningen efter 18. juni 2004 indebar en udvidelse af disse besøg, at sagsøger bevarede sin lejlighed i Danmark, at sagsøger tillige og i væsentlig omfang bestred sit hverv som advokat fra kontoret i Danmark, hvor han ikke blot var ansat, men partner, og at sagsøger var tilmeldt folkeregisteret i Danmark.*”

<sup>119</sup> Jørn Qviste, U.1990B.449, side 6.

<sup>120</sup> Jørn Qviste, U.1990B.449, side 6.

<sup>121</sup> SKM2008.632.SR, side 4.

Afgørelsen er et eksempel på en situation, hvor de stærke personlige interesser der unægteligt må knytte sig til at kunne opholde sig i nærheden af sin gravide kæreste ikke er tungtvejende nok til at tilsidesætte de økonomiske/arbejdsmæssige interesser.

I Tfs 2008,798Ø var spørgsmålet, om en lastbilchauffør skulle anses som hjemmehørende i enten Danmark eller England efter kriteriet om "centrum for livsinteresser" i den dansk-engelske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 4, stk. 2, litra a.

Landsretten udtalte bl.a. følgende:

*"Efter artikel 4, stk. 2, litra a, anses S for hjemmehørende i den stat, med hvilken han har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser, forstået som midtpunktet for hans livsinteresse. Ved en konkret vurdering af dette forhold har landsretten lagt vægt på, at hans familie og venner var i Danmark, at han ud fra sin egen forklaring tilbragte sine ferier og fridage med familien og venner i Danmark, samt at han stadig havde sin danske bankkonto, hvorpå den samme danske arbejdsgiver indbetalte hans løn."*

Det må nok kunne antages, at inddragelsen af omfanget af venner i Danmark og samværet med disse alene inddrages, fordi skatteyderen selv har nævnt forholdene. Det synes noget tvivlsomt om skattemyndigheder og domstole i øvrigt kan komme med en hensigtsmæssig vurdering af, hvor en skatteyder har flest venner.

I Tfs 2008,672Ø var en skatteyder fuldt skattepligtig til både Danmark og Tyskland med fast bolig til rådighed i begge lande, og det måtte i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten bestemmes, hvor skatteyderen havde sit centrum for livsinteresser og dermed hvilket land der havde den globale beskatningret.

Landsretten udtalte:

*"Efter en samlet vurdering af sagsøgerens forhold, herunder særligt at han i perioden erhvervede en meget betydelig fast ejendom i Danmark, som blev anvendt til beboelse for i hvert fald B, med hvem han i september 2000 indgik ægteskab, findes sagsøgeren imidlertid, at have haft den stærkeste personlige og økonomiske tilknytning til Danmark."*

Det fremgår umiddelbart ikke klart, hvad der konkret menes med "en meget betydelig fast ejendom". Den pågældende ejendom målte 306 m<sup>2</sup> og blev købt for kontant 2.850.000 kr., og hvis det er disse forhold, der gør den "meget betydelig" er det en smule uklart, hvor når noget er en ubetydelig ejendom eller blot en betydelig ejendom. Det må dog nok skulle forstås i den sammenhæng, at klageren i Tyskland havde boet til leje, og at et køb af en fast ejendom derfor fik større vægt i vurderingen af, hvor hans personlige eller økonomiske interesser ligger.

I U.2007.2434H flyttede sagsøgeren, A, i marts 1991 til Belgien, mens hans familie bestående af ægtefælle, mindreårig søn og voksen datter blev boende i Danmark i familiens hidtidige bolig. Spørgsmålet i sagen var bl.a. om A skulle anses som skattemæssigt hjemmehørende i Danmark eller Belgien i den omhandlede periode fra 1992-1995.

Højesteret fandt det "ubetænkeligt" at fastslå, at A efter en samlet bedømmelse af tilknytningen til Belgien og Danmark havde den stærkeste personlige og økonomiske forbindelse til Danmark. Højesteret lagde bl.a. vægt på, at A's personlige erhvervsvirksomhed blev drevet fra hans bopæl i Danmark gennem hele perioden, og at indtægterne fra denne virksomhed i alle årene overskred ind-

tægterne fra den belgiske arbejdsplads. Der blev desuden lagt vægt på, at A ikke havde betalt skat til Belgien af sin indkomst optjent i landet.

I flere af de ovenfor gennemgåede afgørelser har skattemyndighedens opholdsmønster i de pågældende lande indgået som en del af vurderingen af, hvor "midtpunkt for livsinteresser" skal placeres. Det nævnes i kommentaren til OECDs modeloverenskomst, at der ved placeringen af en persons "midtpunkt for livsinteresser" skal kigges på fakta.<sup>122</sup> Her vil ophold i landene, sammenlignet med eksempelvis hvor en person har flest sociale relationer, være forholdsvis let konstaterbare fakta.

Sædvanligt ophold indgår som et subsidiært kriterium i vurderingen efter art. 4, stk. 2, men inddragelsen af sædvanligt ophold vil ifølge Niels Winther-Sørensen ikke resultere i en ophævelse af kriteriernes hierakiske opbygning, da sædvanligt ophold blot indgår som et moment blandt andre ved fastlæggelsen af, hvor en person har sit centrum for livsinteresser.<sup>123</sup>

En særlig situation ville være opstået, hvis Stephen Kinnock var blevet anset som fuldt skattepligtig til Danmark. I forbindelse med Stephen Kinnocks skattesag blev der af dennes revisor (efter eget udsagn som følge af en misforståelse) givet udtryk for, at Stephen Kinnock var homoseksuel. Revisorens udtalelse blev efterfølgende offentligt kendt.

Der tages på det kraftigste afstand fra dette rygte, som er blevet offentlig dementeret af ægteparret. Grunden til det nævnes er alene for at tage stilling til den hypotetiske situation, at Stephen Kinnock var blevet erklæret fuldt skattepligtig til Danmark, og der derefter skulle tages stilling til hans "midtpunkt for livsinteresser" i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Schweiz og Danmark.

I hvilket omfang skulle et sådant rygte, der også udviklede sig til, at Stephen Kinnock boede med en mandlig elsker i Schweiz, da undersøges og inddrages af skattemyndighederne i vurderingen af "midtpunkt for livsinteresser"?

"Normalt er seksualitet ligegyldig for, hvad man skal betale i SKAT", som partner i advokatfirmaet Tommy V. Christiansen Torben Bagge korrekt anfører.<sup>124</sup> I relation til vurderingen af "midtpunkt for livsinteresser" er det ej heller i sig selv det forhold, at en persons seksuelle orientering afviger fra dennes ægtefælles. Dette kan naturligvis danne grundlag for tvivl om, hvorvidt ægteskabet de facto er et ægteskab, men en sådan vurdering må klart ligge udenfor officialprincippet, og hvad en skattemyndighed i øvrigt kan og bør foretage.

Det må derimod få betydning for en persons "midtpunkt for livsinteresser", hvis det foreligger et "stærkere" kærlighedsforhold til en person i et andet land.

Det er dog i sagens natur en meget svær størrelse at arbejde med, og det vil unægteligt rejse nogle yderst principielle spørgsmål omkring privatlivets fred contra skattemæssigt korrekt grundlag, hvis skattemyndigheder begynder at grave i så personlige forhold.

Det må dog bemærkes, at SKAT givetvis ikke vil have en interesse i at allokere midler til en dybdegående undersøgelse af forhold, der, hvis de foreligger, vil føre til, at Danmark mister sin beskatningsret.

---

<sup>122</sup> *Model Tax Convention*, C(4)-6, afsnit 15.

<sup>123</sup> *Skatteretten 3*, side 91.

<sup>124</sup> "Ekspertes : Derfor havner homorygter hos SKAT", information.dk, 25. august 2012.

Ovenstående synes dog om ikke andet at udgøre et eksempel til underbyggelse af Jørn Qvistes ord om ”midtpunkt for livsinteresser” som nævnt i indledningen: Et begreb, der ”i teorien ser godt ud som kriterium, men som straks er vanskeligere i praksis”.

### 8.5.3 Sædvanligt opholdssted

Såfremt en person har a) rådighed over en fast bolig i to stater, og det ikke er umuligt at fastlægge dennes midtpunkt for livsinteresser, eller hvis personen b) ikke har fast bolig til rådighed i nogen af staterne, finder kriteriet om ”sædvanligt opholdssted” anvendelse, jf. artikel 4, stk.2, litra b.

Hvis personen sædvanligvis opholder sig mere i den ene stat, vil dette pege i retning af, at personens midtpunkt for livsinteresser vil være i denne state. Af kommentaren til bestemmelsen fremgår, at der i forhold til situation a skal lægges vægt på personens sædvanlige ophold i hele landet, og ikke kun ophold i den faste bolig.

Som eksempel på situation b nævnes i kommentaren en person, der ikke har fast bolig til rådighed i nogen af staterne, men som går fra ”one hotel to another”. I denne situation skal der ligeledes ses på samtlige ophold i landet, uden det er nødvendigt at tage stilling til baggrunden for de enkelte ophold.<sup>125</sup>

Det er i litra b ikke nævnt, over hvor lang en periode sammenligningen af en persons ophold i de to stater skal foretages. Af kommentaren fremgår dog, at der skal tages hensyn til en periode, der er tilstrækkelig til at bestemme, om personens ophold i staterne er sædvanlig og med hvilket interval opholdene foretages. Her vil eksempelvis et enkelt indkomstår ikke nødvendigvis være tilstrækkeligt.<sup>126</sup>

### 8.5.3 Statsborgerskab

Fører vurderingen af en persons sædvanlige opholdssted heller ikke til en løsning af dobbeltdomicil-problematikken, enten fordi personen har sædvanligt opholdssted i begge eller ingen af de kontraherende stater, skal den pågældende anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor personen er statsborger, jf. artikel 4, stk. 2, litra c.

Modsat de andre kriterier følger det af artikel 3, stk. 1, litra g, at en statsborger i overenskomsten betyder en person, der har indfødsret i en kontraherende stat efter dennes interne ret. I Danmark findes de gældende regler for indfødsret i bekendtgørelse nr. 422 af 7. juni 2004 af lov om dansk indfødsret (indfødsretsloven) samt i cirkulæreskrivelse nr. 9253 af 6. juni 2013 om naturalisation.<sup>127</sup>

#### 8.5.4. Gensidig aftale

Hvis ingen af de ovenstående kriterier fører til fastlæggelse af domicil- og kildeland, skal de kontraherende stater ved gensidig aftale finde en løsning, jf. art. 4, stk. 2, litra d.

---

<sup>125</sup> *Model tax convention*, C(4)-7.

<sup>126</sup> *Skatteretten 3*, side 91.

<sup>127</sup> [Justitsministeriet.dk](http://Justitsministeriet.dk)

Af kommentaren til artiklen fremgår det, at litra d ”assigns to the competent authorities the duty of resolving the difficulty by mutual agreement according to the procedure established in Article 25”.<sup>128</sup>

Det følger af brugen af ordet ”duty”, at der er tale om en *pligt* for de kontraherende stater til at indgå gensidig aftale efter proceduren i artikel 25. Dog fremgår det ikke af kommentaren, hvad konsekvensen er, hvis staterne ikke kan nå til enighed.<sup>129</sup>

Som følge af prioriteringen af kriterierne og af ordlyden af litra d må de kontraherende stater ikke indgå en aftale, der strider mod de forudgående kriterier.<sup>130</sup>

## 9. Konklusion

Subjektiv skattepligt ved tilflytning til Danmark er et område af skatteretten, der de seneste år har været genstand for megen omtale i medierne grundet en række højt profilerede sager. Regelsættet på området er blevet fremstillet som uigennemskueligt og for skatteyderne svært at indrette sig efter. På baggrund af det i specialet gennemgåede vil den beskrivelse kunne tilsluttes.

En person med bopæl i Danmark vil blive skattepligtig efter KSL § 7, stk. 1, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1, når vedkommende tager ophold her i landet.

Når det skal afgøres, om en person har bopæl her i landet, lægges der vægt på, om personen ved at etablere husstand, leje sig bolig eller ved andre foranstaltninger har tilkendegivet, at vedkommende har til hensigt at have hjemsted her i landet. Der er tale om en vurdering på baggrund af både objektive og subjektive forhold.

Som ophold i relation til KSL § 7, stk. 1 anses ikke ”kortvarige ophold grundet ferie eller lignende”. Der er hverken i kildeskatteloven eller dens forarbejder opstillet rammer for det betydelige skøn, der er indeholdt i begrebet ”ferie eller lignende”. Årsagen hertil er sandsynligvis, at det ved kildeskattelovens tilblivelse i midten af 1960’erne ikke var muligt at tage højde for den teknologiske og samfundsmæssige udvikling, der er gældende i dag, og som vanskeliggør anvendelsen af begrebet. I forhold til begrebet ”kortvarigt ophold” er dette solidt fæstet i mange års praksis, og ved en evt. revision af kildeskatteloven synes det hensigtsmæssigt, om de pågældende tilladte perioder på 180 dage på 12 måneder/3 måneder uafbrudt skrives ind i loven. I denne forbindelse vil der samtidig kunne tilføjes den nødvendige lovmæssige hjemmel til brug af ”brudte døgn”, som på nuværende tidspunkt lader til at vil blive tilsidesat af domstolene i hvert fald i straffesager.

I relation til SKATs håndtering af det omhandlede fejlagtige krav om midlertidighed af ophold på 2-3 år konkluderes det, at der ikke er grundlag for at anfægte, at der var tale om rettelse af en fejl og ikke en usaglig ændring af praksis. Dog har SKATs formidling af ændringen været kritisabel, da der ikke blev gjort opmærksom på ændringen gennem et styresignal eller tilsvarende meddelelse i overensstemmelse med SKATs egne regler herfor.

---

<sup>128</sup> *Model tax convention*, C(4)-8.

<sup>129</sup> *Skatteretten 3*, side 92, note 40.

<sup>130</sup> *Skatteretten 3*, side 92.

Begrebet "ferie eller lignende" synes til stadighed at være forbundet med en betydelig usikkerhed. SKAT har med udsendelse af det omtalte styresignal SKM.2013.715 søgt at øge forudberegneligheden for skatteyderne. Styresignalet indhold afspejler de seneste års praksis. Med tilladelsen af op til 10 dages arbejde er der blevet taget et skridt i retning af forudberegnelighed, men der er knyttet sådanne betingelser til anvendelsen grænsen i form af kravet om afholdelse fra arbejde som led i et "fast mønster" og arbejde der "specifikt eller i væsentligt omfang retter sig mod Danmark". Det må nok forventes, at disse betingelser fremadrettet vil gøre det mindst ligeså svært som den nuværende situation for skattesubjekterne at få klarhed over, hvordan de skal agere for ikke at blive skattepligtige. Ligeledes må den tilladte "sporadiske" besvarelse af telefonopkald, mails mv. i en periode, der ikke er at anse som "længere", forventes at være svær for skattesubjekterne at få klarhed over grænserne af. Da de skattestrafferetlige konsekvenser af ikke at opfylde sine pligter efter at være blevet skattepligtig kan være endog meget alvorlige, som det var tilfældet i bl.a. Camilla Vest-sagen, er det essentielt, at der er tilstrækkelig klarhed omkring reglerne for skattepligtens indtræden.

Det konkluderes på baggrund af det ovenstående, at styresignalet ikke vil udgøre en tilstrækkelig konkretisering af regelsættet efter KSL § 7, stk. 1, og at der i stedet må søges at ændre i det lovmæssige grundlag, der ikke længere er tidssvarende. Hvad en sådan lovændring konkret skal bestå af kan være svært at sige noget om. I Norge benyttes alene et opholdskriterie, hvilket er et let gennemskueligt system, men samtidig meget restriktivt. I svensk lovgivning arbejdes med mange af de samme problemstillinger som i Danmark, men en opholdsdag i Sverige uden overnatning er efter svensk ret ikke at anse som en opholdsdag i skatteretlig sammenhæng. Også selv om der udføres arbejde i landet. En adoption af denne tilgang i dansk lovgivning ville udgøre en simplificering af regelsættet, som samtidig sandsynligvis ikke ville have en voldsom indvirkning på skatteprovenuet, da de fleste af personerne i de ovenfor gennemgåede sager overnattede i Danmark.

Det konkluderes desuden, at indtil der enten bliver foretaget en lovændring eller indtil SKATs styresignal er blevet anvendt tilstrækkeligt meget i praksis til, at der foreligger et billede af grænserne for de i styresignalet uklare formuleringer, vil det fra et skattesubjekts synspunkt sandsynligvis være sikrest, at rette sig efter den gamle praksis fra før udsendelse af styresignalet.

I forhold til fastlæggelsen af domicilland i tilfælde af dobbeltdomicil konkluderes det, at fastlæggelsen efter kriteriet om "midtpunkt for livsinteresser" beror på en samlet vurdering af en persons personlige og økonomiske interesser. Det synes ikke ud fra det gennemgåede at være muligt at identificere en forskellig vægtning af de to forhold.

## 10. Kildefortegnelse

### 10.1 Bøger:

Greve, Vagn m.fl: *Kommenteret straffelov. Speciel del*, 9. omarbejdede udgave 2008, Jurist- og Økonomforbundets Forlag

Nielsen, Thøger: *Indkomstbeskatning II*, 1972, Juristforbundets Forlag.

Pedersen, Jan mfl.: *Skatteretten 1*, 6. udgave 2013, Karnov Group Denmark.

Pedersen, Jan mfl.: *Skatteretten* 3, 5. udgave 2009, Thomson Reuters.

Zimmer, Frederik: *Lærebok i skatterett*, 6. udgave 2009, Universitetsforl.

## 10.2 Artikler

### 10.2.1 Faglige artikler

Christiansen V., Tommy, ”*Subjektiv skattepligt – kildeskattelovens § 7 – kortvarigt ophold her i landet på grund af ferie eller lignende – SKM2012.311.LSR*”, JUS 2012/23.

Christensen, Hans Mølgård: ”*Skatteberegningsreglerne gennem 100 år*”, Statsskattelovens 100 års Jubilæum SR-Skat 3/2003 – særnummer.

Hjorth, Jytte og Dehn-Baltzer, Lasse: SR.2013.0084: ”*Tilflytning til Danmark i lyset af seneste praksis*”.

Kerzel, Malene: ”*Lokalbeskatning i Danmark*”, artikel fra Nordic Tax Research Councils Høstseminar 2004. [www.nsfr.net/seminare/oslo/dansk\\_04/da\\_j\\_04.doc](http://www.nsfr.net/seminare/oslo/dansk_04/da_j_04.doc)

Lund, Henning: SR.2010.0046: ”*Skattepligt for personer – hvordan og hvornår?*”

Michelsen, Aage: RR.SM.1993.0059: ”*Kommentarer til udvalgte afgørelser*”.

Pedersen, Jan: ”*Tilflytning og skat – navnlig om strafansvaret*”, Københavns byrets dom af 19. maj 2010 og SKM2012.732.ØLR, SR-skat nr. 3, juni 2013.

Qviste, Jørn: U.1990B.449: *Bopælsbegrebet i national og international belysning*.

Qviste, Jørn: Tfs 1997, 601: *Bopælsbegrebet efter kildeskattelovens § 7*.

Rasmussen, John: FDR2013.2.18: *Udland – hvordan er reglerne skruet sammen*.

Winther-Sørensen, Niels: SR.2007.0158: *Flere boliger - en kommentar til Jan Pedersen i RR 2006 SM 293 og SR-Skat2007, 56*.

### 10.2.2 Avisartikler

Artikel på information.dk: ”*Ekspert: Derfor havner homorygter hos SKAT*”, bragt på information.dk d. 25. august 2012.

Harmer Lassen, Laurits: ”*Holger K vil afvente retningslinjer fra SKAT*”, bragt på berlingskebusiness.dk d. 23. maj 2013.

Harmer Lassen, Laurits: ”*Spektakulære sager udstiller behov lovændringer*”, bragt på berlingskebusiness.dk d. 23. maj 2013.

Høberg, Jesper: ”*Ekspert vil skrotte forældet lov om skattepligt*”, bragt jp.dk d. 8. august 2013.



Juel M., Frederik: ”Frifindelse får Skat til at genåbne gamle sager”, bragt på berlingskebusiness.dk d. 22. maj 2013. <http://www.business.dk/skat/frifindelse-faar-skat-til-at-genaabne-gamle-sager>

Maltesen, Bo, ”Dokumentation – de ”hemmelige” sider lægges frem”, bragt på politiken.dk d. 29. august 2012. <http://politiken.dk/indland/politik/ECE1731830/dokumentation-de-hemmelige-sider-laegges-frem/>

Nørgaard Pedersen, Lars: ”Opgør om praksisændring i Kinnock-sag”, bragt på berlingske.dk d. 29. november 2012. <http://www.b.dk/politiko/opgoer-om-praksisaendring-i-kinnock-sag>

Nørgaard Pedersen, Lars: ”Skat ændrede praksis under Kinnock-sag”, bragt på berlingske.dk d. 18. oktober 2012

### 10.3 Vejledninger:

*Den juridiske vejledning 2013-2.*

*Ligningsvejledningen af 20. jul. 2010*

*Handledning för beskattning av inkomst vid 2013 taxering*

### 10.4 Diverse:

Bjørn, Ole: *Kommentarer til Lov 1922-04-10 nr. 149 om indkomstskat til staten*, Karnovs Lovsamling. <http://jura.karnovgroup.dk/document/7000306971/1?versid=197-1-2001>

Blog-indlæg af Skatteadvokater hos Focus: ”Skatteministeriet ændring af Ligningsvejledningen i forbindelse med Kinnock-sagen” [skatteadvokater.blogspot.dk/2012\\_10\\_01\\_archive.html](http://skatteadvokater.blogspot.dk/2012_10_01_archive.html)

Christensen, Leif: *Skattekartoteket, kapitel 14: International dobbeltbeskatning og interne lempelsesregler*, Maj 2010, Magnus Informatik.

FSR – danske revisorer, hørings svar H122-13.

Kinnunen, Henriette: *Vest og Kinnocks skattesag illustrerer behov for lovændringer*, CEPOS analysenotat, 1. juni 2013.

[http://www.cepos.dk/fileadmin/user\\_upload/dokumenter/2013-05/Notat\\_Vest\\_og\\_Kinnocks\\_sag\\_illustrerer\\_behov\\_for\\_lovaendring\\_jun13.pdf](http://www.cepos.dk/fileadmin/user_upload/dokumenter/2013-05/Notat_Vest_og_Kinnocks_sag_illustrerer_behov_for_lovaendring_jun13.pdf)

Landsskatterettens kendelse af 20. oktober 2009, journalnr. 09-01309.

Stephen Kinnocks skatteafgørelse: offentliggjort i Politiken d. 25. august 2012.

SAU Alm.del endeligt svar på spørgsmål 361, j.nr. 13-0109577

Skatteministeriets 7. kontor: *Skatteberegningsreglerne for personer – før og nu*, 2. udgave maj 2002

Skatteministeriets pressemeddelelse af 19. oktober 2012, ”Ændring af fejl i Ligningsvejledningen”.

## **10.5 Love og forarbejder:**

Statsskatteloven  
Kildeskatteloven  
Straffeloven

Lov nr. 945 af 23. november 1994

Lov 1942-12-19 nr. 517 om midlertidige Ændringer i Reglerne om Paaligning af Indkomst- og Formueskat til Staten

LFBB 1967-03-13 nr 26 Opkrævning af indkomst- og formueskat for personer m. v. (Kildeskat) og II. forslag til lov om kommunal indkomstskat

Inkomstskattelag (1999:1229)

Lov 1999-03-26 nr 14: Lov om skatt av formue og inntekt

## **10.6 Hjemmesider:**

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

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

[www.nordisketax.net](http://www.nordisketax.net)

[www.nsfr.net](http://www.nsfr.net)

[www.oecd.org](http://www.oecd.org)

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

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

[www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se)

## **11. Doms- og afgørelsesregister**

### **11.1 Tidsskrift for Skatter og Afgifter og Ugeskrift for Retsvæsen:**

TfS 1990.163 LSR

TfS 1991.261 TS

TfS 1992.198 LR

TfS 1992.388 LSR

TfS 2002.504 LR

TfS 2008.798 Ø

TfS 2008. 968

TfS 2008.672 Ø

TfS 1997,590 SR

UfR 2007.2434H

## **11.2 Skatteministeriet:**

Skd.1972.21.130

SKM.2002.252.LR

SKM.2002.438 TSS

SKM.2006.41.SR

SKM.2006.212.SR

SKM.2006.296.LSR

SKM.2007.353.SR

SKM.2008.1000.SKAT

SKM.2008.632.SR

SKM.2009.813.LSR

SKM2011.673.SKAT

SKM2011.368.SR

SKM.2011.300.SR

SKM.2012.732.Ø

SKM.2012.280.SKAT

SKM.2012.140.SR

SKM.2012.311.LSR

SKM.2013.76.SR

SKM.2013.715.SKAT