

Kommentarer til udvalgte afgørelser - Tilflytning og 10-dages reglen (SKM2020.32.SR og SKM2020.33.SR)

Sidetal: 1

Forfatter: Anders Nørgaard Laursen

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

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

1. Indledning

I 1982 udgav Thøger Nielsen en artikel i Ugeskrift for Retsvæsen med titlen "Domicilbegrebet i privatret, skifteret og skatteret". ^[Note 1] Artiklen blev startskuddet til en længere debat mellem Thøger Nielsen og Aage Michelsen, som skal omtales nedenfor i afsnit 4.2.

I artiklen skriver Thøger Nielsen med reference til [kildeskattelovens](#) bopælsbegreb:

"Det er som bekendt i de senere år ikke mindst dette område, der har givet anledning til praksis vedrørende domicilproblemer." ^[Note 2]

Når denne artikel udkommer, skiver kalenderen 2021, men man må konstatere, at her næsten 40 år senere – og 51 år efter [kildeskattelovens](#) ikrafttræden – giver [kildeskatteloven](#) fortsat anledning til praksis vedr. "domicilproblemer".

Jeg skal i det følgende omtale et mindre udsnit af disse problemer med udgangspunkt i to skatterådsafgørelser offentliggjort som [SKM2020.32.SR](#) og [SKM2020.33.SR](#), jf. afsnit 2 og 3. Begge sager omhandler tilflytningsproblematikken. Afslutningsvis vil jeg forsøge at give en forklaring på, hvorfor dette område fortsat plages af stor usikkerhed om kriterierne for skattepligten, jf. afsnit 4.

2. SKM2020.32.SR og SKM2020.33.SR

2.1. Fælles om de to afgørelser

De to skatterådsafgørelser er indbyrdes forbundne, idet de omhandler en "sportsudøver" ([SKM2020.33.SR](#)) og hans kæreste ([SKM2020.32.SR](#)). Parret var ugift og bosiddende i Tyskland med deres fælles barn. Deres øvrige familie var bosiddende i Danmark.

Det blev om sportsudøverens kæreste oplyst, at hun studerende på et deltidskandidatstudie i Danmark som fjernstuderende, og at hun to gange om året måtte deltage i eksaminer i Danmark. Hun modtog SU under uddannelsen.

Det fremgik endvidere, at hun var medejer af et selskab (40 pct. ejerandel), og at hun var indsat som direktør i selskabet. Hun varetog alene administrative arbejdsopgaver, og disse opgaver kunne klares fra bopælen i Tyskland. Undtagelsesvist og maksimalt 3-5 dage om året ville hun rejse til Danmark for at udføre arbejde i selskabets regi. Arbejdet som direktør var ulønnet. Det fremgik, at dette var “[...] vurderet rimeligt i forhold til arbejdsindsatsen”.

Om sportsudøveren blev det oplyst, at han var i et kontraktforhold med en tysk klub, som var hans primære beskæftigelse. Han var imidlertid også fast tilknyttet det danske landshold, hvilket indebar, at han deltog i landsholdssamlinger mv. i Danmark arrangeret af det nationale (danske) forbund. Der var 4-6 landsholdssamlinger årligt af ca. en uges varighed, og forbundet sørgede i den forbindelse for indkvartering. For deltagelse i landskampe ville han modtage honorarer.

Hans erhvervsmæssige tilknytning til Danmark ville i øvrigt bestå i, at han potentielt skulle spille træningskampe i Danmark for sin tyske klub, samt at hans tyske klub evt. også skulle møde et dansk hold i en af de internationale klub-turneringer. I begge tilfælde ville der være tale om kortvarige ophold (1-2 dage). Den tyske klub ville stå for indkvartering mv., såfremt der skulle spilles kampe i Danmark.

Sportsudøveren ejede endvidere et holdingselskab i Danmark, hvorigennem han ejede en andel af to underliggende selskaber. Han deltog ikke i driften, og der var tale om “passiv investering”.

Endelig fremgik det, at han ejede et sommerhus i Danmark, som blev benyttet til ferier. Sommerhuset blev ikke udlejet til tredjeparter.

Det forhold, som havde udløst behovet for et bindende svar, var, at sportsudøveren påtænkte at købe en lejlighed uden bopælspligt i Danmark. Såvel sportsudøveren som hans kæreste ønskede i den forbindelse at få et bindende svar på, om de på den baggrund ville indtræde i fuld dansk skattepligt. Såfremt dette spørgsmål blev besvaret bekræftende, ønskede de også svar på, om de i henhold til den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst ville blive hjemmehørende i Danmark.

2.2. Skatterådets afgørelse – SKM2020.32.SR

For sportsudøverens kæreste blev svaret fra Skatterådet, at hun ville indtræde i fuld dansk skattepligt (spørgsmål 1). Skatterådet fandt dog, at hun ville blive hjemmehørende i Tyskland efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland (spørgsmål 2). ^[Note 3]

Hvad angik spørgsmålet om bopæl efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1, var der navnlig to forhold af interesse. For det første at det ikke var spørger, men hendes kæreste, som påtænkte at købe lejligheden i Danmark, og for det andet at der var tale om en lejlighed uden bopælspligt.

Hvad angik det første tema, begrænsede Skattestyrelsen sig i indstillingen til Skatterådet til at henvise til, at rådighed over en helårsbolig efter praksis var en nødvendig og tilstrækkelig betingelse til at opfylde bopælskriteriet. Denne konstatering synes imidlertid ikke at indeholde en begrundelse for, *hvorfor* lejligheden ville være til spørgers rådighed, da det jo netop ikke var spørger selv, men hendes kæreste, som påtænkte at købe lejligheden.

Skattestyrelsens indstilling synes derfor mangelfuld – men dog alligevel på dette punkt korrekt. Hvad angår ægtefæller, er udgangspunktet, at en bolig ejet af den ene ægtefælle er til rådighed for den anden, med mindre samlivet er ophørt. Hvad angår ugifte samlevende, må spørgsmålet om rådighed bero på en vurdering af samlivets karakter. I det omfang samlivet antager “ægteskabslignende karakter”, må en helårsbolig, der ejes af den ene part, anses for at være til rådighed for den anden part. Dette følger af adm. praksis, jf. bl.a. TfS 1987, 25 LSR samt forudsætningsvis af højesteretsdommen refereret i TfS 1998, 606 H. ^[Note 4] Henset til, at parret i SKM2020.32.SR og SKM2020.33.SR havde været kærester i en periode på fire år, at de havde boet sammen i størstedelen af tiden, og at de havde et barn sammen, forekommer det korrekt, at lejligheden blev anset for at stå til rådighed for spørger.

Hvad angik det andet tema, at der var tale om en lejlighed uden bopælspligt, henviste Skattestyrelsen til, at dette forhold var uden betydning, jf. [SKM2006.212.SR](#) og [SKM2015.756.SR](#). Uanset at der er dispenseret fra bopælspligten, kan lejligheden naturligvis benyttes til helårsbolig.

Efter således at have konstateret, at spørger fik rådighed over en helårsbolig og dermed bopæl her i landet, jf. [KSL § 1, stk. 1](#), nr. 1, vendte Skattestyrelsen sig mod det centrale for afgørelsen, nemlig om spørger ville tage ophold i Danmark, jf. [KSL § 7, stk. 1](#).

Skattestyrelsen henviste i den forbindelse til, at det afgørende måtte være, om opholdet havde det fornødne præg af ferie eller lignende. I så fald ville ophold under 3 sammenhængende måneder, eller 180 dage inden for en 12 måneders periode, ikke udløse fuld skattepligt. I overensstemmelse med praksis ville det afgørende for denne vurdering være, om skatteyderen under sit ophold ville "udøve erhvervsmæssige aktiviteter", idet dette begreb anses for at udgøre modsætningen til begrebet "ferie eller lignende".

Herefter udtalte Skattestyrelsen:

Spørger er medejer og direktør i det danske iværksætterselskab. Det fremgår af anmodningen, at spørger klarer det meste af arbejdet fra Tyskland, men at spørger årligt vil have 3 til 5 arbejdsdage i Danmark.

[...]

Selvom der ikke udbetales løn, og virksomheden endnu ikke giver overskud, vil spørgers arbejde i virksomheden betegnes som erhvervsmæssig beskæftigelse. I lighed med [SKM2009.813.LSR](#) er der i nærværende sag tale en løbende arbejdsindsats i virksomheden, hvorfor arbejdet i Danmark ikke kan betegnes som enkeltstående eller sporadisk. Se desuden [SKM2006.41.SR](#).

Resultatet var derfor, at skatteyderen tog ophold her i landet, idet opholdet ikke havde karakter af ferie eller lignende, jf. [KSL § 7, stk. 1](#). Hun blev dermed omfattet af fuld dansk skattepligt.

2.3. Skatterådets afgørelse – SKM2020.33.SR

For sportsudøveren, som jo var den, der havde tænkt sig at købe lejligheden i Danmark, var der ingen tvivl om, at han ville få bopæl her i landet, jf. [KSL § 1, stk. 1](#), nr. 1. Spørgsmålet var herefter, om hans aktiviteter i Danmark i form af deltagelse i landsholdssamlinger kunne anses for at være "ferie eller lignende", jf. [KSL § 7, stk. 1](#).

Skattestyrelsen henviste i den forbindelse til udgangspunktet om, at hvis en person 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".

Herefter – og i modsætning til, hvad der gjorde sig gældende for sportsudøverens kæreste – redegjorde Skattestyrelsen for anvendelsen af den såkaldte "10-dages regel".

Egentligt arbejde under opholdet accepteres kun i ganske begrænset omfang. Som følge af Østre Landsrets dom [SKM2012.732.ØLR](#) accepteres det, at en person, der har bopæl her i landet, udfører egentligt arbejde her i landet i maksimalt 10 dage inden for en 12 måneders periode. Hvis arbejdsopgaverne er udtryk for et fast mønster vil skattepligten dog indtræde, selvom antallet af arbejdsdage ikke overstiger 10 dage indenfor en 12 måneders periode. Overstiger arbejdets omfang 10-dages grænsen, indtræder skattepligten som hovedregel.

Under helt særlige omstændigheder kan arbejdsopgaver udført her i landet bevare deres enkeltstående karakter, selv om de tidsmæssigt udstrækker sig ud over 10 dage inden for en periode på 12 måneder. Dette vil forudsætte, at vedkommende normalt ikke udfører arbejde her i landet, at det er ekstraordinært, at arbejdet er udført her i landet, og at arbejdet ikke har nogen særlig tilknytning til Danmark.

Skattestyrelsen sammenholdt denne praksis vedr. 10-dages reglen med de konkrete forhold for sportsudøveren, nemlig at han forventeligt ville deltage i 4-6 landsholdssamlinger årligt i og uden for Danmark. Det nationale forbund ville sørge for indkvarteringen, og hver landsholdssamling var af ca. en uges varighed. Skatteyderens daglige arbejde foregik i Tyskland for en sportsklub.

Herefter fandt Skattestyrelsen med henvisning til [SKM2015.61](#).SR og under hensyntagen til, at det måtte anses for helt ekstraordinært at blive udtaget til at spille og træne på landsholdet, at de enkelte seancer på landsholdet havde karakter af enkeltstående arrangementer. Selvom spørgerens ophold dermed ikke havde karakter af ferie eller lignende, og selvom antallet af arbejdsdage i Danmark oversteg de maksimalt 10 dage inden for en 12 måneders periode, som ellers er hovedreglen efter 10-dages reglen, ville han ikke tage ophold her i landet, jf. [KSL § 7, stk. 1](#). I modsætning til hans kæreste, jf. [SKM2020.32](#).SR, ville spørgeren ikke indtræde i fuld dansk skattepligt (spørgsmål 1).

Henset til svaret på spørgsmål 1 var det uforholdsmæssigt at svare på, om spørgeren var hjemmehørende i Danmark eller Tyskland efter den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst (på spørgsmål 2).

3. Kommentarer

Når de to sager ses i sammenhæng, illustrerer de, hvorfor det er så svært at navigere i tilflytningsreglernes mange kringelkroge, og som læser synes de to sager at rejse flere spørgsmål.

I relation til [SKM2020.32](#).SR er det nærliggende at spørge, hvorfor sportsudøverens kærestes ophold ikke havde karakter af ferie eller lignende, når hun i så begrænset omfang, som tilfældet var, udførte ulønnet arbejdede i Danmark? Og hvorfor fandt 10-dages reglen fandt anvendelse i sagen?

I relation til [SKM2020.33](#).SR er det nærliggende at spørge, hvorfor sportsudøveren kunne arbejde i Danmark uden derved at tage ophold, og det endog selvom antallet af arbejdsdage oversteg 10 dage inden for en 12 måneders periode?

Jeg vil i det følgende redegøre nærmere for disse forhold.

3.1. Hvorfor havde sportsudøverens kærestes ophold ikke karakter af ferie eller lign?

I [SKM2020.32](#).SR havde sportsudøverens kæreste forklaret om sit ophold i Danmark:

Spørger opholder sig 8-10 uger i Danmark, hvor spørger tilbringer ferietid og fritid med venner og familie. 2 gange om året går spørger til eksamener, og herudover udfører spørger undtagelsesvist arbejde for sin virksomhed under sine ophold. Her vil maksimalt være tale om 3-5 dage om året.

Det er vel indiskutabelt, at opholdene i Danmark hovedsageligt ville kunne karakteriseres som ferie eller lignende. Hun ville dog potentielt *undtagelsesvist* udøve *ulønnet* arbejde for sin virksomhed under opholdene i Danmark, som nævnt maksimalt mellem 3-5 dage, og spørgsmålet var herefter, om dette var foreneligt med begrebet ferie eller lignende.

Af Den juridiske vejledning 2020-2 C.F.1.2.2. fremgår følgende om begrebet ferie eller lignende under overskriften "Erhvervmæssig beskæftigelse":

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".

Begrebet ferie eller lignende står altså i modsætning til begrebet varetagelse af et indtægtsgivende erhverv.

I Østre Landsrets dom offentliggjort som [SKM2012.732.ØLR](#) (Camilla Vest) udtalte landsretten:

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

Som det ses, sonderer landsretten mellem begreberne *regelmæssig fast og kontinuerlig varig erhvervmæssig beskæftigelse* og *varetagelse af et indtægtsgivende erhverv*. Tilsvarende gør Skatteministeriets departement i kommentaren til dommen, jf. [SKM2013.316.DEP](#):

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 følger af det citerede, at de to begreber "erhvervmæssig beskæftigelse" og "varetagelse af indtægtsgivende erhverv" begge står i modsætning til begrebet ferie eller lignende. Det er ikke klart, om der er en indbyrdes forskel på de to begreber erhvervmæssig beskæftigelse og varetagelse af indtægtsgivende erhverv og hvori en evt. forskel består.

Et centralt moment i [SKM2020.32.SR](#) var, at spørgerens arbejde var ulønnet. Alligevel havde Skattestyrelsen fundet, at selvom der ikke blev udbetalt løn, og virksomheden endnu ikke gav overskud, ville arbejdet i virksomheden skulle betegnes som erhvervmæssig beskæftigelse. Dette blev under henvisning til [SKM2009.813.LSR](#) begrundet med, at der var tale om en løbende arbejdsindsats i virksomheden, hvorfor arbejdet i Danmark ikke kunne betegnes som enkeltstående eller sporadisk.

Det er umiddelbart påfaldende, at Skattestyrelsen i indstillingen anvender betegnelsen "erhvervmæssig beskæftigelse" frem for "indtægtsgivende erhverv" om spørgers aktiviteter. Dette kunne antyde, at Skattestyrelsen er opmærksom på, at det rent sprogligt ikke giver nogen mening at tale om et *indtægtsgivende* erhverv, når spørger er *ulønnet*.

I praksis synes denne sondring imidlertid ikke at have nogen betydning, hvilket også illustreres af [SKM2009.813.LSR](#), som Skattestyrelsen henviser til som begrundelse for afgørelsen.

I [SKM2009.813.LSR](#) havde Landsskatteretten fundet, at en skatteyder ville tage ophold i Danmark, hvis han deltog i fire årlige bestyrelsesmøder i selskab, som et af ham helejet holdingselskab var medejer af. Han ville ikke modtage honorar for arbejdet. Landsskatteretten udtalte, at deltagelse i møderne ville udgøre "[...] en løbende personlig varetagelse af indtægtsgivende erhverv". I praksis er sondringen mellem "erhvervmæssig beskæftigelse" og "varetagelse af et indtægtsgivende erhverv" således ikke begrundet i, om skatteyderen modtager vederlag eller lign. for sit arbejde, og de to begreber må antages at være synonyme.

Ved en læsning af [SKM2009.813.LSR](#) i relation til [SKM2020.32.SR](#) synes i øvrigt to forhold at skulle tages i betragtning.

For det første at Landsskatteretten henviste til cirkulæret til [ligningsloven, cirk. nr. 72 af 17. april 1996](#), pkt. 5.2.4., som begrundelse for, at deltagelse i bestyrelsesmøder skal anses for "varetagelse af et indtægtsgivende erhverv", i relation til [KSL § 7, stk. 1](#). Det anførte sted i cirkulæret omhandler begrebet "nødvendigt arbejde i Danmark", som bruges i [LL § 33 A](#). Det er vel ikke uden videre givet, at der kan sættes lighedstegn mellem disse begreber. Endvidere – hvad der for nærværende er særligt interessant – henviste Landsskatteretten til cirkulæret, fordi dette specifikt vedrørte deltagelse i *bestyrelsesmøder*. Men i [SKM2020.32.SR](#) arbejdede skatteyderen jo ikke i Danmark i egenskab af bestyrelsesmedlem, men direkte.

For det andet at [SKM2009.813.LSR](#) er afgjort før Østre Landsrets dom om Camilla Vest. Derfor kan det i sagens natur ikke kan udelukkes, at udfaldet ville være påvirket af Camilla Vest-dommen, hvis den var afgjort efterfølgende, hvilket i sig selv synes at begrænse dens retskildemæssige værdi.

Sammenfattende kan det siges, at Skatterådets afgørelse i [SKM2020.32.SR](#), jf. Skattestyrelsens indstilling, forekommer svagt begrundet for så vidt angår spørgsmålet om, hvorvidt opholdet havde karakter af ferie eller lignende.

På den ene side må det medgives, at det vel næppe i sig selv i alle tilfælde kan være rimeligt, at udbetaling af løn i sig selv er et afgørende element ved afgrænsningen af begrebet ferie eller lignende, således at ulønnet arbejde altid skal anses for "ferie eller lignende".

Omvendt må det på anden side hævdes, at det er kontraintuitivt, at ulønnet arbejde kan anses for at være varetagelse af et *indtægtsgivende erhverv*, og det ses da også i praksis, at det tillægges betydning, om der modtages løn for det arbejde, der udføres i Danmark. ^[Note 5] Ligeledes synes [SKM2009.813.LSR](#) at være lagt ukritisk til grund, idet Landsskatteretten som anført udtrykkeligt havde grundet sin kendelse på, at der var tale om deltagelse i *bestyrelsesarbejde*, hvilket ikke var tilfældet for spørger i [SKM2020.32.SR](#).

3.2. Hvorfor fandt 10-dages reglen ikke anvendelse?

Spørgeren havde oplyst, at hun "[...] undtagelsesvist arbejde for sin virksomhed under sine ophold. Her vil maksimalt være tale om 3-5 dage". Skattestyrelsen havde lagt denne oplysning til grund for sin indstilling til Skatterådet.

Spørgeren havde gjort gældende, at såfremt Skattestyrelsen ikke anså hendes ophold for at have karakter af ferie eller lignende, ville hun alligevel ikke indtræde i fuld dansk skattepligt. Hun ville alene arbejde i 3-5 dage, dvs. færre end 10 dage inden for en 12 måneders periode, og hun ville derfor være beskyttet af 10-dages reglen.

Det ses ikke, at Skattestyrelsen i sin indstilling til Skatterådet udtrykkeligt forholdt sig til 10-dages reglens anvendelse. Skattestyrelsen begrænsede sig til at udtale:

I lighed med [SKM2009.813.LSR](#) er der i nærværende sag tale en løbende arbejdsindsats i virksomheden, hvorfor arbejdet i Danmark ikke kan betegnes som enkeltstående eller sporadisk. Se desuden [SKM2006.41.SR](#).

Desuagtet at Skattestyrelsen ikke udtrykkeligt formulerer dette, dækker betegnelsen af arbejdet i Danmark som ikke "enkeltstående eller sporadisk" netop over vurdering af, om skatteyderen var omfattet af 10-dages reglen. Om mulighederne for at arbejde i Danmark uden samtidig at tage ophold hedder det i Den juridiske vejledning 2020-2 C.F.1.2.2:

Som udgangspunkt er enhver form for arbejde uforeneligt med "ferie eller lignende", men når arbejdet her i landet er udtryk for enkeltstående og sporadiske indtægtsindtægtsgivende aktiviteter, medfører de ikke, at den fulde skattepligt indtræder, trods rådighed over en bolig her.

Det angives også i Den juridiske vejledning a.st, at accepten af, at der i et vist omfang udøves arbejde i Danmark, som udgangspunkt er begrænset til maksimalt 10 dage inden for en 12 måneders periode, og at dette er begrundet i navnlig Camilla Vest-dommen, [SKM2012.732.ØLR](#).

Idet det blev lagt til grund, at spørgers ophold i [SKM2020.32.SR](#) ikke havde karakter af ferie eller lignende, var det relevante spørgsmål, om arbejdet var udtryk for "enkeltstående og sporadiske indtægtsgivende aktiviteter".

10-dages reglen blev som nævnt introduceret på baggrund af Camilla Vest-dommen. I dommen citerede Østre Landsret fra det daværende SKATs afgørelse i Stephen Kinnock-sagen af 16. december 2010, hvor SKAT havde lagt

til grund, at deltagelse i nogle få, korte møder i Danmark ikke kunne sidestilles med ophold, jf. [KSL § 7, stk. 1](#). SKAT havde udtalt, at der:

“[...] ikke herved [er] påbegyndt en regelmæssig fast og kontinuerlig varig erhvervmæssig beskæftigelse eller varetagelse af indtægtsgivende erhverv her i landet”.

I departementets kommentar til Camilla Vest-dommen i [SKM2013.316.DEP](#) udtalte departementet om landsrettens inddragelse i Kinnock-sagen:

Flertallet vurderer, at den af [Camilla Vest] 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 (fremhævet af departementet).

Herefter udlægger departementet, hvad der efter departementets opfattelse skal forstås ved “regelmæssig fast og kontinuerlig varig erhvervmæssig beskæftigelse”:

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. [...] 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.

Efter Skatteministeriet havde besluttet ikke at anke [SKM2012.372.ØLR](#) til Højesteret, jf. [SKM2013.316.DEP](#), blev der udsendt et styresignal, jf. [SKM2013.715.SKAT](#). Af styresignalet fremgik de tre kumulative betingelser, der skulle opfyldes, for at skatteydere, der var blevet anset for omfattet af fuld skattepligt, kunne få genoptaget deres skatteansættelse:

1. Den pågældende har ikke arbejdet i Danmark i mere end 10 dage inden for en 12-måneders periode. [...]
2. Arbejdet i dette omfang er ikke - over en længere årrække - udtryk for et fast mønster, hvorved arbejdet mister sin karakter af “enkeltstående” arbejdsopgaver/erhvervsaktiviteter her i landet. Der vil f.eks. være tale om et sådant fast mønster, hvis arbejdsopgaverne/aktiviteterne over en længere årrække udøves for den samme eller ganske få arbejds- eller hvervgivere.
3. Den pågældende persons arbejde/aktiviteter – i forhold til dennes øvrige arbejds- eller erhvervsituation – hverken specifikt eller i særlig grad retter sig mod Danmark. Det gælder fx, når arbejdet ikke sker som led i en jævnligt tilbagevendende varetagelse af arbejdsopgaver for en dansk arbejdsgiver eller en udenlandsk arbejdsgiver med løbende arbejdsmæssige aktiviteter i Danmark.

Styresignalet er efterfølgende ophævet og pr. 1. januar 2014 indarbejdet i Den juridiske vejledning. Opstillingen i punktform gør det imidlertid let at sammenholde med faktum i [SKM2020.32.SR](#) og dermed vurdere afgørelsen, og der tages derfor udgangspunkt i styresignalet i det følgende.

Ses der på betingelse nr. 1, er denne utvivlsomt opfyldt, idet spørger kun ville arbejde maksimalt 3-5 dage i Danmark om året.

Betingelse nr. 2 er vanskeligere at vurdere. På den ene side var det klart, at arbejdet her i landet skulle udføres for en og samme arbejdsgiver, nemlig det selskab, skatteyderen selv var medejer af. På den anden side var det dog også klart, at det ville have undtagelsens karakter, at der ville blive arbejdet her i landet, hvorfor det ikke synes rimeligt at anse arbejdet i Danmark som udtryk for et “fast mønster”.

Ligeledes er betingelse nr. 3 vanskelig at vurdere. Arbejdet ville blive udført for et dansk selskab, hvilket taler for at anse betingelsen for opfyldt, idet arbejdet derved rettede sig mod Danmark. Omvendt kan det vel ikke med rimelig hævdes, at arbejdet i Danmark skulle være udtryk for en jævnlige tilbagevendende varetagelse af arbejdsopgaver for en dansk arbejdsgiver henset til, at der kun *undtagelsesvist* ville blive udført arbejde i Danmark, og at der maksimalt ville blive tale om 3-5 arbejdsdage om året.

Det synes således behæftet med en vis usikkerhed, om arbejdet – såfremt aktiviteterne her i landet overhovedet kunne betragtes som sådan – var af enkeltstående og sporadisk karakter, eller om der var tale om et "fast mønster". Der vil givetvis være tale om et grænsetilfælde, hvormed det ikke er muligt med sikkerhed at hævde, at der ikke er tale om en regelmæssig fast og kontinuerlig varig erhvervmæssig beskæftigelse her i landet, således som dette begreb fortolkes i praksis. I så fald synes afgørelsen at være udtryk for den absolut mindste erhvervmæssige tilknytning, der kan kræves, førend skattepligten indtræder.

I lyset af denne konstatering er det interessant at vurdere afgørelsen i forhold til Skatterådets anvendelse af 10-dages regel i afgørelsen om hendes kæreste, "sportsudøveren", jf. [SKM2020.33.SR](#).

3.3. Hvorfor accepterede Skatterådet, at sportsudøveren kunne arbejde i Danmark mere end 10 dage uden at blive omfattet af fuld skattepligt?

Skattestyrelsen havde i indstillingen til Skatterådet fundet, at deltagelse i landsholdssamlinger måtte anses for at være varetagelse af et indtægtsgivende erhverv i Danmark, og derfor ville spørgeren som udgangspunkt blive omfattet af fuld skattepligt i forbindelse med købet af lejligheden i Danmark.

Imidlertid indstillede Skattestyrelsen ikke alene til, at arbejdet her i landet var "enkelstående arbejde" (hvormed 10-dages reglen som udgangspunkt fandt anvendelse). Skattestyrelsen indstillede endda også til, at der var tale om en helt særlig situation, således at der kunne arbejdes i Danmark i mere end 10 dage inden for en 12 måneders periode, uden at skattepligten ville indtræde:

Under helt særlige omstændigheder kan arbejdsopgaver udført her i landet bevare deres enkeltstående karakter, selv om de tidsmæssigt udstrækker sig ud over 10 dage inden for en periode på 12 måneder. Dette vil forudsætte, at vedkommende normalt ikke udfører arbejde her i landet, at det er ekstraordinært, at arbejdet er udført her i landet, og at arbejdet ikke har nogen særlig tilknytning til Danmark.

Det citerede fra afgørelsen er en ordret gengivelse af en passus i Den juridiske vejledning 2020-2 C.F.1.2.2, der fandt vej ind i vejledningen som følge af Camilla Vest-dommen. Det ses, at tre betingelser kumulativt skal være opfyldt:

1. Skatteyderen udfører normalt ikke arbejde her i landet.
2. Det er ekstraordinært, at arbejdet udføres her i landet.
3. Arbejdet har ikke nogen særlig tilknytning til Danmark.

Betingelse nr. 1 og 2 må umiddelbart anses for at være opfyldt. Spørgeren arbejdede normalt i Tyskland for sin tyske klub, jf. betingelse nr. 1, og det må i sig selv anses for at være helt ekstraordinært at være en del af landsholdet, hvorfor det tilsvarende må anses for ekstraordinært, at arbejdet blev udført her i landet, jf. betingelse nr. 2.

Opfyldelse af betingelse nr. 3 forekommer imidlertid mere tvivlsom.

Som nævnt blev den citerede passus indskrevet i Den juridiske vejledning på baggrund af Camilla Vest-dommen. I departementets kommentar til dommen, jf. [SKM2013.316.DEP](#), udtales følgende om denne 3. betingelse.

Personer, hvis indtægtsgivende aktiviteter specifikt eller i væsentligt omfang er rettet mod Danmark – i modsætning til [Camilla Vest], 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 erhvervmæssigt betingede opholdsdage her i landet – er af begrænset omfang.

Departementets kommentar om betydningen af, at arbejdet er rettet mod Danmark, skal ses i lyset af Camilla Vests vidneforklaring i [SKM2012.732.ØLR](#). Departementet henviste således i [SKM2013.316](#). DEP til at:

“[Camilla Vest] 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[.]”

Forholdet var altså det, at Camilla Vest i sin egenskab af international fotomodel deltog i fotosessioner, og at visse af disse tilfældigvis blev afviklet i Danmark. Såfremt Camilla Vest havde krævet det, ville fotosessionerne være blevet henlagt til udlandet i stedet. Det var med andre ord helt tilfældigt, at arbejdet blev udført i Danmark, og det kunne uden videre være blevet udført et hvert andet sted i verden.

Til sammenligning synes situation i [SKM2020.33.SR](#) at være en helt anden for sportsudøveren. Deltagelse i landsholdssamlinger er naturligvis en ekstraordinær begivenhed, men det kan vel ikke med mening hævdes, at det ikke *specifikt* eller *i væsentligt omfang* er rettet mod Danmark at spille på det danske landshold? Og sportsudøveren kunne vel næppe – i modsætning til Camilla Vest – have forlangt, at landsholdssamlinger skulle afvikles uden for Danmark, og at landskampe skulle spilles i udlandet? I modsætning til det, der var tilfældet i Camilla Vest-sagen, må det hævdes, at man vel dårligt kan forestille sig et arbejde, som i højere grad retter sig specifikt mod Danmark end at spille på det danske landshold.

På baggrund af det anførte er [SKM2020.33.SR](#) efter min opfattelse særdeles vanskelig at forene med de kriterier for skattepligtens indtræden, der blev fastlagt som reaktion på Camilla Vest-dommen.

Imidlertid må det konstateres, at afgørelsen er i fuld overensstemmelse med praksis for, i hvilket omfang det kan tillades professionelle sportsudøvere at deltage i landsholdssamlinger og landskampe på dansk grund, uden at der herved tages ophold i [kildeskattelovens § 7's](#) forstand. Skattestyrelsen kunne således i [SKM2020.33.SR](#) til støtte for indstillingen om, at sportsudøveren ikke ville tage ophold i Danmark, henvise til [SKM2015.61.SR](#). ^[Note 6]

I [SKM2015.61.SR](#) accepterede Skatterådet, at en håndboldspiller kunne arbejde i Danmark i op mod 30 dage (trænings- og kampdage) for landsholdet på dansk grund, uden at håndboldspilleren ville tage ophold i Danmark, jf. [KSL § 7, stk. 1](#). Der blev givet en lignende begrundelse som i [SKM2020.33.SR](#). Til støtte for resultatet henviste Skatterådet i [SKM2015.61.SR](#) endvidere til, at det også i tidligere praksis var accepteret, at deltagelse i landskampe mv. i Danmark ikke blev anset for at være ensbetydende med, at der var taget ophold i Danmark, jf. en utrykt ligningsrådsafgørelse refereret af Jørn Qviste i TfS 1997, 601 om en fodboldspiller. I afgørelsen accepterede Ligningsrådet, at en i England bosiddende fodboldspiller kunne deltage i fodboldkampe for enten landsholdet eller sin engelske klub i Danmark, uden at han derved ville tage ophold i Danmark.

I modsætning hertil står dog en ligeledes utrykt ligningsrådsafgørelse om en cykelrytter, som også er refereret af Jørn Qviste loc.cit. I den pågældende afgørelse fandt Ligningsrådet, at deltagelse i et 6-dagesløb i Danmark ville være ensbetydende med, at cykelrytteren tog ophold i Danmark, jf. [KSL § 7, stk. 1](#). Denne utrykte kendelse er ikke omtalt i [SKM2015.61.SR](#).

4. Sammenfatning og afsluttende bemærkninger

4.1. Vage skattepligtkriterier og uforståelig praksis

Med [SKM2020.32.SR](#) og [SKM2020.33.SR](#) demonstreres det endnu engang, hvor vanskeligt det er at navigere i dansk rets regler om tilflytning for fysiske personer. De kriterier, som skattepligten afgøres på baggrund af, er vagt formulerede og stort set alene praksisskabte, og de resultater, der nås ved en fortolkning af kriterierne, synes vanskelige at forene med en naturlig sproglig forståelse af disse kriterier. Endvidere fører fortolkningen af disse kriterier til resultater, som i retspolitisk henseende bør anses for unacceptable.

På baggrund af [SKM2020.32.SR](#) kan det således konstateres, at *ulønnet* arbejde kan være erhvervmæssig beskæftigelse, som i praksis er synonymt med varetagelse af et *indtægtsgivende* erhverv, jf. [SKM2009.813.LSR](#). Det kan endvidere konstateres, at *undtagelsesvist* udført arbejde i Danmark af maksimalt 3-5 dage årligt *ikke* kan anses for at være enkeltstående eller sporadisk arbejde i Danmark, men derimod er udtryk for et fast mønster.

På baggrund af [SKM2020.33.SR](#) (og [SKM2015.61.SR](#)) kan det konstateres, at det at spille på *det danske landshold i Danmark* ingen særlig tilknytning har til *Danmark*.

Imod at dette skulle være et problem kan man jo så indvende, at brugen af vage kriterier er en generel anke, som kan rettes mod utallige skatteretlige bestemmelser, og at juridiske begreber ikke nødvendigvis skal være forenelige med en "naturlig sproglig forståelse" heraf. Det må dog hævdes, at brugen af vage begreber udgør et problem, når fortolkningen af disse begreber medfører en retstilstand, der er nærmest umulig at forudse for skatteyderen, idet disse begreber bliver fortolket på en måde, så de synes at få en diametral modsat betydning, end hvad der ellers ville være ventet. Som det mest oplagt eksempel forekommer mig at være synspunktet om, at det at være dansk landsholdsspiller ikke skulle have en specifik tilknytning til Danmark.

Brugen af vage tilknytningskriterier i relation til opholdsbegrebet i [KSL § 7, stk. 1](#), gør også, at praksis potentielt får et skær af vilkårlighed, hvilket i endnu højere grad forekommer mig at være et retssikkerhedsmæssigt problem. I det de to afgørelse, jeg har omtalt i denne artikel, omhandler et kærestepar, er det nærliggende at understøtte denne pointer ved at sammenholde disse afgørelser.

I [SKM2020.32.SR](#) havde sportsudøverens kæreste alene en rudimentær arbejdsmæssig tilknytning til Danmark af helt underordnet økonomisk betydning. Alligevel blev hun anset for at have taget ophold her i landet. Sportsudøveren selv, som potentielt arbejdede flere dage i Danmark end kæresten og givetvis med en betydelig indtægt til følge, blev derimod ikke anset for at have taget ophold, jf. [SKM2020.33.SR](#). Stillet over for hinanden forekommer det vanskeligt at finde en logisk forklaring på de to sagers forskellige udfald. I den forbindelse forekommer det endvidere helt uforståeligt, at der tilsyneladende har dannet sig en *meget* skatteydervenlig praksis, når skatteyderen tilfældigvis er sportsudøver, og arbejdet i Danmark består i at repræsentere det danske landshold, jf. [SKM2020.33.SR](#) og [SKM2015.61.SR](#), mens praksis vedrørende andre skatteydere – igen eksemplificeret ved [SKM2020.32.SR](#) – forekommer at være særdeles stram.

Ud fra en juridiske betragtning kan der sættes spørgsmålstejn ved rigtigheden af begge afgørelser. Ud fra en retspolitisk betragtning er det efter min opfattelse imidlertid udelukket, at man kan anse begge afgørelser for "rimelige" på samme tid. Enten er der en meget stram praksis på et område, således at der skal meget lidt til, før skattepligten indtræder. Eller også er der en meget lempelig praksis, således at der skal meget til, før skatteyderen bliver omfattet af fuld skattepligt. Uanset hvilke juridiske analyser, der lægges til grund ved vurderingen af de to afgørelser, synes den eneste acceptable retspolitiske konklusion at være, at retstilstanden bør ændres.

4.2. Reglerne om tilflytning bør ændres

I indledningen til denne artikel refererede jeg til den debat, der i 1982 førtes mellem Thøger Nielsen og Aage Michelsen i Ugeskrift for Retsvæsen. ^[Note 7]

Thøger Nielsen havde på sin side forfægtet det synspunkt, at bopælsbegrebet i [kildeskatteloven](#) – ubemærket, som Thøger Nielsen selv understregede, af alle andre end ham selv ^[Note 8] og uomtalt i forarbejderne til [kildeskatteloven](#) – var ændret i forhold til det, der gjaldt under [statsskatteloven](#). Thøger Nielsen forfægtede således

synspunktet, "[...] at tilknytningskravet i relation til indkomst- og formueskat er opfyldt, hvis der kan konstateres bolig i Danmark og omvendt ikke er opfyldt, hvis dette ikke er tilfældet."

Bopælsbegrebet i kildeskatteloven var med andre ord efter Thøger Nielsens opfattelse blevet "objektiveret", derved at rådighed over en bolig i Danmark var en nødvendig såvel som en tilstrækkelig betingelse for at være omfattet af fuld dansk skattepligt.

Aage Michelsen hævdede på sin side, at der ikke fandtes støtte for en sådan påstand, og at det fremgik af lovforarbejder og øvrige fortolkningsbidrag, at bopælsbegrebet i KSL § 1, stk. 1, nr. 1, ligesom efter statsskatteloven fortsat var et "bredt tilknytningskriterium", hvor tilstedeværelsen af en bolig her i Danmark var et nødvendigt, men ikke et tilstrækkeligt kriterium for at statuere bopæl og dermed fuld dansk skattepligt.

Efterfølgende praksis demonstrerede, at Aage Michelsens opfattelse var korrekt, jf. herved U 1982.708 Ø, TfS 1986.299 Ø og SKM2009.482.VLR.

En læsning af Thøger Nielsens og Aage Michelsens meningsudvekslinger afslører, at debatten navnlig omhandlede bopælsbegrebet i forbindelse med fraflytning, ligesom også de tre nævnte domme omhandler fraflytning. Når jeg alligevel kom i tanke om debatten i forbindelse med denne artikel, som omhandler to sager om tilflytning, så skyldes det, at Thøger Nielsens synspunkter nok alligevel har noget for sig netop i en tilflytningssituation – i hvert fald når man ser på problemstillingen i lyset af nutidig praksis.

Skattepligten er – for tilflyttere såvel som for fraflyttere – betinget af, at skatteyderen har *bopæl* her i landet, jf. KSL § 1, stk. 1, nr. 1. ^[Note 9] For tilflyttere gælder der dog den yderligere betingelse, at skattepligten først indtræder, når skatteyderen tager *ophold* her i landet, jf. KSL § 7, stk. 1, 1. pkt.

Hvor bopælsbetingelsen i KSL § 1, stk. 1, nr. 1, er en videreførelse af bopælsbegrebet i den nu ophævede SL § 2, som i sig selv var en videreførelse af bopælsbegrebet i § 2 i statsskatteloven af 1903, ^[Note 10] var opholdsbetingelsen i KSL § 7, stk. 1, en nyskabelse ved kildeskatteloven.

Under tilblivelsen af kildeskatteloven var finansministeren (som dengang havde skatteretten som ressortområde) blevet spurgt: "Er § 7 nødvendig og/eller hensigtsmæssig?". Hertil svarede finansministeren, at KSL § 7 "[...] tilsigter at klargøre, hvad der ligger i begrebet at *have bopæl, her i landet*" (fremhævet af finansministeren), samt at bestemmelsen ikke er "[...] absolut nødvendig", idet den regel, der udtrykkes i bestemmelsen, blev anset for at følge af en naturlig forståelse af bopælsbegrebet. ^[Note 11]

Det siges sædvanligvis med henvisning til cirkulæret til kildeskatteloven, at bopælsbegrebet i kildeskatteloven er et "bredt bopælsbegreb", idet der ved afgørelsen af, om bopælsbetingelse er opfyldt,

"[...] lægges [...] vægt på, om de pågældende ved at grunde husstand, leje sig bolig eller ved andre foranstaltninger har tilkendegivet, at de agter at have hjemsted her." ^[Note 12]

Uagtet det brede bopælskriterium i KSL § 1, stk. 1, nr. 1, er det dog en betingelse, at skatteyderen rent faktisk råder over en bolig. Der kan ikke statures bopæl på baggrund af andre tilknytningskriterier. Det bliver derfor centralt for bestemmelsen at få fastlagt, hvad der forstås ved en bolig. Udgangspunktet er, at (rådighed over) en helårsbolig indebærer, at der er bopæl i Danmark. Andre boligformer kan imidlertid efter omstændighederne også anses for at udgøre en bopæl. Dette gælder bl.a. for sommerhuse i det omfang, de er egnede som helårsboliger, jf. SKM2016.10.HR. ^[Note 13]

Efter adm. praksis kan mere ydmyge boligformer også udgøre en bopæl i kildeskattelovens forstand. I udkastet til *Forslag til Lov om ændring af kildeskatteloven (Modernisering af regler for indtræden af fuld skattepligt)*, som blev sendt i høring 26. februar 2018, redegjorde skatteministeren for, hvilke boliger, der efter praksis kunne udgøre en bopæl:

Rådighed over en bolig [...] vil forudsætte en rådighed af en vis tidsmæssig udstrækning. I administrativ praksis er det lagt til grund, at en kortvarig rådighed på under 2 måneder ikke fører til, at en person anses for at have bopæl her i landet, medmindre den pågældende reelt har indrettet sig på at have en bolig i Danmark kontinuerligt til sin rådighed.

Som konkrete eksempler på sådanne boliger fremhævede skatteministeren:

Hotelværelser og hotellejligheder kan [...] udgøre en bopæl, når rådigheden over disse har den nævnte varige karakter. Også mobilhomes og campingvogne ^[Note 14] kan efter omstændighederne udgøre en bopæl, hvis de er fast placeret på en lokation. Det samme gælder husbåde og midlertidige skurvogne, der anvendes som studieboliger.

Som det ses, er kravet til, hvad der udgør en bolig og dermed en potentiel bopæl i kildeskattelovens forstand meget beskedne. ^[Note 15] Der hersker imidlertid ikke tvivl om – i hvert fald ikke i adm. praksis – at såfremt en tilflytter råder over en sådan (beskeden) bolig, vil skattepligten indtræde, såfremt skatteyderen tager ophold i Danmark, jf. KSL § 7, stk. 1. Skatteyderen kan i disse situationer ikke undgå skattepligten ved at hævde, at han slet ikke har til hensigt at have hjemsted i Danmark. ^[Note 16] I og med at skatteyderens subjektive hensigter således ikke spiller nogen rolle for KSL § 1, stk. 1, nr. 1, i en *tilflytningssituation*, synes Thøger Niensens opfattelse ad åre at være blevet kongruent med praksis på tilflytningsområdet: bopælsbegrebet er nu vitterligt objektivt. ^[Note 17]

Dette er imidlertid ikke det samme som, at selve skattepligtsvurderingen i en tilflytningssituation er objektiviseret. I en *fraflytningssituation* vurderes bopælsbegrebet i KSL § 1, stk. 1, nr. 1, ud fra såvel den objektive bopælsmulighed (rådighed over en helårsbolig i Danmark) som den subjektive hensigt om at have hjemsted i Danmark eller i udlandet. I en *tilflytningssituation* består skattepligtsvurderingen ligeledes af en subjektiv og en objektiv vurdering. Men hvor den objektive vurdering foretages alene på baggrund af KSL § 1, stk. 1, nr. 1, er den subjektive vurdering – i modsætning til det, der gælder i en *fraflytningssituation* – adskilt derfra og placeret i en separat bestemmelse: KSL § 7. Dette synes også at være, hvad finansministeren tilkendegav i sit svar til finansudvalget, som jeg har citeret ovenfor ad note 11.

Hvis KSL § 7 ikke eksisterede, ville det være nødvendigt at inddrage yderligere kriterier ved skattepligtsvurderingen i en tilflytningssituation, idet bopælsbegrebet i KSL § 1, stk. 1, nr. 1, i så fald næppe kunne siges at være opfyldt blot med tilstedeværelsen af en objektiv bopælsmulighed. "Udskillelsen" af den subjektive vurderingen i en tilflytningssituation til KSL § 7, stk. 1, har imidlertid fået den – givetvis utilsigtede – virkning, at den subjektive side af bopælsbegrebet er reduceret til alene at være en vurdering af opholdets karakter ("ferie eller lignende") og varighed ("kortvarigt"). Andre subjektive forhold, eksempelvis om den pågældende skatteyder har til hensigt at have hjemsted i Danmark, tillægges i adm. praksis ingen betydning. ^[Note 18]

Efter min opfattelse er disse forhold tilsammen skyld i, at tilflytningsreglerne for fysiske personer i KSL § 1, stk. 1, nr. 1, shm. § 7, stk. 1, fremstår uforståelige og – i mangel af bedre – urimelige.

Det synes da også at være en kendt sag – også i Skatteministeriet – at reglerne om tilflytning trænger til et eftersyn, og som nævnt blev der taget initiativ i så henseende i 2018 i form af udkastet til et lovforslag om "modernisering af regler for indtræden af fuld skattepligt". Blandt motiverne bag lovforslaget var et ønske om "enkler og mere objektive" skattepligtsregler. ^[Note 19] Selvom tanken om objektive skattepligtsregler umiddelbart forekommer besnærende, synes det ikke praktisk muligt at gennemføre sådanne regler, som ikke bliver enten for omfattende eller for lette at omgå. En bedre vej synes efter min opfattelse at være, at man ved skattepligtsvurderingen inddrager flere subjektive momenter end blot opholdets karakter (arbejde eller ferie) og varigheden af opholdet, herunder eksempelvis om skatteyderen har til hensigt at bosætte sig i Danmark – altså den samme vurdering (blot med omvendt fortegn), som foretages i relation til fraflytning.

Uanset hvordan man forestiller sig, at nye regler kunne udformes, og uanset at det utvivlsomt må anerkendes, at det bliver vanskeligt for Skatteministeriet at udforme regler, som ikke rammer enten for bredt eller for snævert, kan

disse vanskeligheder ikke retfærdiggøre, at man lader stå til og bevarer de nugældende regler i uændret form. En vurdering af praksis på området, herunder blot eksempelvis de to afgørelser, jeg har omtalt på disse sider, synes med al tydelighed at demonstrere, at der er behov for en regelændring. Der skal derfor lyde en spagfærdig opfordring til skatteministeren om i en ikke så fjern fremtid at gøre som sin forgænger og se nærmere på reglerne fuld skattepligt for fysiske personer.

Fodnoter

[1] Jf. Thøger Nielsen i [U 1982B.125](#).

[2] Jf. Thøger Nielsen i [U 1982B.125](#), s. 131.

[3] Spørgsmål 2 udelades i det følgende.

[4] Jf. om dommen I.A. Strobel i [SO 1998, s. 229](#) ff. og Aage Michelsen i RR 1999/2 SM 30 ff.

[5] Jf. [TfS 1990, 163](#) LSR. Sagen vedrørte ganske vist en fraflytningssituation og synes navnlig at vedrøre spørgsmålet om, hvorvidt skatteyderen havde bopæl her i landet i et sommerhus. Det blev oplyst, at skatteyderen boede i sommerhuset og hjalp på sin søns minkfarm i "spidsbelastningsperioder". Det blev oplyst, at skatteyderen var ulønnet. Landsskatteretten fandt, at skatteyderen ikke var skattepligtig til Danmark, hvilket blev begrundet med bl.a. længden af opholdet i sommerhuset samt "det i øvrigt oplyste om klagerens aktivitet". Det forhold, at skatteyderen var ulønnet, synes dermed at have spillet en rolle. Se også Den juridiske vejledning 2020-2 C.F.1.2.2. om betydning af ulønnet arbejde for [KSL § 7, stk. 1](#).

[6] Jf. kritisk til afgørelsen Malene Kerzel i [SR-Skat 2015, s. 12](#) ff.

[7] Jf. Thøger Nielsen i [U 1982B.125](#), Aage Michelsen i [U 1982B.260](#), Thøger Niensens replik i [U 1982B.286](#) og Aage Michelsens duplik i [U 1982B.287](#).

[8] Jf. Thøger Nielsen i [U 1982B.125](#), s. 131 med note 22, hvor Thøger Nielsen henviser til sin egen fremstilling i Indkomstbeskatning II, 1972, s. 118.

[9] Der ses i det følgende bort fra de øvrige skattepligtsbestemmelser i [KSL § 1, stk. 1](#), nr. 2-4.

[10] Jf. i det hele Robert Koch-Nielsen i [U 1969B.265](#) og Kjeld Lund-Andersen i [SR-Skat 2003, s. 187](#) ff.

[11] Jf. FT 1966-67, tillæg B, s. 368, finansministerens svar af 31. januar 1967 på spørgsmål 10 fra finansudvalget.

[12] Jf. [cirk. nr. 135 af 4. november 1988](#), pkt. 3 og Den juridiske vejledning 2020-2 C.F.1.2.1. En nogenlunde tilsvarende formulering fremgik af vejledning til [statsskatteloven](#) af 1903, hvortil de tidligere gældende cirkulærer til [kildeskatteloven](#) henviste, jf. Jørn Qviste i [U 1990B.449](#). Se om det brede bopælsbegreb Aage Michelsen m.fl., Lærebog om indkomstskat, 18. udg. 2019, s. 790 ff. og Jan Pedersen m.fl., Skatteretten 1, 8. udg. 2018, s. 785 ff.

[13] Jf. om dommen Inge Langhave i [SR-Skat 2016, s. 62](#) ff.

[14] I [SKM2011.816](#).LSR lagde Landsskatteretten dog til grund, at en campingvogn, som skatteyderen havde overnattet i, når han opholdt sig i Danmark, ikke var en bopæl, jf. [KSL § 1, stk. 1](#), nr. 1.

[15] Bopæl og bolig synes at blive brugt som i synonymen [kildeskatteloven](#) i tilfælde af tilflytning, jf. kritisk til denne begrebsforvirring Jørn Qviste i [U 1990B.449](#).

[16] Jf. [SKM2015.28](#).SR.

[17] Til støtte herfor kan bl.a. nævnes, at Aage Michelsen i begge sine artikler i debatten til støtte for sit synspunkt fremhæver landsskatteretskendelsen LSR 1980.206, jf. Aage Michelsen i [U 1982B.260](#), s. 265, og [U 1982B.287](#), s. 288 med note 2. Kendelsen omhandlede en amerikansk skatteyder, som i 1977 blev udsendt til Danmark af sin amerikanske arbejdsgiver. Han havde sin hustru med og lejede en bolig i Danmark. Landsskatteretten fandt ikke (ifølge Michelsens udlægning af kendelsen), at skatteyderen havde bopæl i Danmark for 1977. Det er vel i dag utænkeligt, at der ikke ville være statueret fuld skattepligt i et sådant tilfælde. Se anderledes om kendelsen Thøger Nielsen i [U 1982B.286](#), s. 287, og Bent Munch Pedersen i [U 1982B.350/1](#).

[18] Særligt illustrativ er [SKM2015.28](#).SR.

[19] Forslag til Lov om ændring af [kildeskatteloven](#) (Modernisering af regler for indtræden af fuld skattepligt), udkast, j.nr. 2017-5082, almindelige bemærkninger pkt. 1.