

Det skatteretlige bopælsbegreb

– i dansk og international kontekst

af LOTTE LINDELOFF

I specialet undersøges det, hvorledes bopælsbegrebet i henhold til kildeskattelovens § 1, stk. 1 nr. 1, anvendes ved fysiske personers fraflytning fra Danmark, samt hvorvidt den bopælsvurdering, der herved foretages, tilsvarende vurdering, der foretages ved fastlæggelsen af fysiske personers hoveddomicil i henhold til OECD's dobbeltbeskatningsoverenskomst, og i givet fald i hvilket omfang.

Undersøgelsen af det skatteretlige bopælsbegreb i dansk ret afdækker, at begrebet består af en objektiv og en subjektiv rekvisit, idet konstitueringen af bopæl i Danmark beror på en samlet vurdering af skatteyderens forhold, hvor det – foruden rådighed over en fast bolig – kræves, at skatteyderen har til hensigt at have hjemsted i DK. Sidstnævnte konstateres ved en vurdering af, om skatteyderen har opgivet sin tilknytning til DK, herunder særligt i forhold til familie- og arbejdsmæssige relationer.

Da bopæl i Danmark ikke udelukker, at skatteyderen samtidig er fuldt skattepligtig i et andet land fordeler de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster beskatningsretten mellem hoved- og kildeland for herved at undgå international dobbeltbeskatning. Skatteyderens hoveddomicil må derfor forudsætningsvis fastlægges på baggrund af en dobbeltdomicilklausul sml. modeloverenskomstens art. 4, stk. 2.

Undersøgelsen af dobbeltdomicilklausulens anvendelse viser, at hoveddomicillandsvurderingen hviler på kriterier, der – som efter det nationale bopælsbegreb – beror på objektiv såvel som subjektiv tilknytning til de involverede lande.

Uagtet at undersøgelsen af det nationale henholdsvis det internationale bopælsbegreb således viser, at de to begreber i væsentligt omfang beror på ensartede faktorer, konkluderes det på baggrund af retspraksis, at de to begreber ikke entydigt er identiske. Dette skyldes dels at reglerne varetager forskellige hensyn, der nødvendiggør inddragelsen af forskellige vurderingsgrundlag, herunder forskellige skønstemaer, og dels, at de to vurderinger qua reglernes formål ikke benytter sig af en identisk vægtning af de enkelte kriterier.

Ud fra retspolitiske overvejelser konkluderes det endeligt, at den nationale bopælsvurdering bør bero på en vurdering af, hvorvidt skatteyderen har sin stærkeste tilknytning til Danmark, idet dette synes bedst stemmende dels med det faktum, at bopælsvurderingen foretages på baggrund af objektive faktorer og dels med Danmarks beskatningskompetence i henhold til indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Indholdsfortegnelse

1. Indledning	1
1.1. Problemformulering	1
1.2. Metodisk afgrænsning	2
1.3. Specialets opbygning	2
2. Fuld skattepligt for fysiske personer, KSL § 1, stk. 1	3
2.1. Generelt om skattepligtsreglerne	3
2.1.1. Historik	3
2.1.2. Kort om skattepligtsbetingelserne og retsvirkningen heraf	3
2.1.3. Bevisbyrden	4
2.2. Bopælsbegrebet, KSL § 1, stk. 1, nr. 1	4
2.2.1. Objektivt eller subjektivt bopælsbegreb?	5
2.2.2. Bopælsvurderingen ved fraflytning	7
2.2.2.1. Rådighed over bolig – den objektive rekvisit	7
2.2.2.1.1. Særligt om boligens ejerforhold	9
2.2.2.1.2. Krav om kvalificeret faktisk benyttelse eller tilstrækkeligt med boligmulighed	10
2.2.2.1.3. Særlig om udleje eller fremleje af bolig	11
2.2.2.1.4. Betydning af folkeregisteradresse og andre formelle registreringer	13
2.2.2.1.4. Sommerhus o.l. som bolig	13
2.2.2.2. Andre subjektive tilknytningskriterier – den subjektive rekvisit	16
2.2.2.2.1. Familie i Danmark	17
2.2.2.2.2. Erhvervsmæssige aktiviteter og økonomiske interesser i øvrigt	19
2.2.2.2.3. Medlemskab af foreninger, oprettelse af bankkonto, læge, avisabonnement etc.	20
2.2.2.2.4. Ophold i Danmark	20
2.2.2.2.5. Tilknytningen til en anden stat	21
2.2.2.2.6. Skatteyderens bevæggrunde for fraflytning	22
3. Hoveddomicillandsvurderingen	23
3.1. Generelt om international dobbeltbeskatning	24
3.1.1. Dansk international skatterets baggrund og formål	24
3.1.2. Hvad forstås ved dobbeltbeskatning	24
3.1.3. Retsvirkningen af art. 4, stk. 2	25
3.2. Fastlæggelsen af hoveddomicil	26
3.2.1. Prioriterede kriterier eller en samlet vurdering jf. art. 4, stk. 2	26
3.2.2. De enkelte tilknytningskriterier	27
3.2.2.1. Fast bolig	27
3.2.2.2. Midtpunkt for livsinteresser	30
3.2.2.3. Sædvanligt opholdssted	31
3.2.2.4. Nationalitet	32
4. Komparativ analyse af anvendelsen af tilknytningskriterierne	33
4.1 Begrebet fast bolig og betydningen heraf	33
4.2 Subjektive tilknytningskriterier	35
4.3 Opholdskriteriet	36

4.4 Nationalitet.....	37
4.5 Retspolitisk vurdering	37
5. Konklusion.....	39
6. Litteraturliste	42

1. Indledning

Reglerne om subjektiv skattepligt sammenholdt med de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster er bestemmende for mod hvilke skattesubjekter, samfundet kan rejse et skattekrav. Kendskab til reglerne herom er derfor et vigtigt redskab som led i en legal skatteplanlægning, idet det enkelte skattesubjekt ved at tilrettelægge sine subjektive forhold efter reglerne herom i KSL §§ 1-5, SEL §§ 1-3 og FBL § 1 samt efter den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomst kan opnå/undgå skattepligt i Danmark. En sådan udnyttelse af reglerne kan imidlertid strække sig ud over det tilladte, hvorved skatteunddragelse bliver det egentlige resultat. Dette er tilfældet, hvor skattesubjektets faktiske forhold ikke er stemmende med de reelle. En konstatering heraf kan føre til, at det enkelte skattesubjekt anses for skattepligtig såvel til Danmark som til et andet land, hvorved spørgsmålet om dobbeltbeskatning og dermed fastlæggelsen af hoveddomicil opstår. Reglerne om subjektiv skattepligt og om dobbeltbeskatning er derfor under særlig bevågenhed fra SKAT, og emnet har netop særlig aktualitet grundet SKAT's nylige kampagne mod udlandsdanskere. I denne henseende har særligt kendte danske sportsstjerner med udenlandsk adresse i efteråret 2009 været objekt for mediernes bevågenhed. Disse forhold, sammenholdt med det faktum at reglernes anvendelse giver anledning til diskussion, har givet grobund for dette speciale.

1.1. Problemformulering

Formålet med dette speciale er at foretage en analyse af, hvorledes bopælsbegrebet i KSL § 1, stk. 1, nr. 1 anvendes ved den skatteretlige vurdering af fysiske personers fraflytning fra Danmark, herunder hvorvidt begrebet forstås som et objektivt eller subjektivt begreb, samt dernæst hvilke delelementer begrebet indeholder. På baggrund heraf vil det blive undersøgt om og i givet fald i hvilket omfang den bopælsvurdering, der herved foretages, er identisk med den vurdering, som foretages ved fastlæggelsen af en fysisk persons hoveddomicil i tilfælde af dennes dobbeltdomicil i henhold til OECD's dobbeltbeskatningsoverenskomst. Det vil derfor blive undersøgt, hvorledes hoveddomicilet for fysiske personer fastlægges, i hvilken sammenhæng det vil blive diskuteret hvilke kriterier, der tillægges vægt, samt hvorvidt afgørelsen af hoveddomicilspørgsmålet beror på en samlet vurdering heraf, eller om disse tillægges differentieret vægt. Specialet vil herefter indeholde en komparativ analyse af anvendelsen af de to relaterede regelsæt.

Specialet vil tage sit udgangspunkt i det lovgivningsmæssige grundlag for reglerne, herunder hvorledes bopælsbegrebet forudsættes anvendt i forarbejderne til KSL sammenholdt med den tidligere bestemmelse herom i statsskatteloven (SL). OECD's modeloverenskomst samt kommentarerne hertil vil danne grundlag for analysen af den internationale skatteret. Dernæst vil teoretisk materiale blive inddraget.

På denne baggrund vil der blive foretaget en analyse af retspraksis. Retspraksis vil i dette speciale optage en særlig fremtrædende plads, idet reglerne er genstand for væsentlig fortolkningstvivl, som alene er afklaret i praksis, hvorfor dette emne netop kendetegner sig ved ofte at være genstand for domstolsprøvelse.

1.2. Metodisk afgrænsning

Fokus i dette speciale rettes mod reglerne om subjektiv skattepligt til Danmark. Specialets undersøgelsesområde begrænses til en undersøgelse af anvendelsen af reglen om ubegrænset skattepligt for fysiske personer som følge af bopæl i Danmark jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1. Øvrige betingelser for ubegrænset skattepligt i KSL § 1, reglerne om begrænset skattepligt i KSL § 2 og skattepligt for juridiske personer i SEL og FBL vil alene blive omtalt kort. Behandlingen af bopælskriteriet i KSL § 1, stk. 1, nr. 1, er yderligere afgrænset til fysiske personers fraflytning fra Danmark, hvorfor praksis vedrørende tilflytningssituationen alene vil blive medtaget, hvor dette er relevant. Der vil ikke blive sondret mellem bopælsbegrebets anvendelse i civile sager og i straffesager.

Undersøgelsen af hvorledes fysiske personers hoveddomicil fastlægges er afgrænset til en behandling af art. 4, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst med tilhørende kommentarer. Modeloverenskomstens art. 4, stk. 3, vil derfor ikke blive behandlet. Dertil kommer, at evt. fravigelser af art. 4, stk. 2, i de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster ikke vil indgå i analysen, idet dette vil være for omfattende specialets omfang taget i betragtning. Selve den retskildemæssige værdi af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst vil – trods omfattende diskussion i teorien – ikke blive behandlet, idet det med henvisning til TfS1993.7H lægges til grund, at såvel modeloverenskomsten som kommentarerne hertil har status som retskilder.

Analysen af reglernes anvendelse foretages mhp. at fastlægge, hvornår skattepligt til Danmark foreligger, og hvornår Danmark kan udnytte denne beskatningsret. For at bibeholde denne vinkel, vil alene dansk praksis blive inddraget i analysen.

Den objektive skatteret, herunder reglerne om fraflytningsbeskatning og dermed selve den skattemæssige virkning af den subjektive skattepligts ophør, vil ikke være genstand for behandling i dette speciale.

1.3. Specialets opbygning

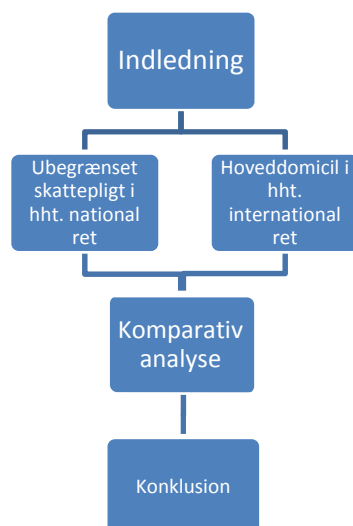
Specialet af inddelt i 5 hovedafsnit. Afsnit 2 og 3 behandler emnets to hovedområder hhv. spørgsmålet om ubegrænset skattepligt for fysiske personer i hht. national skatteret og spørgsmålet om fastlæggelsen af en fysisk persons hoveddomicil i hht. international skatteret.

De enkelte hovedafsnit er opbygget efter de momenter, der tillægges vægt i anvendelsen af de respektive regelsæt. I det omfang analysen af art. 4, stk. 2's anvendelse relaterer til praksis, der indgår i behandlingen af KSL's bopælsbegreb, vil gentagelse imidlertid blive udeladt og erstattet af henvisning til relevante afsnit.

I afsnit 4 foretages en komparativ analyse af anvendelsen af de to relaterede regelsæt, i hvilken forbindelse der på baggrund af en vurdering af styrker og svagheder ved de to regelsæt foretages en retspolitisk vurdering af, om det er ønskeligt, at det nationale og det int. bopælsbegreb er ens.

Konklusionen, afsnit 5, giver et samlet overblik over, i hvilket omfang anvendelsen af de to regelsæt er identisk, herunder hvilke momenter, der inddrages, og hvilken vægt disse tillægges i de to vurderinger.

Grafisk afbilledet tager specialet sig således ud:



2. Fuld skattepligt for fysiske personer, KSL § 1, stk. 1

2.1. Generelt om skattepligtsreglerne

2.1.1. Historik

Statsskatteloven af 1903, med ændringer af 1912 og 1922, indeholdt oprindeligt samtlige regler om subjektiv skattepligt. Formålet med disse regler var at fastlægge, mod hvem skattekravet kunne rejses, og dermed for hvem de materielle og formelle skatteretsregler fandt anvendelse. Allerede fra første færd blev bopæl i riget anset som et afgørende tilknytningskriterium ift. skattepligt til Danmark; lovens § 2, nr. 1 og nr. 2 fastsatte regler herom.

I dag findes reglerne om subjektiv skattepligt for fysiske personer i KSL, der blev vedtaget ved lov nr. 100 af 31. marts 1967 som led i reformeringen af det danske beskatningssystem. Formålet hermed var at indføre en samtidighed i beskatningen, således at skatterne så vidt muligt betaltes samtidig med erhvervelsen af den skattepligtige indkomst.¹ Med indførelsen heraf nødvendiggjordes visse ændringer i reglerne om skattepligt, bl.a. således at reglerne om indtræden og ophør af skattepligt knyttedes til selve tidsrummet for opfyldelsen af skattepligtsbetingelserne jf. KSL § 6. Af pragmatiske årsager blev reglerne om subjektiv skattepligt derfor overflyttet fra SL, og reglerne blev dermed samlet i KSL.²

KSL trådte i medfør af lov nr. 190 af 31. maj 1969 i kraft den 1. jan. 1970 og har siden sin vedtagelse været genstand for et stort antal ændringer. Loven indeholder i dag 12 afsnit, hvoraf afsnit 1 omhandler skattepligten.

2.1.2. Kort om skattepligtsbetingelserne og retsvirkningen heraf

I reglerne om subjektiv skattepligt, der findes i KSL §§ 1-8, sondres der mellem fuld og begrænset skattepligt. Fuld skattepligt indebærer, at den fysiske person er skattepligtig til Danmark af hele sin

¹ LFF 1966-12-07 nr. 26, alm. bmk., sp. 107.

² LFF 1966-12-07 nr. 126, afs. 9, sp. 158.

indkomst jf. globalindkomstprincippet i SL § 4, mens begrænset skattepligt alene medfører skattepligt for de i KSL § 2 nærmere opregnede indkomster. Fuld skattepligt udspringer af, at selve *skatteobjektet* har en kvalificeret tilknytning til Danmark, mens det for den begrænsede skattepligt i KSL § 2 er *indkomstens* tilknytning til Danmark, der begrunder skattepligten. Af KSL § 1 følger således, at en person, der har *bopæl i Danmark* jf. nr. 1 eller *opholder sig i Danmark* i kvalificeret omfang jf. nr. 2, får status som fuld skattepligtig og dertil kommer, at fuld skattepligt under visse betingelser udløses for personer med *ansættelse på et dansk indregistreret skib* jf. nr. 3, samt for visse personer, der er *udsendt til tjeneste uden for Danmark* jf. nr. 4. I modsætning hertil oplister KSL § 2 udtømmende hvilke *indkomster*, der udløser begrænset skattepligt i Danmark.

Derudover forudsætter skattepligt til Danmark, at skattesubjektet dels har status som selvstændigt skattesubjekt og dels har den nødvendige skatteretsevne. Disse betingelser vil for fysiske personer normalt altid være opfyldt, idet fysiske personer beskattes selvstændigt og da alder, umyndighed og utilregnelighed er uden betydning for skatteretsevnen.³

2.1.3. Bevisbyrden

Skattepligten for fysiske personer består i den periode, hvor skattepligtsbetingelserne er opfyldt jf. KSL § 6, stk. 1. Ved afgørelsen af om skattepligt er indtrådt eller ophørt, er det derfor af afgørende betydning at bevise, om betingelserne herfor er opfyldt.

Relaterer situationen sig til et spørgsmål om, hvorvidt skattepligten i forbindelse med skatteyderens fraflytning er ophørt, vil bevisbyrden herfor påhvile skatteyderen. Begrundelsen herfor skal søges i det faktum, at en skatteyder i en ophørssituation netop har været undergivet fuld skattepligt, hvorfor der er en formodning for, at denne fortsat har en tilstrækkelig kvalificeret tilknytning til Danmark, hvormed bopæl og dermed den ubegrænsede skattepligt bevares.⁴ Denne retstilstand er fastslået i retspraksis jf. bl.a. Tfs2008.798Ø, hvor det udtaltes, at det påhvilede skatteyderen at godtgøre, at han opgav sin bopæl i Danmark.⁵ Har skatteyderen derimod en interesse i fortsat skattepligt til Danmark, påhviler det SKAT at løfte bevisbyrden for, at skattepligten er ophørt jf. bl.a. SKM2009.482V.

Dertil gælder det generelt, at det tillægges skatteyderen processuel skadevirkning, såfremt denne på opfordring undlader at medvirke til sagens oplysning jf. bl.a. SKM2009.482V, hvor skatteyderen havde undladt at medvirke til at kortlægge sine opholdssteder.

2.2. Bopælsbegrebet, KSL § 1, stk. 1, nr. 1.

Pligt til at svare indkomstskat til Danmark påhviler som nævnt personer, der har *bopæl i Danmark*. Det er derfor af afgørende betydning for skattepligtens eksistens at fastlægge det nærmere indhold af bopælsbegrebet. Lovens ordlyd eller bemærkningerne til lovforslaget til KSL bidrager imidlertid ikke hertil, hvorfor begrebets nærmere indhold i det følgende må fastlægges via juridisk teori og anvendelsen af begrebet i praksis.

³ Michelsen, Int. Skat, s. 121, Pedersen, Skat 1, s. 733,, Nielsen, Indkomstbeskatning II, s. 5

⁴ Winther-Sørensen Skat I, s. 741, Michelsen, Int. skat, s. 142

⁵ Se også Tfs2008.383V, Tfs2007.1025B, Tfs2007.765Ø, Tfs2007.718V, Tfs2001.369H, Tfs2001.493H

2.2.1. Objektivt eller subjektivt bopælsbegreb?

I vejledningen til SL af 1903 anførtes: ”Ved afgørelsen af, om en person kan anses for at have bopæl her i landet, vil der navnlig være at se hen til, om den pågældende ved at grunde husstand, leje sig bolig eller ved andre foranstaltninger har tilkendegivet, at det er hans vilje at have hjemsted her.”⁶ Med afsæt heri blev det almindeligvis antaget, at afgørelsen af, hvorvidt bopæl i Danmark forelå, måtte bero på en vurdering af samtlige faktorer, der indikerede tilknytning til den danske stat. Baseret herpå forelå der skattemæssig bopæl i Danmark, såfremt skatteyderen qua denne tilknytning formodedes at have til hensigt at have hjemsted her.⁷

Med vedtagelsen af KSL gentoges ovenstående anvisning om bopælsbegrebets indhold jf. CIR nr. 135 af 04/11/1988 kap. 1, pkt. 2.⁸ Med henvisning hertil antages det i almindelighed, at KSL viderefører bopælsbegrebet i uændret form, hvorfor afgørelsen af om bopæl haves i Danmark fortsat beror på, om skatteyderen – på baggrund af en samlet vurdering af skatteyderens tilknytning til Danmark – kan antages at have til hensigt at have hjemsted i Danmark.⁹

Thøger Nielsen forholder sig imidlertid kritisk til denne forståelse af KSL’s bopælsbegreb, idet han er af den opfattelse, at indførelsen af KSL medførte et principskifte, hvorefter begrebet i hht. KSL, i modsætning til SL, skal forstås snævert og objektivt i betydningen *bolig*. Dette synspunkt begrundes i formålet med de to loves forskelligt udformede skattepligtsbetingelser; SL tilsigtede at udstrække skattepligten, til tidspunktet for et *reelt* brud med tilknytningen til Danmark var sket, hvorfor det ved vurdering af et skattepligtsophør var relevant at tage skatteyderens hensigt og fortsatte tilknytning til Danmark i betragtning, mens den oprindelige bestemmelse i KSL § 1, nr. 2, derimod tilsigtede *generelt* at udstrække skattepligten til 4 år efter bopælsopgivelse, med mindre skattepligt til andet land dokumenteredes. Thøger Nielsens opfattelse hviler herefter på den opfattelse, at en konkret vurdering af skatteyderens samlede forhold reelt ikke længere er ”nødvendig”, idet spørgsmålet om skattepligtens rækkevidde vil centrere sig om dokumentation for skattepligt til andet land, frem for selve bopælsopgivelsen i Danmark.¹⁰

Den af Thøger Nielsen fremsatte betragtning støttes imidlertid ikke af den øvrige juridiske teori. Således påpeger Aage Michelsen, at et sådan principskifte ikke har støtte i hverken den vedtagne lovs ordlyd eller motiverne hertil, og at Thøger Nielsen derimod synes at basere sine betragtninger på det oprindeligt fremsatte, men dog forkastede, lovforslag til KSL jf. note 26 i U1982B125.¹¹ Heller ikke Niels Winther-Sørensen, Henrik Gam, Robert Kock-Nielsen, Kjeld Lund-Andersen og Jan Hinze deler Thøger Nielsens synspunkter, idet de alle giver udtryk for, at bopælsbegrebet fortsat beror på skatteyderens subjektive domicilopfattelse.¹²

⁶ CIR nr. 441 af 12/12/1903

⁷ Se Hinze, U65B p. 94, Nielsen, U82B p. 132

⁸ Tilsvarende CIR nr. 198 af 27/10/1971 og CIR nr. 259 af 18/12/1968

⁹ Se Winther-Sørensen, Skat 1, s. 741, Michelsen, Int. Skat, s. 124, samme, U82B.260

¹⁰ Nielsen, Indkomstbeskatning II, s. 118ff, samme i U1982B p. 132f

¹¹ Michelsen, U1982B.260

¹² Hinze, SpO 1979 s. 200f, Winther-Sørensen, Skat 1, s. 741, Gam, Grundlæggende skat. s. 96, Koch-Nielsen, U1969B p. 266, Lund-Andersen, SR.2003.187

Sidstnævnte synspunkt støttes ligeledes af ligningsvejledningen, der i afs. D.A.1.1. gengiver ovennævnte formulering fra vejledningen til SL, og i overensstemmelse med den generelle forståelse heraf anføres, at fastlæggelsen af bopælsbegrebet *i princippet* sker ud fra en samlet bedømmelse af skatteyderens forhold. At LV fremhæver, at rådighed over bolig som udgangspunkt er en tilstrækkelig betingelse for at anse bopæl for opretholdt, *medmindre* skatteyderen har haft til hensigt at bosætte sig i udlandet, kan alene tages til indtægt for, at boligen skaber en bevismæssig formodning for bopæl, der dog kan afkræftes ved en samlet vurdering af skatteyderens subjektive forhold.

I forlængelse heraf må det påpeges, at Thøger Nielsen næppe selv strikt følger sit synspunkt om en objektivisering af bopælsbegrebet. Således argumenterer denne for, at rimelighedsbetragtninger i netop grænsetilfælde bør føre til en modificeret vurdering af den bevarede bolig i Danmark, idet boligens formål og anvendelse bør tages i betragtning ved vurderingen af, om bopæl er bevaret.¹³ Thøger Nielsen synes herved at indlægge subjektive momenter i sit ellers objektive bopælsbegreb, hvorved denne i sin argumentation synes at støtte det i ligningsvejledningen anførte, hvorefter bevarelse af bolig i objektiv forstand skaber bevismæssig formodning for bevarelse af bopæl, der dog i grænsetilfælde kan afkræftes ved en samlet vurdering af skatteyderens subjektive forhold.

Opfattelsen af, at KSL viderefører det hidtidige subjektivt funderet bopælsbegreb er ligeledes fastslået i retspraksis. Kammeradvokaten procederede således i TfS1986.299Ø på, at der med KSL var sket en ændring af bopælsbegrebet. Heri fik han ikke medhold, idet landsretten udtalte *"den af sagsøgte hævdede ændrede forståelse af det skatteretlige domicilbegreb findes ikke at have fornøden støtte i kildeskattelovens ordlyd, lovens motiver eller i oplysningerne om lovens tilblivelse"*. Retstilstanden er således i denne henseende ikke ændret jf. også SKM2009.482V, hvor skatteyderen ikke fik medhold i, at helårsbolig i Danmark var en tilstrækkelig betingelse for at statuere bopæl i KSL's forstand.¹⁴

Endelig må det bemærkes, at det med bevidste ordvalg i loven (*bopæl i stedet for bolig*) næppe har været lovgivers hensigt med KSL at indføre et objektive bopælsbegreb. Dette synspunkt støttes af, at lovgiver ved lovforslag L201 i 2008/2009 søgte at indføre et objektiviseret bopælsbegreb.¹⁵ En sådan lovvedtagelse synes unødvendig, hvis KSL allerede havde indført et principskifte, som anført at Thøger Nielsen.

Med den manglende vedtagelse af det fremsatte lovforslag sammenholdt med ovenstående argumentation synes det uproblematisk at fastslå, at det gældende bopælsbegreb i væsentlig grad beror på skatteyderens subjektive domicilopfattelse, som den kommer til udtryk ved ydre foranstaltninger. Det kan derfor tilsluttes, når Aage Michelsen anfører: *"Der er med andre ord tale om et tilknytningskriterium, hvorefter den objektive konstaterbare boligmulighed spiller en væsentlig, men ikke eneafgørende rolle, idet også andre ydre tegn på skatteyderens subjektive domicilopfattelse og vilje skal tages i betragtning"*.¹⁶ Bopælsbegrebet kan således siges at indeholde dels en objektivt rekvisit i form af bolig i Danmark, og dels en subjektivt rekvisit i form af skatteyderens hensigt om at have hjemsted i Danmark.

¹³ Nielsen, Indkomstbeskatning II s. 124

¹⁴ Se også B2009.BC 45C-3767/2008, SKM2010.47V, SKM2008.432Ø

¹⁵ <https://www.borger.dk/Lovgivning/Hoeringsportalen/Sider/Fakta.aspx?hpid=441>

¹⁶ Michelsen, Int. skat, s. 124

2.2.2. Bopælsvurderingen ved fraflytning

Bopælsbegrebet hviler, som ovenfor fastslået, på en vurdering af skatteyderens samlede tilknytning til Danmark. I det følgende vil det blive diskuteret, hvilke aspekter der indgår i vurderingen af, om bopæl er bevaret eller opgivet i forbindelse med fysiske personers fraflytning fra Danmark.

2.2.2.1. Rådighed over bolig – den objektive rekvisit

Af LV afs.D.A.1.1.2.1 følger, at bopæl i Danmark ikke kan anses for bevaret, hvis skatteyderen ikke under en eller anden form – helt eller delvist – har rådighed over en bolig her i landet. Heraf følger, at statuering af bopæl i KSL's forstand forudsætningsvis kræver, at der foreligger en konkret fysisk lokalitet, hvortil bopæl kan henføres. Rådighed over bolig er med andre ord en nødvendig betingelse for statuering af bopæl i Danmark. Hermed bliver rådighed over bolig et helt centralt element ved fastlæggelsen af, om der er bopæl i Danmark. Til illustration heraf se TfS1998.606H, der dog vedrørte en tilflytningssituation. I dommen fandt Højesteret, at skatteyderen ikke havde opnået bopæl i Danmark, idet ophold hos en kvinde, med hvem der ikke eksisterede et samlivsforhold, ikke medførte, at skatteyderen havde rådighed over bolig.¹⁷

Ovennævnte forudsætning giver anledning til at rejse spørgsmålet, hvorledes begrebet *rådighed over bolig* skal forstås, herunder hvilke krav stilles for at anse en fysisk lokalitet for at være bolig i den forstand, at den kan begrunde bopæl i medfør af KSL?

Begrebet bolig er søgt defineret af Thøger Nielsen. Af denne definition følger, at bolig forstås som "*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*".¹⁸

Af det tidsmæssige krav kan udledes, at midlertidig rådighed over en beboelsesegnet lokalitet fx hotelværelse, hospitalsophold o.l. ikke er udtryk for rådighed over bolig.¹⁹ Dette synspunkt støttes af, at der ikke i praksis ses tilfælde, hvor midlertidig bolig har dannet grundlag for bopæl i Danmark jf. bl.a. TfS1998.795LSR forudsætningsvis. Dommen fastslår, at skattepligt i Danmark som følge af bopæl indtræder fra tidspunktet, hvor skatteyderen erhverver bolig i Danmark og tager ophold heri jf. KSL § 7, stk. 1. Skatteyderens forudgående hospitalsophold var således uden betydning for, hvornår skatteyderen havde rådighed over bolig.

Dernæst skal der være tale om en lokalitet, der er egnet til *normal tilværelse* (helårsbeboelse), for at skatteyderen anses for at have bolig til rådighed. Spørgsmålet er derfor, hvilke minimumskrav, en lokalitet skal opfylde, for at denne er egnet hertil? Praksis på dette område viser, at der i fraflytningssituationer stilles små krav til boligens faciliteter, når blot det er muligt at overnatte i boligen på alle tider af året. Se bl.a. hertil SKM2010.78H, hvor Højesteret fandt, at skatteyderen havde bolig til rådighed i Danmark uagtet at denne bolig alene bestod i en adgang til at benytte en af sit anpartsselskab ejet beboelseslejlighed bestående af køkken, soveværelse og toilet, men derimod

¹⁷ Se også TfS1986.384LSR og TfS1998.556LSR

¹⁸ Nielsen, Indkomstbeskatning, II, s. 122, samme i U 82B p. 128

¹⁹ Se tilsvarende Winther-Sørensen, Skat I, s. 671f.

intet bad. Tilsvarende i TfS2001.493H, hvor skatteyderen havde bopælsmulighed, dels som følge af mulighed for at anvende en erhvervslejlighed, hvor sovefaciliteter var til rådighed og dels i et ny-opført parcelhus, der dog endnu ikke var færdigmeldt til beboelse.²⁰

Endelig skal boligen iflg. definitionen være til skatteyderens *rådighed*. Heraf følger, at rådighed over helårsbolig *trods* formel fraflytning kan danne grundlag for statuering af fortsat bopæl i Danmark, og modsætningsvist kan sluttes, at bopæl og dermed skattepligt jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1, op- hører, hvis rådigheden over boligen opgives. Spørgsmålet er således, hvornår rådighed over bolig er opgivet?

De klareste eksempler på opgivelse er naturligvis salg af bolig eller opsigelse af lejekontrakt. Se bl.a. LSRM79.I.91, hvor skatteyderens skattepligt til Danmark ophørte på tidspunktet for salg af dennes ejendom. Forudsætningen herfor er imidlertid, at der er tale om en *reel* opgivelse af dispositionsretten over boligen. Praksis har således underkendt opgivelse af rådighed over bolig ved salg ud fra proforma-lignende betragtninger. Se bl.a. hertil SKM2008.29V, hvor skatteyderen ikke fandtes at have opgivet rådighed over en bolig ved overgang af ejendomsretten til samlever, dernæst til datter og dernæst til klagerens selskab, idet skatteyderen dels havde en tilbagekøbsret til boligen, dels iflg. aftale havde den fulde bestemmelsesret over boligen og dels udøvede afgørende indflydelse i ejerselskabet. Dertil kom øvrige beviser om klagerens faktiske anvendelse af boligen.²¹ Lignende proformabetragtninger gør sig ligeledes gældende, hvor skatteyderen omvendt hævder rådighed over bolig i Danmark. I landsrettens såvel som byrettens præmisser i SKM2009.482V antydedes således tvivl om realiteten af skatteyderens rådighed over et lejemål, idet det bemærkedes, at lejekontrakten dels var kortfattet, samt dokumentation for afholdelse af udgifter i forbindelse hermed ikke forelå. I dommen tog Landsretten imidlertid ikke skridtet fulgt ud og konstaterede manglende rådighed over bolig, men begrundede derimod dommens resultat ud fra en samlet vurdering af skatteyderens manglende tilknytning til Danmark. Det kan dog ikke udelukkes, at den manglende reelle rådighed har haft indflydelse på vurderingen af skatteyderens samlede tilknytning til Danmark og dermed på dommens udfald.

Såfremt boligen ikke er solgt eller blot er sat til salg, vil der fortsat være rådighed over ejendommen. En konkret vurdering af skatteyderens samlede forhold, herunder hans salgsbestræbelser og flytning af indbo, kan imidlertid føre til, at bolig alligevel anses for opgivet jf. bl.a. U1982.708Ø, hvor skatteyderens ejendom i Danmark i forbindelse med hans fraflytning hverken var solgt eller udlejet. Skatteyderens skattepligt blev alligevel anset for ophørt, idet oplysninger om salg af bil, tv, andet bohav, om ansættelsesforhold i Brasilien samt om skatteyderens udlejebestræbelser kunne tages til indtægt for, at bolig i Danmark var opgivet qua skatteyderens hensigt om varigt ophold i udlandet.²²

Ovenfor omtalte rådighedsbetingelse må dernæst antages at medføre, at adgang til beboelse på gæstevilkår i boliger, der primært tjener ejerens egne boligbehov, ikke er udtryk for rådighed over

²⁰ Se også TfS1993.92V, om beboelsesmulighed i virksomheds lokaler, og Østre Landsrets dom af 1. sep. 1982, om kælderrum indrettet med spise-, sove- og opholdsfaciliteter. Omvendt i TfS1985.335Ø, hvor en bolig med utæt tag, rådne gulve, ustabile vægge og ingen sokkel eller kloakering ikke kunne begrunde bopæl i KSL's forstand

²¹ Se også TfS1990.431H, om bevaret boligret til hidtidig beboet lejlighed ejet af anpartsselskab, trods salg af anpart i selskabet

²² Se tilsvarende i U1986.299Ø, TfS1991.132LSR, TfS1996.424LSR og TfS2000.168LSR. Se omvendt TfS1987.333H, der er omtalt i afs. 2.2.2.2.6

bolig. Begrundelsen herfor er, at der er tale om lokaliteter, der primært er en bestanddel af den retmæssige indehavers egen bolig og som faktisk benyttes hertil, hvorfor der ikke kan være tale om, at skatteyderen har dispositionsret og dermed *rådighed* over boligen.²³

2.2.2.1.1. Særligt om boligens ejerforhold

Selvom en skatteyder ikke direkte *ejer* bolig i Danmark, udelukker dette ikke i sig selv, at den pågældende skatteyder har rådighed over en bolig og dermed bopæl i Danmark i KSL's forstand. Afgørende herfor er, om skatteyderen har en *faktisk* brugsret over en bolig. Se bl.a. hertil U2001.1459H, hvor Højesteret henset til dokumentation for skatteyderens anvendelse af en lejlighed i Danmark fandt, at skatteyderen trods formel fraflytning til Spanien havde bolig til rådighed i Danmark. Det forhold, at lejligheden formelt var ejet af et selskab, hvori skatteyderens ægtefælle var hovedanpartshaver, blev ikke tillagt betydning herfor.²⁴ Se også TfS2008.383V, hvor ejerskab til boligen, hvorover skatteyderen havde rådighed, tilkom et af ham og hans datter ejet selskab. Sidstnævnte dom er en klar illustration af, hvilke omgængelsesmuligheder der ville være til stede, såfremt det formelle ejerskab blev tillagt betydning i forhold til eksistensen af rådighed over bolig. I den omtalte dom var selskabets eneste aktivitet således at eje ejendommen.

Samme betragtninger gør sig gældende i situationer, hvor skatteyderen fraflytter, mens den tilbageværende ægtefælle ejer og opretholder det hidtidige fælles hjem, idet det herved lægges til grund, at skatteyderen har en faktisk benyttelsesadgang til boligen. Se bl.a. U2005.3457H, hvor det blot konstateredes, at skatteyderen, der var udrejst til USA, havde bopæl hos hustru og børn i Danmark.²⁵ I TfS1986.299Ø var skatteyderens bolig ligeledes opretholdt, idet ægtefælle og børn ved hans fraflytning blev boende i det hidtidige hjem. Opretholdelsen blev dog ud fra en konkret vurdering alene anset for midlertidig, hvorfor skatteyderens bopæl var opgivet allerede ved hans fraflytning. Om betydning af skatteyderens familiemæssige tilknytning til Danmark, særligt ved successiv fraflytning, se afs. 2.2.2.2.1.

Skyldes fraflytningen imidlertid en faktisk samlivsophævelse, vil skatteyderen ikke anses for at have bibeholdt bolig hos den tidligere ægtefælle jf. bl.a. TfS1984.118LSR, hvor skatteyderen ikke havde bolig til rådighed hos ægtefællen fra tidspunktet for samlivsophævelse.²⁶

Er der tale om papirløst samlivsforhold, vil afgørelsen af, hvorvidt skatteyderen fortsat har bolig til rådighed, bero på en konkret vurdering af samlivets karakter jf. bl.a. SKM2010.47V, hvor der foruden skatteyderens øvrige tilknytning til Danmark, blev lagt vægt på, at skatteyderen opretholdt forholdet til sin datters mor, med hvem han tidligere havde samlevet.

På tilsvarende vis kan bolig hos forældre begrunde skattepligt. Afgørende herfor er, om boligmulighed står uændret til skatteyderens disposition under hele opholdet i udlandet jf.

²³ Nielsen, U82B p. 128f. Se hertil TfS1998.606H og TfS1998.556LSR, hvor ophold hos hhv. kvinde, med hvem der ikke eksisterede samliv, og hos venner ikke skabte rådighed over bolig. Se også SKM2009.482V hvor det antydedes, at pågældende skatteyder alene er på besøg i Danmark og derfor ikke skattepligtig

²⁴ Tilsvarende i SKM2007.499Ø og TfS1998.93LSR

²⁵ Tilsvarende i U2007.2434H og TfS2007.718V

²⁶ Tilsvarende i TfS1986.611LSR og i TfS1990.560LR, hvor fortsat rådighed over bolig i sidstnævnte blev begrundet med, at der ikke var tale om samlivsophævelse.

TfS2001.137LSR, hvor værelse hos forældre fortsat stod til skatteyderens disposition efter afrejsen til USA, hvilket blev bestyrket af, at denne tog ophold hos forældrene ved hjemkomst. Henset hertil blev bopæl derfor anset for opretholdt.²⁷

2.2.2.1.2. Krav om kvalificeret faktisk benyttelse eller tilstrækkeligt med boligmulighed

I relation til skatteyderens rådighed over bolig som en nødvendig forudsætning for bopæl i Danmark, kan det diskuteres, om boligen forudsættes faktisk anvendt, eller om det er tilstrækkeligt, at der blot foreligger en boligmulighed for, at der kan statueres bopæl i Danmark?

På baggrund af retspraksis argumenterer Jørn Qviste for et krav om faktisk anvendelse af bolig som forudsætning for, at bopæl i Danmark kan komme på tale. Begrundelsen herfor er, at netop anvendelsen af boligen er det, der karakteriserer en bolig som en bopæl/et hjemsted og dermed adskiller en bopæl fra blot et "bart" sted. Faktisk anvendelse er med andre ord iflg. Jørn Qviste en forudsætning for, at skatteyderen i subjektiv forstand kan antages at have bopæl.²⁸

Heroverfor gør Poul Erik Hjerrild-Nielsen det modsatte synspunkt gældende, idet han anfører, at der jf. praksis ikke synes at være grundlag for så tungtvejende krav, når der er tale om helårsbolig, hvorfor han påpeger, at en boligmulighed alene er tilstrækkelig til at opfylde bopælskravet.²⁹

Praksis viser utvivlsomt, at boligens faktiske anvendelse inddrages i vurderingen af, hvorvidt bopæl haves i Danmark, hvilket for så vidt ikke er overraskende, idet den faktiske anvendelse udgør bevis for skatteyderens faktiske hensigt med boligen – dvs. om vilje til hjemsted fortsat foreligger. Se bl.a. hertil SKM2008.29V, der omhandlede en skatteyder, hvis bolig blev overdraget til samlever, dernæst til datter og dernæst til dennes selskab. Ved vurderingen af skatteyderens fortsatte rådighed over boligen tillagde landsretten oplysninger om skatteyderens faktiske anvendelse af boligen betydning.³⁰ Dertil kommer TfS2000.168LSR, hvor skatteyderen ikke var skattepligtig i Danmark fra tidspunktet for fraflytning, trods rådighed over bolig indtil ca. 2 mdr. herefter. Landskatteretten synes i vurderingen heraf at tillægge den faktiske anvendelse af boligen betydning, idet det bemærkes, at skatteyderen alene beboede ejendommen *indtil* fraflytningen.

Konstatering heraf fører imidlertid ikke i praksis til et ufravigeligt krav om faktisk anvendelse af boligen i kvalificeret omfang, idet praksis ligeledes viser eksempler på statuering af bopæl, selvom alene muligheden herfor er til stede jf. bl.a. TfS1994.232V der omhandlede en fisker, der var beskæftiget på et dansk indregistreret skib i grønlandske farvande, i hvilken forbindelse han rådede over et værelse på Grønland. Derudover ejede han en ejerlejlighed i Danmark, som han dog ikke benyttede. Henset hertil samt til oplysninger om skatteyderens ophold i og øvrige tilknytning til Danmark, fandt Landsretten imidlertid, at skatteyderen havde bevaret bopæl i Danmark. Dommen synes kun at kunne forstås således, at skatteyderens faktiske anvendelse af boligen ikke tillægges

²⁷ Se også TfS2008.432B

²⁸ Qviste, U1990B449 og SU 1992, 52 s. 44f

²⁹ Hjerrild-Nielsen, U1991B.190

³⁰ Tilsvarende i TfS2008.798Ø, særligt præmisserne fra LSR. Se også TfS1991.132LSR og U1982.708Ø, hvor skattepligt i sidstnævnte dom ud fra en konkret vurdering var ophørt ved fraflytning til Brasilien, trods fortsat rådighed over bolig. Resultatet kan, om end også andre aspekter inddrages, begrundes med, at boligen ikke blev anvendt i kvalificeret omfang.

afgørende betydning ved afgørelsen af bopælsspørgsmålet jf. tillige Landsrettens begrundelse "som han kunne disponere over".³¹

Ingen af de to synspunkter kan således jf. retspraksis hævdes stringent. Begge forfattere synes at underbetone betydningen af skatteyderens hensigt. Udfaldet i de omtalte domme kan således forklares ud fra en vurdering af, i hvilket omfang skatteyderen havde et definitivt brud med tilknytningen til Danmark som hensigt. De forskellige resultater i eksempelvis U1982.708Ø og TfS1992.316H (omtalt i note 30 og 31), der begge omhandler situationer, hvor boligen efter fraflytning til udlandet pga. arbejde ikke anvendes i kvalificeret omfang, er en illustration heraf. I sidstnævnte dom var det således, i modsætning til førstnævnte dom, usikkert, hvor længe skatteyderen var beskæftiget i udlandet, og dertil kom, at huset kun var udlejet for kortere lejemål og var efterladt møbleret. Det var således i sidstnævnte dom muligt og sandsynligt, at bopælen nemt kunne genoptages, hvorfor bopæl i Danmark ikke var opgivet ved fraflytning. Dommene er således udtryk for, at hensigtskriteriet og den faktiske mulighed for at disponere over boligen er det bærende element i bopælsvurderingen, mens den faktiske anvendelse af boligen kun vil være et blandt mange andre momenter, der kan vise noget om skatteyderens hensigt.³²

Statuering af bopæl alene som følge af boligmulighed kan derudover anses for at dække over skatteyderens bevisretlige situation sml. afs. 2.1.3. Når skattemyndighederne således har sandsynliggjort, at skatteyderen kunne have benyttet sin hidtidige bolig, skal skatteyderen på en overbevisende måde løfte bevisbyrden for, at bopæl alligevel er opgivet.

2.2.2.1.3. Særlig om udleje eller fremleje af bolig

Ud fra ovenstående følger, at rådighed over bolig i Danmark trods fraflytning kan konstituere bopæl og dermed fortsat skattepligt i Danmark. Iflg. administrativ praksis ses imidlertid bort fra denne bolig ved vurderingen af, om bopæl er opgivet i det omfang, skatteyderen udlejer/fremlejer sin hidtidige bolig i Danmark uopsigeligt for en periode på mindst 3 år. Begrundelsen herfor skal søges i det faktum, at skatteyderen herved anses for at have afstået sin dispositionsret til boligen. 3-årsreglen er således en formodningsregel, der giver mulighed for en fremrykket konstatering af bopælsopgivelsen, idet reglen tillader, at skattemyndighederne straks kan tage stilling til, om bopæl er opgivet ved fraflytning.

3-årsreglen hviler som antydnet på praksis og har formentlig nær sammenhæng med reglen i SL § 2, stk. 1, nr. 2, hvorefter den ubegrænsede skattepligt uden bopælsopgivelse ophørte ved *varigt* ophold i udlandet. Iflg. U1938.1047H opfyldte 3 års ophold i Strassbourg dette krav. Med afgørelsen i U1970.460H kan Højesteret siges at have anerkendt den af skattemyndighederne udviklede praksis om ophør af skattepligt ved 3 års uopsigelig udleje af bolig, idet Højesteret fandt, at 2 års uopsigelig udleje af bolig ikke var tilstrækkelig til at anse boligen for "afdisponeret".³³ Reglen er dertil blevet institueret af Skattedepartementet, der i SKDM1972.103 udtalte, at en person, der i en 3-

³¹ Tilsvarende Michelsen, Int. Skat, s. 137f og i RR.SM.1991.0159. Se også TfS1987.281V, TfS1993.534Ø og TfS1992.316H, hvor det i sidstnævnte blev tiltrådt, at bopæl var bevaret, trods alene anvendelse en gang årligt i forbindelse med ferie. Se også TfS2001.493H, hvor det eksplicit udtaltes, at det ikke tillagdes betydning, om og i hvilket omfang skatteyderen havde anvendt den omhandlede ejendom til beboelse

³² Se tilsvarende Petersen, TfS1991.125, Michelsen, Int. Skat, s. 128

³³ Se også TfS1986.16LSR, TfSTfS1987.247LSR og LSR1976.88

årig periode opholder sig i udlandet og som i forbindelse hermed udlejer/fremlejer sin bolig uopsigeligt i mindst 3 år, anses for at have opgivet sin bopæl ved udrejsen.³⁴

Såfremt skatteyderen har udlejet/fremlejet sin bolig uopsigeligt i 3 år, kan skatteyderen støtte ret på 3-års reglen. Begrundelsen herfor skal søges i den forvaltningsretlige lighedsgrundsætning, hvorefter administrativ praksis ikke må fraviges ved enkeltstående ubegrundede vilkårlige afgørelser, men alene kan ændres som følge af en *generel* sagligt begrundet kursændring.³⁵ 3-årsreglen bliver herved et praktisk håndterbart redskab for en skatteyder, der ønsker ophør af ubegrænset skattepligt ved fraflytning.³⁶

Forudsætning for at rådigheden over boligen anses for opgivet ved udleje/fremleje i 3 år er imidlertid, at der er tale om en reel berøvelse af skatteyderens brugsret. I U1976.925H tog Højesteret således stilling til en 10-årig forpagtningsaftale mellem far og datter vedrørende faderens virksomhed og villa. Under hensyntagen til, at aftalen blev opsagt 6 år før tid uden økonomisk kompensation til nogen af parterne, og til at skatteyderen og ikke datteren havde forestået den faktiske ledelse af virksomheden, udtalte Højesteret i sine præmisser, at forpagtningen måtte anses for en proformaaftale. Forpagtningen blev derfor ikke tillagt betydning ved vurderingen af skatteyderens bopælsforhold. Dommens resultat er en klar illustration af det i skatteretten fremherskende princip om, at materialitet frem for formalitet er afgørende for skatteberegningen. Dette princip fører yderligere til, at lejeaftaler mellem selskab og hovedaktionær næppe vil blive tillagt betydning,³⁷ og dertil kommer lejeaftaler mellem nærstående generelt bør blive undergivet en skærpet kontrol, idet disse situationer særligt er undergivet en risiko for fravigelse af armslængdeprincippet.

Retsvirkningen af omtalte regel er således, at uopsigelig udleje af bolig i 3 år er tilstrækkeligt til at anse bopæl for opgivet. Reglen indebærer derimod ikke et materielt krav om, at en sådan "af-disponering" er nødvendig for bopælsopgivelse. Har skatteyderen således alene udlejet sin bolig uopsigeligt i en periode på mindre end 3 år, påhviler der skattemyndighederne en forpligtelse til at foretage en konkret vurdering af, hvorvidt skatteyderen har opgivet sin bopæl på anden måde. Se bl.a. Tfs1991.132LSR, hvor en skatteyder, der bosatte sig i Tyskland hos sin tyske ægtefælle, ud fra en konkret vurdering ansås for at have opgivet sin bopæl i Danmark, uanset af den hidtidige bolig alene var udlejet i 2 år.³⁸ Dommens resultat kan således tages til indtægt for, at skattemyndighederne ikke kan støtte en materiel ret på 3-årsreglen til skade for skatteyderen. Ved skattemyndighedernes konkrete vurdering indgår skatteyderens udlejning - om end den er kortere end 3 år - og kan således siges at svække tilknytningen til DK, og omvendt hvis udleje ikke afskærer skatteyde-

³⁴ Se hertil Qviste, Skat Udland, 1992.52, Michelsen, Int. Skat. s. 132

³⁵ Jf. Garde, forvaltningsret alm. emner, s. 259.

³⁶ Dertil kommer, at T&S i Tfs1994.217 angiver visse praktiske modifikationer til 3-årsreglen. Herefter anses betingelserne for skattepligtsophør i medfør af 3-årsreglen ligeledes for opfyldt, a) hvis lejemålet kan opsiges med kortere varsel end 3 år, såfremt boligen sælges, b) hvis lejemålet i 3-årsperioden opsiges af lejer, men gendlejes uopsigeligt for resten af perioden, eller c) hvis udlejer tilkendegiver at ville returnere til Danmark efter 3-årsperiodens udløb.

³⁷ Se hertil Tfs2001.493H, hvor en lejeaftale mellem skatteyder og det selskab, hvori han var eneanpartshaver, ikke blev tillagt virkning efter sit indhold

³⁸ Se også U1982.708Ø, Tfs1986.299Ø, Tfs1998.652LSR og Tfs2006.175V

ren fra fortsat benyttelse, eller hvis skatteyderen forholdsvis hurtigt atter kan få adgang til rådighed over boligen.³⁹

2.2.2.1.4. Betydning af folkeregisteradresse og andre formelle registreringer

Ved vurderingen af om skatteyderen har rådighed over bolig, er, iflg. LV afs. D.A.1.1., skatteyderens reelle boligforhold af afgørende betydning. Dette indebærer, at formelle registreringer, herunder registrering i folkeregistret, ikke har *selvstændig* virkning jf. bl.a. Tfs2008.798Ø, hvor skatteyderens udmelding af folkeregistret ikke blev tillagt betydning for fortsat skattepligt, og derudover udtalte landsretten eksplicit, at *"den omstændighed, at S havde tilmeldt sig hos de engelske skattemyndigheder og aflagde regnskab over for disse, ikke kan ændre på resultatet"*.⁴⁰

Ovenstående udelukker imidlertid ikke, at skatteyderens formelle forhold kan indgå i den samlede vurdering af dennes forhold. I Tfs2008.798Ø blev det således fremdraget, at skatteyderen havde bevaret sin postadresse på den tidligere adresse, og dernæst kan det ikke udelukkes, at udmelding af folkeregistret efterfulgt af en senere indmelding på samme adresse kan tillægges bevismæssig betydning for skatteyderens oprindelige bopælsopgivelseshensigt jf. bl.a. SKM2007.375V.

2.2.2.1.4. Sommerhus o.l. som bolig

Det ovenfor omtalte krav om rådighed over bolig som forudsætning for statuering af bopæl, vil normalt relatere sig til et krav om rådighed over helårsbolig. I overensstemmelse hermed angives i LV afs. D.A.1.1.2.2., at *"den fortsatte besiddelse af sommerhus eller anden ejendom, der ikke kan sidestilles med helårsbolig, vil som udgangspunkt ikke konstituere bopæl, forudsat af sommerhuset alene anvendes til ferie eller lignende"*. Begrundelsen herfor er, at selve det forhold, at der er tale om et sommerhus, skaber en bevismæssig formodning for, at skatteyderen alene har til hensigt at anvende ejendommen til midlertidige rekreative formål og ikke som hjemsted. Dette synes ligeledes bedst stemmende med det faktum, at de fleste sommerhuse ikke lovligt kan anvendes som helårsbolig.⁴¹ Denne formodning står i modsætning til den bevismæssige bedømmelse, der jf. afs. 2.2.1. anvendes i forbindelse med den almindelige bopælsvurdering, hvorefter rådighed over bolig skaber formodning for bopæl i Danmark, *med mindre* skatteyderen har haft til hensigt varigt at bosætte sig i udlandet. Der er altså tale om en undtagelse til hovedreglen for bopælsvurderingen.

Omtalte udgangspunkt, hvorefter sommerhus ikke konstituerer bopæl i Danmark, er fastholdt i adskillige afgørelser. I Tfs1989.245LSR ansås fuld skattepligt således ikke for bevaret ved skatteyderens fraflytning til Spanien, trods bevarelsen af et sommerhus i Danmark, der med anskaffelsessum på 700.000 kr. og en størrelse på 165 kvm., reelt havde standard af helårsbolig. Landsskatretten henså til, *at* sommerhuset i Danmark ikke var godkendt til helårsbeboelse, *at* det ikke

³⁹ Se hertil Tfs1992.316H, hvor skatteyderens bopæl i Danmark ikke var opgivet ved dennes udstationering i Nigeria og Congo. Skatteyderens bolig i Danmark var i en periode på 7 år udlejet møbleret i kortere lejemaal, alle under 3 års varighed, hvorfor skatteyderen hurtigt kunne bosætte sig på ny i boligen.

⁴⁰ Se også Tfs2009.261B og SKM2010.47V

⁴¹ Se hertil Michelsen, RR.SM.2006.126, Hjerrild-Nielsen, U1991B.190 p. 192, Bjørn, SR-Skat 1990 s. 125, Qviste U1990B s. 458 og SU 1992, nr. 2, s. 46f

kunne karakteriseres som usædvanligt med hensyn til pris og størrelse, samt til opholdenes længde og det i øvrigt oplyste om skatteyderens aktivitet. Hans ophold i Danmark var alene i ferieøjemed og ikke af erhvervsmæssig karakter. Kendelsen er imidlertid bemærkelsesværdig, idet Landsretten herved synes at have accepteret, at erhvervelse af sommerbolig, der pris- og størrelsesmæssigt havde karakter af familiebolig, ikke kunne begrunde fastholdelse af skattepligten, selvom den faktisk havde været anvendt som grundlag for skatteyderens ophold i Danmark i ca. 5½ måned om året, hvilket må anses for at udgøre en væsentlig længere periode end hvad er sædvanligt for sommerboliger.⁴²

Brister ovennævnte formodning, kan rådighed over sommerhus ell. lign. bolig imidlertid efter omstændighederne sidestilles med rådighed over helårsbolig og dermed alligevel danne grundlag for bopæl i Danmark i KSL's forstand. Afgørende herfor er karakteren af skatteyderens faktiske anvendelse af sommerhuset, herunder om skatteyderen opholder sig i sommerhuset med anden hensigt end rekreative formål og dermed *de facto* anvender sommerhuset som alternativ helårsbolig. Dette var tilfældet i TfS1991.261LSR, der omhandlede en skatteyder, som var bosat med sin familie i England. Samtidig hermed arbejdede han hver uge mandag til fredag i Danmark, i hvilken forbindelse han overnattede i sit sommerhus. Opholdet i sommerhuset foregik således altid i en arbejdsperiode, hvorfor sommerhuset konkret blev sidestillet med almindelig helårsbolig. Bopæl blev ud fra en samlet vurdering anset for bevaret.⁴³

I forlængelse heraf skal TfS1990.163LSR ligeledes nævnes. I forbindelse med skatteyderens fraflytning til England, blev skatteyderens minkfarm bortforpagtet og senere solgt til dennes søn. Trods fraflytningen opholdt skatteyderen sig i Danmark i væsentligt videre omfang end i England, i hvilken forbindelse han bistod sin søn ulønnet på minkfarmen. Under disse ophold overnattede skatteyderen i sit sommerhus, der dog, henset til manglende mulighed for opvarmning, ikke muliggjorde helårsbeboelse. Landsretten fandt henset til, at sommerhuset ikke var godkendt til helårsbeboelse, at sommerhuset ikke var usædvanligt mht. pris og størrelse, samt til oplysninger om skatteyderens ophold og aktivitet i Danmark, at skattepligt til Danmark var ophørt. Med dette resultat synes Landsskatteretten således ikke at karakterisere skatteyderens ulønnede bistand på minkfarmen som en aktivitet, der er uforenelig med et rekreativt ophold i et sommerhus. Afgørelsen må imidlertid antages for at udgøre et grænsetilfælde for, hvor erhvervsaktiv skatteyderen kan være ved ophold i sommerhus, uden skattepligt fastholdes, og det må derfor formodes, at afgørelsens resultat ville være et andet, såfremt skatteyderen havde ydet lønnet bistand sml. TfS1991.261LSR.

Sammenholdes afgørelsen i TfS1989.245LSR og i TfS1991.261LSR synes Landsskatterettens praksis således at kunne tages til indtægt for, at skattepligt i Danmark ikke er bevaret, *hvis* sommerhuset ikke kan karakteriseres som usædvanligt mht. pris og størrelse, *hvis* det alene er anvendt til ferie og *hvis* skatteyderen alene har opholdt sig i sommerhuset i op til 6 mdr. (sml. KSL § 1, stk.1 nr. 2.) årligt uanset en ellers væsentlig tilknytning til Danmark.⁴⁴ Med formuleringen "*ikke usædvanligt mht. pris og størrelse*" synes Landsskatteretten imidlertid at have bevaret en reservation for skattepligt i tilfælde, hvor et sommerhus *er usædvanligt mht. pris og størrelse*, om end anvendelsen af dette kriterium ikke synes praktisk håndterbart og heller ikke bidrager til større afklaring af, hvor-

⁴² Se også TfS1990.164LSR, SKM2008.646SR, TfS1992.424LSR og SKM2007.533Ø

⁴³ Se også TfS1985.169LSR, TfS1996.846LR og SKM2009.583B

⁴⁴ Se Bjørn SR-skat, 1990, s. 125

når et sommerhus konstituerer bopæl i Danmark. Til støtte for anvendelse af dette kriterium kan henvises til TfS1996.51H, hvor skattepligt netop blev fastholdt bl.a. under henvisning til sommerhusets karakter. Sagen omhandlede en skatteyder, der ved fraflytning til England bortforpagtede og senere solgte sit gods og fsva. en beboelseslejlighed udlejede denne uopsigeligt. Derudover erhvervede og ombyggede skatteyderen et sommerhus med et beboelsesareal på i alt 315 kvm. for i alt 2,7 mio. kr., beliggende i sommerhusområde uden helårsstatus. Højesteret statuerede, ud fra en samlet bedømmelse af skatteyderens tilknytning til Danmark fortsat skattepligt i Danmark. I Højesterets vurdering indgik netop, at skatteyderen foruden godset havde bevaret en skatteretlig boligmulighed i sit sommerhus, i hvilken forbindelse ejendommens indretning og størrelse og omfanget af skatteyderens investeringer til forbedring af ejendommen særligt blev fremhævet. Med denne udtalelse synes Højesteret at lægge vægt på, at sommerhuset reelt udgjorde en helårsbolig qua dets standard, uanset dets status som sommerhus.⁴⁵ Dertil kommer, at det i præmisserne fremdrages, at sommerhuset forud for erhvervelsen var indrettet til og anvendt til helårsbeboelse, og alene på skatteyderens initiativ fik status som sommerbolig. Herved synes omgængelsesbetragtninger ligeledes at have haft betydning for dommens resultat. Retstilstanden synes således med rette at have reserveret en plads for bevarelse af skattepligt i tilfælde, hvor skatteyderen reelt har bevaret en helårsbolig i Danmark, uanset at denne har sommerhusstatus og er beliggende i et sommerhusområde, om end det er vanskeligt at afgøre, hvornår sommerhuset har denne karakter.

Ved selve vurderingen af skatteyderens hensigt med sommerboligen, herunder skatteyderens faktiske anvendelse, er det ikke af afgørende betydning, om sommerhuset efter offentligretlige regler lovligt kan benyttes til helårsbolig. Praxis viser således flere eksempler på, at statuering af bopæl er baseret på skatteyderens ulovlige faktiske helårsanvendelse af sommerhuset jf. bl.a. TfS1985.169LSR, hvor en skatteyder anvendte sit sommerhus som sædvanlig bolig, uden der var meddelt dispensation til helårsbeboelse. Skatteyderen blev anset for at have bopæl i Danmark.⁴⁶

Såfremt huset derimod efter lovgivningen har status som helårsbolig, stiller nyere praksis intet krav om faktisk anvendelse for statuering af sommerhus som grundlag for bopæl i Danmark. Se hertil SKM2005.396LSR, SKM2006.168SR og SKM2006.267SR, hvor skatteyderens boligmulighed var bevaret, idet deres sommerhus i medfør af planlovgivningen lovligt *kunne* anvendes til helårsbolig. Heroverfor gør Aage Michelsen kritisk gældende, at de er vanskeligt forenelige med hidtidig praksis, hvorefter sommerhus alene konstituerer bopæl i Danmark, hvis det *de facto* anvendes til andet ophold end ferie. I sin kritik angiver Michelsen afgørelsen SKM2006.212SR til støtte for sin argumentation. Afgørelsen, der vedrørte en tilflytningssituation, omhandlede en skatteyder, der ønskede at indrette sit sommerhus, der havde status som helårsbolig, til galleri. Skatterådet oplyste, at der ville indtræde fuld skattepligt for skatteyderen, såfremt hun tog ophold i Danmark, og dette ophold ikke havde karakter af kortvarig ferie ell.lign. Afgørelsen baseredes således iflg. Michelsen på, at anvendelsen af sommerhus til erhvervsmæssig aktivitet medførte, at dette opfattedes som skatteyderens helårsbolig.⁴⁷

⁴⁵ Se også TfS1987.178LSR, SKM2001.388H og SKM2007.710B, hvor sommerhusenes indretning, størrelse og investeringer heri samt deres egnethed som helårsbolig fremdrages i præmisserne

⁴⁶ Se også TfS1996.51H og TfS1991.261LSR

⁴⁷ Michelsen, RR.SM2006.126

Den af Aage Michelsen fremsatte kritik kan ikke entydigt tilsluttes. Det må medgives, at praksis vedrørende sommerhuse tillægger selve den faktiske anvendelse afgørende betydning ved vurderingen af, hvorvidt sommerhuset skifter karakter fra at være sommerhus til at være helårsbolig jf. ovenfor. De omtalte afgørelser fra Landsskatteretten og skatterådet vedrørte imidlertid alle sommerhuse, der som følge af planlovgivningen allerede havde karakter af helårsbolig og derfor lovligt kunne anvendes som sådan. Yderligere krav om faktisk anvendelse synes derfor overflødig. Allerede sommerhusets status som helårsbolig i medfør af planlovgivningen bør således føre til, at sommerhuset undergives den bevismæssige bedømmelse, der er gældende for helårsboliger jf. afs. 2.2.1. De omtalte domme er i overensstemmelse hermed, idet rådighed over sommerhus med status som helårsbolig således udgør en tilstrækkelig betingelse for statuering af bopæl i Danmark, *med mindre* skatteyderen kunne løfte bevisbyrden for en hensigt om varig bosættelse i udlandet. At helårsstatus i medfør af planlovgivningen, som påpeget af Michelsen, ikke viser noget om skatteyderens hensigt med sommerhuset, må medgives, men dette ændrer ikke ved, at ejendommen lovligt kan anvendes som helårsbolig og derfor må betragtes som sådan. Bevisbyrden for, at sommerhuset trods status som helårsbolig alene anvendes som sommerhus bør derfor i overensstemmelse med den almindelige bopælsvurdering påhvile skatteyderen. Dertil kommer, at angivelsen af SKM2006.212SR til støtte for Michelsens argumentation ikke virker overbevisende, idet denne synes at overse, at afgørelsen omhandler indtræden af skattepligt. Betoningen af skatteyderens erhvervsmæssige aktiviteter her i landet må således antages at relatere til betingelsen om ikke-feriemæssigt ophold i Danmark jf. KSL § 7, for at skattepligten overhovedet indtræder, og er således ikke af betydning for sommerhusets status som helårsbolig, idet dette allerede følger af planlovgivningen.

Ovenstående betragtninger vedrørende sommerhuse gør sig ligeledes gældende i forhold til andre boliger, der ikke i sig selv udgør en helårsbolig. Landsskatteretten lagde således i Tfs1988.411LSR vægt på skatteyderens erhvervsmæssige aktivitet i forbindelse med ophold i tjenestebolig på campingplads. Herved statuerede Landsretten fortsat bopæl i Danmark, om end boligen i hht. til-ladelse alene kunne benyttes i sommerhalvåret.

På baggrund af ovenstående kan det således konkluderes, at et sommerhus for at konstituere bopæl i Danmark *enten* skal være anvendt i kvalificeret omfang, *eller* være usædvanligt mht. pris og størrelse *eller* i medfør af øvrig lovgivning have status som helårsbolig. Dertil kommer, at et bevareret sommerhus vil indgå i den samlede vurdering af skatteyderens forhold som et tilknytningsmoment, hvis vægt varierer efter dets egnethed som helårsbolig. Såfremt sommerhuset således ud fra ovenstående analyse sidestilles med helårsbolig, vil dette blive behandlet som alternativ helårsbolig. Situationen vil da blive opfattet således, at skatteyderen hidtil har haft to boliger til rådighed, hvoraf alene den ene er opgivet, med mindre skatteyderen løfter bevisbyrden for, at fraflytningen fra Danmark er definitiv.

2.2.2.2. Andre subjektive tilknytningskriterier – den subjektive rekvisit

Dispositionsret over bolig udgør som ovenfor beskrevet en nødvendig og central del af bopælsvurderingen i forbindelse med fraflytning. En sådan dispositionsret udgør imidlertid ikke i sig selv en tilstrækkelig betingelse for statuering af bopæl jf. afs. 2.2.1., hvorfor det i det følgende vil blive

analyseret, i hvilket omfang andre subjektive tilknytningskriterier inddrages i den samlede vurdering.

2.2.2.2.1. Familie i Danmark

I afs. 2.2.2.1.1. er det af praksis udredt, at skatteyderen, hvor denne fraflytter landet, mens den tilbageværende ægtefælle ejer og bevarer det hidtidige fælles hjem, anses for at have opretholdt rådigheden over boligen, med mindre fraflytning skyldes en faktisk samlivsophævelse. Bopælsbegrebets objektive rekvirit (*kravet om rådighed over bolig jf. afs. 2.2.2.1.*) er herved opfyldt. I disse situationer, hvor den fraflyttede skatteydere ægtefælle og evt. mindreårige børn fortsat befinder sig i Danmark, vil det i praksis sædvanligvis ligeledes blive antaget, at bopælsbegrebets subjektive rekvirit er opfyldt, idet skatteyderen i kraft af familiemæssige forhold har bevaret en sådan tilknytning til Danmark, at den pågældende anses for at have til hensigt at have hjemsted i Danmark. Skatteyderen vil således som udgangspunkt have bevaret sin bopæl i Danmark jf. bl.a. SKM2005.207Ø, hvor skatteyderen, trods erhvervelse af lejlighed i England og indtræden af skattepligt der, havde bevaret sin fulde skattepligt i Danmark, idet skatteyderens hustru fortsat var bosiddende i parrets hidtidige bolig, hvortil post til skatteyderens virksomheder ligeledes blev sendt. Det blev ikke tillagt betydning, at parret gjorde gældende, at samlivet var ophørt, idet oplysninger om deres færden ikke understøttede dette.⁴⁸

Tilsvarende betragtninger gør sig som udgangspunkt gældende i situationer, hvor skatteyderen og dennes familie fraflytter successivt, idet den fraflyttede skatteyder ligeledes i disse situationer fortsat vil have boligmulighed i den hidtidige bolig og tilknytning til Danmark qua de familiemæssige relationer indtil den tilbageværende ægtefælles fraflytning. Se bl.a. TfS2009.999B, hvor skatteyderen ikke fik medhold i, at skattepligt til Danmark var ophørt ved dennes fraflytning til Spanien, idet dennes hustru fortsat var bosiddende og erhvervsaktiv i Danmark. Skattepligt ophørte således først på tidspunktet for begge ægtefællers fraflytning fra Danmark.

Det modsatte resultat blev imidlertid nået i U1986.299Ø, der omhandlede en skatteyder, som flyttede til Schweiz for at tiltræde en stilling der. Uagtet at hustruen af hensyn til børnenes skolegang først flyttede til Schweiz 5 år efter mandens fraflytning, blev skatteyderens bopæl i Danmark anset for ophørt allerede ved dennes fraflytning. Østre Landsret udtalte som begrundelse herfor at *"sagsøgeren ubestridt fra 1. april 1980 har taget bopæl i Schweiz, hvor hans faste arbejde nødvendigvis gør hans løbende tilstedeværelse. Da bevarelsen af bolig i Danmark skyldes særlige hensyn af midlertidig karakter, og da de yderligere foreliggende tilknytningspunkter til Danmark må anses for at være af underordnet betydning, finder retten ikke, at sagsøgeren tillige bevarede bopæl i Danmark efter udrejsen"*.⁴⁹ Det fremgår af dommen, at det, ved vurderingen af om bopæl i Danmark er opgivet, spiller en betydelig rolle med hvilke formål skatteyderen fraflytter landet. Er det for at passe et arbejde af varig karakter, der således *"nødvendiggør hans løbende tilstedeværelse"*, og er boligen i Danmark alene bevaret midlertidigt af særlige hensyn, vil skatteyderen stå bevismæssigt

⁴⁸ Tilsvarende i LSRM1982.II.186, LSRM.1987.II.187, U1975.1079H, U1983.664Ø, U1988.868H, TfS1987.195LSR, TfS1990.560LSR, U2005.3457H, SKM2007.375V, U2007.2434H. Vedr. mindreårige børn, der fortsat befinder sig i Danmark, se SKM2007.710B og U1982.558H særligt Østre Landsrets præmisser

⁴⁹ Tilsvarende TfS1998.652LSR, U1982.708Ø og LSRM1978.II.203

stærkt, idet skatteyderen herved har *varig* emigration til hensigt.⁵⁰ I denne henseende er det særligt bemærkelsesværdigt, at disse momenter ligeledes synes tilstrækkelige for at anse bopæl for at være opgivet allerede ved fraflytning i situationer, hvor skatteyderen ellers har bevaret en markant tilknytning til Danmark. I dommen blev det således ikke tillagt betydning, at skatteyderen fortsat havde bil og båd indregistreret i Danmark, at denne fortsat var formand for den lokale turistforening, varetog bestyrelsespost samt aflagde jævnlige besøg i det hidtidige hjem.

Fraflytter skatteyderen og efterlader den pågældende i forbindelse hermed en samlever i Danmark, vil dette ikke skabe samme formodning for personlig tilknytning til Danmark som omtalt oven for i forbindelse med ægteskab, men derimod indgå som ét moment blandt flere i vurderingen af skatteyderens samlede tilknytning til Danmark. Begrundelsen herfor kan siges at udspringe af det bevismæssige forhold, at samlivet ikke indeholder ægteskabets formelle karakteristika, men derimod kan opløses umiddelbart, hvorfor skatteyderens fortsatte tilknytning til Danmark må underbygges ved en vurdering af skatteyderens samlede binding til Danmark. Selve vægten af et samlivsforhold i forbindelse med bopælsvurderingen vil bero på en konkret vurdering af samlivets karakter, herunder i hvilket omfang forholdet til den tidligere samlever opretholdes. Se bl.a. hertil SKM2010.47V, der omhandlede en skatteyder, der bosatte sig i Tyskland i en lejet lejlighed. Skatteyderens bopæl i Danmark blev ikke anset for opgivet ved fraflytningen, idet byretten særligt henså til, at skatteyderen dels bevarede sin økonomiske tilknytning til Danmark i form af beskæftigelse i et selskab i Kolding, hvori denne var hovedanpartshaver, dels havde bevaret et sommerhus beliggende i Kolding, i hvilket han opholdt i væsentligt omfang, og dels bevarede en stærk personlig tilknytning til Danmark, idet klageren opretholdt forholdet til sin datters mor, der havde bopæl i Kolding, og idet såvel klagerens mindreårige datter og klagerens forældre ligeledes var bosat i Kolding.⁵¹

Efterlader skatteyderen sig andre slægtninge i Danmark i forbindelse med fraflytning, vil dette ikke i sig selv føre til, at bopæl anses for bevaret jf. bl.a. Tfs2009.261, der omhandlede en skatteyder, der påstod sin bopæl i Danmark bevaret, idet denne dels havde rådighed over en af broderen lejet lejlighed i Danmark og dels drev udlejningsvirksomhed i Danmark. Landsretten fandt imidlertid ud fra en samlet vurdering af skatteyderens forhold, at bopæl var opgivet. Dommens resultat kan tages til indtægt for, at det faktum, at skatteyderens bror og svigerinde var bosat i Danmark, ikke blev tillagt selvstændig betydning ved landsrettens bopælsvurdering. Det er imidlertid omvendt givet, at en konkret vurdering af den familiemæssige relation, herunder om skatteyderen kan siges at indgå som en del af den samme husstand som de tilbageværende slægtninge, kan føre til, at familierelationen inddrages i den samlede vurdering af skatteyderens tilknytning til Danmark. Til illustration heraf kan henvises til Tfs2008.798Ø, hvor en skatteyder, uagtet at denne bosatte sig i England mhp. at arbejde som langtidschauffør, blev anset for fortsat at have bopæl i Danmark, idet skatteyderen, der var 22 år gammel og indtil sin afrejse havde bolig hos sine forældre, dels

⁵⁰ Til sammenligning kan anføres Tfs1992.316H, hvor Højesteret ikke fandt, at bopæl var opgivet, trods skatteyderens fraflytning fra Danmark for at varetage job i Nigeria. Skatteyderen varetog job i udlandet i sammenlagt 7 år, i hvilken periode hans bolig i Danmark var udlejet for kortere perioder, alle under 3 år. Dommen adskiller sig imidlertid fra de omtalte domme, idet skatteyderens arbejde i udlandet ikke var af varig karakter, men derimod efter 1-årig kontrakter. Hensigt om varig emigration kunne derfor ikke bevises.

⁵¹ Tilsvarende Tfs2008.672Ø, Tfs2008.1197LSR og Tfs1987.25LSR. Se også Tfs2007.483Ø, om betydning af en elskerinde i Danmark. I Tfs1986.384LSR blev det ved afgørelsen af, at bopæl i Danmark var opgivet ved fraflytning til Grønland, omvendt fremdraget blandt flere momenter, at skatteyderen var ugift.

bevarede rådigheden over boligen hos forældrene og dels fortsat opholdt sig i væsentligt omfang i Danmark. Derudover blev skatteyderens tilknytning til Danmark i form af familierelationen fremdraget i skatteadministrationens afgørelse.

2.2.2.2. Erhvervsmæssige aktiviteter og økonomiske interesser i øvrigt

Ved vurderingen af, om bopæl er bevaret i Danmark trods fraflytning til udlandet, inddrages det i bedømmelsen, i hvilket omfang den pågældende skatteyder fortsat har erhvervsmæssige aktiviteter og økonomiske interesser i Danmark, idet disse forhold i almindelighed antages at pege i retning af, at skatteyderen agter at have hjemsted i Danmark.

Betydningen heraf er særlig klar i tilfælde, hvor omfanget af skatteyderens erhvervsmæssige aktiviteter i Danmark og hans varetagelse heraf er uændret trods fraflytning. Til illustration kan henvises til SKM2010.47V, hvor skatteyderen trods fraflytning fra Kolding til Tyskland fortsat var hovedanpartshaver i sit hidtidige danske selskab, for hvilket han varetog sit hidtidige udviklings- og konsulentarbejde i uændret omfang. Dertil kom, at skatteyderen ikke havde anden beskæftigelse. Dette, sammenholdt med en uændret rådighed over bolig, hans familiemæssige tilknytning til Danmark samt omfanget af hans ophold i Danmark, førte til, at bopæl i Danmark var opretholdt. I dommen var der således tale om, at skatteyderens tilværelse i Danmark reelt ikke var forandret trods fraflytning. Se også Tfs2001.493H, hvor skatteyderen trods fraflytning til Spanien, opholdt sig i Danmark i ca. halvdelen af året for fortsat egenhændigt at forestå driften af sin udlejningsvirksomhed i Danmark, der var drevet dels i personlig regi og dels som ApS med skatteyderen som eneanpartshaver. Da skatteyderen derudover dels havde adgang til beboelse i både en erhvervslejlighed og i et endnu ikke færdigmeldt parcelhus og dels havde familiemæssig tilknytning til Danmark, var bopælen opretholdt.

Tilsvarende betragtninger gør sig gældende i situationer, hvor hele eller hovedparten af skatteyderens indtægt fortsat stammer fra Danmark, fordi skatteyderen alene eller i overvejende grad har sine erhvervsmæssige interesser placeret i Danmark jf. bl.a. Tfs1996.51H, hvor det i Højesterets præmisser blev fremhævet, at skatteyderens erhvervsmæssige interesser også efter udrejsen udelukkende var knyttet til Danmark. Skatteyderens indtægter stammede derfor alene herfra. Da skatteyderen derudover havde bevaret en boligmulighed, var bopæl i Danmark opretholdt.⁵²

Ovennævnte domme udmærker sig alle ved, at der er tale om erhvervsmæssige interesser, der er kendetegnet ved, at deres varetagelse indebærer en aktiv indsats og tilstedeværelse fra skatteyderen, og/eller at skatteyderen udøver en afgørende indflydelse herpå enten i form af virksomhed drevet i personlig regi eller som hovedanpartshaver/hovedaktionær i et selskab.⁵³ Er der derimod alene tale om, at skatteyderens økonomiske interesser i DK er af passiv karakter i form af investering med forrentning af deraf indskudt kapital til formål, bør dette næppe tillægges selvstændig betydning, idet dette forhold ikke i sig selv vidner om vilje til at have hjemsted i Danmark.

⁵² Se også U1982.558H, U1983.664Ø, Tfs1988.27H, Tfs1989.155V, Tfs1990.560LR, Tfs1993.92V og Tfs2005.186H

⁵³ Særlig bemærkelsesværdig i denne henseende er Tfs1987.333H, der er omtalt udførligt i afs. 2.2.2.2.6

2.2.2.2.3. Medlemskab af foreninger, oprettelse af bankkonto, læge, avisabonnement etc.

Det er utvivlsomt, at en fraflyttet skatteyderes fortsatte medlemskab af foreninger i Danmark, bevarelse af læge, bankforbindelse, bil, telefon, avis o.l. i Danmark indgår i den samlede bopælsvurdering som et objektivi bevis for skatteyderens tilknytning til Danmark jf. bl.a. Tfs1994.232V, hvor det til støtte for at skatteyderens bopæl i Danmark var bevaret i præmisserne bl.a. blev fremhævet, at denne havde bibeholdt sin danske bankforbindelse.⁵⁴

Det er imidlertid uomtvisteligt, at disse sekundære momenter ikke i sig selv kan føre til statueringen af bopæl og dermed ubegrænset skattepligt. Se således SKM2008.646SR, hvor skatterådet afgav bindende svar om, hvorvidt skatteyderen ville bevare sin skattepligt til Danmark ved fraflytning, i hvilken forbindelse alene sommerhus og bil i Danmark bevares. Skatterådet udtalte: *"Et sekundært element, der kan afspejle fortsat tilknytning til Danmark, kan være ejerskabet til en her i landet indregistreret bil. Dette forhold kan dog ikke tillægges selvstændig betydning, men kan indgå i den samlede vurdering"*. Til illustration kan Tfs1986.299Ø nævnes. Dommen omhandlede således en skatteyder hvis skattepligt til Danmark ophørte i forbindelse med dennes fraflytning til Schweiz, uagtet at denne bevarende en markant tilknytning til Danmark. Landsretten tillagde det således ikke vægt, at skatteyderen trods fraflytning fortsat var formand for den lokale turistforening, havde dansk indregistreret bil og båd samt varetog en bestyrelsespost i selskab, der virkede for etablering af færgeforbindelse ml. Faaborg og Søby, men betonedede imidlertid nødvendigheden af skatteyderens løbende tilstedeværelse i Schweiz for at kunne varetage sit arbejde samt det faktum, at skatteyderens hustru og børn alene pga. særlige midlertidige forhold opretholdt sig i det hidtidige hjem. Skatteyderen havde således varig emigration til hensigt.⁵⁵

2.2.2.2.4. Ophold i Danmark

Ved bedømmelsen af om skatteyderens bopæl i Danmark er bevaret, viser praksis, at omfanget af skatteyderens ophold i Danmark indgår i den samlede vurdering af, hvor skatteyderen antages at have hjemsted. Se bl.a. Tfs1994.232.V, hvor en skatteyder, henset til at denne havde bevaret rådigheden over en ejerlejlighed i Danmark, og at denne opholdt sig i Danmark i videst muligt omfang, havde bevaret bopæl i Danmark, uagtet at denne var beskæftiget i de grønlandske farvande og havde rådighed over en et-værelses lejlighed i Grønland.⁵⁶

Anvendeligheden af skatteyderens opholdsmønster som tilknytningsfaktor til Danmark understøttes af, at selve opholdet kan opgøres i et eksakt antal dage, hvorved det er muligt i bevismæssig henseende via en talværdi at sandsynliggøre, hvortil skatteyderens aktivitet er centreret. Dette ses især anvendt i grænsetilfælde, hvor de øvrige aspekter, der indgår i vurderingen, ikke entydigt afgør placeringen af den skattemæssige bopæl. Der foretages således i disse situationer en konkret sammenstilling af, hvorvidt skatteyderen overvejende har opholdt sig i Danmark eller i udlan-

⁵⁴ Se også Tfs2009.261B, hvor det blandt flere faktorer blev fremdraget, at skatteyderen havde afmeldt sin mobiltelefon og afhændet sin bil og SKM2001.22LSR, hvor det blev fremdraget, at skatteyderen havde bevaret sin bil, forsikringer, bankforbindelse og sit A-kasemedlemsskab her i landet

⁵⁵ Se omvendt Tfs1987.333H, hvor skatteyderens skattepligt omvendt blev fastholdt, selvom sekundære tilknytningsmomenter var afbrudt. Om dommen henvises til afs. 2.2.2.2.6

⁵⁶ Se også Tfs1992.92V, Tfs1989.155V, Tfs2007.718V og SKM2010.47V

det jf. bl.a. Tfs2008.798Ø, der omhandlede en lastbilchauffør, der flyttede til England og bosatte sig i et lejet værelse. Landsretten fandt, bl.a. henset til at skatteyderen i 1999 og 2000 opholdt sig hhv. 34½ og 9 dage i England og hhv. 66 og 116 dage i Danmark, at skatteyderen fortsat havde bopæl i Danmark.⁵⁷

Ud fra en bevismæssig betragtning udgør skatteyderens opholdsmønster således en faktor, der kan underbygge, eller endda afgøre den øvrige tilknytning til Danmark.

2.2.2.2.5. Tilknytningen til en anden stat

Selve vurderingen af om skatteyderen har bopæl i Danmark vil i væsentligt omfang centralisere sig omkring skatteyderens dispositioner her i landet. Baggrunden herfor skal søges i det faktum, at det i første omgang er skatteyderens aktiviteter og tilstedeværelse i Danmark, der begrundes skattepligten til Danmark.⁵⁸

Omvendt er det imidlertid ligeledes givet, at skatteyderens tilknytning til en anden stat kan illustrere, hvortil skatteyderen har til hensigt at have bopæl. Dette fører til, at skatteyderens tilknytning til tilflytterstaten af bevismæssige grunde ofte inddrages i bopælsvurderingen. Særligt hvor den konkrete fraflytningssituation relaterer sig til et grænsetilfælde, vil det være relevant at tillægge det betydning, til hvilket land skatteyderen har den stærkeste tilknytning.⁵⁹ I praksis ses flere eksempler herpå jf. bl.a. SKM2009.482V, der omhandlede en skatteyder, der gjorde gældende, at bopæl i Danmark var bevaret, idet denne dels havde rådighed over en af broderen lejet lejlighed, dels drev en mindre udlejningsvirksomhed og dels opholdt sig i Danmark i kvalificeret omfang. Landsretten afviste imidlertid skatteyderens påstand ud fra en samlet vurdering, hvori skatteyderens tilknytning til USA indgik. Det blev således tillagt betydning, at skatteyderens altoverskyggende erhvervsmæssige aktiviteter lå i USA, at skatteyderen opnåede visum og social security number i USA, og at skatteyderen formodningsvist opholdt sig i USA i væsentligt videre omfang for at varetage opstarten af sin nyetablerede farm. Dertil kom, at skatteyderen ikke kunne dokumentere sit lejemåls realitet samt sine ophold i Danmark.

Praksis viser derudover eksempler på, at domstolene ved afgørelsen af, om bopæl er bevaret, eksplicit har anvendt udtrykket "*midtpunkt for livsinteresser*" jf. bl.a. Tfs1989.155V, hvilket kan tages til indtægt for, at skatteyderens tilknytning til en anden stat reelt indgår som bevis i vurderingen af, hvorvidt bopæl i Danmark er opgivet hhv. bevaret. Anvendelsen af dette kriterium, der er hentet fra OECD's modeloverenskomst, virker ikke velovervejnet, idet det slører, at spørgsmålet, om bopæl er bevaret, suverænt afgøres efter national ret alene.

Uagtet at skatteyderens tilknytning til en anden stat således inddrages i vurderingen, er det imidlertid ligeledes givet, at skatteyderens bopæl her i landet kan være bevaret uafhængigt af, om skatteyderen samtidig hermed anses for fuldt skattepligtig i en anden stat. Se bl.a. hertil Tfs2006.595LSR. Afgørelsen omhandlede en svensk pilot, der med sin ægtefælle var flyttet til

⁵⁷ Se også Tfs1989.245LSR og Tfs1987.178LSR

⁵⁸ Robert Koch-Nielsen udtrykker det således, at skattebetalingen kan siges at være udtryk for omkostninger ved at bo og opholde sig i landet. Se også Tfs1987.333H, hvor Højesteret udtrykkeligt udtalte, at skatteyderens beslutning om at opgive sin bopæl i Danmark hovedsageligt måtte vurderes på grundlag af skatteyderens dispositioner her i landet

⁵⁹ Se tilsvarende Michelsen, Int. Skat. s. 136

Danmark qua arbejde. Da skatteyderen i forbindelse hermed havde bevaret sin svenske bopæl, blev det lagt til grund, at skatteyderen havde bopæl såvel i Danmark som i Sverige.⁶⁰ Dette indebærer således, at bopælsbegrebet i medfør af KSL ikke, når der i øvrigt ses bort fra ovennævnte bevisproblematik, er et relativt begreb, der er afhængig af, om skatteyderen er fuldt skattepligtig andet steds, eller om han i øvrigt i udlandet har noget, der efter dansk ret kan betegnes som bopæl. Bopæl i Danmark hviler således ikke på en vurdering af, hvor skatteyderen har "mest" bopæl, men foreligger derimod, når en hensigt til hjemsted kan dokumenteres ud fra en *tilstrækkelig* tilknytning til Danmark.⁶¹

2.2.2.2.6. Skatteyderens bevæggrunde for fraflytning

Skatteyderens bevæggrunde for at fraflytte Danmark har som udgangspunkt ikke betydning for vurderingen af, hvorvidt skatteyderens bopæl i Danmark er bevaret, idet dette forhold principielt ikke er udtryk for, hvor skatteyderen agter af have hjemsted. Dette udgangspunkt støttes af det faktum, at beskatningen hjemles i forhold til objektive dispositioner, hvorfor det forhold, at bestemte økonomiske dispositioner er styret af skattemæssige hensyn, er beskatningen uvedkommende. Skattetænkning kan således ikke i sig selv hjemle beskatning, hvis de objektive betingelser for beskatning ikke foreligger.

Trods nævnte udgangspunkt kan der imidlertid i retspraksis spores en tendens til at lade skatteyderens bevæggrunde for fraflytning indgå i den samlede vurdering af skatteyderens forhold, endda i visse tilfælde som en udslagsgivende faktor.⁶² TfS1987.333H kan således tages til indtægt for, at domstolene anvender et særdeles vidtgående bopælsbegreb, når skatteyderens fraflytning skyldes ønsket om at undgå dansk beskatning. Der var i dommen tale om en skatteyder, der i forbindelse med fraflytning til Irland solgte alle aktierne i 3 af ham dominerede selskaber. Flytning blev meldt til folkeregistret d. 6. juli 1978 med virkning fra 12. juli, og samme dag tømtes skatteyderens hidtidige bolig for indbo, og huset blev udbudt til salg. Aftalen om salg af aktier blev endelig ved underskrivelse d. 28. juli 1978. Uagtet disse fraflytningsdispositioner fastslog Højesteret imidlertid, at bopæl ikke var opgivet forud for aktiesalget, hvorfor skatteyderen var skattepligtig til Danmark af avancen herved. Højesterets begrundelse herfor var, at skatteyderens beslutning om at opgive sin bopæl i Danmark ikke var definitiv, før salgsaftalen vedrørende aktierne kom i stand. Højesteret synes herved at anvende et særligt elastisk bopælsbegreb, idet alene skatteyderens økonomiske tilknytning til Danmark synes at kunne begrunde den fortsatte bopæl. Dertil kommer, at Højesteret med formuleringen af sine præmisser indlægger en forudsætning om, at en anden udvikling af forhandlingerne ville have påvirket skatteyderens beslutning om fraflytning. Om end denne forudsætning ikke synes uoverensstemmende med det forudgående hændelsesforløb, der fremstår konstrueret, synes dommens resultat imidlertid herved at fravige det hidtidige bopælsbegreb i KSL § 1, stk. 1, nr. 1, hvorefter skattepligtsophør i praksis er snævert knyttet til den objektive opgivelse af bolig. Højesterets resultat synes således i stedet farvet af skatteyderens bevidste forsøg på at undgå beskatning, om end dette ikke fremgår klart af dommens præmisser.

⁶⁰ Se også TfS2007.483Ø og TfS1990.465H, hvor det i sidstnævnte eksplicit udtaltes, "*den omstændighed at appellanten har bopæl i USA, er ikke til hinder for, at han skatteretligt kan have bopæl også her i landet*"

⁶¹ Se tilsvarende Winther-Sørensen i Skat 1, s. 762, note 75, Qviste U1990B s. 449ff og SU1992.52

⁶² Se bl.a. TfS2009.482V, hvor det i præmisserne tillagdes vægt, at skatteyderen havde modtaget rådgivning om de skattemæssige konsekvenser af sine dispositioner

På denne baggrund kan dommen således kritiseres, idet vurderingen af om skattepligtsbetingelserne i KSL er opfyldt, bør følge rækkefølgen på de faktisk foretagne dispositioner, herunder salg og opgivelse af bolig, jf. således Højesterets mindretal. Dette synes ligeledes bedst stemmende med KSL § 6, hvorefter skattepligtsbetingelserne netop skal være opfyldt på tidspunktet for indkomsterhvervelsen, for at skattepligt til Danmark foreligger. Hertil kommer, at retssikkerhedsmæssige betragtninger gør det betænkeligt, at domstolene efter for godt befindende kan udstrække beskatningshjemlen til sit yderste ud fra præventive hensyn. Uafhængigt heraf må Højesterets dom imidlertid efterlade den betragtning, at der kan forekomme sjældne tilfælde, hvor skattepligtsophøret tilsyneladende er suspensivt betinget, ikke af den faktiske opgivelse af bolig, men af andre forhold i tæt tidsmæssig sammenhæng hermed, i dommen salget af aktier.⁶³ Med dommen kan Højesteret således siges at have indført en uafkræftelig formodningsregel, hvorefter en hovedaktionær ikke udvandrer definitivt, hvis forhandlinger om salg af aktier er påbegyndt forud for fraflytning, om end dette synes vanskeligt at forene med anvendelsesområdet med aktieavancebeskatningsloven § 38.⁶⁴ Ud fra disse betragtninger kan dommen således tages til indtægt for, at en skatteydere bopælsopgivelse kan drages i tvivl, hvis denne foretager økonomiske dispositioner med skattemæssige konsekvenser i forbindelse med sin fraflytning.

3. Hoveddomicillandsvurderingen

At en fysisk person i hht. ovenstående er fuldt skattepligtig til Danmark udelukker ikke, at den pågældende person samtidig anses for fuldt skattepligtig til et andet land som følge af bopæl eller anden tilknytning til dette land, idet afgørelsen heraf beror på det pågældende lands nationale regler jf. princippet i art. 4, stk. 1 i OECD's modeloverenskomst. Såfremt dette er tilfældet vil begge lande prætendere beskatning med mulig dobbeltbeskatning af skatteyderen til følge. For dels at fjerne de hindringer, som dobbeltbeskatning udgør for det internationale handelssamkvem samt at sikre en rimelig fordeling af skatteprovenuet landene imellem, har Danmark indgået et stort antal dobbeltbeskatningsoverenskomster. Anvendelsen af disse baserer sig på en fordeling af beskatningsretten mellem landet, hvori skatteyderen har hoveddomicil, og landet, hvortil kilden til skatteyderens indkomst kan henføres. Har skatteyderen således skatteretligt domicil i begge lande, er det en forudsætning for anvendelsen af den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomst at bestemme, hvor skatteyderens hoveddomicil er placeret. Fastlæggelsen heraf sker ved hjælp af reglerne i dobbeltdomicilklausulen, der er indeholdt i hovedparten af de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster. Klausulen opstiller i prioriteret orden visse tilknytningskriterier, der anvendes ved fastlæggelsen af skatteyderens hoveddomicil. I nærværende hovedafsnit vil anvendelsen heraf blive behandlet med udgangspunkt i art. 4, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst.

⁶³ Lerche, Henrik, SPO1987.202, s. 1

⁶⁴ Strobel, SPO1987.246, s. 1 og Pedersen, Skatteudnyttelse, s. 428

3.1. Generelt om international dobbeltbeskatning

3.1.1. Reglerne

Dansk international skatteret omfatter både dansk udlandsskatteret, forstået som de nationale retsregler, der tager sigte på den situation, hvor et skattesubjekt eller –objekt har tilknytning til mere end et land, og af relevante folkeretlige regler, herunder særligt de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster, hvoraf sidstnævnte er af relevans for denne fremstilling.

Formålet med Danmarks indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster er primært at hindre international dobbeltbeskatning, idet dette anses for at have en ødelæggende virkning for international handel og anden grænseoverskridende økonomisk aktivitet i øvrigt. En sådan hindring sker ved, at dobbeltbeskatningsoverenskomsterne på gensidig basis pålægger de enkelte lande en forpligtelse til at reducere den beskatning, som ellers ville indtræde efter nationale regler. Herved fastlægger dobbeltbeskatningsoverenskomsterne således en fordeling af beskatningsretten landene imellem. Derudover søger dobbeltbeskatningsoverenskomsterne at hindre diskrimination jf. princippet i art. 24, samt at sikre mulighed for gensidig kontakt og bistand de enkelte landes skattemyndigheder imellem. De af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster har status som bilaterale⁶⁵ folkeretligt bindende traktater, der, qua Danmarks anvendelse af den dualistiske tankegang, forudsættes ratificeret og implementeret i national ret, før de kan påberåbes direkte af skatteyderen.⁶⁶

De danske dobbeltbeskatningsoverenskomster er søgt opbygget i overensstemmelse med principperne i den modeloverenskomst, der er udarbejdet af OECD's Committee on Fiscal Affairs, idet overenskomsterne herved præges af en vis ensartethed. Den første modeloverenskomst fra OECD blev, med kommentarer hertil, vedtaget i 1963. Siden er modeloverenskomsten flere gange ændret og seneste version af modeloverenskomsten stammer således fra 2008. Uagtet at OECD's modeloverenskomst med kommentarer ikke i sig selv har status som en folkeretlig bindende traktat, har modeloverenskomsten stor praktisk betydning, ikke mindst som fortolkningsbidrag. Dette skyldes i høj grad, at medlemmer såvel som ikke-medlemmer i væsentligt omfang følger modeloverenskomstens mønster og OECD's anbefalinger ved indgåelsen af konkrete dobbeltbeskatningsoverenskomster. I Danmark er det således i praksis fast antaget, at OECD's modeloverenskomst med kommentarer kan tillægges betydning ved såvel anvendelsen af konkrete dobbeltbeskatningsoverenskomster som ved fortolkningen af intern dansk udlandsskatteret.⁶⁷

3.1.2. Hvornår foreligger dobbeltbeskatning?

I introduktionen til OECD's modeloverenskomst defineres international juridisk dobbeltbeskatning som "*...påligningen af sammenlignelige skatter i to (eller flere) stater hos den samme skatteyder på det samme grundlag*".⁶⁸ Heraf følger, at der for det første skal være tale om, at to eller flere lande prætenderer beskatning. Dobbeltbeskatning inden for ét lands grænser udløser selv sagt

⁶⁵ Den Nordiske aftale er dog multilateral

⁶⁶ Se Germer, Folkeretten, s. 60

⁶⁷ Se bl.a. Tfs1993.7H, Tfs2003.333H og Tfs1996.1996.715H. Se også Winther-Sørensen, OECD's modeloverenskomst, s. 6

⁶⁸ Winther-Sørensen, OECD's modeloverenskomst, s. 9, pkt. 1

ikke en problemstilling, hvor der i medfør af en dobbeltbeskatningsoverenskomst er behov for en fordeling af beskatningsretten mellem domicilland og kildeland. Dernæst kræves der for det *andet*, at det er det samme skattesubjekt, der pålignes skatten. Dette medfører, at økonomisk dobbeltbeskatning, hvor en given indkomst eksempelvis beskattes dels ved indtjening i et selskab og dels i forbindelse med udlodning til aktionærer, ikke udgør dobbeltbeskatning i dobbeltbeskatningsoverenskomsternes forstand. For det *tredje* skal der være tale om identitet med samme skatteobjekt dvs. dobbeltbeskatningen skal rette sig mod den samme indkomst/det samme indkomstgrundlag. Afgørende i denne sammenhæng er ikke, hvorledes skatten beregnes eller kvalificeres, men om selve den omhandlede indkomst sammenlagt undergives en hårdere beskatning qua dobbeltbeskatningen. For det *fjerde* skal der være identitet med beskatningsperioden. Heri ligger ikke et krav om, at indkomsten i begge lande periodiseres ens, men derimod et krav om, at der er reel økonomisk identitet mht. skatteobjektet, idet denne skal kunne henføres til den samme indtjeningsperiode. Endelig skal der for det *femte* være tale om, at de pålignede skatter er sammenlignelige.⁶⁹

Dernæst er det væsentligt at påpege, at princippet om "Den gyldne regel" indebærer, at eksistensen af en dobbeltbeskatningsproblemstilling forudsætningsvis kræver, at Danmark med hjemmel i nationale regler kan foretage beskatning, idet dobbeltbeskatningsoverenskomsterne alene kan lempe beskatning og dermed ikke i sig selv kan udgøre en selvstændig hjemmel for beskatning. Såfremt Danmark således allerede i hht. nationale regler har afstået fra beskatning, opstår der således ikke en dobbeltbeskatningssituation, der gør det relevant at bringe en dobbeltbeskatningsoverenskomst i anvendelse.

3.1.3. Retsvirkningen af art. 4, stk. 2

Anvendelsen af dobbeltdomicilklausulen har den konsekvens, at alene det ene land tildeles rollen som domicilland i dobbeltbeskatningsoverenskomsternes forstand, mens det andet land opnår status som kildeland. Retsvirkningen heraf er, at beskatningsretten til skatteyderens globalindkomst som udgangspunkt tilkommer domicillandet jf. art. 21. Dette udgangspunkt fraviges imidlertid i et vist omfang ved bestemmelser i dobbeltbeskatningsoverenskomsten, der tillægger kildelandet beskatningsret til specifikt opregnede indkomster. I disse tilfælde er domicillandet forpligtet til at lempe beskatningen af globalindkomsten jf. principperne i art. 23a og art. 23b, mens kildelandet ved indkomstopgørelsen kan medregne de indtægter – og kun disse – som kildelandet efter den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomst har særskilt beskatningsret til.

Uagtet art. 4, stk. 2's funktion er det imidlertid væsentligt at have for øje, at bestemmelsen ikke regulerer de interne skattepligtsforhold. Det forhold, at Danmark i medfør af art. 4, stk. 2, får status som kildeland, ændrer således ikke på det faktum, at skatteyderen fortsat er undergivet regler for ubegrænset skattepligt i hht. KSL § 1. Trods det faktum, at der kan spores et vist sammenfald mellem dobbeltbeskatningsoverenskomstens fordeling af beskatningsretten mellem domicilland og kildeland og KSL's sondring mellem begrænset og ubegrænset skattepligt, har det imidlertid selvstændig betydning for indkomstopgørelsen, om den interne beskatningshjemmel findes i medfør af KSL § 1 eller § 2. Forskellen viser sig således særligt i de situationer, hvor dobbeltbeskatningsoverenskomsten ligedeler beskatningsretten ml. kildeland og domicilland f.eks. ved at fast-

⁶⁹ Michelsen, Int. Skat, s. 26ff

sætte en kildeskattsats ved beskatning af renter og udbytte jf. art. 10 og 11, eller hvis aftalen indeholder en subsidær beskatningsret for kildestaten i tilfælde, hvor bopælsstaten på grund af intern lovgivning ikke beskatter indkomsten jf. eksempelvis art. 28 i Dansk-Engelsk dobbeltbeskatningsoverenskomst. I disse situationer kan Danmark alene med hjemmel i KSL § 1 udnytte den tillagte beskatningsret jf. princippet om den gyldne regel, idet KSL § 2 ikke indeholder den fornødne hjemmel hertil.⁷⁰

Selvom det faktum, at Danmark opnår status som kildeland i medfør af art. 4, stk. 2, således ikke fører til, at den fulde skattepligt er opgivet, er der imidlertid, af hensyn til at sikre beskatningsgrundlaget i Danmark, indført særlige værnsregler, der begrænser anvendelsen af de almindelige regler for ubegrænset skattepligtige. Således følger det af KSL § 1, stk. 2, at skatteyderen alene kan fradrage udgifter, der vedrører indtægter, som Danmark i medfør af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne kan beskatte, og dertil kommer, at selve overgangen til at blive anset for hjemmehørende i et andet land i medfør af art. 4, stk. 2, kan udløse fraflytningsbeskatning jf. eks. ABL § 38, og KGL § 37.

3.2. Fastlæggelsen af hoveddomicil

Såfremt en skatteyder anses for hjemmehørende i mere end et land, løser art. 4, stk. 2 som nævnt dobbeltdomicilproblemet. I det følgende vil der med udgangspunkt i bestemmelsens ordlyd blive foretaget en analyse af bestemmelsens anvendelse.

3.2.1. Generelt om art. 4, stk. 2

Art. 4, stk. 2, indeholder en række kriterier til fastlæggelsen af skatteyderens hoveddomicil. Det er med bestemmelsen forudsat, at skatteyderen kun kan være hjemmehørende i en stat i relation til dobbeltbeskatningsoverenskomsten jf. tillige anvendelsen af ordet "kun" i bestemmelsen, hvorfor skatteyderens tilknytning til den ene stat således gives forrang frem for tilknytningen til den anden stat. Med valget af kriterier er det søgt at opnå, at placeringen af skatteyderens hoveddomicil afspejler en sådan personlig tilknytning til det pågældende land, at det synes naturligt, at beskatningsretten tilfalder netop dette land.

De forskellige kriterier er opstillet i en prioriteret orden. Hermed menes, at eksistensen af fast bolig i en kontraherende stat jf. litra a, udgør det primære kriterium, mens de øvrige kriterier er af mere sekundær karakter, idet disse alene bringes i anvendelse, hvis det forudgående kriterium ikke har ført til et klart resultat. Med opstillingen af en prioriteret orden er det således principielt udelukket at foretage en samlet vurdering af skatteyderens forhold med inddragelse af samtlige kriterier i art. 4, stk. 2. Uagtet dette principielle udgangspunkt må det imidlertid fremhæves, at en vis overlapning de enkelte kriterier imellem ikke kan undgås ved anvendelsen af bestemmelsen i praksis.⁷¹ Særligt må det således påpeges, at centrum for skatteyderens livsinteresser jf. litra a,

⁷⁰ Dertil kommer særregler om beskatning af ægtefæller jf. KSL § 4, stk. 2 samt indrømmelse af personfradrag jf. PSL § 10, alene finder anvendelse i forhold til ubegrænset skattepligtige skatteydere. Se yderligere Michelsen, Int. Skat. s. 161f, bet. nr. 1060 s. 35, Rasmussen, RR, 1982, nr. 12, s. 575f

⁷¹ Se tilsvarende Winther-Sørensen, SKAT 3, s. 88, Michelsen, Int. Skat s. 161

ofte ikke vil kunne fastlægges uden en skelen til, hvor denne via ophold jf. litra b, varetager disse interesser.

3.2.2. De enkelte tilknytningskriterier

3.2.2.1. Fast bolig

Af art. 4, stk. 2, litra a, følger, at såfremt en fysisk person har rådighed over fast bolig i det ene land, men ikke i det andet, skal den pågældende anses for kun at være domicileret i det land, hvori den faste bolig er beliggende. Dette led i bestemmelsen tager særligt sigte på at løse den dobbelt-domicilkonflikt, der kan opstå, hvor den fulde skattepligt i det ene land hviler på eksempelvis ophold af kvalificeret varighed, mens der haves fast bolig i den anden stat.⁷² Den pågældende skatteyder skal i så fald anses for hjemmehørende i den stat, hvor fast bolig haves, uanset hvilken tilknytning han i øvrigt måtte have til staten, hvori skatteyderen opholder sig.

Anvendelsen af dette kriterium giver forudsætningsvist anledning til at rejse spørgsmålet, hvorledes begrebet *rådighed over fast bolig*, skal forstås i modeloverenskomstens forstand?

I pkt. 13 i kommentaren til art. 4, stk. 2, angives, *”at enhver form for bolig kan tages i betragtning”* ved anvendelsen af begrebet fast bolig. Heri ligger, at enhver form for beboelseegnet lokalitet kan danne grundlag for fast bolig i art. 4, stk. 2, litra a's forstand jf. også oplistningen i pkt. 13 (*hus eller lejlighed, som tilhører eller er lejet af den fysiske person, lejet møbleret værelse*). I den forbindelse kan henvises til SKM2010.78H og TfS2001.493H, der er omtalt afs. 2.2.2.1., hvorefter blot eksistensen af sovefaciliteter i et ikke-færdigmeldt parcelhus og i virksomhedslokaler var tilstrækkelig til, at fast bolig var til rådighed i art. 4, stk. 2, litra a's forstand.

Efter bestemmelsens ordlyd stilles intet krav om, at boligen formelt ejes eller lejes af skatteyderen, idet det blot kræves, at boligen er til rådighed for denne. Om end denne betragtning ikke synes stemmende med ordlyden af pkt. 13 i kommentaren, der henviser til *”hus eller lejlighed, der tilhører eller er lejet af den fysiske person”*, må det fastholdes, at den formelle adgang til boligen ikke tillægges betydning ved vurderingen af, om fast bolig er til rådighed, idet dette ville skabe en oplagt omgåelsesmulighed.⁷³ Praksis synes stemmende hermed jf. bl.a. SKM2001.388H, hvor Højesteret fastslog, at skatteyderen havde bolig til rådighed i såvel Danmark som i Spanien, om end boligen i Danmark formelt ikke var ejet eller lejet af skatteyderen. Dobbelt-domicilspørgsmålet måtte derfor afgøres efter, hvortil skatteyderen havde den stærkeste tilknytning jf. litra a, 2. pkt.⁷⁴

Rådigheden over boligen skal dernæst være af vedvarende karakter. Dette krav støttes af kommentarens pkt. 12 og 13, hvor det bl.a. angives *”Men boligens varige karakter er væsentlig. Dette betyder, at personen skal have arrangeret det således, at boligen er til hans rådighed kontinuerligt på alle tider, og ikke lejlighedsvis med henblik på et ophold, som efter årsagen til det selvfølgelig er af kort varighed (ferierejser, forretningsrejser, uddannelsesrejser, deltagelse i kurser på en skole*

⁷² Pkt. 11. i kommentaren til art. 4

⁷³ Tilsvarende BTR s. 28f, Zimmer, s. 127

⁷⁴ Se også SKM2007.499Ø, TfS1998.93LSR og SKM2006.296LSR. Om bolig ejet af ægtefælle se U2005.3457H, TfS1986.611LSR og TfS1990.650LSR

osv.).⁷⁵ Begrebet "fast bolig" står således i modsætning til en blot midlertidig bolig, hvorfor alle former for fritidshuse, sommerhuse, jagthytter, lejede hotelværelser etc., der alene er til rådighed lejlighedsvis til kortvarige formål, normalt falder uden for definitionen.⁷⁶

Brister forudsætningen omkring midlertidighed, er det imidlertid givet, at de nævnte boligformer kan statuere fast bolig i bestemmelsens forstand. Ved vurderingen heraf lægges der iflg. den citerede passus vægt på to forhold: for det første er arten af opholdet af væsentlig betydning. Af kommentaren kan det således modsætningsvist slutes, at ophold i en bolig, der *ikke* er af kortvarig karakter som bl.a. ferie, forretningsrejser, uddannelse etc., men derimod er udtryk for almindelig livsførelse medfører, at boligen anses for at være fast, idet årsagen til boligbenyttelsen udelukker, at boligen kan kvalificeres som midlertidig. Denne betragtning støttes af, at det i modsat fald var muligt via en flerhed af kortvarige lejemaal at konstruere sig ud af at have fast bolig til rådighed i Danmark, når skatteyderen eksempelvis varetog sin løbende indkomsterhvervelse i Danmark. Retspraksis synes overensstemmende hermed jf. bl.a. TfS1991.261LR, der er omtalt i afs. 2.2.2.1.5, hvor afgørelsen af dobbeltdomicil blev afgjort efter de sekundære kriterier i dobbeltdomicilklausulen, hvorfor skatteyderen forudsætningsvis blev anset for at have fast bolig til rådighed i Danmark qua sommerhus, der blev anvendt til ophold i forbindelse med varetagelse af almindelig løbende indkomsterhvervelse.⁷⁷

Efter ovenfor citerede passus lægges der for det andet vægt på opholdets længde. Dette indebærer, at boligen mister sin midlertidige karakter, såfremt sommerhus o.l. anvendes til ferieophold, uddannelsesophold etc., der ikke er af kort varighed. I denne henseende må det sml. KSL § 1, stk. 1, nr. 2, lægges til grund, at 6 mdr. ubrudt opholdsperiode udgør den yderste grænse herfor.⁷⁸ Til støtte herfor kan henvises til TfS1990.465H, hvor der var tale om en skatteyder, der ønskede at opholde sig i Danmark i et år uden lønnet arbejde og derefter atter bosætte sig i USA. Højesteret udtalte i denne forbindelse, at et ophold i den samme bolig i 6 mdr. ikke kunne anses for midlertidig.⁷⁹

Den faste bolig skal kontinuerligt til alle tider være til skatteyderens rådighed jf. pkt. 12 og 13 i kommentaren, hvor det også angives, at boligen skal være bibeholdt til stadig brug. Kommentarens formulering synes således at indeholde et krav om, at boligen konstant er til skatteyderens disposition, således at skatteyderen kan tage ophold i boligen efter forgodtbefindende. En bolig, der er udlejet af skatteyderen synes således at falde uden for definitionen af begrebet fast bolig i art. 4, stk. 2, litra a's forstand. Dette synspunkt støttes af Told og Skattestyrelsen, der i SKM2002.438TSS udtalte, "En udlejet bolig i Danmark vil – dog afhængig af udlejningsperioden –

⁷⁵ Se også pkt. 12, der om boligen angiver, "at den fysiske person skal have etableret og bibeholdt den til stadig brug i modsætning til det at opholde sig et bestemt sted under sådanne vilkår, at det er åbenbart, at opholdet er tilsigtet at være af kort varighed."

⁷⁶ Se BTR s. 25, UfS2008.1555, afs. 1, Zimmer, s. 127, Qviste, U1990B s. 456. Er sommerhuset derimod permanent til rådighed, viser praksis, at sommerhuset udgør fast bolig i art. 4, stk. 2, litra a's forstand i det omfang sommerhuset qua størrelse og indretning må sidestilles med helårsbolig. Se hertil TfS1996.51H og TfS1987.178, SKM2001.388H, SKM2007.710B, der er omtalt i afs. 2.2.2.1.5

⁷⁷ Se også TfS2001.369H og SKM2006.212SR

⁷⁸ Se hertil UfS2008.1555, afs. 1. Tidsgrænsen på 6 mdr. må ses i sammenhæng med, at vurderingen af sommerhuse efter nationale regler synes at operere med en tilsvarende grænse jf. bl.a. TfS89.245LSR, hvorfor spørgsmål om dobbeltbeskatning ikke aktualiseres ved ferieophold o.l. inden for nævnte grænse

⁷⁹ Se også SKM2006.296LSR, hvor forventeligt ophold i Danmark i 10-12 mdr. ikke blev anset for midlertidigt

næppe være en bolig, der kontinuerligt er 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.” Denne udtalelse indebærer således, at boligen anses for af-disponeret, såfremt den undergives almindelig udlejning.⁸⁰ Til illustration af synspunktet kan hen-vises til SKM2002.243LSR, hvorefter skatteyderen ikke havde fast bolig til rådighed i Danmark i hht. art. 4, stk. 2, litra a, idet boligen i Danmark var udlejet i 2-2½ år. I relation til disse betragtnin-ger må dog bemærkes, at udlejningen næppe bør accepteres som opgivelse af rådighed over bolig, såfremt lejeforholdet forholdsvist nemt kan bringes til ophør, idet lejeforholdet således reelt ikke afskærer skatteyderen fra at disponere over boligen.⁸¹

Flere steder i teorien anføres med bred enighed, at den blotte boligmulighed ikke er tilstrækkeligt for at anse en skatteyder for at have fast bolig til rådighed i art. 4, stk. 2, litra a's forstand, idet der hertil stilles krav om en egentlig anvendelse af boligen.⁸² Alle steder henvises som begrundelse herfor til anvendelsen af ordet *bolig* i art. 4, stk. 2, litra a, idet dette antages at stå i modsætning til blot et bart sted som fx hus eller lejlighed med mulighed for etablering af bolig. Ordet *bolig* kan således siges at være subjektivt ladet, idet et husrum først får karakter af bolig, når det anvendes og indrettes som sådant.⁸³ Kravet om faktisk anvendelse af boligen som forudsætning for at anse denne for at udgøre en fast bolig i art. 4, stk. 2, litra a's forstand synes således at nødvendiggøre en inddragelse af skatteyderens subjektive forhold i boligvurderingen, om end det under hensyn til anvendelsesområdet for de sekundære kriterier ikke kan kræves, at boligen tillige er centrum for skatteyderens livsinteresser.

Uagtet denne teoretiske betragtning, synes retspraksis imidlertid ikke at tillægge den faktiske anvendelse betydning ved anvendelsen af art. 4, stk. 2, litra a. I Tfs1994.232V, omtalt i afs. 2.2.2.1.3, blev skatteyderen således anset for at have fast bolig til rådighed i Danmark i art. 4, stk. 2, litra a's forstand, uagtet at skatteyderen ikke anvendte denne bolig. Skatteyderens hoveddomicil blev konkret fastlagt ud fra, hvor denne sædvanligvis opholdt sig.⁸⁴ I relation til denne uoverensstem-melse mellem teori og retspraksis må det imidlertid bemærkes, at konflikten ofte alene vil være akademisk, idet resultatet af anvendelsen af det næste kriterium (centrum for livsinteresser) næp-pe vil falde ud til fordel for det land, hvori en bolig, der ikke er anvendt eller indrettet af skatteyde-ren, er placeret.⁸⁵

⁸⁰ Se Ufs2008.1555 afs. 4, BTR, s. 27f, Winther-Sørensen, Skat 3, s. 89, Tivéus s. 55

⁸¹ Se hertil Zimmer, s. 27, se hertil Tfs1996.51H, hvor det i dommens præmisser betones, at lejemålet kunne bringes til ophør med 3 mdr. varsel

⁸² Se BTR s. 23f, Skat 3, s. 89, Qviste, U 1990B s. 452f, Skatteret, spec. Del, s. 82

⁸³ I relation til kravet om, at boligen er indrettet, herunder møbleret, kan det ligeledes anføres, at boligen i modsat fald ikke ville være til rådighed for beboelse. Se hertil Ufs2008.1555 afs. 5

⁸⁴ Se også Tfs1987.281V. Omvendt i Tfs1994.184H, hvor Højesteret fastslog, at skatteyderen ikke havde fast bolig til rådighed i USA i art. 4, stk. 2, litra a's forstand henset til, at denne ikke havde været benyttet i 5 år

⁸⁵ Se bl.a. hertil Tfs1995.731TS, hvor skatteyderen havde fast bolig til rådighed i Danmark, uagtet at denne alene blev anvendt ca. 5 dage om måneden. Centrum for skatteyderens livsinteresser var imidlertid i USA, idet hans familie og faste arbejde var i USA. Se tilsvarende Tfs1998.93LSR

3.2.2.2. Midtpunkt for livsinteresser

Såfremt en fysisk person har fast bolig til sin rådighed i begge stater, følger det af art. 4, stk. 2, litra a, 2. pkt., at den pågældende skal anses for at være domicileret i den stat, hvori han har de stærkeste personlige og økonomiske interesser (midtpunkt for livsinteresser).

Ved anvendelse af dette kriterium er det væsentligt at påpege den i bestemmelsens indbyggede relativitet, idet det efter ordlyden er afgørende til hvilket land, forbindelseslinjerne er stærkest. Hermed lægges der op til, at der skal foretages en eksakt afvejning af skatteyderens tilknytning til de foreliggende lande. Kriteriet illustrerer herved den eksklusivitet, der er kendetegnet for dobbeltdomicilklausulen, idet denne netop udelukker, at der samtidig haves domicil mere end ét sted.⁸⁶

I teorien er der flere steder med henvisning til pkt. 15 i kommentaren anført, at de to tilknytningskategorier – personlige og økonomiske interesser - skal tillægges differentieret vægt, hvorved de personlige interesser får dominans.⁸⁷ Dette har betydning, hvor en person har betydelige økonomiske interesser i et land, mens han personligt et stærkere tilknyttet et andet. Uagtet at denne betragtning ikke har støtte i hverken bestemmelsens ordlyd, der synes at ligestille de to tilknytningskategorier, eller af pkt. 15 i kommentaren, der i sin eksemplificering heller ikke synes at tillægge de to kategorier differentieret vægt, fremstår synspunktet velbegrundet, idet det kan anføres, at den personlige tilknytning sædvanligvis har størst betydning for en fysisk person - en ren forretningsmæssig økonomisk tilknytning, der ikke kræver skatteyderens permanente tilstedeværelse, viser kun forholdsvis sjældent noget om skattesubjektets egen tilknytning, idet der kan være tale om en udelukkende indkomstmæssig forbindelse. I overensstemmelse hermed viser praksis en tendens til at placere skatteyderens domicil i det land, hvor vedkommendes familie er bosat jf. bl.a. SKM2007.501H, der omhandlede en skatteyder, der flyttede til Belgien, mens hans ægtefælle, mindreårige søn og voksne datter forblev boende i familiens bolig i Danmark. Samtidig med at skatteyderen arbejdede for kommissionen for de Europæiske fællesskaber i Belgien, havde han indtægter fra Danmark gennem en privat erhvervsvirksomhed, der fortsat blev drevet fra Danmark. Under henvisning til disse forhold fandt Højesteret det ubetænkeligt at fastslå, at skatteyderen havde den stærkeste personlige og økonomiske tilknytning til Danmark. Trods dette resultat er det imidlertid tvivlsomt, hvorvidt praksis kan tages til indtægt for en materiel vægtningsregel til fordel for de personlige interesser, idet det i praksis næppe er muligt at opstille en skarp sondring mellem de to tilknytningskategorier, da disse ofte ses knyttet til samme stat.⁸⁸ Det må derfor formentlig fastholdes, at den endelige vægtning af de to tilknytningskategorier beror på en vurdering af konkrete oplysninger herom.⁸⁹

⁸⁶ Se Qviste, U1990B.449

⁸⁷ Se Qviste, U1990B s. 461, BTR s. 107f, Dam, Skatteret speciel del, s. 82, note 32, Zimmer, S. 128, Nielsen, indkomstbeskatning II, s. 545

⁸⁸ Se bl.a. SKM2007.710B, TfS2007.1025B og TfS1998.93LSR

⁸⁹ Se bl.a. SKM2007.353SR, hvor skatterådet i en bindende forhåndsbesked konkret fandt, at de familiemæssige forhold ville veje tungere end de økonomiske, idet skatteyderens eneste tilknytning til Belgien var varetægelse af job for dansk arbejdsgiver, mens han modtog løn via Danmark, bevarede pensionsordning i Danmark og opholdt sig hos sin familie i Danmark i weekender og ferie. Se omvendt U2001.388H, hvor de økonomiske interesser var mest tungtvæjende, idet skatteyderens tilknytning til ægtefællen i Spanien ikke kunne tillægges afgørende betydning, da det var oplyst, at ægtefællerne ikke havde samlevet i flere år

Ved vurderingen af hvor skatteyderen har sin stærkeste personlige og økonomiske tilknytning angiver pkt. 15 som nævnt en række momenter, der tillægges betydning. Heraf følger, at der skal tages hensyn til "...skatteyderens familie og sociale forhold, hans beskæftigelse, hans politiske, kulturelle eller andre aktiviteter, hans forretningssted, det sted, hvorfra han administrerer sine aktiver osv." Kommentaren opstiller ikke en udtømmende liste jf. ordet "osv.", hvorfor enhver faktor, der indikerer tilknytning til en stat kan tages i betragtning.⁹⁰ Selve vurderingen beror på en samlet bedømmelse af alle objektive konstaterbare fakta, hvorfor skatteyderens subjektive opfattelse og intention principielt er uden betydning, om end den pågældendes egne handlinger bør tillægges betydelig vægt. Dertil kommer, at pkt. 15 opstiller en formodningsregel, hvorefter det faktum, at skatteyderen i forbindelse med fraflytning har bibeholdt sin hidtidige bopæl i omgivelser, hvor han har arbejdet og har sin familie, bidrager til at vise, at centrum for livsinteresser er fastholdt i den stat, hvorfra han er flyttet.⁹¹

I forbindelse hermed er det væsentligt at fremhæve, at også skatteyderens ophold i de respektive lande indgår i vurderingen af, hvor dennes centrum for livsinteresser er placeret jf. bl.a. SKM20001.483H, hvor en skatteyder, trods fraflytning til Spanien, fortsat ansås for hjemmehørende i Danmark, idet hans familie boede i Danmark, hans erhvervsmæssige aktiviteter overvejende var placeret i Danmark, og han efter sin egen forklaring opholdt sig i Danmark i ca. halvdelen af året. At omfanget af skatteyderens ophold i de respektive stater indgår i denne vurdering, skal ses på baggrund af, at skatteyderen formodningsvist opholder sig i det land, hvor hans livsinteresser er. Inddragelsen heraf kan ikke ses som et kompromis med prioritetsordenen, idet opholdet blot indgår som en tilknytningsfaktor blandt flere, mens skatteyderens sædvanlige opholdssted i medfør af art. 4, stk. 2, litra b, tillægges en eneførende betydning jf. herom i afs. 3.2.2.3.

3.2.2.3. Sædvanligt opholdssted

Har den pågældende skatteyder ikke fast bolig til sin rådighed i nogen af staterne, eller kan det ikke afgøres, hvor midtpunktet for den pågældende skatteydere livsinteresser er, følger det af art. 4, stk. 2, litra b, at skatteyderen skal anses for domicileret i den stat, hvor han *sædvanligvis opholder sig*. Bestemmelsen har således den virkning, at skatteyderens sædvanlige opholdssted fremtrækkes som det *eneførende* moment ved fastlæggelsen af skatteyderens hoveddomicil. Dette sker uagtet det faktum, at omfanget af skatteyderens ophold i de respektive lande kan være indgået som et moment blandt flere ved vurderingen efter de forudgående kriterier.

Bestemmelsen bryder med den ellers fulgte prioriterede rækkefølge, idet det modsætningsvis følger af art. 4, stk. 2, litra b, at kriteriet "*midtpunkt for livsinteresser*" ikke finder anvendelse i den situation, hvor den pågældende skatteyder *ikke* har fast bolig til rådighed i nogen af staterne. Hoveddomicilet placeres således i stedet på det sted, hvor skatteyderen *sædvanligvis opholder sig*.

⁹⁰ Se bl.a. hertil SKM2008.351Ø, hvor det om skatteyderens tilknytning til Danmark var oplyst, at hans ægtefælle og mor var bosat i Danmark, at han ejede fast ejendom i Danmark, at han opholdte sig i betydeligt omfang i Danmark, samt at han fortsat betalte til DR-licens, TDC kabel-TV, Falck, L'easy, Dansikring, Dansk jægerforbund og Københavns energi. Landsretten fandt ud fra en samlet vurdering af sagsøgers forhold, herunder særligt henset til den faste ejendom, der var beboet af skatteyderens ægtefælle, at skatteyderen var hjemmehørende i Danmark

⁹¹ Se hertil TfS1990.560LR

Dette skal ses på baggrund af, at en skatteyder næppe kan have centrum for livsinteresser i et land, hvor han ikke har fast bolig til sin rådighed.⁹²

Efter bestemmelsens ordlyd er det afgørende, hvor skatteyderen *sædvanligvis opholder sig*. Ved afgørelsen heraf skal der iflg. pkt. 17 og 18 i kommentaren tages hensyn til ethvert ophold i de respektive stater uanset årsagen hertil. Kriteriet får herved dels en kvantitativ karakter og dels en relativ karakter, idet opholdenes omfang kan sammenlignes. I denne sammenhæng er det imidlertid væsentligt at fremhæve, at anvendelsen af dette kriterium ikke alene relaterer sig til en sammenligning af antallet af opholdsdage i de respektive stater, idet det derimod efter ordlyden er afgørende, at opholdet er *sædvanligt*. Dette indebærer for det første jf. pkt. 19, at sammenligningen må foretages over en tilstrækkelig lang periode for at gøre det muligt at vurdere, hvorvidt opholdene i de respektive lande er sædvanlige for den pågældende skatteyder,⁹³ og for det andet at udfaldet af sammenligningen ikke nødvendigvis afhænger af, hvor skatteyderen opholder sig mest inden for en given periode. Har skatteyderen således opholdt sig i ikke ubetydeligt omfang i begge stater, vil anvendelsen af art. 4, stk. 2, litra b, ikke resultere i en løsning af dobbeltdomicilkonflikten, idet opholdene i de respektive stater begge må karakteriseres som sædvanlige.⁹⁴

I retspraksis ses flere eksempler på anvendelsen af dette kriterium jf. bl.a. SKM2007.135Ø.⁹⁵ Sagen omhandlede en skatteyder, der, efter at have været bosat 27 år i Sverige, opnåede ansættelse på et dansk hospital. I forbindelse hermed blev skatteyderen dobbeltdomicileret, idet både Danmark og Sverige ville beskatte ham som fuldt skattepligtig qua bopæl. Under henvisning til oplysninger om, at skatteyderen dels bestred et fuldtidsarbejde i Danmark og dels samlevede med en elskerinde i Danmark, fastslog Landsretten, at skatteyderen sædvanligvis havde ophold i Danmark, hvorfor skatteyderen skulle anses for hjemmehørende her. Afgørelsen er ligeledes en illustration af, hvorledes kriteriet "*midtpunkt for livsinteresser*" administreres. I dommen var det således ikke muligt at afgøre, hvortil skatteyderen havde sin stærkeste personlige og økonomiske tilknytning, idet denne i Sverige dels rådede over sin hidtidige ejerbolig, hvori hans svenske samlever fortsat var bosat, og dels fortsat ejede et konsulentfirma, hvorfra ca. 40% af hans indkomst stammede, mens det om hans forhold i Danmark var oplyst, at 60% af hans indkomst stammede herfra, at han ejede et sommerhus i landet, og at han var samlevende med sin elskerinde i Danmark.

3.2.2.4. Nationalitet

Kan skatteyderens sædvanlige opholdssted ikke fastlægges, skal den pågældende skatteyder anses for hjemmehørende i den stat, i hvilken han er statsborger jf. art. 4, stk. 2, litra c. Hvorvidt skatteyderen er statsborger i et af de respektive lande afhænger af, om betingelserne for indfødsret i de pågældende landes nationale regler er opfyldt.

⁹² Se tilsvarende Michelsen, int. Skat. s. 160, Qviste, U1990B s. 461, BTR, s. 104

⁹³ Flere steder i teorien anføres, at denne periode bør strække sig over minimum et år jf. bl.a. Qviste, U 1990B449 note 44 jf. BTR s. 116

⁹⁴ Se Zimmer, s. 129 og BTR s. 116, hvor det til støtte for dette synspunkt anføres, at hvis der blot var tale om en sammenligning af antallet af opholdsdage, ville anvendelse af nationalitetskriteriet jf. litra c, alene undtagelsesvist kunne bringes i anvendelse, da der sjældent ville foreligge situationer, hvor skatteyderen opholdt sig lige mange dage i begge stater

⁹⁵ Se også LSR1982.187

4. Komparativ analyse af anvendelsen af tilknytningskriterierne

Praksis viser utvivlsomt, at bopælsvurderingen i medfør af KSL § 1, stk. 1, nr. 1 ikke entydigt er identisk med domicilvurderingen efter art. 4, stk. 2, idet der ses eksempler på, at de to vurderinger i samme sag har fået et forskelligt udfald jf. bl.a. Tfs1998.93LSR, Tfs1995.731LR og Tfs87.475LSR.⁹⁶ Uagtet denne kendsgerning viser ovenstående undersøgelse af hhv. anvendelse af KSL § 1, stk. 1, nr. 1 og art. 4, stk. 2, utvivlsomt, at de to vurderinger i væsentligt omfang tillægger ensartede momenter betydning, hvorved anvendelsen af de to relaterede regelsæt synes ensartet. I det følgende vil der blive foretaget en komparativ analyse, hvor anvendelsen af reglerne vil blive stillet op overfor hinanden for at belyse ligheder og forskelle.

4.1 Begrebet fast bolig og betydningen heraf

Ved administrationen af såvel KSL § 1, stk. 1, nr. 1, og art. 4, stk. 2, litra a, anvendes begrebet *fast bolig*, idet skatteyderens rådighed over en sådan har væsentlig betydning for fastlæggelsen af det land, hvortil skatteyderen er skattepligtig. Begge regelsæt stiller visse krav til såvel karakteren af den faste bolig som til skatteyderens dispositionsadgang over boligen for at en sådan rådighed kan statuere. En komparativ analyse af disse krav viser en overvejende ensartethed i såvel den teoretiske definition som den praktiske anvendelse, om end visse forskelle i det følgende må påpeges.

Både ved anvendelsen af KSL § 1, stk. 1, nr. 1, og art. 4, stk. 2, litra a, tillægges enhver beboelsesegnet lokalitet, hvorover skatteyderen har en *faktisk* dispositionsadgang, betydning som fast bolig. I relation til begge regelsæt indebærer dette, at der skal være tale om en permanent helårsbolig, hvori sovefaciliteter forefindes. Af dette krav følger, at sommerhuse, fritidshuse o.l. som udg.pkt. ikke har karakter af fast bolig i de to bestemmelser forstand, med mindre disse enten konkret kan sidestilles hermed eller anvendes til ikke-midlertidige formål. Fremhævelsen af skatteyderens *faktiske* dispositionsadgang betyder dernæst, at det formelle eje- eller lejeforhold ikke tillægges betydning, tilsvarende i fht. formel adresseregistrering, samt at rådighed over fast bolig ikke foreligger, såfremt den faktiske dispositionsadgang afskæres. I sidstnævnte henseende anses dette for sket, hvis boligen sælges, opsiges eller udlejes.

Den teoretiske behandling og praktiske anvendelse af begrebet *fast bolig* afdækker følgende forskelle mellem regelsættene:

- 1) Krav til udlejeperiodens udstrækning
- 2) Krav til faktisk benyttelse af boligen

⁹⁶ Ved beskrivelsen af gældende ret må det afvises, at Tfs1994.184H kan tages til indtægt for en anden betragtning. I dommen var det af afgørende betydning for skatteyderens adgang til lempelse af skatten i Danmark at fastslå, hvorvidt denne havde bopæl i USA og midlertidigt ophold i Danmark. Ved afgørelsen heraf udtalte Højesteret "*Bopælsbegrebet skal efter overenskomstens art. 2 (sml. art. 3, stk. 2, i modeloverenskomsten), fortolkes i overensstemmelse med dansk lovgivning, der må forstås bl.a. på baggrund af principperne i art. 4 i OECD's modeloverenskomst*". Disse præmisser bør dog næppe føre til, at der sættes lighedstegn mellem udtrykket *bopæl* i KSL § 1, stk. 1, nr. 1 og i art. 4, stk. 2, idet højesteret med ordet *bl.a.* viser, at bopælsbegrebet i de to bestemmelser ikke betingelsesløst er kædet sammen. Dette synspunkt støttes af, at Højesteret ikke i senere domme har gentaget omtalte præmisser. Se hertil Winther-Sørensen, Skat 3, s. 696f og SU1994.146afs. 7.4

3) Virkningen af rådighed over fast bolig

Ad 1) I relation til afdisponering ved udleje opstilles forskellige krav til udlejens omfang. Ved anvendelsen af KSL's bopælsbegreb opereres der således med en objektiv formodningsregel, hvorefter rådighed over fast bolig opgives ved 3 års uopsigelig udleje, dog med mulighed for skatteyderen for konkret at løfte bevisbyrden for en tilsvarende opgivelse ved kortere tids udlejning, mens den faste bolig i relation til art. 4, stk. 2, litra a, anses for afdisponeret allerede ved kortere tids udleje jf. SKM2002.438TSS, hvor det udtaltes, at 8 mdr. udleje normalt er tilstrækkeligt for at anse boligen for opgivet. Til illustration af denne divergens kan henvises til SKM2002.243LSR, hvor 2-2½ års udleje af skatteyderens hidtidige bolig i Danmark medførte, at denne ikke havde fast bolig til rådighed i art. 4, stk. 2, litra a's forstand, uagtet af dette var tilfældet i medfør af KSL § 1, stk. 1, nr. 1.

Ad 2) Mens den faktiske dispositionsadgang over boligen er afgørende jf. ovenfor, kræves det ikke ved anvendelsen af KSL § 1, stk. 1, nr. 1, at denne faktisk udnyttes, idet den blotte mulighed herfor er tilstrækkelig for, at rådighed over fast bolig foreligger. I modsætning hertil anføres det med bred enighed i teorien, at fast bolig i hht. art. 4, stk. 2, litra a forudsætter en faktisk anvendelse og indretning af boligen, idet der i modsat fald ikke er tale om en bolig, men blot et husrum. Uagtet denne teoretiske divergens synes de retsanvendende instanser imidlertid ikke at indrette deres praksis herefter. I praksis ses således ikke tilfælde, hvor domstolene med henvisning til manglende anvendelse har statueret bopæl i Danmark i medfør af KSL § 1, stk. 1 nr. 1, uden der samtidig rådes over fast bolig i art. 4, stk. 2, litra a's forstand jf. bl.a. TfS1994.232V, hvor skatteyderen havde rådighed over fast bolig i Danmark både i relation til KSL § 1, stk. 1, nr. 1, og art. 4, stk. 2, uagtet at den faste bolig ikke blev anvendt.

Ad 3) Retsvirkningen af at have rådighed over fast bolig afslører dernæst visse forskelle de to regelsæt imellem. Foranlediget af art. 4, stk. 2's prioriterede opstilling udskilles skatteyderens rådighed over fast bolig som en eneafgørende faktor ved fastlæggelsen af skatteyderens hoveddomicil jf. art. 4, stk. 2, litra a, mens rådighed over fast bolig i Danmark i relation til KSL § 1, stk. 1, nr. 1, derimod ikke i sig selv er tilstrækkelig til konstitueringen af bopæl, idet andre faktorer i relation til skatteyderens tilknytning til Danmark inddrages i en samlet bopælsbedømmelse. Denne forskel i reglernes vægtning af den faste bolig skal ses på baggrund af, at de to regelsæt er udformet til at varetage divergerende skønstemaer, hvilket nødvendiggør inddragelsen af forskellige vurderingsgrundlag. Da det bærende element i bopælsbedømmelsen efter KSL er skatteyderens hjemstedsvilje, må vurderingsgrundlaget nødvendigvis inddrage en række faktorer af relevans herfor, mens art. 4, stk. 2, litra a, derimod - principielt uden hensyntagen til skatteyderens intention - søger at henlægge skatteyderens hoveddomicil til det land, hvor det på baggrund af objektive faktorer findes naturligt, at beskatningsretten placeres. Virkningen af denne forskel bliver reelt, at art. 4, stk. 2, litra a, er udtryk for en objektiv vurdering af, hvorvidt skatteyderen råder over fast bolig i bestemmelsens forstand, mens anvendelsen af KSL er subjektivt ladet, idet denne baserer sig på en samlet bedømmelse af samtlige faktorer, der vidner om skatteyderens intention.

I relation til sidstnævnte betragtning må dog bemærkes, at der må forekomme tilfælde i praksis, hvor denne teoretiske diskrepans ikke fuldt ud opretholdes. Der kan ved den konkrete anvendelse af begrebet fast bolig i art. 4, stk. 2, litra a, opstå situationer, hvor det ikke uden skelen til skatteyderens subjektive forhold kan afgøres, hvorvidt rådigheden over boligen er opgivet. Dette er særligt klart, såfremt der i art. 4, stk. 2's boligbegreb indlægges et krav om faktisk anvendelse.

4.2 Subjektive tilknytningskriterier

Både afgørelsen af hvorvidt der skal konstitueres skattepligt i Danmark i medfør af KSL § 1, stk. 1 nr. 1, og hvorvidt hoveddomicil skal placeres i Danmark i medfør af en dobbeltdomicilklausul sml. art. 4, stk. 2, litra a, 2. led, er – foruden det faktum at skatteyderen har fast bolig til rådighed i Danmark – baseret på en vurdering af skatteyderens subjektive tilknytning hertil landet. Retspraksis viser i denne sammenhæng, at begge regelsæt tillægger enhver faktor, der indikerer tilknytning til Danmark, betydning i denne bedømmelse.

Uanset dette udgangspunkt viser praksis imidlertid, at de to vurderinger ikke er ens, idet der således ses eksempler på afvigende resultater i samme sag jf. bl.a. TfS1998.93LSR, hvor en skatteyder i perioden 1. jan. 1988-april 1990 var bosat i Polen for at varetage arbejde for en dansk koncern, hvori han var aktionær. Forud for sin fraflytning var han bosat i en af koncernen ejet lejlighed, i hvilken han ligeledes bosatte sig ved sin hjemkomst til Danmark. På baggrund heraf blev skatteyderen anset for at have bevaret bopæl i Danmark jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1. Da skatteyderen ligeledes havde fast bolig til rådighed i Polen, blev skatteyderen, henset til at denne dels var samlevende med sin polske ægtefælle i Polen og dels havde fast beskæftigelse i Polen, anset for at være hjemmehørende i Polen efter art. 4, stk. 2, litra a, 2. led.⁹⁷

Den illustrerede divergens er i væsentligt omfang et resultat af, at de to vurderinger ikke hviler på en identisk vægtning af de enkelte tilknytningskriterier, der indgår i bedømmelsen. Baggrunden herfor skyldes i vidt omfang de to regelsæts forskellige formål; KSL § 1, stk. 1, nr. 1, har således til formål at fastlægge skattepligt til Danmark, herunder at udstrække og fastholde Danmarks beskatningsgrundlag i et omfang, der er begrundet ved en bevaret forbindelse til Danmark, uden hensyntagen til om andre lande måtte komme til samme resultat, mens art. 4, stk. 2 har til formål at fastlægge ét – og kun ét – domicilland for dermed at kunne foretage en fordeling af beskatningsretten mhp. at undgå dobbeltbeskatning. Varetagelsen af dobbeltdomicilklausulens formål indebærer således, at dobbeltdomicilklausulen får en indbygget eksklusivitet, idet denne, i modsætning til KSL § 1, stk. 1, nr. 1, udelukker, at skatteyderen samtidig kan være hjemmehørende flere steder. Dette fører til, at der ved administrationen af art. 4, stk. 2, litra a, 2. led, foretages en eksakt afvejning af, hvortil skatteyderen har sin stærkeste tilknytning. Det er således givet, at særligt skatteyderens tilknytning til en anden stat end Danmark tillægges større betydning ved anvendelsen af art. 4, stk. 2, litra a, 2. led, end ved anvendelsen af KSL § 1, stk. 1, nr. 1, hvor udgangspunktet er, at det alene er forholdene i Danmark, der tillægges betydning, hvorfor tilknytningen til en anden stat alene inddrages af bevismæssige årsager. Sidstnævnte betragtning kan således føre til, at skattepligt i medfør af KSL § 1, stk. 1, nr. 1, foreligger qua en bevaret forbindelse til Danmark, uagtet at skatteyderen reelt har en større tilknytning til en anden stat. Bopælsbegrebet i KSL får herved et videre anvendelsesområde end domicilbegrebet i art. 4, stk. 2, litra a, 2. led.

Reglernes forskellige formål kommer dertil ligeledes til udtryk ved den bevismæssige forskel, som reglernes anvendelse undergives. Ved anvendelsen af bopælsbegrebet i KSL § 1, stk. 1, nr. 1, gælder således, at rådigheden over fast bolig i Danmark er tilstrækkelig, *med mindre* det konkret bevises, at skatteyderen har haft til hensigt at bosætte sig varigt i udlandet. Denne formulering inde-

⁹⁷ Se tilsvarende TfS1995.731LR, TfS1992.198LR, TfS1987.475LSR, TfS1987.247LSR, TfS1987.89LSR, TfS1986.552LSR

bærer, at vurderingen af skatteyderens øvrige subjektive tilknytning til Danmark undergives en lempet bevisbedømmelse for skattemyndighederne, såfremt rådighed over bolig i objektiv forstand er bevaret. Dette fører med andre ord til, at der qua nævnte formodning ikke stilles strenge bevismæssige krav for at anse tilknytningen til Danmark for bevaret. En sådan bevismæssig bedømmelse kan omvendt ikke antages at blive lagt til grund ved anvendelsen af dobbeltdomicilklausulen, hvor der jf. reglens formål må foretages en ligeværdig afvejning af skatteyderens tilknytning til de involverede lande.

Dertil kommer, at de to vurderinger reelt hviler på et forskelligt grundlag, idet administrationen af KSL § 1, stk. 1, nr. 1, er subjektivt funderet, idet skatteyderens hensigt om hjemsted i Danmark er af afgørende betydning, mens det skatteretlige domicil i medfør af art. 4, stk. 2, litra a, 2. led, fastlægges på baggrund af en objektiv vurdering af foreliggende tilknytningsfakta. Uanset denne principielle forskel viser praksis imidlertid, at skatteyderens hensigt nødvendigvis må søges bevist via tilsvarende objektive faktorer, hvormed vurderinger efter de to regelsæt nærmer sig hinanden. Dette er givetvis begrundelsen for, at der uafhængigt af den netop skitserede divergens i praksis ofte også ses sammenfald mellem de to vurderinger. Se bl.a. hertil TfS1996.51H, hvor skatteyderen blev anset for både at have bopæl i Danmark efter KSL og at være hjemmehørende i Danmark jf. art. 4, stk. 2, litra a, 2. led, uagtet at denne sammen med sin ægtefælle bosatte sig i en ejerlejlighed i England. Ved afgørelsen heraf blev der særligt henset til, at denne bevarede rådigheden over et gods i Danmark, der fortsat blev drevet for skatteyderens regning, at dennes forretningsmæssige aktiviteter udelukkende var knyttet til Danmark, hvorfra al indtægt stammede, at denne opholdt sig i Danmark i en væsentlig del af året, at denne rådede over et luksussommerhus i Danmark og at al indbo fortsat befandt sig i Danmark. Tilsvarende må det formodes, at domstolene med afgørelsen i U1982.708Ø har nået et resultat, der ville være stemmende med en vurdering efter art. 4, stk. 2, litra a, 2. led. Uanset at skatteyderen således havde bevaret rådighed over bolig i Danmark, blev skatteyderens bopæl anset for opgivet, idet skatteyderen sammen med sin familie bosatte sig i Brasilien for at varetage et fast arbejde.

4.3 Opholdskriteriet

Både ved anvendelsen af KSL § 1, stk. 1, nr. 1 og art. 4, stk. 2, tillægges oplysninger om skatteyderens sædvanlige opholdssted betydning. Ved anvendelsen af art. 4, stk. 2, litra b udskilles kriteriet som en eneførende faktor, mens kriteriet i medfør KSL § 1, stk. 1, nr. 1 alene indgår som én faktor i den samlede vurdering. Det er således givet at kriteriets betydning for det endelige resultat varierer væsentligt afhængig af, hvilket regelsæt der anvendes, og afhængig af hvilken vægtning kriteriet konkret tillægges i den samlede vurdering efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1.

Denne forskel i kriteriets selvstændige betydning kan ligeledes læses i det faktum, at opholdskriteriet i art. 4, stk. 2, litra b, principielt er uafhængig af, om skatteyderen har fast bolig til sin rådighed i de respektive lande, idet bestemmelsen ligeledes anvendes til afgørelse af dobbeltbeskatnings spørgsmål, hvor dette ikke er tilfældet, mens KSL § 1, stk. 1, nr. 1, forudsætningsvis kræver, at skatteyderen råder over bolig i Danmark.

4.4 Nationalitet

Ved anvendelsen af dobbeltdomicilklausulens sidste tilknytningskriterium i art. 4, stk. 2, litra c, fremtrækkes skatteyderens nationalitet som den eneafgørende faktor ved afgørelsen af, hvor skatteyderen skal anses for hjemmehørende. Anvendelsen af dette kriterium skal ses på baggrund af ønsket om dels at anvende et let objektivt konstaterbart kriterium, som skatteyderen kun opfylder i én stat, og dels at anvende et kriterium, der afspejler en sådan tilknytning, at det opleves som naturligt, at beskatningsretten tilfalder dette land.

I modsætning hertil består skattepligten i KSL § 1, stk. 1, nr. 1 uafhængigt af dansk statsborgerskab. Dette skal ses i sammenhæng med, at skatteyderens nationalitet principielt ikke er udtryk for, hvor skatteyderen agter at have hjemsted. Praksis er i overensstemmelse hermed, idet der ikke ses tilfælde, hvor domstolene eksplicit har tillagt statsborgerskab betydning. Uagtet dette udgangspunkt kan det imidlertid ikke afvises, at skatteyderens nationalitet har en implicit virkning på vurderingen af dennes samlede tilknytning til Danmark, idet det er givet, at tilknytningen til Danmark ofte vil være stærkere, hvis denne er opvokset i landet eller senere har opnået statsborgerskab. Denne betragtning ændrer imidlertid ikke ved det faktum, at skatteyderens nationalitet ikke i sig selv indgår som en ydre faktor i den samlede vurdering af skatteyderens forhold.

4.5 Retspolitisk vurdering

Ovenstående analyse viser, at anvendelsen af KSL § 1, stk. 1, nr. 1 og art. 4, stk. 2, litra a ikke entydigt er identiske. I det følgende vil der på baggrund af styrker og svagheder ved de to regelsæt bliver foretaget en vurdering af, hvorvidt det er ønskeligt, at de to vurderinger i højere grad er sammenfaldende?

Ved beskrivelsen af gældende ret er hensigtskriteriet det bærende element, når de retsanvendende instanser tager stilling til, om skatteyderen fortsat har bopæl i Danmark i medfør af KSL § 1, stk. 1, nr. 1. Med afsæt heri er det afgørende for bopælsvurderingen, hvorvidt skatteyderen fortsat har til hensigt at have hjemsted i Danmark eller om dennes fraflytning er ment som en definitiv opgivelse af bopæl i Danmark med fremtidigt hjemsted alene i udlandet til følge.

Konkret anvendt er det imidlertid givet, at skatteyderens hensigt alene kan konstateres med henvisning til en række objektive faktorer. På baggrund heraf anfører Jørn Qviste, at anvendelsen af det subjektivt ladede hensigtskriterium virker vildledende, idet dette slører, at den konkrete bopælsvurdering reelt foretages på baggrund af objektive konstaterbare faktorer. Ud fra retssikkerheds- og ressourceallokeringsbetragtninger gør denne derfor gældende, at bopælsbegrebet bør objektiveres og konkretiseres, således at der foretages en prioritering og en vægtning af de konkrete delelementer, som indgår i vurderingen mhp. at gøre det åbenlyst og forudseeligt for såvel skatteyderen som de retsanvendende myndigheder, hvornår betingelserne for indtræden og ophør af skattepligt er opfyldt. Ud fra disse betragtninger foreslår Jørn Qviste, at bopælsbegrebet i KSL § 1, stk. 1, nr. 1, tilpasses det internationale bopælsbegreb i art. 4, stk. 2. En sådan tilpasning af reglerne vil yderligere medvirke til at minimere antallet af dobbeltbeskatningssituationer og dertil kommer, at der, henset til at Danmarks beskatningsret – i det omfang Danmark får status

som kildeland - begrænses af det internationale bopælsbegreb, iflg. Jørn Qviste ikke er nogen fi- skal tilskyndelse til at anvende et videre bopælsbegreb i national ret.⁹⁸

Ved vurderingen af den nuværende retstilstand må det medgives Jørn Qviste, at henvisningen til skatteyderens hensigt som grundlag for bopælsvurderingen ikke ved en umiddelbar betragtning giver et retvisende billede af den bopælsvurdering, der faktisk foretages. Fra en praktisk vinkel fremstår det kunstigt og konstrueret, at man via en bedømmelse af samtlige objektive tilknytningsfaktorer antager, at der kan udfindes faktiske beviser for skatteyderens hensigt. Ud fra en retssikkerhedsbetragtning er det derfor uden videre indlysende, at begrebets klarhed vil blive stærkt forøget, hvis omtalen af disse objektive tilknytningsfaktorer skete uden "omvejen" over det umiddelbart overflødige subjektive element hensigt.

Uagtet dette synspunkt er det imidlertid væsentligt at have for øje, at der med det eksisterende bopælsbegreb varetages modsatrettede hensyn, jf. afsnit 4.2. En ændring af bopælsbegrebet kan derfor medføre vidtrækkende beskatningsretlige konsekvenser, der ikke nødvendigvis gør en fuldstændig tilpasning til det internationale bopælsbegreb ønskelig.

For det første må det bemærkes, at en tilpasning af det danske bopælsbegreb til det internationale ikke indebærer den af Jørn Qviste efterlyste objektivisering af retsreglerne, idet det internationale bopælsbegreb ikke i sig selv består af let konstaterbare og præcise kriterier. Således må det påpeges, at allerede spørgsmålet om hvorvidt skatteyderen har rådighed over fast bolig i objektiv forstand er behæftet med usikkerhed i såvel teori som praksis og dernæst må spørgsmålet om placeringen af skatteyderens centrum for livsinteresser nødvendigvis fastlægges konkret og dermed efterlade et element at skøn.

For det andet er det tvivlsomt, om det overhovedet – forudsat at der ikke foretages en fuldstændig omlægning af retstilstanden - inden for de givne rammer i KSL § 1, stk. 1, nr. 1, er muligt at lade indtræden og ophør af bopæl i Danmark være knyttet til let konstaterbare kriterier. Praksis vidner således om, at der er tale om et ganske komplekst retsområde, hvorfra det næppe er muligt uden en ændring af retstilstanden at udskille enkelte udslagsgivende elementer fra den samlede vurdering. En udmøntning af bopælsbegrebet i prioriterede objektive kriterier på bekostning af et skøn over skatteyderens samlede forhold vil uvægerligt føre til uhensigtsmæssige afgørelser, hvor visse personer, der efter gældende ret ikke anses for fuldt skattepligtige, vil blive omfattet af skattepligten som følge af, at de objektive kriterier ikke levner plads for en vurdering af de konkrete forhold og omvendt.⁹⁹ Spørgsmålet om en objektivisering af bopælsbegrebet i form af en prioriteret vægtning af relevante faktorer sml. art. 4, stk. 2, bliver herved nok så meget et politisk spørgsmål, idet en ændring af bopælsbegrebet nødvendigvis vil påvirke, hvilke subjekter der bliver genstand for beskatning i Danmark. Om end enkle regler således ud fra retssikkerhedsbetragtninger er at foretrække, må dette nødvendigvis sammenholdes med, at reglerne skal have et materielt indhold, der er accepteret i en bredere sammenhæng. I relation hertil må det derfor fastholdes, at et samlet skøn over samtlige objektive faktorer, i modsætning til en prioriteret opstilling, bedst giver mu-

⁹⁸ Qviste, U1990B.449, samme i SU1992.52, Se også Pedersen, R&R 1983 s. 167 og Thøger Nielsen, U1982B.125. Sidstnævnte betegner kritisk den nuværende retstilstand (bopælsbegrebet i bred forstand) som "*en blanketbemyndigelse til den (tilfældigvis) kompetente dommer*"

⁹⁹ Til eks. kan nævnes den situation, hvor skatteyderen i objektiv forstand har bolig til rådighed i Danmark, men har brudt med al anden tilknytning sml. U1982.708Ø

lighed for at sikre, at alene de personer, der har bevaret en reel tilknytning til Danmark omfattes af skattepligten.

For det tredje må det dernæst fremhæves, at rækkevidden af det eksisterende bopælsbegreb står og falder med anvendelse af hensigtskriteriet. Med inddragelse af hensigt i vurderingen fastsættes der et tema for den skønsvurdering, der foretages – hensigt er det, der søges bevist - hvorfor hensigtskriteriet kan siges at udgøre den ydre grænse for skattepligtens udstrækning. En tilpasning af det danske bopælsbegreb til det internationale på det område ville derfor indebære en indskrænkning af bopælsbegrebets rækkevidde og dermed af skattepligtens udstrækning, idet et skønstema baseret på en afvejning af, hvortil skatteyderen har den stærkeste tilknytning sml. art. 4, stk. 2, udelukker bopæl i Danmark i de situationer, hvor skatteyderen reelt har en stærkere tilknytning til et andet land om end denne fortsat har til hensigt at bevare et hjemsted i Danmark. Dette vil være i strid med formålet med KSL §1, stk. 1, nr. 1, jf. afsnit 4.2. ovenfor.

Uagtet denne indskrænkning må det imidlertid have for øje, at Danmarks beskatningskompetence netop i disse situationer vil blive tilsidesat i medfør af art. 4, stk. 2, litra a, 2. led, hvorfor de finansielle konsekvenser af en sådan tilpasning af reglerne vil begrænses til en manglende intern hjemmel til at udnytte en evt. sekundær beskatningsret eller kildelandsbeskatning af eks. renter jf. art. 11. Disse konsekvenser vil imidlertid kunne imødegås via en udvidelse af reglerne om begrænset skattepligt. Da et skønstema baseret på en objektiv afvejning af, hvortil skatteyderne har den stærkeste tilknytning samtidig giver et mere retvisende billede af, at bopælsvurderingen reelt beror på en bedømmelse af objektive faktorer, er det min vurdering, at bopælsbegrebet ville blive mere transparent og operationelt for såvel skatteyderne som de retsanvendende instanser, såfremt selve skønsafvejningen tilpasses art. 4, stk. 2, litra a, 2. led. En tilpasning hertil må derfor anses for ønskværdig.

5. Konklusion

Ved anvendelsen af bopælsbegrebet i KSL § 1, stk. 1, nr. 1, viser praksis med støtte i CIR nr. 135 af 04/11/1988 kap. 1, pkt. 2, at det er afgørende, om skatteyderen har til hensigt at have hjemsted i Danmark. Skatteyderens hensigt må i denne forbindelse nødvendigvis konstateres via en række ydre faktorer, idet skatteyderen formodningsvist har vilje til hjemsted på det sted, hvortil den pågældende via objektive omstændigheder er tilknyttet. Ved administrationen af bestemmelsen anlægges der derfor en samlet bedømmelse af skatteyderens forhold, i hvilken forbindelse den objektive konstaterbare boligmulighed udgør en væsentlig, men ikke eneafgørende betingelse, idet ethvert ydre tegn på skatteyderens vilje og domicilopfattelse må tages i betragtning. Bopælsbegrebet bliver herved toledet, idet det indeholder dels en objektiv rekvisit i form af fast bolig i Danmark og dels en subjektiv rekvisit i form af skatteyderens hensigt om at have hjemsted i Danmark.

Analysen af bopælsbegrebets anvendelse i praksis viser, at konstateringen af bopæl i Danmark er snævert knyttet til, hvorvidt skatteyderen har rådighed over bolig i Danmark, idet dette dels udgør en nødvendig betingelse for at anse bopæl for opretholdt og dels skaber en stærk bevismæssig formodning for, at der er bopæl i Danmark. Rådighed over fast bolig anses for at foreligge i det omfang, skatteyderen har en faktisk dispositionsret over en permanent helårsbolig, eller en bolig,

der konkret kan sidestilles hermed. Hvorvidt dette krav er opfyldt, beror iflg. praksis på en vurdering af, om boligen er egnet til normal tilværelse, hvortil det iflg. praksis kræves, at overnatning på en permanent fysisk lokalitet er mulig, og om skatteyderen har bevaret rådighed over boligen, eller om denne er opgivet som følge af salg, opsigelse eller uopsigelig udleje i 3 år jf. administrativ praksis jf. afs. 2.2.2.1.3. Ved vurderingen heraf tillægges oplysninger om formelle eje- og leje forhold ikke betydning og tilsvarende gælder i forhold til formelle registreringer, herunder adresseregistreringer, idet vurderingen af, om bolig er til skatteyderens disposition, beror på dennes reelle boligforhold. I praksis forudsættes det dog ikke, at skatteyderen benytter sig af boligen, idet den blotte mulighed herfor er tilstrækkelig for, at skatteyderen har bolig til sin rådighed.

Skatteyderens rådighed over bolig i Danmark udgør imidlertid som nævnt ikke en tilstrækkelig betingelse for, at bopæl i Danmark foreligger, idet dette afhænger af, i hvilket omfang skatteyderens øvrige tilknytning til Danmark er brudt, herunder om denne har til hensigt at opgive sin bopæl i Danmark. En stillingtagen hertil indebærer derfor iflg. praksis en vurdering af samtlige faktorer, der for skatteyderen indikerer tilknytning til Danmark. I denne forbindelse viser praksis en tendens til at lade skatteyderens familiemæssige og arbejdsmæssige relationer samt oplysninger om skatteyderens opholdsmønster have udslagsgivende betydning, mens en mere sekundær tilknytning i form af dansk bil, bankforbindelse osv. ikke tillægges selvstændig virkning og derfor alene kan siges at underbygge udfaldet af den samlede vurdering.

Bopæl i Danmark i medfør af KSL § 1, stk. 1, nr. 1, udelukker imidlertid ikke, at den pågældende skatteyder samtidig anses for fuld skattepligtig i et andet land i medfør af dette lands interne regler. For at undgå den heraf afledte dobbeltbeskatning, fordeler de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster beskatningsretten mellem Danmark og dette andet land. Dette kræver forudsætningsvis en fastlæggelse af, hvilket land der er skatteyderens hoveddomicilland hhv. kildeland, hvorfor art. 4, stk. 2, opstiller retningslinjer herfor.

Uagtet at analysen af de to bestemmelser viser, at de i overvejende grad hviler på ensartede momenter, adskiller det internationale bopælsbegreb i art. 4, stk. 2, sig imidlertid på fundamentale områder fra det nationale bopælsbegreb i KSL § 1, stk. 1, nr. 1. For det første må det således påpeges, at reglerne er udformet til at varetage forskellige formål; KSL § 1, stk. 1, nr. 1, har til formål at fastlægge, hvornår skattepligt til Danmark foreligger, mens art. 4, stk. 2 har til formål at fastlægge ét – og kun ét – domicilland. Art. 4, stk. 2's formål betinger herved en eksklusivitet, der i modsætning til KSL § 1, stk. 1, nr. 1, udelukker, at skatteyderen kan være hjemmehørende flere steder. For det andet må det fremhæves, at anvendelsen af de to regelsæt beror på forskellige skønstemaer, idet KSL § 1, stk. 1, nr. 1, søger at fastlægge bopæl på baggrund af skatteyderens hensigt, mens art. 4, stk. 2, søger at bestemme hvor skatteyderen er hjemmehørende ud fra en betragtning om, hvor dette qua skatteyderens tilknytning synes mest naturligt uafhængigt af skatteyderens intention. For det tredje gælder det endelig, at art. 4, stk. 2, er baseret på en prioriteret opstilling af de enkelte faktorer, hvorfor det, i modsætning til bopælsbegrebet i KSL § 1, stk. 1, nr. 1, principielt er udelukket at foretage en samlet vurdering af skatteyderens forhold. De her skitserede forskelle indebærer nødvendigvis en forskel i den konkrete vægning af de enkelte delelementer, hvorfor anvendelse af de to bopælsbegreber kan udmunde i forskellige resultater. På denne baggrund må derfor konkluderes, at om end det nationale bopælsbegreb i KSL § 1, stk. 1, nr. 1, og det internationale bopælsbegreb i art. 4, stk. 2, ligner hinanden og ofte også vil have et sammenfaldende udfald, er de dog ikke entydigt identiske.

På baggrund af retspolitiske overvejelser over det ønskelige i en harmonisering af de to regelsæt må det anbefales, at det nationale bopælsbegreb *delvist* tilpasses det internationale domicilbegreb. Særligt retssikkerhedsbetragtninger gør det ønskværdigt, at bopælsbegrebet – frem for det eksisterende og ikke-praktisk håndterbare hensigtskriterium - baseres på en vurdering af hvortil skatteyderen har sin stærkeste tilknytning, idet dette giver et mere retvisende billede af, at bopælsvurderingen reelt beror på en bedømmelse af objektive faktorer. En sådan ændring af begrebets bevistema må antages at resultere i et mere transparent og operationelt begreb for såvel skatteyderen som de retsanvendende instanser. En fuldstændig tilpasning af de to begreber må imidlertid afvises, da dette vil være behæftet med vidtrækkende beskatningsretlige konsekvenser, der ikke gør en sådan tilpasning ønskværdig. En udmøntning af bopælsbegrebet i prioriterede objektive kriterier på bekostning af et skøn over skatteyderens samlede forhold levner ikke plads til en nuanceret bedømmelse af skatteyderens reelle tilknytning til Danmark, hvorfor en ændring af det eksisterende bopælsbegreb uvægerligt vil påvirke begrebets materielle indhold og dermed kredsen af subjekter, der omfattes af skattepligten til Danmark.

6. Litteraturliste

Bøger og artikler:

- Bjørn, SR-skat 1990.125
Ole Bjørn, *Udvalgte afgørelser fra domstolene, landsskatteretten, skattedepartementet og Told- og Skattestyrelsen*, SR-Skat, 1990.125
- BTR
John F. Avery Jones, Charles J. Berg, Henri-Robert Depret, Maarten J. Ellis, Pierre Fontaneau, Raoul Lenz, Toshio Miyatake, Sidney I. Roberts, Claes Sandels, Jakob Strobel, David A. Ward, *Dual residence of individuals: the meaning of the expressions in the OECD Model Convention*, *The British Tax Review*, s. 15-29, 104-119
- Dam, Skatteret, speciel del
Henrik Dam, Kjeld Hemmingsen, Jacob Graff Nielsen, Finn Taksøe-Jensen, *Skatteret – speciel del*, Magnus Informatik A/S, 8. udg./1. oplag, 2008
- Gam, Grundlæggende skatteret
Henrik Gam, Henrik Dam, Kjeld Hemmingsen, Jacob Graff Nielsen, Finn Taksøe-Jensen, *Grundlæggende skatteret*, Magnus Informatik A/S, 1. Udgave/1. Oplag 2009
- Gam, Int. beskatning
Henrik Gam, Jens Holger Helbo Hansen, Knud Erik Kriegbaum, *International beskatning – en introduktion*, Forlaget Thomson, 2. Udgave/1. Oplag 2007
- Garde, forvaltningsret alm. emner
Jens Garde, Jørgen Albæk Jensen, Orla Friis Jensen, Helle Bødker Madsen, Jørgen Mathiasen og Karsten Revsbech, *Forvaltningsret almindelige emner*, Jurist- og økonomforbundets forlag, 4 udgave/1. oplag
- Germer, Folkeretten
Peter Germer, *Indledning til Folkeretten*, Jurist og Økonomforbundets forlag, 3. udgave, 2004
- Henriksen, Ufs2008.1555
Thorbjørn Henriksen, *Bopælsbegrebet "Fast bopæl" efter dobbeltbeskatningsoverenskomsterne*, Ugeskrift for Skat, Ufs2008.1555

- Hinze, U1965B.93 Jan Hinze, *Skattepligt ved udrejse til udlandet og til Grønland*, Ugeskrift for Retsvæsen, U1965B.93
- Hinze, SpO 1979 Jan Hinze, *Fraflytning til udlandet*, Skattepolitisk oversigt, 1979, årg. 35, nr. 5, s. 199-207
- Hjerrild-Nielsen, U1991B.190 Poul Erik Hjerrild-Nielsen, *Forudsætter kilde-skattelovens bopælsbegreb altid en væsentlig anvendelse af bolig?*, Ugeskrift for Retsvæsen, U1991B.190
- Koch-Nielsen, U1969B.265 Robert Koch-Nielsen, *Kildeskattelovens regler om skattepligt for personer*, Ugeskrift for Retsvæsen, U1969B.265
- Lerche, SpO 1987.202 Henrik Lerche, *Bevisbedømmelse, regel-anvendelse og omgåelse*, Skattepolitisk Oversigt, 1987.202
- Lund-Andersen, SR.2003.187 Retsformand Kjeld Lund-Andersen, Landskatteretten, *Hvem var og hvem er skattepligtige til Danmark?*, SR.2003.187
- Michelsen, RR.SM2006.126 Aage Michelsen, *Hvornår konstituerer et sommerhus bopæl i Danmark*, Revision og Regnskabsvæsen, 2006/5 SM s. 126ff
- Michelsen, U1982B.260 Aage Michelsen, *Lidt mere og anderledes om det skatteretlige domicilbegreb*, Ugeskrift for Retsvæsen, U1982B.260, 1982
- Michelsen, U1982B.287 Aage Michelsen, *Det skatteretlige domicilbegreb – kort duplik*, Ugeskrift for Retsvæsen, U1982B.287, 1982
- Michelsen, SR-skat 1994.235 Aage Michelsen, *Dansk international skatteret*, SR-skat 1994.235
- Michelsen, RR.SM.1994.159 Aage Michelsen, *Kommentarer til udvalgte afgørelser*, Revision og Regnskabsvæsen, RR.SM1994.159
- Michelsen, RR.SM.1992.59 Aage Michelsen, *Kommentarer til udvalgte afgørelser, Ophør af ubegrænset skattepligt i Danmark ved påberåbelse af dobbeltdomicil-klausul*, Revision og Regnskabsvæsen, RR.SM1992.59

Michelsen, lærebog om indkomstskat	Aage Michelsen, Steen Askholt, Jane Bolander, John Engsig, <i>Lærebog om indkomstskat</i> , Jurist- og økonomforbundets forlag, 12. Udgave/1. Oplag 2007
Michelsen, Int. skat	Aage Michelsen, <i>International Skatteret</i> , Forlaget Thomson, 3. Udgave/1. Oplag, 2003
Nielsen, U1982B.125	Thøger Nielsen, <i>Domicilbegrebet i privatret, skifteret og skatteret</i> , Ugeskrift for Retsvæsen, U1982B.15,
Nielsen, U1982B.286	Thøger Nielsen, <i>Det skatteretlige domicilbegreb – kort replik</i> , Ugeskrift for Retsvæsen, U1982B.286
Nielsen, Indkomstbeskatning II	Thøger Nielsen, <i>Indkomstbeskatning, bind II</i> , Juristforbundets forlag
Pedersen, Skatteudnyttelse	Jan Pedersen, <i>Skatteudnyttelse</i> , GADS forlag, 2. oplag, 1989.
Pedersen, Skatte- og afgiftsstrafferet	Jan Pedersen, <i>Skatte- og afgiftsstrafferet</i> , Jurist- og Økonomiforbundets forlag, 2. udgave/1. oplag, 2001
Pedersen, TfS1991.125	Bent Munch Pedersen, <i>3-årsreglen ved fraflytning</i> , Tidsskrift for Skatteret, 1991 nr. 14, s. 262-264, TfS1991.125
Pedersen, R&R 1983.167	Bent Munch Pedersen, <i>Noget mere om dobbeltdomicil</i> , Revision og Regnskabsvæsen, 1983, årg. 52, nr. 4, s. 167-169
Rasmussen, RR, 1982, nr. 12	Mogens Rasmussen, <i>Dobbeltbeskatning – en problemstilling</i> , Revision & Regnskabsvæsen, dec. 1982, nr. 12, s. 575-576
Strobel, SpO 1987.246	I A Strobel, <i>Mere om bevisbedømmelse, regelansvendelse og omgåelse</i> , Skattepolitisk oversigt, 1987.246
Tivéus, Int. Skattehandboken	Ulf Tivéus, <i>Internationella Skattehandboken</i> , Novstedt Juridik, 3. oplag
Thielsen, Lempelse af dobbeltbeskatning	Eigil Thielsen, Mogens Rasmussen, <i>Lempelse af dobbeltbeskatning</i> , A/S skattekartoteket

Qviste, U1990B.449	Jørn Qviste, <i>Bopælsbegrebet i national og international belysning</i> , Ugeskrift for Retsvæsen, U1990B.449
Qviste, SU 1992, 52	Jørn Qviste, <i>Kildeskattelovens bopælsbegreb</i> , Skat udland 1992, 52 nr. 2
Qviste, Tfs1990.158	Jørn Qviste, <i>Bopælskriteriet</i> , Tidsskrift for Skatter, 1990, nr. 4 s. 292-293, Tfs1990.158
Winther-Sørensen, Skat 1	Jan Pedersen, Kurt Siggaard, Niels Winther-Sørensen, Jakob Bundgaard, Inge Langhave Jeppesen, Malene Kerzel, Susanne Pedersen, <i>Skatteretten 1</i> , Thomson Reuters Professional A/S, 5. Udgave/1. Oplag 2009
Winther-Sørensen, Skat 3	Jan Pedersen, Niels Winther-Sørensen, Malene Kerzel, Kurt Siggaard, Jakob Bundgaard, Inge Langhave Jeppesen, Susanne Pedersen, <i>Skatteretten 3</i> , Thomson Reuters Professional A/S, 5. Udgave/1. Oplag, 2009.
Winther-Sørensen, Int. erhvervsindkomst	Niels Winther-Sørensen, <i>Beskatning af international erhvervsindkomst</i> , forlaget Thomson A/S, 1. Udgave/1. Oplag.
Winter-Sørensen, OECD's modeloverenskomst	Niels Winther-Sørensen, <i>OECD's Modeloverenskomst 2008 – med kommentarer</i> , Magnus Informatik, 3. udgave/1. oplag, 2008
Winther-Sørensen, SU 1994.146	Niels Winther-Sørensen, <i>Overenstkommstregulering af dobbeltdomicil</i> , Skat Udland, 1994 s. 146
Zimmer, Int. Inntektsskatterett	Frederik Zimmer, <i>Internasjonal inntektsskatterett</i> , Universitetsforlaget, 3. udgave

Lovgrundlag, forarbejder, lovforslag og vejledninger:

LFF 1966—12—07 nr. 126	<i>Forslag til lov om opkrævning af indkomst- og formueskat for personer m.v. (Kildeskat)</i> , Tillæg A til Folketingstidende, folketingsåret 1966-67, sp. 65ff.
LV (2010-1)	<i>Ligningsvejledning 2010-1, afsnit D.A.1.1 KSL § 1, stk. 1, nr. 1 – Bopæl.</i>
LV (2010-1)	<i>Ligningsvejledning 2010-1, afsnit D.D.2 om OECD's modeloverenskomst – art. 4.</i>

CIR nr. 135 af 04/11/1988

Cirkulære om opkrævning af indkomst- og formueskat efter kildeskatteloven, CIR nr. 135 af 04/11/1988, udstedt af Skatteministeriet.

CIR nr. 198 af 27/10/1971

Cirkulære om kildeskatteloven, CIR nr. 198 af 27/10 1971, udstedt af skatteministeriet

CIR nr. 259 af 18/12/1968

Cirkulære om kildeskatteloven, CIR nr. 259 af 18/12/1968, udstedt af skatteministeriet

Betænkning nr. 1060

Reglerne om beskatning af udenlandsk indkomst i Danmark og for ophør af skattepligten i Danmark, betænkning nr. 1060, december 1985, afgivet af det af ministeren for skatter og afgifter den 22. november 1983 nedsatte udvalg.

Redegørelse (1996)

Redegørelse fra Retssikkerhedsudvalget, udstedt af Skatteministeriet, februar 1996.

Forkortelser:

KSL:	Kildeskatteloven
SL:	Statsskatteloven
SEL:	Selskabsskatteloven
FBL:	Fondbeskatningsloven