



Domscommentar til SKM 2012.732 Ø og Landsskatterettens kendelse af 19. februar 2013 (j.nr. 12-0238468) vedrørende fuld skattepligt ved tilflytning.

Dokumentets dato	21 maj 2013
Myndighed	Departementet (Skatteministeriet)
Sagsnummer	13-0175390
Dokument type	SKAT-meddelelse
Overordnede emner	Skat
Emneord	Skat, skattepligt, tilflytning, arbejde, bopæl, Danmark, USA, lejlighed, ægtefælle, modelopgaver, 180 dages-reglen, enkeltstående, arrangement, løbende, regelmæssig, fast, kontinuerlig, varig.
Resumé	I denne domscommentar redegør Skatteministeriet for betydningen af Østre Landsrets dom offentliggjort som SKM2012.732.Ø samt beslutningen om - og betydningen af, ikke at indbringe Landsskatterettens kendelse af 19. februar 2013 (j.nr. 12-0238468).

Sagen omhandler skattepligt ved tilflytning, hvor en person efter reglerne skal have taget ophold i Danmark for at blive skattepligtig hertil. Kortvarigt ophold her i landet på grund af ferie el. lign. anses ikke for ophold i den forstand. Efter praksis kan man derfor opholde sig her i landet i op til 180 dage eller tre uafbrudte måneder indenfor en 12 måneders periode. Hvis der indenfor den nævnte periode udøves erhvervsmæssig beskæftigelse, beror det på en konkret vurdering, om opholdet mister sin karakter af ferie.

Da afgørelsen af spørgsmålet om 180-dages reglen i sagen beror på en konkret bevisbedømmelse uden vidererækkende betydning, har Skatteministeriet i overensstemmelse med udgangspunktet i Retssagsvejledningen besluttet ikke at indbringe kendelsen på dette punkt.

For så vidt angår spørgsmålet om erhvervsarbejde her i landet, er der allerede efter hidtidig praksis en række tilfælde, hvor den enkeltstående karakter af de indtægtsgivende aktiviteter her i landet medfører, at skattepligt ikke indtræder trods rådighed over en bolig her. Det gælder efter praksis besvarelse af arbejdsrelaterede e-mails og telefonopkald samt deltagelse i enkeltstående møder og enkeltstående arrangementer. I sagen havde aktiviteterne her i landet imidlertid et sådant omfang og en sådan varighed (dagslange fotosessioner), at det vurderes, at kendelsen er mere lempelig end hidtidig praksis. Dog vurderer Skatteministeriet, at kendelsen ikke medfører en sådan ændring af retstilstanden, at den kan anses for at være tilstrækkeligt principiel til, at den bør indbringes for domstolene.

Skatteministeriets beslutning om ikke at indbringe kendelsen for domstolene medfører, at der vil skulle ske genoptagelse af afgørelser, hvor personer under lignende omstændigheder som dem, der forelå i nærværende sag, er blevet anset for skattepligtige her til landet i medfør af kildeskattelovens § 7, stk. 1. Der vil blive udstedt styresignal herom, hvori det vil blive beskrevet, i hvilke tilfælde genoptagelse vil kunne ske. Kildeskatteloven § 1, stk. 1, nr. 2,

Reference(r)

Kildeskatteloven § 7, stk. 1.

Henvisning

Den Juridiske Vejledning 2013-1, afsnit C.F.1.2.2.

Skatteministeriets kommentar til SKM 2012.732 Ø og Landsskatterettens kendelse af 19. februar 2013 (j.nr. 12-0238468) - fuld skattepligt ved tilflytning, jf. kildeskattelovens § 7, stk. 1 - 180-dages-reglen og arbejde her i landet

Ved dommen i **SKM 2012.732 Ø** blev x, der arbejdede som model, frifundet for straf i en sag, hvor det underliggende skatteretlige spørgsmål var, om der ved tilflytning til Danmark var indtrådt fuld skattepligt her til landet i henhold til kildeskattelovens § 7, stk. 1. I dommen fastslog Østre Landsret bl.a., at x ikke var fuldt skattepligtig her til landet i indkomstårene 2001-2003, selv om hun efter erhvervelse af en bolig her havde udført visse erhvervsmæssige opgaver i Danmark.

Landsskatteretten havde tidligere ved kendelse af 6. december 2010 (**j.nr. 10-01229**) anset x for fuldt skattepligtig her til landet. Det blev anset for dokumenteret, at x's ophold i Danmark oversteg 180 dage inden for en 12 måneders periode, og at hun havde udført arbejde her i landet i en sådan grad, at opholdene her i forhold til kildeskattelovens § 7, stk. 1, ikke kunne anses for kortvarige ophold på grund af "*ferie eller lignende*". Efter afsigelsen af landsrettens dom genoptog Landsskatteretten efter begæring sagen. Ved kendelse af 19. februar 2013 (**j.nr. 12-0238468**) vurderede Landsskatteretten under henvisning til præmisserne i Østre Landsrets dom, at hun ikke var fuldt skattepligtig her til landet i årene 2001-2003.

Skatteministeriet har rådført sig med Kammeradvokaten og har på grundlag heraf besluttet ikke at indbringe Landsskatterettens kendelse for domstolene.

Med henblik på at tydeliggøre, hvad dette indebærer, har Skatteministeriet i samarbejde med Kammeradvokaten udarbejdet denne kommentar, der i det følgende redegør for

- (1) den konkrete sag,
- (2) baggrunden for ministeriets beslutning om ikke at indbringe Landsskatterettens kendelse for domstolene,
- (3) retsanvendelsen i den konkrete sag og
- (4) konsekvenserne for tilsvarende sager.

1. Den konkrete sag:

X og hendes ægtefælle flyttede i 1995 fra Danmark til USA, hvor hun arbejdede som model, og ægtefællen fortsatte sine studier. Ved fraflytningen ophørte skattepligten til Danmark.

Efter at ægtefællen i 2000 havde afsluttet sine studier, søgte han arbejde i Danmark og flyttede tilbage hertil. Han overtog i juli 2000 en lejet lejlighed i Danmark.

Ægteparret solgte i begyndelsen af 2001 den lejlighed, de havde boet i i USA, hvorefter hun havde en lejet lejlighed i USA frem til 2004.

Ægtefællen underskrev i juli 2002 en købsaftale vedrørende en ejendom i Danmark. X flyttede tilbage til Danmark i februar 2004 og fødte parrets fælles datter den 6. april 2004. Den 25. juni 2005 blev hun registreret i folkeregisteret i Danmark. I august 2006 flyttede hele familien tilbage til USA.

Der forelå amerikanske selvangivelser for x for perioden 1997-2000, hvorefter hun var "resident" i USA.

For 2001-2005 indgav hun selvangivelser til USA som "non-resident". I selvangivelserne for disse år var hendes adresse i USA angivet ved en amerikansk revisor og en adresse i Danmark var anført som adresse i det land, hvori hun var bosiddende.

X erkendte, at hun var fuldt skattepligtig til Danmark fra den 15. august 2004 men bestred, at hun forud for dette tidspunkt var skattepligtig hertil.

I de omstridte år, 2001-2003, havde x opholdt sig en del i Danmark hos ægtefællen, bl.a. imellem hendes opgaver som model i forskellige lande.

Landsretten lagde efter bevisførelsen til grund, at hun i de omhandlede år, 2001-2003, i perioden 21. september 2000 - 4. april 2002 havde gennemført i alt otte fotosessioner i Danmark. Heraf var de syv gennemført i perioden 21. september 2000 - 20. marts 2001. I relation til perioden fra 20. marts 2001 til udgangen af 2003, lagde landsretten altså til grund, at hun kun en enkelt dag udøvede erhvervsmæssig aktivitet i Danmark. Enkelte af de dagslange fotosessioner var udført i henhold til en tidsbegrænset samarbejdsaftale (indgået ganske lang tid før erhvervelsen af bolig i Danmark) om et begrænset antal sessioner inden for aftalens løbetid.

I straffedommen var det underliggende skatteretlige spørgsmål som nævnt, om x var blevet skattepligtig til Danmark i medfør af kildeskattelovens § 7, stk. 1, der har følgende ordlyd:

"For en person, der erhverver bopæl her i landet uden samtidig at tage ophold her, indtræder skattepligt i henhold til bestemmelsen i § 1, nr. 1, først, når han tager ophold her i landet. Som sådant ophold anses ikke kortvarigt ophold her i landet på grund af ferie eller lignende." (Fremhævet her).

Ved "kortvarigt ophold" forstås ifølge administrativ praksis som udgangspunkt uafbrudt ophold her i landet af en varighed på højst tre måneder og samlet ophold på højst 180 dage inden for et tidsrum på 12 måneder, jf. Den juridiske vejledning 2013-1, afsnit **C.F.1.2.2.**

Om 180-dages-reglen anfører landsretten i dommen navnlig:

"Der er ikke ført nærmere bevis for T1's præcise ophold i Danmark i årene 2001-2003. Det kan derfor ikke lægges til grund, at T1 har opholdt sig i Danmark i mere end 180 dage om året.

Landsretten anfører i øvrigt om x's erhvervsaktiviteter i Danmark:

Når henses til den ovenfor anførte forståelse i praksis af betydningen af erhvervsarbejde i Danmark findes den af T1 udøvede erhvervsvirksomhed ikke at være udtryk for regelmæssig fast og kontinuerlig varig erhvervsmæssig beskæftigelse her i landet, ligesom T1's ophold i Danmark ikke har været nødvendiggjort af en regelmæssig (løbende) personlig varetagelse af indtægtsgivende erhverv.

T1's erhvervsopgaver i Danmark kan derfor ikke i sig selv begrunde fuld skattepligt til Danmark i årene 2001-2003.

Videre bemærker landsrettens flertal:

*"Tiltalte T1 bevarede en lejlighed i ...3, efter at tiltalte T2 flyttede til Danmark i 2000, og der er ikke grundlag for at tilsidesætte de tiltaltes forklaringer om baggrunden herfor, herunder T1's forklaring om, at hun på dette tidspunkt af karrieremæssige grunde var nødt til at forblive i ...3. Når henses hertil og til karakteren af T1's arbejde, der muliggjorde, at hun kunne tage ophold hos T2 under besøg i Danmark, findes T1 ikke at have taget ophold i Danmark i **kildeskattelovens § 7's** forstand før 2004, uanset at hendes indkomst har været nødvendig for, at T2 kunne erhverve bolig i Danmark.*

Det ændrer ikke ved denne vurdering, at T1 i den i tiltalen omhandlede periode havde de

ovenfor omtalte erhvervsopgaver i Danmark."

I kendelsen af 19. februar 2013 (j.nr. 12-0238468) har Landsskatteretten henholdt sig til landsrettens begrundelse.

2. Baggrunden for ministeriets beslutning om ikke at indbringe Landsskatterettens kendelse for domstolene:

Ifølge Retssagsvejledningen er udgangspunktet, at Skatteministeriet ikke indbringer Landsskatterettens kendelser for domstolene, men det kan dog ske, hvis kendelsen er principiel, eller hvis særlige grunde taler for det.

Efter bevisførelsen fandt Landsskatteretten som nævnt, at x ikke havde overskredet 180-dages-reglen. Bevisbedømmelsen i civile sager er anderledes end i straffesager, jf. UfR 2011.1458 H, men da afgørelsen af dette spørgsmål beror på en konkret bevisbedømmelse uden vidererækkende betydning, har Skatteministeriet i overensstemmelse med udgangspunktet i Retssagsvejledningen besluttet ikke at indbringe kendelsen på dette punkt.

For så vidt angår x's arbejde i Danmark bemærkes:

Der blev i praksis som beskrevet i Ligningsvejledningen for de omhandlede indkomstår som udgangspunkt lagt vægt på, om ophold her i landet havde et *"overvejende"* feriemæssigt præg og ikke var nødvendiggjort af en *"regelmæssig (løbende) personlig varetagelse af indtægtsgivende erhverv, f.eks. hyppig deltagelse i eller tilsyn med ledelsen af en erhvervsvirksomhed her i landet"*. Dette blev i de dagældende ligningsvejledninger anført som et udgangspunkt, der kunne fraviges, hvis den pågældende havde væsentlige andre tilknytningsmomenter til Danmark, navnlig hvis vedkommendes husstand var bosiddende her, og der ikke var særlige momenter, der viste, at den pågældende opholdt sig her i landet "med udgangspunkt i", at vedkommende opholdt sig og var bosiddende i et andet land.

Denne praksis er gennem en række afgørelser gradvis blevet præciseret: Hvis der er erhvervet bolig her og regelmæssigt udøves erhvervsmæssige aktiviteter her i landet, udgør det et tilstrækkeligt grundlag for at anse skattepligten for indtrådt i henhold til kildeskattelovens § 7, stk. 1. I praksis er regelmæssig deltagelse i f.eks. bestyrelsesmøder i danske selskaber, som den pågældende må forvente at skulle deltage i, blevet anset for at indebære, at ophold her i landet ikke har et overvejende feriemæssigt præg, selv om antallet af årlige møder er ganske begrænset. Dette er også anført i Den juridiske vejledning, hvorefter udgangspunktet er, at enhver udøvelse af erhvervsmæssige aktiviteter her i landet medfører skattepligtens indtræden, når der er en bolig her i landet.

Der er dog også undtagelser fra udgangspunktet om, at enhver udøvelse af indtægtsgivende aktiviteter her i kombination med bolig indebærer indtræden af skattepligt. Det accepteres navnlig, at besvarelse af arbejdsrelaterede e-mails og telefonopkald i forbindelse med ophold i boligen i Danmark ikke indebærer indtræden af skattepligt, medmindre der er tale om regelmæssig, kontinuerlig erhvervsudøvelse fra den danske bolig, hvor den reelt fungerer som en fast hjemmearbejdsplads. Også deltagelse i enkeltstående møder accepteres, hvis formålet med opholdet her i landet i øvrigt er ferie eller lignende.

Derudover accepteres det, at skatteyderen kan deltage i enkeltstående erhvervsmæssige "arrangementer" (TfS 1997, 590 LSR om en operasangerinde), uden at skattepligten indtræder.

Skatteministeriet vurderer, at x's erhvervsmæssige aktiviteter efter deres karakter og tidsmæssige udstrækning kan hævdes at have lighed med en deltagelse i "enkeltstående arrangementer", som man allerede efter praksis for de pågældende indkomstår accepterede, uden at skattepligt indtræder. Skatteministeriet vurderer derfor også, at kendelsen ikke medfører en sådan ændring af retstilstanden, at den kan anses for at være tilstrækkeligt principiel til, at den bør indbringes for domstolene.

Ved denne samlede vurdering lægger Skatteministeriet navnlig vægt på:

- x havde i arbejdsmæssig henseende ingen særlig tilknytning her til landet. Hun forklarede for Østre Landsret f.eks., at hun sagtens kunne have forlangt de fotosessioner, der blev gennemført i Danmark, henlagt til New York i stedet, og
- x's opgaver havde ikke sammenhæng med en mere varig forpligtelse til at udføre indtægtsgivende aktiviteter her i landet for en enkelt eller enkelte arbejds- eller opdragsgivere, og
- hendes opgaver blev udført over et forholdsvis mindre antal dage (8) i den godt 3-årige periode, som blev vurderet, og i de sidste 33 måneder af denne periode, var der kun erhvervmæssig aktivitet i Danmark en enkelt dag. Der var derfor ikke tale om et mønster af løbende erhvervmæssige aktiviteter her i landet.

Selv om kendelsen vurderes at være mere lempelig end hidtidig praksis, har Skatteministeriet under hensyn til disse forhold besluttet ikke at indbringe landsskatteretskendelsen for domstolene.

3. Retsanvendelsen i den konkrete sag:

I præmisserne i landsrettens frifindende dom, som Landsskatteretten henholder sig til, henvises til "*den ovenfor anførte forståelse i praksis af betydningen af erhvervsarbejde i Danmark*". I dommen citerer landsretten afsnit fra Ligningsvejledningen 2002 og fra Den juridiske vejledning 2012-2. Herudover citerer landsretten afsnit fra SKATs afgørelse af 16. september 2010, som er afgørelsen i Stephen Kinnock-sagen, som er blevet offentliggjort. Bl.a. citerer landsretten følgende afsnit fra afgørelsen om mødeaktiviteter i Danmark:

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

Flertallet vurderer, at den af x udøvede erhvervsvirksomhed ikke var udtryk for "*regelmæssig fast og kontinuerlig varig erhvervmæssig beskæftigelse*" her i landet, hvilket altså er netop det udtryk, SKAT anvendte i Stephen Kinnock-afgørelsen.

Det pågældende udsagn i Stephen Kinnock-afgørelsen skal imidlertid ses i lyset af afgørelsens indhold i øvrigt. Det er i det pågældende udsagn netop de mulige konsekvenser af de konkrete møder her i landet, der kommenteres. Møderne her i landet var ikke blot ganske få, men også kortvarige. Det var desuden - set enkeltvis - møder af spontan karakter, og de havde ikke kunnet forventes, da Stephen Kinnocks arbejdsopgaver som udgangspunkt ingen særlig tilknytning havde til Danmark. Den ene gang fandt mødeaktiviteten i øvrigt sted på gennemrejse uden overnatning i boligen i Danmark. Møder af en sådan karakter har ikke på noget tidspunkt kunnet begrunde skattepligt efter kildeskattelovens § 7, stk. 1, medmindre de netop er led i et fast, kontinuerligt og varigt mønster af kortvarige og - set enkeltvis - spontane møder her i landet.

Noget andet gælder efter praksis, hvis de erhvervmæssige aktiviteter har sammenhæng med en forventelig arbejds- eller erhvervmæssig tilknytning her til landet. I så fald medfører aktiviteterne efter fast praksis skattepligtens indtræden - også selv om de pågældende aktiviteter finder sted i løbet af forholdsvis få dage hvert år.

Skatteministeriet tager begrundelsen i den frifindende dom som udtryk for, at landsretten har ment, at der, for at opholdet ikke længere har feriemæssig karakter, kræves en "*regelmæssig fast og kontinuerlig varig erhvervmæssig*" beskæftigelse her i landet eller varetagelse af indtægtsgivende erhverv her i landet.

Det har dog aldrig i praksis været angivet som et generelt set afgørende kriterium for skattepligtens indtræden, om de erhvervsmæssige aktiviteter på en og samme tid må anses for "regelmæssige", "faste", "kontinuerlige" og "varige", og selv om dette er relevante momenter ved bedømmelsen af, om skattepligten er indtrådt, kan også aktiviteter, der ikke naturligt kan hævdes at opfylde alle disse krav, efter omstændighederne medføre skattepligtens indtræden. Eksempelvis er 4 ugers arbejde hos en dansk arbejdsgiver i en sommerferie i praksis blevet anset for at medføre indtræden af skattepligt, jf. SKM 2002.252 LR, selv om det er klart, at der i så fald ikke er tale om "varige" indtægtsgivende aktiviteter her i landet. Det er derfor efter praksis en mere konkret vurdering, der afgør, om de erhvervsmæssige aktiviteter er udtryk for en sådan erhvervsmæssig tilknytning her til landet - således at opholdene i forbindelse hermed ikke kan anses for "ferie eller lignende" - at skattepligten indtræder. I den henseende vil det altså kunne være tilstrækkeligt med ganske få dages udøvelse af indtægtsgivende aktiviteter her i landet.

Samme forståelse af rækkevidden af Stephen Kinnock-afgørelsen er lagt til grund af Skatterådet i SKM 2013.76 SR.

Da Skatteministeriet af de grunde, der er anført ovenfor i punkt 2, accepterer kendelsens resultat, kan den omstændighed, at den er baseret på anvendelsen af et generelt kriterium, som Skatteministeriet ikke finder, at der er dækning for, ikke begrunde en indbringelse for domstolene.

4. Konsekvenser for retstilstanden/genoptagelse af tilsvarende sager:

Der er allerede efter hidtidig praksis en række tilfælde, hvor den enkeltstående karakter af de indtægtsgivende aktiviteter her i landet medfører, at skattepligt ikke indtræder trods rådighed over en bolig her. Det gælder efter praksis som nævnt besvarelse af arbejdsrelaterede e-mails og telefonopkald samt deltagelse i enkeltstående møder og enkeltstående arrangementer. X's aktiviteter her i landet havde imidlertid et sådant omfang og en sådan varighed (dagslange fotosessioner), at det vurderes, at kendelsen er mere lempelig end hidtidig praksis.

Skatteministeriets beslutning om ikke at indbringe kendelsen for domstolene medfører, at der vil skulle ske genoptagelse af eventuelle afgørelser, hvor personer under lignende omstændigheder som dem, der forelå i sagen vedrørende x, er blevet anset for skattepligtige her til landet i medfør af kildeskattelovens § 7, stk. 1. Der vil blive udstedt styresignal herom, hvori det vil blive beskrevet, i hvilke tilfælde genoptagelse vil kunne ske.

Grundlæggende vil det være afgørende, om der foreligger tilfælde, hvor de indtægtsgivende aktiviteter her i landet må anses for flere, men hver især enkeltstående aktiviteter, der ikke er udtryk for et fast mønster i relation til udførelse af sådanne aktiviteter i Danmark.

Genoptagelse vil derfor forudsætte, at de erhvervsmæssige aktiviteter her i landet er blevet udøvet i et ganske begrænset omfang. Hvis der f.eks. over en længere årrække udøves aktiviteter her i landet i 5 dage eller derover i hver periode af 12-måneders varighed, vil der være et mønster af indtægtsgivende aktiviteter her i landet, hvilket indebærer, at man ikke kan hævde, at der er tale om "enkeltstående" arbejdsopgaver/erhvervsaktiviteter her i landet.

Genoptagelse vil også forudsætte, at aktiviteterne her i landet ikke er udøvet på et varigt eller kontinuerligt grundlag, herunder fordi der fast har været tale om en enkelt eller enkelte arbejds- eller opdragsgiver(e). Også i så fald vil det være udelukket at betragte aktiviteterne her i landet som "enkeltstående".

Personer, hvis indtægtsgivende aktiviteter specifikt eller i væsentligt omfang er rettet mod Danmark - i modsætning til x, der som nævnt i arbejdsmæssig henseende ingen særlig tilknytning havde til Danmark - vil heller ikke befinde sig i en lignende situation. Når de indtægtsgivende aktiviteter her - selv om de ikke kræver andet end en begrænset fysisk tilstedeværelse i Danmark - retter sig specifikt eller i væsentligt omfang mod netop Danmark, er aktiviteterne her i landet ikke af enkeltstående karakter, selv om de - bedømt på antal erhvervsmæssigt betingede opholdsdage her i landet - er af begrænset omfang.