

REVIFAXEN

NYHEDSBREV OM SKATTER OG AFGIFTER

Nummer 1392 af 22/10 2019

Indtræden af fuld dansk skattepligt – 180-dages reglen

Mange danskere bosat i udlandet kender 180-dages reglen lige så godt som rådgivere på dette felt. Der er ikke tale om en lovfæstet regel, men en "regel", der er skabt på baggrund af en række afgørelser og domme samt en udtalelse i 1972 fra det daværende Skattedepartement.

Indtræden af fuld dansk skattepligt

Personer bosat i udlandet, der køber sig en dansk helårsbolig, bliver ikke omfattet af fuld dansk skattepligt af denne grund. Den fulde danske skattepligtige indtræder først, når personen tager ophold i Danmark.

Kortvarige ophold i Danmark på grund af ferie eller lignende betragtes ikke som ophold, der medfører fuld skattepligt. Ifølge administrativ praksis anses et uafbrudt ophold i Danmark af en varighed på mere end tre måneder eller samlede ophold, der overstiger 180 dage pr. løbende 12 måneder, ikke for kortvarigt ophold. Overskrides en af disse grænser, indtræder der fuld dansk skattepligt, selv om personen kun har holdt ferie og fridage i Danmark.

Af Skattestyrelsens juridiske vejledning fremgår følgende:

"Bemærk

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."

Vi er bekendt med, at Landsskatteretten for 20 år siden afsagde en kendelse angående denne problemstilling. Der var tale om en sømand, der sejlede på verdenshavene. Hans fulde danske skattepligt var ophørt i forbindelse med flytning til Grønland. Under et ferieophold i Danmark møder han en ung kvinde, som han vælger at gifte sig med. De køber hus i Danmark, ejer et sommerhus og en lystbåd mv. De får også sammen en datter, selv om manden en stor del af året fortsat sejler på verdenshavene. Han opholder sig kun i Danmark, når den erhvervsmæssige beskæftigelse som sømand tillader det. Han holder nøje regnskab med 180-dages reglen. Reglen om 3 måneder i sammenhæng var ikke relevant, da arbejdet aldrig tillod så lang en ferieperiode.

Skatteforvaltningen var af den opfattelse, at han var fuld skattepligtig til Danmark, selv om 180-dages reglen ikke var overskredet. Det var ubestridt, at han aldrig havde haft erhvervsmæssig beskæftigelse under sine ophold i Danmark.

Landsskatteretten var enig med sømanden i, at så længe 180-dages reglen var overholdt, og han ikke udførte arbejde i Danmark, var der ikke indtrådt fuld dansk skattepligt.

I 2019 har Landsskatteretten igen taget stilling til indtræden af fuld dansk skattepligt for en person, der arbejdede rundt omkring i verden, og som ikke havde en fast bopæl i et andet land.

Fuld dansk skattepligt – 180-dages reglen (SKM2019.499.LSR)

Sagen for Landsskatteretten omhandler en person (mand), der flyttede til Tyskland i 1986 og den fulde danske skattepligt ophørte ved fraflytningen.

I 1996 købte manden en helårsbolig i Danmark. Ægtefællen og parrets tre børn flyttede ind i boligen. Manden tilmeldte sig det danske folkeregister men fortsatte med at arbejde i udlandet. Der var tale om arbejde på borerigge, hvor arbejdsintervallet enten var 14, 21 eller 28 dage ad gangen og derefter fri en tilsvarende periode. En fuld årsløn forudsatte, at der blev arbejdet 182/183 dage om året. Han havde imidlertid arbejdet mellem 191 og 224 dage om året, hvilket var dokumenteret. Det var ubestridt, at manden aldrig havde opholdt sig i Danmark i tre måneder i sammenhæng og heller ikke mere end 180 dage pr. løbende 12 måneder, ligesom opholdene i Danmark kun var fri- og feriedage.

Manden indgav selvangivelse som fuld skattepligtig fra og med tidspunktet for erhvervelsen af den danske helårsbolig i 1996 og fortsatte hermed til og med 2006, hvor han blev i tvivl om, hvorvidt han overhovedet var pligtig til at selvangive sin løn i Danmark. Skatteforvaltningen indkaldte materiale, da

man var af den opfattelse, at der ikke var selvangivet korrekt. På baggrund af de indhentede oplysninger foretog skatteforvaltningen en forhøjelse af hans indkomst for indkomstårene 2002-2006 med differencen mellem den selvangivne løn og den modtagne løn ifølge kontoudtog, hvilket udgjorde en samlet forhøjelse på 2,0 mio. kr. For indkomstårene 2007-2010 havde han ikke selvangivet løn, og skatteforvaltningen foretog en samlet forhøjelse af hans indkomst med 4,8 mio. kr.

Skatteforvaltningens afgørelse blev påklaget til Skatteankenævnet med påstand om nedsættelse af lønindkomsten til 0 kr. for indkomstårene 2002-2010. Begrundelsen var, at der ikke var indtrådt fuld dansk skattepligt i medfør af kildeskattelovens § 7, stk. 1. Han havde kun opholdt sig i Danmark i forbindelse med ferie- og fridage og opholdene havde i hele perioden været under 180 dage pr. løbende 12 måneder, ligesom der aldrig havde været et sammenhængende ophold i Danmark af en varighed på mere end 3 måneder. Der havde med andre ord kun været tale om kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende.

Skatteankenævnet var imidlertid af den opfattelse, at selv om opholdene i Danmark ikke overskred de efter praksis gældende grænser for ferie- og fridage, var der her tale om en særlig situation som beskrevet i Den Juridiske Vejledning. Da manden i øvrigt ikke havde dokumenteret bopæl eller skattebetaling i et andet land, var det nævnets opfattelse, at den fulde danske skattepligt var indtrådt i 1996, da han købte en dansk helårsbolig, hvor ægtefællen og børnene tog ophold.

Skatteankenævnets afgørelse blev indbragt for Landsskatteretten.

Landsskatteretten udtaler, at det er ubestridt, at manden i perioden 2002-2010 ikke har opholdt sig i Danmark i mere end 180 dage inden for en 12-måneders periode. Henset til de foreliggende oplysninger om antal arbejdsdage er det endvidere usandsynligt, at personen har kunnet opholde sig i Danmark i mere end 180 dage inden for en 12-måneders periode for tidsrummet fra købet af huset i 1996 til og med 2001.

Landsskatteretten konkluderer herefter, at der ikke er indtrådt fuld dansk skattepligt for personen i de omhandlede indkomstår og indkomsten for 2002-2010 nedsættes derfor til 0 kr.

Kommentarer

Også af tidligere kendelser og afgørelser kan der udledes samme resultat, eksempelvis SKM2012.732 ØLR, hvor der blandt andet fremgår følgende:

Der ses ikke at foreligge nogen praksis, hvor der er statueret fuld skattepligt efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, jf. § 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 der ikke har været erhvervmæssig beskæftigelse under opholdet i Danmark. Betydningen af at ægtefælle og børn bor her i landet, ses ikke i nogen afgørelser at være udslagsgivende, for om der statueres fuld skattepligt til Danmark.”

Afslutningsvis skal det anføres, at landsskatteretskendelsen fra 2019 er afsagt den 20. februar 2019 men først offentliggjort med et SKM-nummer den 10. oktober 2019. En offentliggørelse efter at det er blevet ”kritiseret”, at afgørelsen tilsyneladende ikke er blevet betragtet som principiel, hvorfor kendelsen i 7-8 måneder kun har kunnet findes i afgørelsesdatabasen også kaldet siloen.

Så er det rart at vide, at Folketingets ombudsmand nu er enig med Skattestyrelsen i, at både offentliggjorte (afgørelser med SKM-nummer) og ikke-offentliggjorte (afgørelsesdatabasen) administrative afgørelser kan have betydning for fastlæggelsen af administrativ praksis.

Endvidere synes den citerede passus i Juridisk Vejledning om ”særlige” situationer”, hvor der kan indtræde fuld dansk skattepligt, selv om de gældende grænser for ferie- og fridage i Danmark er overholdt, at burde udgå.

Med venlig hilsen

Skatteafdelingen
REVITAX A/S

Ewaldsgade 5
2200 København N
Telefon 3391 2201
Telefax 3391 3801