

Kommentarer til udvalgte afgørelser - Fuld skattepligt ved tilflytning og betydningen af kendelser, som er offentliggjort uden SKM-nummer

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

1. Indledning

I sin ph.d.-afhandling fra 2003 påpeger Jakob Graff Nielsen, at skatteretten formentlig det offentlige retsområde, hvor administrativ praksis har størst betydning ved retsanvendelsen. Dette forklares af Graff Nielsen med, at *antallet af økonomiske dispositioner med skatteretlige konsekvenser i samfundet og det medfølgende omfattende skatteregelsæt har resulteret i et konstant behov for præciserende retsdannelse.*(1)

Når den administrative praksis er så omfattende, som den er, kan det selvsagt være vanskeligt at danne sig et overblik over den. Som skatteyder kan man imidlertid trække på skulderne over disse vanskeligheder i sikker forvisning om, at det som bekendt er skattemyndighederne, der i medfør af officialprincippet har pligten til at oplyse sagen og dermed også til at inddrage praksis, herunder administrativ praksis, i tilstrækkeligt omfang.(2)

Spørgsmålet er dog, om skatteyderne nu også kan tage spørgsmålet om inddragelse af praksis helt så afslappet?

I en udtalelse dateret 11. juni 2019 har Folketingets Ombudsmand redegjort for Skattestyrelsens iagttagelse af officialprincippet.(3) Af udtalelsen fremgår det, at Skattestyrelsen skal henvise til administrative afgørelser og kendelser, som er offentliggjort med SKM-nummer, når der træffes afgørelser. Afgørelser offentliggjort uden SKM-nummer har dog også betydning for fastlæggelsen af administrativ praksis, fastslår Ombudsmanden. Derfor følger det også af udtalelsen, at Skattestyrelsen skal forholde sig til administrative afgørelser offentliggjort uden SKM-nummer, som en skatteyder måtte gøre gældende i forbindelse med en sag. Dette er en konsekvens af lighedsgrundsætningen.(4) Ombudsmandens udtale skal omtales nedenfor i afsnit 4.

Når Skattestyrelsen som udgangspunkt kun skal hense til afgørelser, som er offentliggjort med SKM-nummer, bliver det så meget desto mere vigtigt, at skatteyderen selv er opmærksom på afgørelser og kendelser, som er offentliggjort uden SKM-nummer (siden 2008 findes disse afgørelser i "afgørelsesdatabasen", også kaldet "siloen"). Nedenfor i afsnit 2 og afsnit 3 skal der i den forbindelse omtales en nylig kendelse fra Landsskatteretten om betingelserne for indtræden i fuld dansk skattepligt for en fysisk person, jf. KSL § 7, stk. 1. Kendelsen er interessant, idet Landsskatteretten i temmelig kategoriske vendinger og uden forbehold træffer en afgørelse, som er vanskelig at forene med den retsopfattelse, der tilkendes i Den juridiske vejledning. Afgørelsen er offentliggjort uden SKM-nummer, og som sådan hører kendelsen til den del af praksis, som skattestyrelsen som udgangspunkt ikke skal inddrage af egen drift ved behandlingen af en konkret sag.

2. En landsskatteretskendelse om tilflytning (j.nr. 14-0021058)

2.1 Faktum

I 1986 flyttede skatteyderen fra Danmark for at bosætte sig i Tyskland.

Den 1. februar 1996 købte skatteyderen en ejendom her i landet med sin daværende ægtefælle. Ægtefællen tilmeldte sig adressen umiddelbart efter købet, og det samme gjorde skatteyderen et par måneder efter. Ejendommen blev solgt igen i 2011.

Den 1. februar 2009 købte skatteyderen en ny ejendom sammen med sin daværende ægtefælle, ligeledes her i landet. Ægtefællerne solgte ejendommen den 1. september 2010.

Skatteyderen havde tre børn født i henholdsvis 1979, 1985 og 1988, som alle boede i Danmark i den omhandlede periode. Klageren blev separeret fra den daværende ægtefælle i 2010.

Efter separationen købte klageren en ny ejendom i Danmark pr. 1. marts 2011 og blev tilmeldt adressen.

Skatteyderen var i 1995, dvs. før købet af ejendommen her i landet, blevet ansat som "offshore installation manager" ved en virksomhed, der var hjemmehørende på Cayman Islands.

Som offshore installation manager arbejdede skatteydere forskellige steder i verden med bl.a. flytning af mobile borerigge. Når skatteyderen ikke var udsendt til borerigge, arbejdede han som teknisk ekspert med planlægning ved virksomhedens kontor i Holland.

Af ansættelseskontrakten – som i øvrigt siden 1997 angav Danmark som skatteyderens "country of residence" – fremgik det, at klageren arbejdede 14, 21 eller 28 dage ad gangen og derefter havde fri i en tilsvarende periode. For ansatte på en kontrakt som skatteyderen var det en betingelse for at opnå en fuld årsløn, at der blev arbejdet 182/183 dage om året. Skatteyderen arbejdede dog sædvanligvis mere end det påkrævede (mellem 191 og 224 dage om året), hvilket var dokumenteret ved fremlæggelse af arbejdsedler.

Når klageren således ikke opholdt sig i Danmark, arbejdede han i udlandet. I en erklæring fra arbejdsgiveren, som blev fremlagt til brug for sagen, fremgik det, at skatteyderen i hele perioden havde haft en bolig til rådighed i et andet land end Danmark, da det var nødvendigt af hensyn til hans arbejde. Det var oplyst, at der havde været tale om tre forskellige adresser stillet til rådighed af arbejdsgiveren. Arbejdsgiveren havde lejet boligerne møbleret, men klageren havde haft mulighed for at indrette sig med personlige genstande. Der var fremlagt billeder af en bolig med indbo.

I årene 1996-2004 havde skatteyderen indgivet selvangivelse som fuldt skattepligtig her til landet, men han blev dog på et tidspunkt i tvivl om, hvorvidt dette var korrekt.

SKAT (nu Skattestyrelsen) var imidlertid af den opfattelse, at skatteyderen havde selvangivet for lidt. På baggrund af indhentede bankkontoudtog for perioden 2002-2010 forhøjede SKAT den skattepligtige indkomst for disse år. Den samlede forhøjelse udgjorde ca. 5,7 mio. kr. For 2012 havde SKAT på baggrund af skatteyderens selvangivne oplysninger ved årsopgørelsen ansat den skattepligtige indkomst til 814.648 kr.

2.2 Skatteankenævnets afgørelse

Skatteyderen påklagede i første omgang forhøjelserne for indkomstårene 2002-2010 samt årsopgørelsen for 2012 til skatteankenævnet.

Skatteankenævnet fandt, at skatteyderen siden 1996 havde haft rådighed over en helårsbolig her i landet, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1.

Skattepligten var herefter betinget af, at skatteyderen havde taget ophold her i landet, jf. KSL § 7, stk. 1. Skatteyderen arbejdede ikke, når han opholdt sig i Danmark, og hans ophold her i landet kunne endvidere karakteriseres som kortvarigt, jf. nedenfor under 2.3.

Skatteankenævnet gjorde imidlertid gældende, at selvom skatteyderen ikke arbejdede under sit ophold, og selvom hans ophold måtte anses for kortvarigt, kunne skattepligten ifølge praksis indtræde i særlige situationer. Dette ville være tilfældet, når skatteyderen ikke havde bopæl i eller anden fast tilknytning til et andet land og derfor opholdt sig her i landet i det omfang, den erhvervsmæssige beskæftigelse (f.eks. som pilot, sømand, sælger, kunstner m.v.) levned praktisk mulighed for det. På den måde var der ikke tale om ferieophold eller lignende i Danmark.

Nævnet havde bl.a. lagt vægt på, at skatteyderen:

- ved sine handlinger tydeligvis ikke havde været i tvivl om sine skattepligtsforhold
- opholdt sig i Danmark, når han ikke arbejdede
- var dansk statsborger
- ejede fast ejendom
- havde familie i Danmark
- ikke havde dokumenteret at have bolig til rådighed i et andet land, eller at han rent faktisk havde opholdt sig i et andet land, end Danmark
- ikke havde dokumenteret at have betalt skat til noget andet land end Danmark

Skatteyderens fulde skattepligt var således indtrådt i 1996, idet han på dette tidspunkt ifølge skatteankenævnet havde erhvervet en helårsbolig her i landet og samtidig taget ophold, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1, shm. § 7, stk. 1. Skatteankenævnet gav derfor ikke skatteyderen medhold i sin klage.(5)

2.3 Landsskatterettens kendelse

Skatteyderen gjorde for Landsskatteretten(6) principalt gældende, at han ikke var fuldt skattepligtig til Danmark, idet han ikke havde taget ophold her i landet, jf. KSL § 7, stk. 1. Indkomsten, som var erhvervet ved lønarbejde i udlandet, var derfor ikke skattepligtig til Danmark.

Til støtte herfor anførte skatteyderen, at erhvervelse af en helårsbolig efter praksis ikke var tilstrækkeligt til, at den fulde skattepligt var indtrådt. Det var tillige en betingelse, at skatteyderen havde bosat sig i denne. Skatteyderen påpegede endvidere, at kortvarigt ophold på grund af ferie ikke ansås for etablering af bopæl, hvilket i praksis ville sige, at man kunne opholde sig i Danmark i op til 180 dage pr. løbende 12 måneder uden at blive fuldt skattepligtig til Danmark, hvis der er tale om ophold i forbindelse med ferie og lignende. Dette gjaldt efter fast praksis også, selv om ægtefælle og børn boede i boligen her i landet, og det gjaldt endda også, selv om der undtagelsesvist blev udført arbejde i Danmark.

Skatteyderen henviste i den forbindelse bl.a. til sagskomplekset vedr. Camilla Vest,(7) herunder det styresignal, der blev udsendt som reaktion på dommen,(8) til Kinnock-sagen,(9) samt til en landsskatteretskendelse, som var offentliggjort uden SKM-nummer, j.nr. 12-0191170, jf. nærmere nedenfor.

Skatteankestyrelsen gav i sin indstilling til Landsskatteretten skatteyderen medhold med den begrundelse, at der ikke var indtrådt fuld skattepligt, idet skatteyderen ikke havde taget ophold her i landet, jf. KSL § 7, stk. 1. Skattestyrelsen, som øjensynligt havde ændret holdning under vejs, erklærede sig enig i indstillingen.

Landsskatteretten gav skatteyderen medhold med følgende begrundelse:

Det er en forudsætning for beskatning efter statsskattelovens § 4, at klageren er fuldt skattepligtig til Danmark.

Personer, der har bopæl her i landet, er fuldt skattepligtige til Danmark. Det fremgår af kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Ved afgørelsen af, om betingelsen for bopæl er opfyldt, lægges der vægt på, om den pågældende ved at grunde husstand, leje sig

bolig eller ved andre foranstaltninger har tilkendegivet, at vedkommende har til hensigt at have hjemsted her i landet. Det fremgår af kapitel 1 i cirkulære nr. 135 af 4. november 1988 om opkrævning af indkomst- og formueskat efter kildeskatteloven.

Der er således tale om et bredt tilknytningskriterium, hvor der lægges vægt på både objektive og subjektive kriterier.

Det er ubestridt, at klageren siden den 1. februar 1996 og dermed i indkomstårene 2002-2012 har haft en helårsbolig til rådighed her i landet.

For en person, der erhverver bopæl her i landet uden samtidig at tage ophold her, indtræder den fulde skattepligt i henhold til kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, først, når den pågældende tager ophold her i landet. Det fremgår af kildeskattelovens § 7, stk. 1, 1. pkt. Kortvarigt ophold her i landet på grund af ferie eller lignende anses ikke for ophold i Danmark. Det fremgår af kildeskattelovens § 7, stk. 1, 2. pkt.

Efter praksis anses et uafbrudt ophold her i landet af en varighed på mere end 3 måneder, eller samlede ophold på i alt mere end 180 dage inden for et tidsrum af 12 måneder, ikke for "kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende". Se skd. 1972.21.139.

Ophold under de 3 måneder, eller 180 dage, udløser efter praksis ikke skattepligt for personer, medmindre der udføres erhvervsmæssige aktiviteter her i landet. Det kan efter praksis ikke tillægges betydning, om en person har dokumenteret eller sandsynliggjort, at han er bosiddende i eller skattepligtig til et andet land end Danmark.

Klageren blev pr. 4. april 1995 ansat i [virksomhed] Limited, Cayman Islands som "offshore installation manager". Det er oplyst, at arbejdet er udført i Holland.

Det er ubestridt, at klageren i perioden 2002-2010 ikke har opholdt sig i Danmark i mere end 180 dage inden for en 12-måneders periode. Henset til, at klageren efter det oplyste skulle arbejde minimum 182/183 dage pr. år, samt at rejsedage og dage, hvor vejret forhindrer arbejdet, ikke tæller med, anses det endvidere for usandsynligt, at klageren har kunnet opholde sig i Danmark i mere end 180 dage indenfor en 12-måneders periode siden ansættelsen i 1995.

Der er derfor ikke indtrådt fuld skattepligt for klageren i de omhandlede indkomstår. Landsskatteretten bemærker, at klagerens selvangivelse som fuldt skattepligtig ikke i sig selv medfører fuld skattepligt, når betingelserne herfor ikke er opfyldt.

Klagerens udenlandske indkomst for hvert af indkomstårene 2002-2010 nedsættes herefter til 0 kr.

3. Kommentarer

3.1 Generelt om tilflytning

Den refererede kendelse udgør endnu et bidrag til forståelsen af samspillet mellem KSL § 1, stk. 1, nr. 1, og § 7, stk. 1, herunder navnlig af betydningen af ordene "ferier eller lignende".

Efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1, påhviler den fulde skattepligt personer, der har bopæl her i landet. Når skatteyderen har rådighed over en helårsbolig her i landet, anses betingelsen om bopæl her i landet sædvanligvis for opfyldt. Bopælsbegrebet er nærmere beskrevet i cirkulæret til kildeskatteloven, cirk. nr. 135 af 4. november 1988, pkt. 3, som Landsskatteretten også henviser til i kendelsen. Af cirkulæret fremgår:

Ved afgørelsen af, om betingelsen for bopæl er opfyldt, lægges der vægt på, om den pågældende ved at grunde husstand, leje sig bolig eller ved andre foranstaltninger har tilkendegivet, at vedkommende har til hensigt at have hjemsted her i landet.

Kildeskattelovens bopælsbegreb er efter denne beskrivelse ikke rent objektivt, idet der også lægges vægt på skatteyderens hensigt.

Man taler i så henseende om kildeskattelovens subjektive bopælsbegreb.

Det subjektive bopælsbegreb har navnlig betydning i forbindelse med *fraflytning*. Såfremt en skatteyder, som er omfattet af fuld dansk skattepligt, fraflytter Danmark, men samtidig bevarer rådighed over en helårsbolig her i landet, vil denne rådighed over en bopæl i objektiv forstand sædvanligvis være en tilstrækkelig betingelse til, at skatteyderen opretholder den fulde skattepligt. Det følger imidlertid af praksis, at hvis skatteyderen kan føre bevis for, at han ikke har til hensigt at have sit hjemsted her i landet, kan der ske ophør af fuld dansk skattepligt, selvom skatteyderen har rådighed over en helårsbolig i Danmark.(10)

I en *tilflytningssituation* vil rådighed over en helårsbolig som udgangspunkt være en nødvendig, men ikke en tilstrækkelig betingelse for, at den fulde skattepligt indtræder. Skattepligten indtræder først, når skatteyderen tager *ophold* her i landet, jf. KSL § 7, stk. 1. Opholdsbegrebet defineres ikke positivt, men bestemmelsen afgrænser dog begrebet negativt, idet det angives, at "kortvarigt ophold her i landet på grund af ferie eller lignende" ikke anses for at være ophold i bestemmelsens forstand.

Det subjektive bopælsbegreb, som knytter sig til KSL § 1, stk. 1, nr. 1, spiller efter praksis kun en begrænset rolle i en tilflytningssituation.(11) Når skatteyderen har erhvervet en bopæl her i landet, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1, og taget ophold, jf. KSL § 7, stk. 1, indtræder den fulde skattepligt. I et sådant tilfælde kan skatteyderen ikke undslå sig den fulde skattepligt ved at hævde, at han ikke har til *hensigt* at have hjemsted her i landet, jf. SKM2015.28.SR.

I SKM2015.28.SR havde skatteyderen rådighed over helårsbolig i Danmark. Skatteyderen påtænkte at arbejde her i landet og ville i medfør heraf tage ophold her i landet, jf. KSL § 7, stk. 1, hvormed den fulde skattepligt ville indtræde. Skatteyderen gjorde dog gældende over for Skatterådet, at han til trods herfor ikke indtrådte i fuld dansk skattepligt, idet han ikke opfyldte det subjektive bopælskriterium. Skatteyderen havde ikke til hensigt at have sit hjemsted i Danmark, hvilket han dels begrundede med, at boligen i Danmark alene skulle anvendes til overnatning i forbindelse med arbejde her i landet, dels hans langt stærkere økonomiske og familiemæssige tilknytning til Sverige. Skatterådet anså ikke opholdene i Danmark for at have det fornødne præg af "ferie eller lignende" som anført i KSL § 7, stk. 1, og han ville derfor indtræde i fuld dansk skattepligt. Skatteyderens hensigt om ikke at have hjemsted her i landet var dermed uden betydning. Skatteyderen ville også være fuld skattepligtig til Sverige og var følgelig dobbelt domicileret. Skatterådet anså ham for at være hjemmehørende i Sverige i medfør af art. 4, stk. 2, i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

3.2 Opholdsbetingelsen i KSL § 7, stk. 1 og betydningen af skattepligt/tilknytning til et andet land

Når skatteyderen i forbindelse med tilflytning opfylder bopælsbetingelsen i KSL § 1, stk. 1, nr. 1, bliver det afgørende for skattepligtens indtræden, om skatteyderen har taget ophold her i landet, jf. KSL § 7, stk. 1. Principielt kan opholdsbetingelsen opfyldes på to måder.

For det første kan opholdsbetingelsen opfyldes, såfremt opholdet ikke har karakter af "ferie eller lignende", idet skatteyderen varetager et "indtægtsgivende erhverv" her i landet. Hvis der varetages et indtægtsgivende erhverv her i landet, kan skatteyderen efter omstændighederne dog undgå at blive omfattet af den fulde skattepligt i medfør af den såkaldte 10-dages regel.(12)

For det andet kan opholdsbetingelsen uanset opholdets karakter opfyldes, såfremt opholdet ikke er "kortvarigt". Det følger af fast

administrativ praksis, at 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 ikke kan anses for kortvarigt, jf. allerede Skattedepartementet udtalelse i Skd. Medd. 1972 s. 139 nr. 104 Skd. Dette udgør dermed en absolut grænse i relation til KSL § 7, stk. 1. Det bemærkes, at det ikke er 3 måneder eller 180 dage inden for et indkomstår, men 3 måneder eller 180 dage inden for en til enhver tid værende 12 måneders periode.

I Den juridiske vejledning 2019-2 C.F.1.2.2. tages der imidlertid et forbehold, hvorefter opholdsbetingelsen kan opfyldes, selvom skatteyderen ikke varetager et indtægtsgivende erhverv her i landet, og selvom skatteyderens ophold må anses for kortvarigt:

Skattepligten kan indtræde i særlige situationer, trods ophold under de nævnte grænser, nemlig når den pågældende ikke har bopæl i eller anden fast tilknytning til et andet land, og derfor opholder sig her i landet i det omfang den erhvervsmæssige beskæftigelse (fx som pilot, sømand, sælger, kunstner mv.) levner praktisk mulighed for det. På den måde er der ikke tale om ferieophold eller lignende i Danmark.(13)

Ifølge det citerede vil et ophold her i landet for en skatteyder, som ikke har "bopæl eller anden fast tilknytning til et andet land", pr. definition ikke kunne anses for ferie eller lignende. Uanset opholdets længde vil skattepligten i en sådan situation indtræde, hvis den skattepligtige har bopæl her i landet, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1.

Synspunktet er overraskende, når der henses til praksis på området i øvrigt.

I SKM2012.732.ØLR (Camilla Vest), var skatteyderen fraflyttet Danmark i 1995. Hendes ægtefælle var flyttet tilbage til Danmark i 2000, hvormed hun efter praksis ville have bopæl her i landet, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1.(14) Indtræden af fuld skattepligt afhang herefter af, om hun havde taget ophold her i landet, jf. KSL § 7, stk. 1. Hendes mand boede i Danmark, og hun havde i de pågældende år opholdt sig i Danmark i betydeligt omfang (mere i Danmark end i USA), dog uden at opholdet ikke kunne karakteriseres som kortvarigt. Det fremgik endvidere, at hun var skattepligtig som "non resident" i USA. Til spørgsmålet om, hvorvidt hendes ophold her i landet kunne statuere skattepligt i henhold til KSL § 7, stk. 1, blev der i landsrettens dom citeret fra Kinnock-afgørelsen:

Der ses ikke at foreligge nogen praksis, hvor der er statueret fuld skattepligt efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, jævnfør § 7, stk. 1, med ophold her i landet af en varighed på mindre end 3 måneder, eller samlede ophold på under i alt 180 dage inden for et tidsrum af 12 måneder, hvis ikke der har været erhvervsmæssig beskæftigelse under opholdet i Danmark. Betydningen af den personlige tilknytning til Danmark, som at ægtefælle og børn bor her i landet, ses ikke i nogen afgørelser at være udslagsgivende, hvor der statueres fuld skattepligt til Danmark.

Østre Landsret frifandt Camilla Vest for skattesvig for de omhandlede indkomstår med den begrundelse, at hun ikke var indtrådt i fuld skattepligt, da hun ikke havde taget ophold her i landet. Hun fik efterfølgende ændret sin skatteansættelse i overensstemmelse med dette resultat ved Landsskatterettens kendelse af 19. februar 2013, j.nr. 12-0238468.

I det styresignal, som blev udsendt på baggrund af dommen, jf. SKM2013.715.SKAT, anføres det tilsvarende, at "ophold under de 3 måneder, eller 180 dage, efter praksis ikke udløser skattepligt for personer, medmindre der udføres erhvervsmæssige aktiviteter her i landet". Dette udsagn efterfølges dog af forbeholdet om, at skattepligten kan dog indtræde i særlige situationer trods ophold under de nævnte grænser, som ligeledes genfindes i Den juridiske vejledning (eksemplet med sømænd mv.).

Det synes imidlertid værd at hæfte sig ved, at SKAT i Kinnock-sagen havde udtalt, jf. det citerede, at der *ikke* ses at “foreligge nogen praksis”, hvor der var statueret skattepligt efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1, jf. § 7, stk. 1, når opholdet kunne karakteriseres som kortvarigt, og når der ikke har været udøvet en erhvervsmæssig beskæftigelse under opholdet i Danmark. I tråd med denne opfattelse har Landsskatteretten i tre senere afgørelser (offentliggjort uden SKM-nummer) i hhv. 2013, 2014 og 2016 tilkendegivet, at ophold under de 3 måneder eller 180 dage efter praksis ikke udløser skattepligt for personer, medmindre der udføres erhvervsmæssige aktiviteter her i landet.(15) Det er på den baggrund besynderligt, at der i Den juridiske vejledning fortsat gives udtryk for, at skattepligten alligevel kan indtræde, selvom opholdet er kortvarigt, og selvom der ikke udøves erhvervsmæssig beskæftigelse, når SKAT i 2010 i Kinnock-sagen ikke var i stand til at finde praksis, som støttede dette synspunkt, og når Landsskatteretten nu i flere kendelser efterfølgende heller ikke har kunne finde praksis, som støttede synspunktet.(16)

I Den juridiske vejledning 2019-2 C.F.2.2.1 anføres endvidere om opholdsbetingelsen i KSL § 7, stk. 1, at reglen om, at ophold under 3 måneder/180 dage ikke udløser skattepligt, forudsætter, at:

der er tale om personer, der anses for bosiddende i et andet land på grund af bopæl, familie, arbejde eller statsborgerskab. Her vil opholdene i Danmark naturligt have karakter af “ferie eller lignende”. Se SKM2017.121.BR, hvor retten bemærkede, at sagsøgeren ikke havde dokumenteret, at han havde bopæl i og var skattepligtig til Spanien eller noget andet land.

Den pågældende byretsdom er det eneste eksempel fra praksis, som anføres til støtte for synspunktet om, at begrebet “ferie eller lignende” forudsætter, at skatteyderen har en særlig tilknytning til et andet land end Danmark. Det må imidlertid hævdes, at SKM2017.121.BR ikke kan tages til indtægt for dette synspunkt.

I SKM2017.121.BR var skatteyderen fraflyttet Danmark i 2007 for at bosætte sig i Spanien. Spørgsmålet var, om skatteyderen efterfølgende var flyttet tilbage til Danmark. I årene 2008-2011 opholdt han sig hos venner og hos sin mor her i landet. Det blev lagt til grund af byretten, at han havde opholdt sig ca. et halvt år om året i Danmark, og at han i den pågældende periode havde udført arbejde i ca. 5 måneder om året på morens hus. Det fremgik også, at skatteyderen i hele den omhandlede periode hyppigt havde købt byggematerialer i diverse byggemarkeder, at han i september 2011 var blevet stoppet i sin varevogn med byggematerialer, at han i 2012 i Byretten havde forklaret, at han siden 2001 havde været entreprenør, og at han derfor arbejdede med anlægsarbejder og istandsættelser af ejendomme. I 2011 havde skatteyderen endvidere udført faktureret arbejde for ca. 140.000 kr. i sit firmanavn uden af afregne moms.

Skatteyderen havde bestridt, at han havde bopæl her i landet, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1, og han havde endvidere bestridt, at han havde taget ophold her i landet, jf. KSL § 7, stk. 1. Byretten fandt imidlertid efter en samlet vurdering, at skatteyderen i 2008-2011 havde bopæl i Danmark, og at hans ophold her i landet ikke kunne anses for at have karakter af kortvarige ophold på grund af ferie eller lignende. I umiddelbar forlængelse heraf udtalte byretten:

Det bemærkes i den forbindelse, at A ikke har dokumenteret, at han havde bopæl i og var skattepligtig til Spanien eller noget andet land. Retten finder herefter, at A i indkomstårene 2008-2011 var fuldt skattepligtig til Danmark, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, jf. § 7, stk. 1.

Det forekommer efter min opfattelse nærliggende at læse byrettens udtalelse på den måde, at den manglende dokumentation om bopæl i eller skattepligtig til Spanien eller noget andet land har indgået i

byrettens bevismæssige vurdering af sagen. Det må naturligvis have formodningen for sig, at skatteyderen har bopæl her i landet, når han ikke har bopæl noget andet sted. Tilsvarende har det formodningen for sig, at skatteyderen arbejder her i landet, når han ikke har bopæl eller er skattepligtig til noget andet land. Dette er imidlertid ikke det samme som, at byretten med udtalelsen har statueret, at begrebet “ferie eller lignende” i KSL § 7, stk. 1, forudsætter skattepligt til eller bopæl i et andet land.

Hvis man atter vender opmærksomheden mod landsskatteretskendelsen j.nr. 14-0021058, bemærkes det, at skatteyderen *ikke* var fuldt skattepligtig til noget andet land. Det var endvidere omtvistet, om skatteyderen havde en bopæl til rådighed i et andet land. Disse forhold havde været afgørende for sagens udfald for skatteankenævnet, jf. ovenfor i afsnit 2.1, hvorefter skatteankenævnet anså skatteyderen for at have taget ophold her i landet, jf. KSL § 7, stk. 1. Skatteankenævnet havde i sin afgørelse gengivet den citerede passus fra Den juridiske vejledning om, at skattepligten kan indtræde i særlige situationer, trods ophold under de nævnte grænser mv., uden dog at henvise til vejledningen. Skatteankenævnet havde blot anført, at dette var “ifølge praksis”.

I direkte modsætning hertil begrunde Landsskatteretten sin kendelse således:

Ophold under de 3 måneder, eller 180 dage, udløser efter praksis ikke skattepligt for personer, medmindre der udføres erhvervsmæssige aktiviteter her i landet. Det kan efter praksis ikke tillægges betydning, om en person har dokumenteret eller sandsynliggjort, at han er bosiddende i eller skattepligtig til et andet land end Danmark. (fremhævet af mig)

Med kendelsen afviser Landsskatteretten ikke bare retsopfattelsen, som fremgår af Den juridiske vejledning. Landsskatteretten bekræfter og præciserer samtidig den retsopfattelse, som den allerede havde tilkendegivet i en kendelse fra 2013, j.nr. 12-0191170 (offentliggjort uden SKM-nummer), hvis faktum på en lang række punkter ligner det, der er gengivet ovenfor under 2.

Kendelsen fra 2013 omhandlede ligeledes en person, som arbejdede i udlandet på borerigge. Skatteyderen var udenlandsk statsborger, men havde siden 1982 haft bopæl her i landet, idet hans ægtefælle ejede en ejendom i Danmark. Skatteyderen havde i en årrække boet i udlandet, bl.a. Storbritannien, men var ikke skattemæssigt hjemmehørende i noget land. I 2011 traf SKAT afgørelse om, at skatteyderen skulle anses for fuldt skattepligtig til Danmark i hvert fald fra juli 1999, hvor det blev oplyst til de engelske myndigheder (af skatteyderen selv), at han var “non-resident” i Storbritannien. Landsskatteretten fandt i imidlertid i sagen, at han først blev omfattet af fuld dansk skattepligt på det tidspunkt, hvor hans ophold her i landet ikke længere kunne anses for kortvarigt. Det forhold, at han ikke havde været skattepligtig til noget andet land og alene havde fast bopæl i Danmark, blev således ikke tillagt nogen betydning.

Med kendelsen j.nr. 14-0021058 har Landsskatteretten som nævnt lagt samme fortolkning af KSL § 7, stk. 1, til grund. Hvis skatteyderen ikke arbejder her i landet, indtræder skattepligten kun, hvis opholdet ikke kan anses for kortvarigt. Landsskatteretten benyttede endvidere lejligheden til *udtrykkeligt* at afvise, at skattepligt til et andet land kan tillægges betydning ved fortolkningen af opholdsbestemmelsen i KSL § 7. Landsskatteretten afviste endvidere, at det skulle have betydning, om skatteyderen har bopæl i et andet land. Så længe skatteyderen ikke udfører erhvervsmæssig beskæftigelse her i landet, og så længe opholdet kan anses for kortvarigt, vil skatteyderen ikke have taget ophold her i landet i KSL § 7, stk. 1's forstand.

Der er dermed tale om en kendelse, som utvetydigt og uden forbehold forekommer at være i modstrid med den retsopfattelse, der fremgik af Den juridiske vejledning, som var gældende i de indkomstår, som kendelsen vedrørte. Det bemærkes i den forbindelse, at kendelsen, som er dateret den 20. februar 2019, ikke har medført ændringer i seneste version af Den juridiske vejledning, som blev offentliggjort den 31. juli 2019.

Kendelsen er så vidt vides ikke indbragt for domstolene, og Skatteministeriet har således tilsyneladende accepteret resultatet. For skatteydere, som er blevet anset for fuldt skattepligtig her til landet med den begrundelse, at den pågældende ikke var skattepligtig til et andet land eller havde en særlig tilknytning til et andet land, må kendelsen give anledning til overvejelser om en mulig genoptagelse af skatteansættelsen, jf. SFL §§ 26 og 27.

Da kendelsen er formuleret i temmelig kategoriske vendinger vedr. betydningen af skattepligt/tilknytning til et andet land i forbindelse med fortolkningen af opholdsbegrebet i KSL § 7, stk. 1, burde det måske endvidere overvejes, om der skulle udsendes et styresignal på baggrund af kendelsen. Dette forekommer relevant i lyset af, at kendelsen som nævnt bekræfter den retsopfattelse, Landsskatteretten allerede lagde til grund i kendelsen fra 2013. Der er med andre ord ikke blot tale om en enlig svale.

Et bemærkelsesværdigt forhold ved kendelsen henset til dens resultat i forhold til Den juridiske vejledning er, at den er offentliggjort uden SKM-nummer. Der skal i det følgende redegøres for, hvilken betydning dette har.

4. Offentliggjorte kendelser uden SKM-nummer

4.1 Landsskatterettens offentliggørelsesprocedure

Det fremgår af *Bekendtgørelse om forretningsorden for Landsskatteretten*, bekg. nr. 1428 af 13. december 2013, § 1, stk. 2, at "Landsskatteretten formidler sin praksis gennem udvælgelse og offentliggørelse af afgørelser af principiel eller almen interesse". Det fremgår endvidere af bekendtgørelses § 16, stk. 1 og 2, at der skal ske en anonymisering af de offentliggjorte sager, og at offentliggørelse kan undlades, såfremt anonymisering ikke kan ske fuldt ud.

Landsskatterettens kendelser kan (siden 2008) offentliggøres på to måder. Dels gennem offentliggørelse med SKM-nummer på Skattestyrelsens hjemmeside, dels gennem offentliggørelse i "afgørelsesdatabasen".(17) Dette må imidlertid ikke lede til den fejlslutning, at enhver offentliggjort kendelse skal betragtes som værende principiel eller af almen interesse.

Af Skatteankestyrelsens hjemmeside fremgår det, at "retningsgivende afgørelser" offentliggøres på Skattestyrelsens hjemmeside.(18) De afgørelser og kendelser, der ligger på Skattestyrelsens hjemmeside, er dem, som er offentliggjort med SKM-nummer. "Retningsgivende afgørelser" må i den forbindelse derfor skulle opfattes som en samlebetegnelse for de af Landsskatterettens kendelser, som er "principielle", eller som har "almen interesse", jf. § 1, stk. 2, i Landsskatterettens forretningsorden. Skatteankestyrelsens hjemmeside angiver endvidere, at Landsskatterettens afgørelser vedrørende ligning, moms, told og afgifter offentliggøres i afgørelsesdatabasen. De afgørelser, som offentliggøres dér, må følgelig være dem, som ikke er principielle, og som er uden almen interesse. Afgørelser, som offentliggøres i databasen, får ikke SKM-nummer.

Nærmest som inspireret af George Orwells *Kammerat Napoleon* er der således etableret et system, hvor alle Landsskatterettens kendelser offentliggøres, *men nogle er mere offentliggjort end andre*. Principielle kendelser eller kendelser af almen interesse offentliggøres med SKM-nummer på Skattestyrelsens hjemmeside,

mens mere profane kendelser offentliggøres i afgørelsesdatabasen. Det er Landsskatteretten selv, der afgør, om en kendelse skal offentliggøres med eller uden SKM-nummer.

4.2 Folketingets Ombudsmands udtalelse om Skattestyrelsens anvendelse af administrative afgørelser, som ikke er offentliggjort med et SKM-nummer

Værdien af en kendelse (eller for den sags skyld en skatterådsafgørelse), som er offentliggjort uden SKM-nummer, har i den seneste tid været genstand for debat. I en række kendelser og afgørelser fra 2018 havde SKAT således gjort gældende, at afgørelser og kendelser, som var offentliggjort uden SKM-nummer, "ikke kunne tillægges betydning". Begrundelsen var, at sådanne afgørelser/kendelser ikke kunne anses for "retningsgivende".(19)

Dette fik FSR's skatteudvalg til at rette henvendelse til det særlige skattekontor hos Folketingets Ombudsmand, som på baggrund af henvendelsen gennemførte en undersøgelse af Skattestyrelsens iagttagelse af officialprincippet ved fastlæggelsen af gældende administrativ praksis. Undersøgelsens genstand var navnlig Skattestyrelsens inddragelsen af tidligere afgørelser ved fastlæggelsen af administrativ praksis til brug for afgørelsen af konkrete sager.

Undersøgelsen resulterede i Folketingets Ombudsmands udtalelse: *Skattestyrelsens anvendelse af administrative afgørelser, som ikke er offentliggjort med et SKM-nummer*.(20)

Til brug for sagen havde Ombudsmanden indhentet en udtalelse fra Skattestyrelsen.(21) Af Skattestyrelsens udtalelse fremgik det, at ikke offentliggjorte administrative afgørelser "efter omstændighederne kan tillægges betydning for fastsættelse af administrativ praksis".

I udtalelsen forklarede Skattestyrelsen endvidere, at man som udgangspunkt kun henviste til administrative afgørelser, der var offentliggjort på styrelsens hjemmeside med SKM-nummer. Hensigten var at sikre ensartede afgørelser i ensartede sager, gennemsigtighed, og at afgørelserne var i overensstemmelse med den praksis, som var udmeldt i henholdsvis Den juridiske vejledning og den offentliggjorte praksis. Udgangspunktet om kun at henvise til praksis, som var offentliggjort med SKM-nummer, fremgik endvidere af Skattestyrelsens interne vejledning om praksis i forhold til sagsbehandling af bindende svar, afsnit 3.7.3, som ligeledes blev citeret i udtalelsen:

Der må kun henvises til afgørelser, som er offentliggjort som principielle afgørelser – typisk afgørelser med SKM-nummer. Der må ikke henvises til afgørelser i Skatteankestyrelsens 'silo' eller til ikke offentliggjorte afgørelser fra SKAT/Skattestyrelsen/Skatterådet (eller Told- og Skattestyrelsen/Ligningsrådet). Hvis spørger har henvist til en afgørelse, som ikke er offentliggjort, kommenterer vi dog på henvisningen.

Sammenfattende konkluderede Skattestyrelsen, at det fulgte af lighedsgrundsætningen og almindelig retskildelære, at både offentliggjorte og ikke offentliggjorte administrative afgørelser kunne tillægges betydning for fastsættelse af administrativ praksis.

Om sondringen mellem sager offentliggjort med og uden SKM-nummer udtalte Skattestyrelsen:

Det er desuden Skattestyrelsens vurdering, at styrelsen i sine afgørelser som udgangspunkt alene skal henvise til administrative afgørelser, der er offentliggjort på www.skat.dk med SKM-nummer. Baggrunden herfor er, at disse afgørelser er vurdereret som principielle og af almen interesse af henholdsvis Skatterådet og Landsskatteretten, og at de – sammen med Den juridiske vejledning, styresignaler og meddelelser fra de enkelte styrelser – udgør den

offentliggjorte beskrivelse af Skatteforvaltningens praksis. Skattestyrelsen skal dog forholde sig til ikke offentliggjorte administrative afgørelser; herunder afgørelser offentliggjort i Afgørelsesdatabasen for Landsskatteretten og Skatterådet, f.eks. når en borger eller virksomhed henviser til disse. Skattestyrelsen kan ikke afvise at tillægge afgørelserne betydning alene med den begrundelse, at afgørelserne ikke er offentliggjort med et SKM-nummer. Dette følger også af lighedsgrundsætningen.

Endelig udtalte Skattestyrelsen om de konkrete sager, der havde medført henvendelsen fra FSR's skatteudvalg, at der ikke var tale om "en præcis formulering af Skattestyrelsens opfattelse af betydningen af afgørelser, der ikke offentliggøres med SKM-nummer", og at Den juridiske vejledning samt interne vejledninger ville blive ændret i overensstemmelse hermed.

I den endelig udtalelse erklærede Ombudsmanden sig enig med Skattestyrelsen i, at både offentliggjorte og ikke-offentliggjorte administrative afgørelser kunne have betydning for fastlæggelsen af administrativ praksis. Herefter udtalte Ombudsmanden:

Jeg er derfor også enig med Skattestyrelsen i, at styrelsen skal forholde sig til ikke-offentliggjorte administrative afgørelser; som en borger gør gældende under sin sag, uanset om afgørelserne er offentliggjort med et SKM-nummer.

Henset til, at Skattestyrelsen havde tilkendegivet at ville præcisere Den juridiske vejledning mv. om betydningen af afgørelser, som var offentliggjort uden SKM-nummer, udtalte Ombudsmanden, at han ikke ville foretage sig mere i sagen.

To forhold er navnlig værd at bemærke ved Ombudsmandens udtalelse.

For det første at Ombudsmandens undersøgelse vedrørte skattestyrelsens iagttagelse af officialprincippet, dvs. Skattestyrelsens pligt til af egen drift at påse, at en sag er tilstrækkeligt oplyst, inden der træffes en afgørelse. Udtalelsen omhandlede med andre ord, om Skattestyrelsen i tilstrækkelig omfang inddrog praksis i forbindelse med afgørelse af konkrete sager.

For det andet skal det bemærkes, at ombudsmanden "erklærer sig enig med Skattestyrelsen" i, at styrelsen skal forholde sig til afgørelser, som er offentliggjort uden SKM-nummer, som en borger gør gældende under en sag. I henhold til "lighedsprincippet" kan skatteyderne støtte ret på administrativ praksis, med mindre denne er ulovlig, jf. Den juridiske vejledning 2019-2 A.A.7.1.3, hvoraf også fremgår, at afgørelser, som er offentliggjort uden SKM-nummer "efter den almindelige lighedsgrundsætning efter omstændighederne [vil] kunne have betydning, medmindre der er modstrid med overordnede retskilder." Med henvisningen til, at styrelsen skal forholde sig til praksis, der er offentliggjort uden SKM-nummer, som en borger selv gør gældende, synes Ombudsmanden at fastsætte et princip om, at Skattestyrelsen som altovervejende udgangspunkt har oplyst en sag tilstrækkeligt ved at afsøge praksis, der er offentliggjort med SKM-nummer. Inddragelse af yderligere praksis må herefter ske på skatteyderens eget initiativ.

Slagordsagtigt kan det udtrykkes således, at officialprincippet tilsyneladende stopper med SKM-numrene.

4.3 Sager, som er principielle eller har almen interesse

Man kan naturligvis stille sig selv det spørgsmål, om det har den store betydning, at Skattestyrelsen som udgangspunkt kun skal henvise til afgørelser og kendelser, som er offentliggjort med SKM-nummer. Hvad angår praksis fra Skatterådet, skal alle skatterådsafgørelser som udgangspunkt offentliggøres, jf. SKM2018.297.SKAT, pkt. 8. Det har dermed undtagelsens karakter, at en skatterådsafgørelse ikke får et SKM-nummer.

Hvad angår Landsskatterettens kendelser, fremgår det, at kendelser af principiel karakter eller almen interesse skal offentliggøres (med SKM-nummer), jf. ovenfor.

Problemet er i den forbindelse imidlertid, at det vel kan være vanskeligt at afgøre, om en sag er tilstrækkelig principiel eller har en tilstrækkelig grad af almen interesse til, at den skal offentliggøres med SKM-nummer. I det følgende skal der fremdrages en række eksempler, hvor der – efter min opfattelse – kan sættes spørgsmålstegn ved beslutningen om ikke at offentliggøre kendelsen med SKM-nummer. Det er mig dog magtpåbyggende indledningsvis at understrege, at min hensigt med denne gennemgang *ikke* er at kolportere konspirationsteorier om, at skatteforvaltningen i bred forstand forsøger at hemmeligholde praksis ved at "begrave" kendelser i databasen. Hensigten er derimod blot at påpege, at det kan være en vanskelig opgave at vurdere, om en kendelse er principiel eller har almen interesse, og at der derfor stilles store krav til skatteyderne (og deres rådgiveres) agtpågivenhed i forbindelse med afsøgningen af praksis på et givent område, idet kendelser offentliggjort uden SKM-nummer som udgangspunkt ikke skal inddrages af Skattestyrelsen af egen drift, jf. den refererede udtalelse fra Folketingets Ombudsmand.

Eksempel nr. 1: SKM2010.207.SR og j.nr. 10-00698

SKM2010.207.SR omhandlede en fysisk person, A, som sammen med to bekendte ønskede at stifte et selskab med begrænset ansvar (SMBA). Et SMBA er et selvstændigt skattesubjekt, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 2. I en anmodning om et bindende svar ønskede A, som var bosiddende i Thailand, at få svar på, om han som garantimedlem uden medejendomsret i selskabet ville være begrænset skattepligtig af den overskudsandel, han ville modtage fra selskabet som betaling for garantien. Skatterådet fandt, at A ville modtage en andel af overskuddet i en herværende virksomhed, og A ville derfor være skattepligtig efter KSL § 2, stk. 1, nr. 4.

Afgørelsen blev udsat for kraftig kritik i litteraturen.(22)

Skatteyderen påklagede sagen til Landsskatteretten, som gav skatteyderen medhold. Landsskatteretten henviste bl.a. til, at der skete "en udbetaling af en overskudsandel mellem to selvstændige skattesubjekter", hvorfor der ikke kunne blive tale om beskatning efter KSL § 2, stk. 1, nr. 4, eller SEL § 2, stk. 1, litra a.

Landsskatterettens kendelse blev ikke offentliggjort med SKM-nummer, hvilket må undre. Skatterådets afgørelse var helt åbenlyst forkert (i modsat fald ville udenlandske aktionærer, som ejer aktier i danske selskaber, pr. definition være skattepligtige her til landet jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 4 eller SEL § 2, stk. 1, litra a), men var dog offentliggjort med SKM-nummer og derfor tilsyneladende principiel. Det var Landsskatterettens kendelse derimod ikke, selvom den gik imod en offentliggjort skatterådsafgørelse, og selvom den havde været genstand for hele tre kritiske artikler i litteraturen.

Resultatet af det manglende SKM-nummer synes i lyset af det ovenfor anførte at være, at skatterådsafgørelsen er en del af den praksis, som Skattestyrelsen i medfør af officialprincippet skal hense af egen drift. Det er Landsskatterettens kendelse derimod ikke.

Eksempel nr. 2: SKM2018.117.SKAT og j.nr. 14-3350537

Ved SKM2018.117.SKAT blev der udmeldt en praksisændring vedr. lempelse efter LL § 33 A.(23)

Lønindkomst i en opsigelsesperiode ville (i modsætning til tidligere) for fremtiden være omfattet af LL § 33 A, selvom lønmodtageren blev fritstillet og opholdt sig i Danmark i opsigelsesperioden, når lønindkomsten i opsigelsesperioden havde direkte tilknytning til arbejdet i udlandet.

Det fremgik af styresignalet, at praksisændringen var affødt af en klagesag. Det blev dog ikke angivet, hvilken sag der havde udløst

praksisændringen. Et godt gæt er efter min opfattelse, at der var tale om Landsskatterettens kendelse af 24. juli 2017, j.nr. 14-3350537.

Det forekommer betænkeligt, at en kendelse, som afføder et styresignal, fordi den ændrer praksis, hverken er vurderet til at være principiel eller af almen interesse. Som sådan illustrerer sagen til fulde, hvor vanskeligt det kan være at foretage denne vurdering.

Eksempel nr. 3: SKM2017.513.HR og j.nr. 12-0208412

Som et sidste eksempel skal nævnes de såkaldte "banksager", SKM2017.512.HR og SKM2017.513.HR, om fradrag for lønudgifter til en banks egne ansatte for så vidt angår den del af lønudgifterne, som blev afholdt i forbindelse med bankens opkøb af en anden bankvirksomhed.

I sagerne fandt Højesteret, at der hverken efter ordlyden af SL § 6, litra a, eller efter retspraksis var grundlag for at behandle almindelige lønudgifter anderledes end andre udgifter. I det omfang fastansatte medarbejdere havde beskæftiget sig med udvidelse af en virksomhed ud over dens hidtidige rammer, kunne udgifter til løn til de pågældende medarbejdere ikke fradrages som driftsomkostninger, men måtte anses for (ikke-fradragsberettigede) etablerings- eller anlægsudgifter.

Såvel Østre Landsrets domme i sagerne(24) som Højesterets ditto var genstand for meget opmærksomhed. Dommene blev flittigt kommenteret i litteraturen,(25) der blev afholdt et medlemsmøde om sagerne i Dansk Skattevidenskabelig Forening,(26) de blev omtalt i dagspressen,(27) og da der endeligt var afsagt dom i de to sager ved Højesteret, blev LL § 8 N gennemført som en direkte reaktion herpå.(28) Banksagerne hører utvivlsomt til blandt de seneste års mest omdiskuterede skattesager, og i bagklogskabens klare lys er det oplagt, at spørgsmålet om fradrag for lønudgifter ikke blot måtte anses for at være af principiel karakter, men tillige være af almen interesse.

Hvad angik sagen, som senere blev afgjort som SKM2017.513.HR, havde Landsskatteretten (som i øvrigt gav skatteyderen medhold), imidlertid hverken fundet kendelsen principiel eller af almen interesse, og sagen blev følgelig offentliggjort uden SKM-nummer, jf. j.nr. 12-0208412.(29) Igen demonstreres det således, hvor vanskeligt det er at vurdere, om en sag fortjener SKM-nummer eller ej – og igen demonstreres det dermed også, at det kan være farligt uden videre at forlade sig på, at de afgørelser og kendelser, som er offentliggjort med SKM-nummer, fortæller den fulde historie om administrativ praksis.

- (1) Jf. Jakob Graff Nielsen, Legalitetskravet ved beskatning, 2003, s. 313, og i samme retning Jan Pedersen m.fl., Skatteretten 1, 8. udg. 2018, s. 110.
- (2) Jf. om det forvaltningsretlige officialprincip Karsten Revsbech m.fl., Forvaltningsret – sagsbehandling, 7. udgave 2014, s. 145 ff. og Sten Bønsing, Almindelig forvaltningsret, 4. udg. 2018, s. 147 ff.
- (3) Folketingets Ombudsmands udtalelse af 11. juni 2019, Sag nr. 19/00871 (Skattestyrelsens anvendelse af administrative afgørelser, som ikke er offentliggjort med et SKM-nummer).
- (4) Jf. Den juridiske vejledning 2019-2 A.A.7.
- (5) Sagen omhandlede endvidere mulighederne for ekstraordinær genoptagelse, jf. SFL § 27 samt skattemynders mulighed for at få lempelse efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Holland. Der ses i det følgende bort fra disse temaer.
- (6) Da skatteankenævnets afgørelse faldt, før den ændrede klagestruktur på skatteforvaltningens område trådte i kraft pr. 1. januar 2014, jf. lov nr. 649 af 12. juni 2013, havde skattemynderen mulighed for at påklage afgørelsen til Landsskatteretten, hvilket han gjorde.
- (7) Jf. SKM2012.732.ØLR og Skatteministeriets kommentar til dommen, jf. SKM2013.315.DEP, samt den efterfølgende landsskatteretskendelse j.nr. 12-0238468 (offentliggjort uden SKM-nummer).
- (8) Jf. SKM2013.715.SKAT.
- (9) Jf. 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.
- (10) f. U 1982.708 Ø, TfS 1986, 299 Ø og SKM2009.482.VLR.
- (11) Jf. dog SKM2013.543.ØLR som forekommer at være temmelig konkret begrundet.
- (12) Jf. SKM2013.715.SKAT og Den juridiske vejledning 2019-2 C.F.1.2.2.
- (13) Et tilsvarende synspunkt fandtes tidligere også i Ligningsvejledningen, dobbeltbeskatning D.A.1.1.1.
- (14) Jf. Aage Michelsen m.fl., Lærebog om indkomstskat, 17. udg. 2017, s. 747 f.
- (15) Jf. Landsskatterettens kendelse af 3. maj 2013, j.nr. 12-0191170, Landsskatterettens kendelse af 12. december 2014, j.nr. 12-0200345 og Landsskatterettens kendelse af 19. december 2016, j.nr. 12-0216176.
- (16) Det bemærkes i den sammenhæng, at det af lovforslaget om "Modernisering af reglerne for indtræden af fuld skattepligt", som blev sendt i høring i efteråret 2016 og efterfølgende trukket tilbage, tilsvarende fremgik af de almindelige bemærkninger, pkt. 2.1, at ophold under tre sammenhængende måneder eller 180 dage over et tidsrum på 12 måneder efter praksis ikke ville udløse skattepligt for personer, medmindre de udøver erhvervsmæssige aktiviteter her i landet. Der blev i bemærkningerne ikke taget et forbehold om, at skattepligten kunne indtræde ved kortere ophold, hvis skattemynderen ikke var skattepligtig til et andet land, jf. også bemærkningerne til lovforslagets § 1, nr. 2.
- (17) <http://www.afgoerelsesdatabasen.dk>. Afgørelsesdatabasen indeholder kendelser fra Landsskatteretten og Skatterådets afgørelser, som er afsagt fra og med den 1. juli 2008.
- (18) <https://skatteankestyrelsen.dk/afgoerelser/>
- (19) Jf. SKM2018.12.LSR, SKM2018.504.LSR, SKM2018.35.SR og SKM2018.254.SR.
- (20) Jf. Folketingets Ombudsmands udtalelse af 11. juni 2019, Sag nr. 19/00871.
- (21) Skattestyrelsens udtalelse indgår i sagsfremstillingen, der er vedlagt som et bilag til Folketingets Ombudsmands udtalelse af 11. juni 2019, Sag nr. 19/00871.
- (22) Jf. Thorbjørn Henriksen i TfS 2010, 304, Jens Wittendorff i SR-Skat 2010, 212 ff. og Aage Michelsen i RR 2010 SM 172 ff.
- (23) Jf. om styresignalet Anders Nørgaard Laursen i SR-Skat 2018, s. 255 ff.
- (24) Jf. SKM2016.551.ØLR og SKM2016.569.ØLR.
- (25) Jf. Inge Langhave Jeppesen i SR-Skat 2017, s. 226 ff., samme i SR-Skat 2016, s. 270 f., Tommy V. Christiansen i UK 2017.37, Mette Selmer i TfS 2017, 152 og Malene Kerzel i UfR 2016B, s. 368 ff.
- (26) Inge Langhave Jeppesen holdt den 17. november 2016 oplæg om landsrettens domme i sagerne med titlen: Driftsomkostningsbegrebet anno 2016 – et møde mellem gammel regulering og nutidens udfordringer.
- (27) Jf. bl.a. Jyllandsposten (jp.dk): Højesteret skal afgøre, om Gert Jonassens løn er fradragsberettiget (21. juli 2016) og Berlinske Tidende (Berlinske.dk): En halv milliard skal demontere skattebombe (10. april 2017).
- (28) Jf. lovforslag nr. L 104 af 15. november 2017, almindelige bemærkninger pkt. 2.1. Lovforslaget blev vedtaget som lov nr. 1684 af 26. december 2017.
- (29) Landsskatterettens kendelse i sagen, der senere blev afgjort som SKM2017.512. HR, er så vidt ses slet ikke offentliggjort, givetvis fordi den ikke kunne anonymiseres.