

# Kommentarer til udvalgte afgørelser - Tilflytning og fuld skattepligt: hvad ligner egentlig ferie? (SKM2017.180.LSR)

Af professor, ph.d. Anders Nørgaard Laursen, Juridisk Institut, Aarhus Universitet

## 1. Indledning

Den berømte amerikanske fysiker og nobelprismodtager Richard Feynman tilskrives ofte følgende citat om kvantemekanik: *“If you think you understand quantum mechanics, you don't understand quantum mechanics”*. Når man beskæftiger sig med kildeskattelovens regler om subjektiv skattepligt, fristes man – uden nogen sammenligning i øvrigt – til en omskrivning: “Hvis du tror, du forstår kildeskattelovens tilflytningsregler, så har du ikke forstået kildeskattelovens tilflytningsregler”.

Udgangspunktet er for så vidt simpelt nok. Ved tilflytning her til landet indtræder en skatteyder i fuld dansk skattepligt i det omfang, skatteyderen får bopæl her i landet, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1, og tager ophold her i landet, jf. KSL § 7, stk. 1. Bopæl her i landet, hvorved efter praksis forstås rådighed over en helårsbolig(1) her i landet, er således en nødvendig, men ikke en tilstrækkelig betingelse. Først når skatteyderen tager ophold her i landet, er betingelserne til indtræden i fuld dansk skattepligt opfyldt. Som sådant ophold anses ikke kortvarigt ophold her i landet på grund af ferie eller lignende, jf. KSL § 7, stk. 1, sidste pkt.

Hvad der skal forstås ved ordene “kortvarigt ophold” synes i reglen ikke at give anledning til tvivl, om end der naturligvis kan være praktiske såvel som bevismæssige vanskeligheder forbundet med opgørelsen af længden af skatteyderens ophold. Efter praksis går grænsen for, hvornår et ophold ikke længere kan anses for kortvarigt, ved et uafbrudt ophold her i landet på mere end tre måneder eller samlede ophold her i landet på mere end 180 dage inden for et tidsrum af 1 år.(2)

Langt større fortolkningstvivl knytter sig derimod til betydningen af ordene “ferie eller lignende”, som er omdrejningspunktet for SKM2017.180.LSR og derfor også for denne artikel.

En i den forbindelse afledt problemstilling er, om der kan sluttes modsætningsvis fra begrebet, således at ethvert ophold her i landet, som ikke har karakter af “ferie eller lignende” – uanset opholdets længde – medfører indtræden i fuld skattepligt. Hvad angår spørgsmålet om denne modsætningslutning, har praksis forskudt sig som en følge af “Stephen Kinnock-sagen”(3) samt sagskomplekset vedr. fotomodellen Camilla Vest, jf. SKM2012.732.ØLR(4) og den efterfølgende (utrykte) landsskatteretskendelse j. nr. 12-0238468.(5) Som et direkte resultat af disse sager blev der udsendt et styresignal, hvor der blev redegjort for praksis på området, og hvor den såkaldte “10-dages regel” blev introduceret, jf. SKM2013.715.SKAT.(6)

Redegørelsen for praksis i SKM2013.715.SKAT omhandlede tillige afgrænsningen af begrebet “ferie eller lignende”. Det fremgår, at hvis skatteyderen varetager et indtægtsgivende erhverv under opholdet her i landet, indtræder skattepligten som udgangspunkt, fordi et sådant ophold ikke er et “kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende”. Begrebet “indtægtsgivende erhverv” (eller sproglige variationer heraf, eksempelvis “erhvervsmæssig beskæftigelse”, som anvendes i SKM2017.180.LSR) står som sådan i modsætning til begrebet “ferie eller lignende”. Ud fra en sædvanlig sproglig forståelse af begreberne forekommer dette ikke overraskende.

Det interessante er herefter begrebernes nærmere indhold, hvilket SKM2017.180.LSR bidrager til forståelsen af.

## 2. SKM2017.180.LSR

### 2.1 Faktum

Skatteyderen var i 2009 fraflyttet Danmark til “Land Y1” sammen med sin familie for at varetage en stilling som professor på et lokalt universitet (G1). Ved fraflytningen ophørte den fulde danske skattepligt for hele familien. På fraflytningstidspunktet var skatteyderen ansat ved et dansk universitet (G2), fra hvilken stilling han blev bevilliget orlov. Denne orlov udløb i 2014, hvormed skatteyderens ansættelse ved G2 ophørte.

I 2012 flyttede skatteyderens ægtefælle med familiens børn tilbage til Danmark, mens skatteyderen fortsat blev boende i Land Y1 i en lejlighed og varetog stillingen som professor ved G1. I weekender og i ferier ville han dog opholde sig hos familien i Danmark. Det var om disse ophold oplyst, at skatteyderen ikke ville have ophold i Danmark, som oversteg 180 dage i en 12 måneders periode eller 3 måneder i træk. Det fremgik endvidere, at skatteyderen ikke ville arbejde under disse ophold, men dog lejlighedsvis ville besvare mails mv. vedrørende arbejdet i Land Y1.

Om skatteyderens arbejde som professor var det oplyst, at han brugte omkring 25 pct. af sin arbejdstid på forskning, og at han løbende havde 10 aktive forskningsprojekter.

I 2014 var skatteyderen blevet involveret i to forskningsprojekter, som begge var finansierede fra Danmark; det ene af en forskningsfond det andet af et forskningsråd.

Hvad angik det første projekt, var der tale om en bevilling, som direkte var tilgået skatteyderen. Bevillingen skulle anvendes til datakøb, aflønning af forskningsassistenter, rejser, konferencer, uddannelse af en ph.d.-studerende ved G2 i Danmark og andet. Projektet var bevillingsmæssigt forankret ved G2 i Danmark, dvs. ved skatteyderens tidligere arbejdsgiver. Det fremgik dog, at skatteyderen ikke ville modtage selvstændig aflønning vedrørende projektet, og han ville udføre sin forskning på G1 i Land Y1. Skatteyderen ville ikke have rådighed over et kontor eller en arbejdsplads på G2. De øvrige forskere, der deltog i projektet, var tilknyttet forskningsinstitutioner i andre lande end Danmark. Det var i bevillingen forudsat, at skatteyderen skulle ansættes ved G2, hvorfor bevillingen også indeholdt lønmidler. Idet skatteyderen ikke ønskede at fratæde sin stilling ved G1, blev bevillingen ændret, således at ansættelse ved G2 ikke var en betingelse, og bevillingen blev justeret, således at der alligevel ikke blev afsat midler til aflønning af skatteyderen.

Det andet projekt var et fælles forskningsprojekt mellem G2 i Danmark og G1. Som sådan var der ikke tale om en personlig bevilling givet til skatteyderen, men han ville være ansvarlig for G1's del af forskningsprojektet. Alt skatteyderens arbejde ville blive udført i Land Y1. Der ville ikke blive etableret et kundeforhold mellem G2 og G1. De to institutioner ville have ansvaret for hver sin del af projektet, hvor skatteyderen som nævnt alene ville være projektansvarlig for G1's del. Skatteyderen ville derfor ikke have indtægt fra den del af projektet, der var forankret på G2, men ville dog være involveret i koordineringen mellem G2 og G1. Dette koordineringsarbejde ville foregå via Skype fra G1.

## 2.2 Sagens afgørelse

Grundet det faktum, at skatteyderen i medfør af forskningsprojekterne nu ville deltage i aktiviteter i Danmark, som lå ud over de hidtidige ferier og weekender med familien i Danmark, havde skatteyderen anmodet om et bindende svar på fem spørgsmål:

1. Kan Skatterådet bekræfte, at spørger ikke er blevet fuldt skattepligtig til Danmark i forbindelse med ægtefællens tilflytning den 1. januar 2012 under de beskrevne forhold?
2. Kan Skatterådet bekræfte, at spørgers deltagelse i møder som beskrevet ikke kan karakteriseres som erhvervsmæssig beskæftigelse, der kan medføre skattepligt efter KSL § 7, stk. 1?
3. Kan Skatterådet bekræfte, at spørgers deltagelse i receptioner, foredrag, konferencer, interviews og lignende ikke kan karakteriseres som erhvervsmæssig beskæftigelse, der kan medføre skattepligt efter KSL § 7, stk. 1?
4. Kan Skatterådet bekræfte, at spørgers vejledning af ph.d.-studerende som beskrevet ikke kan karakteriseres som erhvervsmæssig beskæftigelse, der kan medføre skattepligt efter KSL § 7, stk. 1?
5. Hvis Skatterådet ikke kan svare bekræftende på spørgsmål 2, 3 og 4, kan Skatterådet da bekræfte, at hvis det samlede antal arbejdsdage ikke overstiger 10 dage i en 12 måneders periode, vil det ikke få betydning for spørgers skattepligt?

Det blev lagt til grund, at skatteyderen havde rådighed over en bopæl her i landet i form af huset, hvor familien boede. Afgørende for indtræden i fuld dansk skattepligt var derfor opholdsbetingelsen i KSL § 7, stk. 1, herunder om skatteyderens ophold kunne karakteriseres som ferie eller lignende, jf. spørgsmål 1-4. Var der ikke tale om ophold af en sådan karakter, var spørgsmålet dernæst om 10-dages reglens eventuelle anvendelse i den konkrete sag, jf. spørgsmål 5.

Skatterådet tiltrådte i sagen SKATs indstilling til samtlige spørgsmål og besvarede således spørgsmål 1 med ja og spørgsmål 2-5 med nej. Skatterådets afgørelse er offentliggjort som SKM2015.656.SR

Skatteyderen påklagede herefter afgørelsen vedr. spørgsmål 2-5 til Landsskatteretten, jf. SKM2017.180.LSR, som gav skatteyderen medhold for så vidt angik spørgsmål 2-4. Følgelig bortfaldt spørgsmål 5.

Det bemærkes, at Landsskatteretten behandlede spørgsmål 2-4 samlet, og der blev således ikke taget stilling til hver enkelt spørgsmål for sig.

## 3. Kommentarer

### 3.1 Landsskatterettes kendelse

Som nævnt var anmodningen om det bindende svar motiveret af, at skatteyderen i fremtiden havde til hensigt at deltage i aktiviteter i Danmark, som lå ud over blot at holde ferier og weekender med familien i Danmark. Nærmere bestemt var der tale om tre forskellige typer af aktiviteter. Anmodningen om det bindende svar var stillet, så der specifikt blev spurgt til betydningen af hver af disse aktiviteter, jf. spørgsmål 2-4.

Spørgsmål 2 vedrørte skatteyderens deltagelse i møder. Herom fremgik det, at møderne ikke var en del af skatteyderens arbejde på G1, og at han ikke ville blive aflønnet for deltagelsen i disse møder. Der ville fortrinsvis være tale om møder med erhvervsorganisationer, som ville have interesse i at udbrede den viden, som skatteyderen havde opnået via sin forskning, til deres medlemmer. Det blev understreget, at der ikke var faste aftaler om

en bestemt møderække, og at skatteyderen hverken ville modtage løn eller honorar for mødedage i Danmark.

Spørgsmål 3 vedrørte skatteyderens deltagelse i receptioner, foredrag, konferencer, interviews og lignende. Skatteyderen forklarede, at også disse arrangementer ville være ulønnede og omfanget ville være begrænset. Arrangementerne ville ikke være foranlediget af et ansættelsesforhold eller et kontraktligt engagement, hvorfra skatteyderen ville modtage et vederlag. For så vidt angik foredragene, var det supplerende oplyst, at disse var afholdt af skatteyderen i hans egenskab af ekspert.

Spørgsmål 4 vedrørte skatteyderens mulighed for at vejlede en ph.d.-studerende. Den ph.d.-studerende ville være en del af forskningsprojektet støttet af forskningsrådet, der som sådan finansierede uddannelsen af ph.d.-studerende ved G2 i Danmark. Skatteyderen ville ikke modtage løn for sin vejledning af den ph.d.-studerende.

Spørgsmål 2-4 var alle formuleret således, at Skatterådet skulle svare på, om de påtænkte aktiviteter kunne karakteriseres som erhvervsmæssig beskæftigelse, eller om der var tale om aktiviteter, der kunne karakteriseres som "ferie eller lignende", jf. KSL § 7, stk. 1. I forlængelse heraf spurgte skatteyderen som spørgsmål 5, om 10-dages reglen ville finde anvendelse, såfremt Skatterådet havde fundet, at en eller flere af skatteyderens aktiviteter, jf. spørgsmål 2-4, ikke havde karakter af ferie eller lignende.

Landsskatteretten afgjorde sagen til skatteyderens fordel med følgende begrundelse:(7)

*"Det fremgår af sagens oplysninger vedrørende projektet [...], at projektet er finansieret af [Fonden], og at [skatteyderen] er projektansvarlig fra G1.*

*Endvidere er [skatteyderen] tilknyttet forskningsprojektet "[...]", som er administreret af G2 og finansieret af [...].*

*[skatteyderen] er ikke ansat på G2, og modtager ikke løn derfra. Efter det oplyste vil [skatteyderens] arbejde [...] udelukkende foregå uden for Danmark. [skatteyderens] øvrige arbejde for G1 vil også foregå uden for Danmark.*

*De aktiviteter, som [skatteyderen] i Danmark vil deltage i, vil omfatte møder, foredrag, interviews, receptioner, konferencer samt ph.d.-vejledning af én ph.d.-studerende.*

*Det er oplyst, at samtlige af [skatteyderens] aktiviteter i Danmark vil være enkeltstående og ulønnede opgaver, der ikke vedrører [skatteyderens] arbejde for G1, men udelukkende udføres på frivillig basis, og at aktiviteterne vil være af begrænset omfang og af uregelmæssig karakter.*

*[Skatteyderen] har under de konkrete omstændigheder ikke nogen påviselig*

*økonomisk interesse i de pågældende aktiviteter, hvorfor [skatteyderens] deltagelse i de pågældende aktiviteter ikke kan anses for at udgøre erhvervsmæssig beskæftigelse i relation til KSL § 7, stk. 1.*

*[Skatteyderen] kan derfor ikke under de pågældende omstændigheder anses for efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1, jf. § 7, stk. 1, at blive fuldt skattepligtig til Danmark."*

Idet Landsskatteretten således ændrede Skatterådets afgørelse vedr. spørgsmål 2-4 til skatteyderens fordel, var det ufornuddent at tage stilling til 10-dages reglens anvendelse, jf. spørgsmål 5.

### 3.2 Ferie eller lignende efter SKM2017.180.LSR

Som allerede nævnt indledningsvis står begrebet "ferie eller lignende" i KSL § 7, stk. 1, i modsætning til begrebet "erhvervsmæssig beskæftigelse". Udover en person erhvervsmæssig beskæftigelse her i landet, og har personen samtidig rådighed over en helårsbolig her i landet, indtræder den pågældende i fuld dansk skattepligt (dog afhængig af 10-dages reglens eventuelle anvendelse

i den konkrete situation). Dette er fuldt på linje med det, der angives i såvel SKM2013.715.SKAT som i Den juridiske vejledning 2017-1 C.F.1.2.2.

Det centrale i kendelsen er således sondringen mellem på den ene side ferie og lignende og på den anden side erhvervsmæssig beskæftigelse.

Ved vurderingen af, om der var tale om erhvervsmæssig beskæftigelse, lagde Landsskatteretten vægt på dels karakteren af skatteyderens aktiviteter her i landet, dels skatteyderens (manglende) økonomiske interesser i de pågældende arrangementer.

Hvad angik karakteren af aktiviteterne, var det tilsyneladende af afgørende betydning, at aktiviteterne i Danmark var enkeltstående og ulønnede opgaver, som ikke stod i direkte forbindelse med skatteyderens arbejde for hans arbejdsgiver (G1). Der var ifølge Landsskatteretten tale om aktiviteter, som *“udelukkende udføres på frivillig basis, og at aktiviteterne vil være af begrænset omfang og af uregelmæssig karakter”*. Det antydes hermed, at såfremt skatteyderen havde udført de pågældende opgaver for sin arbejdsgiver, ville situationen givetvis være bedømt som erhvervsmæssig beskæftigelse, hvilket der vel næppe er noget opsigtsvækkende i. Dette ses også derved, at Landsskatteretten betoner, at der var tale om aktiviteter, der blev udført *“udelukkende på frivillig basis”* og altså dermed ikke som følge af en arbejdsforpligtelse overfor hverken G1 eller andre, herunder de fonde mv., som havde finansieret forskningsprojekterne. Hvis skatteyderen på *“ufrivillig basis”* – dvs. som en forpligtelse i henhold til enten et ansættelsesforhold eller en forskningsbevilling – havde udført de i sagen omhandlede aktiviteter her i landet, ville det vel ikke være rimeligt at betegne aktiviteten som ferie eller lignende.

Det kunne i forlængelse heraf overvejes – hvilket synspunkt SKAT havde forfægtet i sin udtalelse til Skatteankestyrelsens indstilling til Landsskatteretten – om det ikke ligger mere eller mindre implicit i arbejdet som forsker og professor, at man fremlægger sine forskningsresultater eller på anden måde deltager i møder mv., der har forbindelse til forskningen, og at dette arbejde er naturligt forbundet med og integreret i arbejdet som professor og forsker. Endvidere kunne det dermed hævdes, at den løn, som skatteyderen oppebar fra sin arbejdsgiver (G1), vel i et eller andet omfang stod i forbindelse med aktiviteterne her i landet i form af møder, konferencer, vejledning mv. Det var vel alene i medfør af skatteyderens ekspertviden på området samt hans stilling som professor og forsker, der muliggjorde de pågældende aktiviteter. Skatteyderens repræsentant havde på sin side afvist dette med henvisning til, at en sådan fortolkning ville forudsætte et *“udvidet arbejdsbegreb”*, som tilsyneladende kun ville være gældende for forskere, men ikke for andre erhvervsgrupper, hvor dette ville være relevant, så som eksempelvis kunstnere og sportsfolk.(8)

Landsskatteretten gav som nævnt skatteyderen medhold med henvisning til dels den manglende økonomiske interesse i aktiviteterne her i landet, dels aktiviteternes sporadiske og enkeltstående karakter. Sammenholdes afgørelsen på dette punkt med Landsskatterettens egen praksis, jf. SKM2014.717.LSR, som skal omtales straks nedenfor, er dette ikke overraskende. Endvidere må det hævdes, at Landsskatterettens betoning af aktiviteternes *“spadiske og enkeltstående karakter”*, igen når sammenlignes med SKM2014.717.LSR, enten er helt unødvendig eller alternativt udtryk for, at Landsskatteretten bevidst har varslet om en fremtidig skærpelse af sin egen praksis.

I landsskatteretskendelsen SKM2014.717.LSR(9) havde en internationalt anerkendt musiker i 2004 erhvervet en ejendom her i landet i sameje med sine forældre (70/30), som udgjorde en bolig for skatteyderen i kildeskattelovens forstand. Han havde i 2004 og

igen i 2011 anmodet SKAT om et bindende svar om, hvorvidt han var indtrådt i fuld dansk skattepligt, hvilket SKAT i begge tilfælde havde bekræftet ikke var tilfældet. Efterfølgende i 2012 traf SKAT ved skatteansættelsen imidlertid afgørelse om, at skatteyderen fra og med 2006 var fuldt skattepligtig til Danmark.(10) Blandt de centrale stridspunkter i sagen var, om skatteyderens ophold havde karakter af ferie eller lignende, selvom det kunne lægges til grund, at han ikke (i nævneværdigt omfang) gav koncerter her i landet. Koncerter blev afholdt i udlandet, ligesom forberedelsen heraf også foregik i udlandet. Der var enighed om, at skatteyderens ophold her i landet måtte anses for *“kortvarigt”*, men at opholdet androg mellem 100-150 dage om året, hvor skatteyderen dagligt øvede sig på sin violin.(11) Landsskatteretten gav skatteyderen medhold i, at hans ophold her i landet kunne anses for ferie eller lignende. Landsskatteretten henviste til, at skatteyderens *“nødvendige vedligeholdelse af sine musikalske færdigheder under ophold her i landet ikke kan anses for regelmæssig varetagelse af løbende, indtægtsgivende arbejde”*.

Praksis på området synes herefter at kunne sammenfattes sådan, at et ophold kun kan betragtes som varetagelse af indtægtsgivende erhverv, hvis der kan påvises en særdeles direkte og nær forbindelse mellem skatteyderens aktivitet her i landet og erhvervelsen af skattepligtig indkomst. Selvom aktiviteten her i landet er en forudsætning for selve indkomsterhvervelsen, jf. SKM2014.717.LSR eller kun er mulig grundet skatteyderens stilling (som professor og forsker), jf. SKM2017.180.LSR, er der ikke tale om en tilstrækkelig direkte og nær forbindelse mellem aktiviteten og indkomstskaelsen til, at opholdet mister sin karakter af ferie eller lignende. I fravær af en sådan forbindelse må det også – navnlig når henses til, at skatteyderen i SKM2014.717.LSR *“vedligeholdte sine musikalske færdigheder”* her i landet i mellem 100-150 dage om året – være uden betydning, om aktiviteterne her i landet kan anses for *“sporadiske og af enkeltstående karakter”*. Der kan derfor næppe lægges for megen vægt på Landsskatterettens præmisser i SKM2017.180.LSR på dette punkt – med mindre der som nævnt er tale om et temmelig implicit varsel om en fremtidig praksisændring.

Det fremgår også af begge de nævnte landsskatteretskendelse, at det er SKAT, som skal løfte bevisbyrden for den direkte forbindelse mellem den pågældende aktivitet og indkomsterhvervelsen. Som det turde fremgå af såvel SKM2014.717.LSR som SKM2017.180.LSR, er der tale om en bevisbyrde, som er særdeles vanskelig at løfte. En del af forklaringen på, hvorfor det er så vanskeligt at løfte denne bevisbyrde, må findes i den måde, hvorpå Landsskatteretten sonderer mellem begrebet *“ferie eller lignende”* og *“indtægtsgivende erhverv”*. Der skal redegøres nærmere for dette synspunkt i det følgende afsnit.

### 3.3 Hvad ligner ferie?

Udgangspunktet for enhver lovfortolkning er som bekendt lovens ordlyd, og som fremhævet adskillige gange på de foregående sider er det afgørende efter ordlyden af KSL § 7, stk. 1, sidste punktum, om et ophold har karakter af ferie eller lignende.

Som nævnt indledningsvis i afsnit 1 blev der efter sagerne om Stephen Kinnock og Camilla Vest udsendt styresignalet SKM2013.715. SKAT, som siden blev indarbejdet i Den juridiske vejledning (nu 2017-1 C.F.1.2.2). I styresignalet blev der redegjort for den hidtidige praksis på området samt for, hvordan området efter Skatteministeriets opfattelse skulle administreres i fremtiden. Af styresignalet fremgik bl.a. følgende passus om begrebet ferie eller lignende:

*“Hvis personen varetager et indtægtsgivende erhverv under opholdet her i landet, indtræder skattepligten som udgangspunkt,*

*fordi et sådant ophold ikke er et "kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende".*

Med styresignalet – og i overensstemmelse med en almindelig sproglig forståelse af KSL § 7, stk. 1 – blev der således etableret en dikotomi; skatteyderens aktiviteter her i landet kan enten karakteriseres som "ferie eller lignende" eller som varetagelse af "indtægtsgivende erhverv". Der eksisterer kun de to muligheder. Den nærmere afgrænsning mellem de to begreber måtte foretages i praksis.

Hvad der er interessant ved den efterfølgende praksis, jf. SKM2014.717.LSR og nu SKM2017.180.LSR, er, at udgangspunktet for retsanvendelsen synes at være en fortolkning af begrebet "indtægtsgivende erhverv" og ikke af begrebet "ferie eller lignende". Hvis skatteyderen udøver en given aktivitet under sit ophold her i landet, som ikke kan anses for at være varetagelse af et indtægtsgivende erhverv, er konsekvensen af den etablerede dikotomi derfor, at skatteyderens ophold pr. definition har karakter af ferie eller lignende. Begrebet "ferie eller lignende" bliver dermed residual i forhold til begrebet "indtægtsgivende erhverv".(12)

Man kan naturligvis stille spørgsmålet, om det ikke er ligegyldigt, om det ene eller det andet er udgangspunktet for fortolkningen, når der kun eksisterer to muligheder. Af to årsager synes dette imidlertid ikke at være tilfældet.

For det første er det ikke ligegyldigt, fordi Landsskatteretten har lagt sig fast på en temmelig indskrænkende fortolkning af begrebet "indtægtsgivende erhverv". Som beskrevet i afsnit 3.2. kan skatteyderens aktivitet her i landet efter praksis kun betragtes som varetagelse af indtægtsgivende erhverv, hvis der kan påvises en direkte og nær forbindelse mellem skatteyderens aktivitet her i landet og indkomsterhvervelsen. Al anden aktivitet, som ikke betragtes som sådan, bliver omfattet af residualbegrebet "ferie eller lignende".

Dette forhold må sammenholdes med, at det for det andet er fastslået i praksis, at bevisbyrden for, at skatteyderens aktiviteter under opholdet her i landet kan karakteriseres som varetagelse af

indtægtsgivende erhverv, påhviler SKAT. Den fortolkning af begrebet, som Landsskatteretten har fastlagt, gør det som nævnt særdeles vanskeligt for SKAT at løfte bevisbyrden herfor.

Disse to forhold bevirker tilsammen, at den af Landsskatteretten etablerede praksis vedr. ordlyden af KSL § 7, stk. 1, og dermed af begrebet "ferie eller lignende" synes endog meget vanskelig at forene med en sædvanlig sproglig forståelse af ordene. De fleste har vel en nogenlunde fast forståelse for, hvad det vil sige at holde ferie. Men hvad ligner egentlig ferie?

Efter SKM2014.717.LSR kan det konstateres, at daglig vedligeholdelse af musikalske evner, som udgør skatteyderens indkomstgrundlag, ligner ferie.

Efter SKM2017.180.LSR kan det konstateres, at deltagelse i møder, receptioner, konferencer mv., at holde foredrag, give interviews mv. og tilmed at vejlede en ph.d.-studerende, ligner ferie. Det er i den forbindelse tilsyneladende helt underordnet, at alle disse aktiviteter alene udføres, fordi skatteyderen har en betydelig ekspertviden på området og til daglig bestrider en stilling som professor og forsker. Det er endvidere også underordnet, at skatteyderen påtænker at udføre alle disse aktiviteter under sit ophold her i landet samt i øvrigt sporadisk besvare arbejdsrelaterede SMS'er, e-mails og telefonopkald.

At SKAT har bevisbyrden for karakteren af skatteyderens ophold kan der ikke indvendes noget imod. Ved en vurdering af praksis kan man dog ikke undlade at stille sig selv spørgsmålet, om de to sager muligvis havde fået et andet udfald, hvis SKAT "blot" skulle bevise, at aktiviteterne her i landet (i overensstemmelse med bestemmelsens ordlyd) ikke "lignede ferie", fremfor at skulle bevise, at der var tale om "indkomstskabende erhverv".

I skrivende stund står ferien for døren, og i min egenskab af universitetsansat professor og forsker deler jeg et vist skæbnefællesskab med skatteyderen i SKM2017.180.LSR. Muligvis er det udtryk for egen uformåen og/eller manglende ambitioner, men jeg håber ikke, at min ferie kommer til at ligne det, der for skatteyderen ligner ferie.

- (1) Rådighed over et sommerhus kan dog efter omstændighederne anses for en helårsbolig, også selvom anvendelse som sådan måtte være ulovlig efter planlovens § 40, jf. hertil bl.a. SKM2016.10.HR og Inge Langhave Jeppesen i SR-Skat 2016, s. 62 ff.
- (2) Jf. Skd. Medd. 1972, s. 139 nr. 104 samt Den juridiske vejledning 2017-1 C.F.1.2.2.
- (3) Afgørelse fra SKAT København af 16. september 2010. Afgørelsen er omtalt i bl.a. SKM2012.732.ØLR samt i Skatteministeriets kommentar til dommen, jf. SKM2013.315.DEP.
- (4) Jf. om sagen, herunder de strafferetlige aspekter, Jan Pedersen i SR-Skat 2013, s. 147 ff. Se også Skatteministeriets kommentar til sagen, jf. SKM2013.315.DEP og hertil Anders Nørgaard Laursen i SR-Skat 2013, s. 217 ff.
- (5) Landsskatteretten var tidligere nået til det modsatte resultat i samme sag, jf. utrykt landsskatteretskendelse j. nr. 10-01229.
- (6) Jf. Aage Michelsen i RR 2014/1 SM 85 ff.
- (7) Stemmerne fordelte sig 2-2 med retsformandens stemme som udslagsgivende ved stemmelighed. De to dissenterende retsmedlemmer stemte for at stadfæste Skatterådets afgørelse uden dog at henvise til anden begrundelse end "som spørgsmålene var formuleret".
- (8) Jf. SKM2014.717.LSR om en violinist, SKM2015.61.SR om en håndboldspiller samt en utrykt ligningsrådsafgørelse omtalt af Jørn Qviste i TfS 1997, 601 om en fodboldspiller.
- (9) Jf. om kendelsen Marianne Sigetty og Gitte Skouby i TfS 2014, 790 og Malene Kerzel i SR-Skat 2015 s. 12 ff.
- (10) Om de forvaltningsretlige aspekter af denne afgørelse, herunder om virkningen af et bindende svar samt genoptagelsesmuligheden se Marianne Sigetty og Gitte Skouby i TfS 2014, 790.
- (11) Jf. Malene Kerzels gengivelse af sagens faktum i SR-Skat 2015, s. 12 ff.
- (12) En tilsvarende retsopfattelse kan muligvis spores i SKM2015.61.SR om en håndboldspiller, som, efter at have erhvervet en helårsbolig her i landet spurgte, om den fulde skattepligt ville indtræde, hvis han ca. 30 dage om året deltog i landsholdssamlinger og -kampe her i landet og i den forbindelse modtog landsholdspenge. Skatterådet tiltrådte SKATs indstilling og udtalte, at "spørgers deltagelse i landskampe her i landet [ikke] er nødvendiggjort af en løbende, regelmæssig varetagelse af et indtægtsgivende erhverv". Uanset denne udtalelse synes afgørelsen dog begrundet i dels, at SKAT noget uforståeligt anså forholdet for omfattet af muligheden for at fravige 10-dages reglen, jf. kritisk Malene Kerzel i SR-Skat 2015, s. 12 ff., dels tidligere ligningsrådspraksis vedr. en fodboldspillers deltagelse i landskampe her i lande, jf. herom Jørn Qviste i TfS 1997, 601.