

Skatteministeriet
Udkast

J.nr. 2017 - 5082

Forslag
til
Lov om ændring af kildeskatteloven
(Modernisering af regler for indtræden af fuld skattepligt)

§ 1

I kildeskatteloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 117 af 29. januar 2016, som ændret senest ved § 3 i lov nr. 58 af 30. januar 2018, foretages følgende ændringer:

1. I § 1, stk. 1, nr. 1, indsættes efter ”der har bopæl her i landet,”: ”hvorved forstås rådighed over en bolig, der er egnet til helårsbeboelse,”

2. § 7 affattes således:

”§ 7. For en person, der har bopæl her i landet, indtræder skattepligten efter § 1, stk. 1, nr. 1, først, når den pågældende tager ophold her i landet i en periode på mere end 90 dage inden for en periode på 12 måneder, jf. dog stk. 2. I perioden på 90 dage indgår kun dage, der har været rådighed over en bolig.

Stk. 2. For en person, der har bopæl her i landet, og som ikke er fuldt skattepligtig til et andet land, indtræder skattepligten efter § 1, stk. 1, nr. 1, fra første dag personen tager ophold her i landet. En person anses for fuldt skattepligtig til et andet land, hvis personen i henhold til lovgivningen i dette land er skattepligtig dér på grund af hjemsted, bopæl eller lignende kriterium. En person anses ikke for fuldt skattepligtig, hvis personen udelukkende er skattepligtig til det pågældende land af indkomst fra kilder i dette land eller formue, der befinder sig dér.”

3. § 8 affattes således:

”§ 8. For de i § 1, stk. 1, nr. 1 og 2, nævnte personer indtræder skattepligten fra begyndelsen af det ophold her i landet, der begrunder skattepligten.

Stk. 2. For personer, der i studieøjemed tager ophold her i landet, som under deres ophold ikke driver selvstændig erhvervsvirksomhed her, og som vedvarende er indkomstskattepligtige til deres hjemland efter reglerne for derboende personer, indtræder skattepligt i henhold til § 1, stk. 1, nr. 1 og 2, først, når opholdet her har strakt sig over mere end 365 dage inden for et samlet tidsrum af 2 år.

Stk. 3. For personer, der som turister tager ophold her i landet, som under deres ophold ikke driver selvstændig erhvervsvirksomhed her, og som vedvarende er indkomstskattepligtige til deres hjemland efter reglerne for derboende personer, indtræder skattepligt i henhold til § 1, stk. 1, nr. 2, først, når opholdet her har strakt sig over mere end 365 dage inden for et samlet tidsrum af 2 år.

Stk. 4. For personer, der ansøger om opholdstilladelse efter udlændingelovens § 7, indtræder skattepligten efter § 1, stk. 1, nr. 1 og 2, på tidspunktet for meddelelse af opholdstilladelse efter udlændingeloven.”

4. Efter § 8 a indsættes:

”§ 8 b. Uanset rådighed over et sommerhus som nævnt i ejendomsvurderingslovens § 4, nr. 3 og 4, der er egnet til helårsbeboelse, ophører skattepligten efter § 1, stk. 1, nr. 1, når personen ikke har opholdt sig her i landet i en eller flere perioder som samlet overstiger 90 dage inden for 12 måneder. 1. pkt. finder ikke anvendelse, hvis personen har rådighed over andre boliger end sommerhuse som nævnt i ejendomsvurderingslovens § 4, nr. 3 og 4, eller hvis sommerhuset i løbet af de 12 måneder, hvor opholdet ikke har oversteg 90 dage, har været benyttet som helårsbolig for personen eller dennes ægtefælle eller samlever. 1. pkt. gælder endvidere ikke personer, der ikke er fuldt skattepligtige til et andet land, jf. § 7, stk. 2.”

§ 2

Stk. 1. Loven træder i kraft den 1. januar 2019 og har virkning fra og med indkomståret 2019.

Stk. 2. Ved opgørelsen af opholdsdage efter kildeskattelovens § 7, stk. 1, som affattet ved denne lov, medregnes ikke opholdsdage her i landet før den 1. januar 2019.

Stk. 3. For personer født før den 1. januar 1954, som den 1. juli 2018 har rådighed over en bolig i Frankrig eller Spanien, og som den 1. januar 2019 er fuldt skattepligtige til Frankrig, henholdsvis Spanien efter kildeskattelovens § 7, stk. 2, 2. og 3. pkt., som affattet ved denne lov, samtidig med at de har bopæl i Danmark efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, som affattet ved denne lov, indtræder skattepligten efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, først efter ophold her i landet i et tidsrum af mere end 180 dage i en periode på 12 måneder. Bestemmelsen i 1. pkt. finder ikke anvendelse, hvis rådigheden over boligen i Frankrig eller Spanien ophører. Ophører rådigheden over boligen i Frankrig eller Spanien den 1. januar 2019 eller senere, indtræder skattepligten efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, dog tidligst fra det tidspunkt, hvor rådigheden over boligen ophører.

Stk. 4. For personer, som den 1. juli 2018 har rådighed over et sommerhus som nævnt i ejendomsvurderingslovens § 4, nr. 3 og 4, der er egnet til helårsbeboelse, og som den 1. januar 2019 ikke er fuldt skattepligtig til et andet land, jf. kildeskattelovens § 7, stk. 2, 2. og 3. pkt., finder § 7, stk. 1, anvendelse, uanset § 7, stk. 2, så længe personen bevarer rådigheden over sommerhuset. 1. pkt. finder ikke anvendelse, hvis personen har rådighed over andre boliger end sommerhuse som nævnt i ejendomsvurderingslovens § 4, nr. 3 og 4, eller hvis sommerhuset efter den 30. juni 2018 benyttes som helårsbolig for personen eller dennes ægtefælle eller samlever.

Bemærkninger til lovforslaget

Almindelige bemærkninger

1. Indledning

Reglerne om indtræden af fuld skattepligt for personer er blevet kritiseret for at være utidssvarende, indebære betydelige skøn og mangle forudsigelighed i anvendelsen.

De gældende skattepligtsregler i kildeskatteloven blev til i 1967, men grundformen var kendt tilbage fra statsskatteloven fra 1903. Udgangspunktet er – og var – at personer med fast bopæl her i landet er fuldt skattepligtige. Tilsvarende gælder personer uden bopæl her Danmark, der opholder sig her i landet i mindst 6 måneder.

Digitalisering, billige flybilletter og ændrede familie- og arbejdsmønstre gør det i mange tilfælde muligt at tage arbejdet med sig over alt. Og problemstillingerne forbundet med ind- og udtræden af fuld dansk skattepligt bliver oftere og oftere forekommende i takt med, at flere personer af personlige eller arbejdsmæssige grunde vælger at bo og arbejde i flere lande.

Det har fra flere sider desuden været fremført, at de gældende regler om skattepligt er for skønsprægede og svære at forstå. I 2011 påpegede Skatterådet bl.a. over for den daværende skatteminister, at skattepligtsreglerne på visse punkter trænger til et eftersyn, så det bliver mere enkelt og objektivt konstaterbart for skatteborgerne at finde ud af, om de er skattepligtige til Danmark eller ej. Skatterådet pegede bl.a. på situationen ved tilflytning, hvor en person, der bor og arbejder i udlandet, anskaffer bolig eller sommerhus her i landet, og hvor de gældende regler ikke er entydige i forhold til, hvad den pågældende under sit kortvarige ophold her i landet arbejdsmæssigt kan foretage sig, uden at skattepligten indtræder.

Overordnet har den generelle kritik gået på, at det kan opleves som usikkert og vilkårligt, hvordan skattemyndighederne behandler de skatteborgere, der i en periode bor og arbejder i flere lande.

Usikkerheden om reglerne kan betyde, at disse personer undlader at udføre arbejde i Danmark, da de risikerer at blive fuldt skattepligtige. På den baggrund kan reglerne for indtræden af fuld skattepligt være en barriere for tiltrækning af viden og kapital til danske virksomheder.

For skattemyndighederne har det også i mange situationer vist sig vanskeligt at kontrollere, om personer med bopæl i Danmark har udført arbejde under ophold her i landet, ligesom det ofte er vanskeligt at afgøre, om det arbejde, der i givet fald har været udført, har været af andet end sporadisk karakter.

Regeringen foreslår derfor, at der indføres enklere og mere objektive regler for fastlæggelsen af den fulde skattepligt. Dermed bliver det mere forudsigeligt, om fuld skattepligt indtræder for personer, som har bopæl her i landet, og som overvejer at påtage sig arbejde i Danmark.

2. Lovforslagets indhold

2.1. Indtræden af fuld skattepligt

2.1.1. Gældende ret

Fuld skattepligt for personer indtræder, hvis en person enten har bopæl i Danmark eller opholder sig i Danmark i et tidsrum af 6 måneder. For en person, der erhverver bopæl her i landet uden samtidig at tage ophold her, indtræder skattepligten først, når vedkommende tager ophold her i landet. Kortvarige ophold i Danmark på grund af ferie eller lignende anses ikke for at være et sådant ophold.

Ophold under tre sammenhængende måneder eller 180 dage over et tidsrum på 12 måneder udløser efter praksis ikke skattepligt for personer, medmindre de udøver erhvervsmæssige aktiviteter her i landet. I de 180 dage medregnes de dage, hvor personen er fysisk til stede i Danmark. Alle påbegyndte dage i Danmark tæller med i opgørelsen.

Konsekvensen af den fulde skattepligt er, at den pågældende person er skattepligtig til Danmark efter danske regler af sin globalindkomst, dvs. indkomst fra hele verden. Hvis personen er hjemmehørende i et land, som Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsaftale med, vil aftalen dog typisk begrænse Danmarks ret til at beskatte indkomst, som er optjent uden for Danmark.

Danmark vil i disse tilfælde typisk kun have ret til at beskatte indkomst med kilde fra Danmark, f.eks. udbytte fra danske aktier eller lønindkomst for arbejde udført i Danmark for en dansk arbejdsgiver. Personen vil desuden kun skulle selvangive de indkomster, som Danmark har ret til at beskatte efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Det kan i sådanne tilfælde efter omstændighederne være en fordel for den pågældende person at være fuldt skattepligtig til Danmark. Hvis personen f.eks. har indkomst fra udlejning af en bolig i Danmark, vil den pågældende som fuldt skattepligtig således have ret til personfradrag, mens det ikke er tilfældet, hvis personen er begrænset skattepligtig.

Hvis personen er fuldt skattepligtig til et land, som Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, vil det imidlertid kunne få større betydning, hvis personen bliver fuldt skattepligtig til Danmark. Fuld skattepligt vil f.eks. medføre, at formueafkastet af danske skattebegünstigede pensioner vil blive pålagt dansk pensionsafkastskat, at der skal betales ejendomsværdiskat af udenlandske ejendomme, og at indkomst beskattes efter danske regler og på dansk niveau med fradrag for eventuelt betalt udenlandsk skat.

Betingelsen om, at en person har bopæl i Danmark, er opfyldt, hvis vedkommende har rådighed over en helårsbolig eller en bolig, der kan sidestilles med en helårsbolig. Ved afgørelsen af, om betingelsen om bopæl er opfyldt, lægges der vægt på, om personen ved at etablere husstand, leje sig bolig eller ved andre foranstaltninger har tilkendegivet, at vedkommende har til hensigt at have hjemsted her i landet. Det er således både de faktiske boligforhold og den/de subjektive hensigter, der har betydning for, om personen er fuldt skattepligtig her i landet. I praksis vil skattepligten efter bopælskriteriet være afhængig af, om personen har rådighed over en helårsbolig her i landet. Udgangspunktet er, at en sådan rådighed vil være en nødvendig og samtidig en tilstrækkelig betingelse for at statuere bopæl.

Et sommerhus udgør som udgangspunkt ikke en bopæl, da de efter deres formål ikke tjener til bolig hele året. Et sommerhus vil dog kunne opfylde bopælskriteriet, hvis det har helårsstatus, eller hvis det benyttes som helårsbolig af en person eller dennes ægtefælle. Derudover kan et sommerhus

uden helårsstatus på grund af husets stand m.v. blive ligestillet med en helårsbolig med opfyldelse af bopælskriteriet til følge. For sommerhuse, som pensionister efter planlovens regler lovligt kan benytte hele året, gælder, at disse som udgangspunkt ikke statuerer bopæl for den pågældende.

Opholdskriteriet er toledet, idet både længden og karakteren af opholdet tillægges vægt. I praksis er det primært karakteren af opholdet – om der er tale om ferie – der giver anledning til udfordringer.

Hvis en person varetager et indtægtsgivende erhverv under opholdet her i landet, indtræder der som udgangspunkt fuld skattepligt, fordi et sådant ophold ikke er et kortvarigt ophold ”på grund af ferie eller lignende”. Det gælder uanset, om den pågældende udøver sit erhverv som lønmodtager, selvstændig erhvervsdrivende eller bestyrelsesmedlem.

Når arbejdet her i landet er udtryk for enkeltstående og sporadiske indtægtsgivende aktiviteter, medfører det imidlertid efter praksis ikke, at den fulde skattepligt indtræder, selv om man har rådighed over en bopæl her. En person kan således godt besvare f.eks. arbejdsrelaterede e-mails og telefonopkald, uden at det betyder, at personen ikke længere anses for at være i Danmark på grund af ferie eller lignende. Derudover kan personen udføre egentligt enkeltstående arbejde i maksimalt 10 dage, uden der statueres ophold.

Det har inden for de enkelte erhverv i praksis vist sig svært at forudsige, hvad der kan henregnes til enkeltstående arbejde, der ikke ændrer opholdets karakter af ”ferie eller lignende” og arbejde, der kan anses for en jævnlig tilbagevendende varetagelse af arbejdsopgaver, som medfører, at den fulde skattepligt indtræder.

Som eksempel herpå kan nævnes landsholdspillere, der er bosiddende og har fast arbejde i udlandet, og som efter fast praksis - trods rådighed over helårsbolig i Danmark - ikke bliver fuldt skattepligtige her til landet, når de deltager i forskellige landsholdskampe/landsholdstræning på dansk jord. Til sammenligning kan nævnes bestyrelsesmedlemmer, der bliver anset for fuldt skattepligtige ved deltagelse i f.eks. 4 bestyrelsesmøder pr. år, idet arbejdet (deltagelsen i bestyrelsesmøder) har en sådan karakter, at det udgør en løbende personlig varetagelse af indtægtsgivende erhverv.

Afgørelsen af, hvorvidt en persons ophold i Danmark har den fornødne karakter af ferie eller lignende, hviler således på et subjektivt skøn, f.eks. om en persons arbejde skønnes at være enkeltstående og sporadisk, eller om arbejdet er udtryk for en jævnlig tilbagevendende varetagelse af arbejdsopgaver. Et sådant skøn vil kunne skabe usikkerhed om resultatet af afgørelsen, hvilket ud fra en retssikkerhedsmæssig betragtning så vidt muligt bør undgås.

At en person ikke er fuldt skattepligtig til Danmark, er ikke ensbetydende med, at den pågældende ikke er skattepligtig til Danmark af indkomster med kilder fra Danmark. Den pågældende vil således f.eks. være begrænset skattepligtig af indkomst hidrørende fra arbejde udført for en dansk arbejdsgiver i Danmark.

Personer, der ikke er fuldt skattepligtige til Danmark, er ligeledes begrænset skattepligtige, hvis de f.eks.

- udøver erhverv med fast driftssted i Danmark eller deltager i en erhvervsvirksomhed med fast driftssted i Danmark,
- er berettiget til løbende ydelser fra en sådan virksomhed eller fra afståelsen af en sådan virksomhed, når ydelserne ikke er udbytte, afdrag på et tilgodehavende, renter eller royalties,
- har gevinst og tab på aktier i et fast driftssted mv.,
- har bortforpagtet en sådan virksomhed,
- modtager vederlag for medlemskab af eller som medhjælp for bestyrelser, udvalg, kommissioner, råd og lignende.

2.1.2. Lovforslaget

Regeringen foreslår, at der indføres en mere objektiv regel, så den fulde skattepligt indtræder, hvis følgende to kriterier begge er opfyldt:

- Personen har rådighed over en bolig i Danmark (helårsbolig, sommerhus m.v.)
- Personen har opholdt sig i Danmark mere end 90 dage inden for en periode på 12 måneder.

I forhold til bopælskriteriet foreslås en objektivisering, så personens subjektive hensigt i relation til anvendelsen af boligen ikke tillægges betydning ved vurderingen af, om den pågældende har rådighed over en bolig. Det afgørende er alene, at personen faktisk har rådighed over en bolig, der egner sig til helårsbeboelse.

Med ændringen af bopælskriteriet vil der som udgangspunkt ikke længere skulle skelnes mellem helårshuse og sommerhuse. Et sommerhus vil skulle vurderes på lige fod med helårshuse m.v. Kun hvor boligen på grund af sin stand ikke kan anses som egnet som helårsbolig, vil der være tale om, at boligen ikke udgør en bopæl.

Dette er i øvrigt på linje med bopælsbegrebet i OECD's modeloverenskomst, der ligger til grund for mange af de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Danmark har indgået med andre lande. Efter modeloverenskomstens artikel 4, der vedrører personers skattemæssige hjemsted, skelnes der således ikke mellem helårsboliger og sommerhuse.

I forhold til opholdskriteriet vil forslaget om 90 dages ophold betyde, at det ikke længere vil være nødvendigt at skelne mellem, om et ophold har karakter af arbejde eller ferie. Om personen udfører arbejde i Danmark er således uden betydning. Det afgørende for indtræden af fuld skattepligt vil alene være, om personen har opholdt sig i Danmark mere end 90 dage inden for en periode på 12 måneder. Skattepligten indtræder med virkning fra den første opholdsdag, der indgår i 90-dagesperioden.

Reglen om 90 dages ophold er delvist inspireret af de norske regler for indtræden af fuld skattepligt, jf. afsnit 3.4, hvortil der henvises.

Det vil efter forslaget være en betingelse for at kunne opholde sig i op til 90 dage uden at blive omfattet af fuld skattepligt, at den pågældende person er fuldt skattepligtig i et andet land. Ved fuld skattepligt til et andet land forstås i denne henseende, at personen i henhold til lovgivningen i dette

land er skattepligtig dér på grund af hjemsted, bopæl eller lignende kriterium. Hvis en person udelukkende er skattepligtig til det pågældende land af indkomst fra kilder i dette land eller formue, vil den pågældende efter forslaget ikke blive anset som fuldt skattepligtig til dette andet land.

Anses den pågældende herefter ikke for fuldt skattepligtig til et andet land, indtræder skattepligten, uanset længden af opholdet, fra den første dag, den pågældende tager ophold her i landet. Efter gældende ret kan der opstå situationer, hvor hverken Danmark eller andre opholdslande beskatter en persons indkomst, uanset at den pågældende person har bolig i Danmark og i et eller flere andre lande. Efter forslaget vil der indtræde fuld skattepligt uanset opholdets længde, hvis personen har en bolig til rådighed i Danmark og ikke er fuldt skattepligtig til et andet land.

Der foreslås dog samtidig en overgangsregel for de pågældende personer, der ikke er fuldt skattepligtige til et andet land, og som den 1. juli 2018 har rådighed over et dansk sommerhus, der er egnet til helårsbeboelse. Så længe de har rådighed over sommerhuset, vil fuld skattepligt først indtræde efter 90 dages ophold inden for en periode på 12 måneder, dvs. efter samme regler som for personer, der er fuldt skattepligtige til et andet land.

Objektivering af reglen for indtræden af fuld skattepligt vil gøre det mere attraktivt at påtage sig arbejde i Danmark – f.eks. bestyrelsesarbejde – hvis man har bopæl her i landet. Muligheden for at arbejde 90 dage om året uden indtræden af fuld skattepligt vil i sig selv være en væsentlig udvidelse. Samtidig fjernes en stor del af den usikkerhed, som har været fremhævet som en barriere for tiltrækning af f.eks. business angels til danske virksomheder.

Det bemærkes i den forbindelse, at uanset, at den pågældende personkreds med de foreslåede regler fremover ikke vil blive fuldt skattepligtige af deres globalindkomst, vil de i mange tilfælde være begrænset skattepligtige af indtægterne fra den erhvervmæssige aktivitet i Danmark, jf. beskrivelsen af gældende ret ovenfor.

Samtidig har det for personer, der efter gældende ret omfattes af fuld skattepligt som følge af arbejde i Danmark, i mange tilfælde begrænset praktisk betydning for beskatningen af deres globalindkomst, om de er fuldt skattepligtige til Danmark. Hvis personen er hjemmehørende i et land, som Danmark har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, vil Danmark således kun kunne beskatte indtægter, som Danmark efter overenskomsten særskilt har beskatningsretten til i sin egenskab af kildeland. Den fulde skattepligt vil med andre ord i denne situation som udgangspunkt ikke føre til beskatning af andre indkomster end dem, der vil være omfattet af begrænset skattepligt til Danmark.

Når de pågældende personer på baggrund af antallet af opholdsdage i Danmark fremover kan vurdere, om de alene vil være begrænset skattepligtige af de nævnte indkomster eller fuldt skattepligtige af deres globalindkomst, mindskes den usikkerhed og de administrative udfordringer for de pågældende, der er knyttet til de gældende skattepligtsregler. De foreslåede regler er således mere objektive og dermed mere forudsigelige.

På den anden side vil de mere objektive regler indebære, at fuld skattepligt i forhold til gældende regler indtræder tidligere for personer med bopæl i Danmark, som ikke udfører arbejde her i landet. De pågældende personer vil med den nævnte ændring kun kunne opholde sig i Danmark i 90 dage i

et år uden indtræden af fuld skattepligt – hvor de efter gældende regler kan opholde sig 180 dage. Denne persongruppe vil først og fremmest omfatte pensionister, som er fraflyttet Danmark, men som har bevaret en sommerbolig i landet for at bevare tilknytning til familie og venner.

Personer i den nævnte persongruppe vil dog i de fleste tilfælde være fuldt skattepligtige til det andet land og i mange tilfælde også være skattemæssigt hjemmehørende der. Vurderingen vil dog altid bero på en gennemgang af artikel 4 i den konkrete dobbeltbeskatningsoverenskomst. Er personen skattemæssigt hjemmehørende i det andet land, har den fulde skattepligt til Danmark begrænset betydning for beskatningen af den enkelte. Den fulde skattepligt fører således som udgangspunkt ikke til beskatning af andre indkomster end dem, der ville være omfattet af begrænset skattepligt til Danmark.

Derimod kan fuld skattepligt få skattemæssige konsekvenser, hvis den pågældende er skattemæssigt hjemmehørende i et land, som Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med. I sådanne situationer vil fuld skattepligt som nævnt ovenfor bl.a. kunne medføre, at personen bliver skattepligtig af afkastet af sin danske pensionsopsparing (pensionsafkastskat). Blandt danske pensionister i udlandet er det særlig relevant for personer, der i dag er fuldt skattepligtige til Frankrig eller Spanien. Derfor foreslås særlige overgangsregler for denne persongruppe, således at disse pensionister ikke bliver omfattet af fuld skattepligt på grund af den foreslåede 90 dages-regel, men først efter 180 dages ophold i en periode på 12 måneder, hvilket svarer til gældende praksis.

Overgangsreglen vil finde anvendelse, uanset at de pågældende personer arbejder i op til 180 dage. Derved undgås, at den eksisterende vanskelige vurdering af, om der udføres arbejde i Danmark, ikke overføres til overgangsreglen.

Overgangsreglen vil alene gælde personer, der er fuldt skattepligtige til Frankrig eller Spanien, og altså ikke personer, der er fuldt skattepligtige til andre lande, hvormed Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst, herunder en række lande, som enten kan karakteriseres som skattelylande eller lande, der opererer med et meget lav indkomstbeskatning. Omfattede overgangsreglen også sådanne lande, ville personer, der er bosat dér, skattemæssigt blive behandlet væsentligt lempeligere end personer bosat i lande, som Danmark har indgået dobbeltbeskatningsoverenskomst med, og som typisk har et vist beskatningsniveau.

2.2. Ophør af fuld skattepligt

2.2.1. Gældende ret

Er en person fuldt skattepligtig til Danmark på grund af bopæl i Danmark, er det afgørende for, om skattepligten ophører ved fraflytning eller ej, om den pågældende har bevaret bopælen her i landet. Det følger af kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1. Gældende ret er nærmere beskrevet i afsnit C.F.1.2.3 i SKATs Juridiske Vejledning.

Ved vurderingen af, om skattepligten er ophørt i forbindelse med fraflytningen, tillægges det i praksis størst vægt, om skatteyderen har bevaret sin rådighed over en helårsbolig.

I de tilfælde, hvor skatteyderen efter fraflytningen fortsat har rådighed over en helårsbolig, er dette normalt en tilstrækkelig grund til at anse bopælen for opretholdt, medmindre skatteyderen har haft

til hensigt at bosætte sig varigt i udlandet. Det er en betingelse for at anse bopælen for bevaret, at personen under en eller anden form - helt eller delvis - har rådighed over en bolig her i landet. Hvis en ægtefælle eksempelvis flytter til udlandet, uden at dette sker i forbindelse med en egentlig ophævelse af samlivet, anses den pågældende ægtefælle i skattemæssig henseende sædvanligvis for at have bevaret bopælen her, hvis den tilbageværende ægtefælle opretholder det fælles hjem.

I stedet for at afhænde boligen kan den skattepligtige efter praksis vælge at udleje/fremleje boligen uopsigeligt i mindst 3 år. Lejemålet må ikke kunne opsiges af den skattepligtige i denne periode. Den skattepligtige skal være afskåret fra at råde over boligen i en periode på minimum 3 år. Det har f.eks. ingen betydning, at personens udlandsophold overstiger 3 år, hvis boligen ikke har været udlejet uopsigeligt i mindst 3 år.

Hvis der er meget klare indikationer på, at den skattepligtige og dennes eventuelle familie har til hensigt at blive fast boende i udlandet, kan der i særlige tilfælde ses bort fra 3-års-betingelsen. I så fald anses bopælen for ophørt, selv om 3-års-betingelsen ikke er opfyldt.

Hvis den skattepligtige efter fraflytningen fortsat har rådighed over et sommerhus eller anden ejendom, der ikke kan sidestilles med helårsbolig, anses dette som udgangspunkt ikke for bopæl, hvis sommerhuset kun anvendes til ferie eller lignende. Hvis sommerhuset ikke kan karakteriseres som usædvanligt med hensyn til pris, størrelse og faciliteter, anses bopælen således som udgangspunkt for opgivet ved fraflytningen, hvis sommerhuset udelukkende anvendes i ferieøjemed, og har status som sommerhus. Har sommerhuset rent faktisk fungeret som den skattepligtiges helårsbolig, bliver det anset som en bopæl, som anses som bevaret ved fraflytningen.

Benyttes et sommerhus – der ikke har fungeret som den skattepligtiges helårsbolig, jf. ovenfor - udelukkende til ferie eller lignende, bevirker sommerhusets eventuelle høje standard ikke i sig selv, at bopæl anses for opretholdt. Foreligger der andre væsentlige tilknytningsmomenter til Danmark, typisk i form af erhvervsinteresser, vil afgørelsen af, om den pågældende fortsat har bopæl her i landet ske på grundlag af en samlet bedømmelse af de foreliggende omstændigheder.

Forbliver den skattepligtiges ægtefælle i Danmark og tager bolig i et sommerhus, som fungerer som ægtefællens helårsbolig, udgør dette som udgangspunkt fortsat en bopæl her i landet for den ægtefælle, der fraflytter til udlandet.

2.2.2. Lovforslaget

Med lovforslaget foreslås en objektivering af bopælskriteriet, jf. ovenfor. Objektiveringen betyder, at personens subjektive hensigt i relation til anvendelsen af boligen ikke tillægges betydning ved vurderingen af, om den pågældende har rådighed over en bolig.

Det afgørende er alene, at personen faktisk har rådighed over en bolig, der egner sig til helårsbeboelse. I den forbindelse skelnes der efter forslaget ikke længere mellem helårshuse og sommerhuse. At personen fortsat har erhvervsinteresser eller lignende tilknytningsmomenter vil ligeledes ikke have betydning.

Når der f.eks. ikke længere skelnes mellem helårshuse og sommerhuse, vil det som udgangspunkt

også have betydning for, hvornår den fulde skattepligt ophører ved fraflytning.

Har en person bopæl i Danmark, afgøres det efter gældende ret som nævnt, om skattepligten ophører ved fraflytning ud fra, om den pågældende har bevaret bopælen her i landet, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Også med forslaget vil den fulde skattepligt som udgangspunkt bestå, så længe bopælen er bevaret, uanset at den pågældende person efter fraflytning ikke opholder sig i Danmark, herunder opholder sig i mindre end 90 dage inden for en periode på 12 måneder. Den fulde skattepligt indtræder efter forslaget således som kombination af, at den pågældende har en bolig til rådighed, og har opholdt sig her i 90 dage inden for en periode på 12 måneder.

Men når bopælsbegrebet med lovforslaget f.eks. også vil omfatte sommerhuse, der egner sig til helårsbeboelse, betyder det, at det vil være en betingelse for ophør af fuld skattepligt, at der hverken er rådighed over en helårsbolig eller et sommerhus.

I de tilfælde, hvor skatteyderen efter fraflytningen har bevaret bopælen her i landet, vil det i overensstemmelse med gældende praksis for rådighed over en bopæl – dvs. i dag en helårsbolig, men fremover også et sommerhus - normalt være en tilstrækkelig grund til at anse bopælen for opretholdt. Bopæl vil således anses for bevaret, hvis personen under en eller anden form - helt eller delvis - har rådighed over en helårsbolig eller et sommerhus her i landet, der egner sig til helårsbeboelse.

Og hvis en ægtefælle eksempelvis flytter til udlandet, uden at dette sker i forbindelse med en egentlig ophævelse af samlivet, vil den pågældende ægtefælle i skattemæssig henseende i overensstemmelse med gældende praksis blive anset for at have bevaret bopælen her – uanset om der er tale om en helårsbolig eller et sommerhus, hvis den tilbageværende ægtefælle opretholder rådigheden over den pågældende bolig.

Efter gældende praksis kan den skattepligtige i stedet for at afhænde en helårsbolig vælge at udleje/fremleje den uopsigeligt i mindst 3 år, idet det sidestilles med, at bopæl ikke er bevaret.

3-årsreglen vil for det første blive påvirket af objektiveringen af bopælskriteriet. Objektiveringen betyder således, at den skattepligtiges hensigt om at blive fast boende i udlandet, som efter gældende ret i særlige tilfælde kan betyde, at der ses bort fra 3-års-betingelsen, ikke længere vil have betydning. 3-årsreglen vil for det andet blive påvirket af, at bopælsbegrebet med lovforslaget fremover ikke kun omfatter helårsboliger, men også sommerhuse. Når der fremover stilles som betingelse for ophør af fuld skattepligt, at der hverken er rådighed over en helårsbolig eller et sommerhus, vil den skattepligtige - i stedet for at afhænde helårsboligen eller sommerhuset – herefter kunne vælge at udleje/fremleje helårsboligen eller sommerhuset uopsigeligt i mindst 3 år for dermed at komme ud af fuld skattepligt ved fraflytning fra Danmark.

Når f.eks. sommerhuse med lovforslaget vil blive anset som bopæl, vil ophør af fuld skattepligt således umiddelbart forudsætte, at den skattepligtige enten afhænder sommerhuset eller udlejer/fremlejer

det uopsigeligt i 3 år, svarende til den gældende retsstilling for helårshuse. I den forbindelse bemærkes det, at det efter sommerhuslovens ikke uden tilladelse er muligt at udleje et sommerhus i mere end et år, og at sådan tilladelse kun undtagelsesvist gives.

Et ubetinget krav om afhændelse af sommerhus eller uopsigelig udlejning/fremlejning af det i 3 år vil være en skærpelse i forhold til gældende ret. Efter gældende ret er det ikke en betingelse for ophør af fuld skattepligt, at sommerhuset afhændes eller udlejes uopsigeligt. Idet det ikke er usædvanligt, at personer, der flytter til udlandet, fortsat ønsker at bevare den forbindelse til familie og venner i Danmark, som et sommerhus typisk understøtter, foreslås det derfor, at skattepligten ophører, når personen ikke har opholdt sig her i landet i en eller flere perioder som samlet overstiger 90 dage inden for 12 måneder, uanset at personen har rådighed over et sommerhus, der er egnet til helårsbeboelse.

Det er en betingelse, at sommerhuset i løbet af de 12 måneder, hvor opholdet ikke har oversteget 90 dage, ikke har været benyttet som helårsbolig for personen eller dennes ægtefælle eller samlever. Det sikrer, at betingelsen for ophør af fuld skattepligt om afhændelse eller udleje/fremleje af helårsboliger ikke omgås ved at fastholde rådigheden over et sommerhus, som i mange tilfælde vil kunne have en stand og størrelse, som svarer til en helårsboliger.

Det bemærkes i den forbindelse, at muligheden for ophør af fuld skattepligt trods fastholdelse af rådigheden over et sommerhus er en lempelse i forhold til gældende ret i den situation, hvor et sommerhus, hvis det på et tidspunkt har fungeret som den skattepligtiges helårsbolig, bliver anset som en bopæl, og som derfor efter gældende ret i givet fald skal afhændes eller fremlejes/udlejes ved fraflytningen som betingelse for ophør af fuld skattepligt.

Gældende praksis for ophør af fuld skattepligt for personer med bopæl i Danmark er beskrevet i afsnit C.F.1.2.3 i SKATs Juridiske Vejledning, herunder hvad der forstås ved fortsat rådighed over bolig og de nærmere vilkår for afhændelse af boligen og 3-årsreglen vil – med de modifikationer, der er anført ovenfor – fortsat finde anvendelse.

3. Andre landes regler for indtræden af fuld skattepligt

Som led i overvejelserne om moderniseringen af reglerne for indtræden af fuld skattepligt ved tilflytning har Skatteministeriet undersøgt en række andre landes skattepligtsregler.

Norge og Island har skattepligtsregler, der primært baserer sig på ophold i et vist tidsrum. Sverige, Finland og Tyskland har regler, der minder om de eksisterende danske regler. Holland har meget detaljerede kriterier for indtræden af skattepligt.

3.1. Norge

Fuld skattepligt til Norge indtræder, når en person opholder sig i landet i mere end 183 dage inden for en periode på 12 måneder. Den fulde skattepligt indtræder fra første dag af den opholdsperiode, der begrunder skattepligten. Fordeler de 183 dage sig over to kalenderår, indtræder den fulde skattepligt dog først den 1. januar i det år, hvor opholdet overstiger 183 dage (i år to). Ved opgørelsen medregnes alle påbegyndte dage i Norge, og der stilles ikke krav om, at opholdet skal være sammenhængende. Personens hensigten med opholdet er uden betydning.

Fuld skattepligt indtræder også, hvis opholdet i Norge gennemsnitligt overstiger 90 dage om året i enhver treårsperiode. Den fulde skattepligt indtræder den 1. januar i det år, hvor opholdet overstiger 270 dage.

Fuld skattepligt til Norge ophører, når personen tager ophold i udlandet, ikke opholder sig i Norge i mere end 61 dage om året, og hverken den skattepligtige eller dennes nærtstående råder over en helårsbolig i Norge. Såfremt den skattepligtige har været bosat i Norge i mere end ti år, ophører vedkommendes fulde skattepligt dog først tre år efter udløbet af det år, hvor den skattepligtige tog ophold i udlandet. Det er en forudsætning for ophør af skattepligten, at alle betingelserne er opfyldt i alle tre år.

3.2. Sverige

Fuld skattepligt til Sverige indtræder, når en person har bopæl eller opholder sig i Sverige i mere end 183 sammenhængende dage. Der vil normalt blive statueret bopæl i Sverige, hvis den pågældende har folkeregisteradresse i Sverige eller i øvrigt tilbringer sin ”dygnsvila” (daglige hviletid) i Sverige. Ved opgørelsen af de 183 dage medregnes kun dage, hvor den pågældende har tilbragt sin ”dygnsvila” i Sverige. De 183 dage opgøres løbende, dvs. afbrydes ikke af kalenderåret. Korte afbrydelser i opholdet tælles med i perioden, hvis udlandsopholdet fremstår som midlertidigt i forhold til opholdet i Sverige. Formålet med opholdet i Sverige har ingen betydning.

Ved fraflytning fra Sverige opretholdes den fulde skattepligt i 5 år, hvis den pågældende fortsat har væsentlig tilknytning til Sverige. Reglen gælder dels svenske statsborgere, dels tredjelandborgere, der har været fuldt skattepligtige til Sverige i 10 år ved fraflytningen. Ved bedømmelsen af, om personen fortsat har væsentlig tilknytning til Sverige, lægges bl.a. vægt på, om den pågældende har svensk statsborgerskab, helårsbolig i Sverige, familie i Sverige, erhvervsmæssig virksomhed i Sverige, vedkommendes opholdstid i Sverige e.l.

3.3. Finland

En person er fuldt skattepligtig til Finland, hvis personen har sin sædvanlige bopæl i Finland, eller hvis vedkommende opholder sig i landet i en sammenhængende periode på mere end seks måneder. Der er tale om bopæl i Finland, hvis personen har sit faktiske og hovedsagelige opholdssted i Finland. Med faktisk opholdssted menes det sted, hvor personen opholder sig, og med hovedsageligt menes det sted, hvor personen opholder sig mest. I praksis anses bopælsreglen normalt for opfyldt, hvis personen har folkeregisteradresse i Finland. Et ophold i Finland betragtes som sammenhængende, selv om der forekommer midlertidige afbrydelser.

For finske statsborgere opretholdes den fulde skattepligt i op til tre år efter, at personen har forladt landet. Personen kan dog fritages fra sin fulde skattepligt før udløbet af treårsperioden, såfremt det påvises, at vedkommende ikke har bibeholdt en væsentlig tilknytning til Finland i det givne indkomstår. En væsentlig forudsætning for ophøret af væsentlig tilknytning er, at flytningen fremtræder som permanent. Ved bedømmelsen inddrages en lang række forhold, herunder om personen råder over en helårsbolig i Finland.

For personer uden finsk statsborgerskab ophører den fulde skattepligt umiddelbart efter, at den pågældende flytter fra Finland.

3.4. Island

Fuld skattepligt til Island indtræder, når en person opholder sig mere end seks måneder i landet inden for en periode på 12 måneder. Personer, der arbejder ombord på et fly eller et skib, der er registreret i Island, i mere end 183 dage inden for en periode på 12 måneder, bliver også fuldt skattepligtige til Island.

Personer forbliver fuldt skattepligtige til Island i tre år efter, at de er fraflyttet landet, medmindre den pågældende kan påvise at være blevet skattepligtig til et andet land.

3.5. Tyskland

Personer, som har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted i Tyskland, bliver fuldt skattepligtige til landet. Der er tale om bopæl, hvis den pågældende har rådighed over en bolig under omstændigheder, der peger på, at han eller hun anvender denne som sin bopæl. Derudover er der en formodning for, at en person, der opholder sig i Tyskland i en sammenhængende periode på mere end seks måneder, har sit sædvanlige opholdssted i landet.

Tyske statsborgeres fulde skattepligt kan under visse forudsætninger opretholdes i indtil ti år efter, personen er flyttet fra landet.

3.6. Holland

En person er fuldt skattepligtig til Holland, når denne er hjemmehørende i landet. For at blive betragtet som hjemmehørende i Holland, skal personen have sin permanente bopæl og sit opholdssted i landet. Ved vurderingen lægges vægt på en række subjektive forhold, herunder hvor længe personen opholder sig på sin adresse i Holland, og om personen har en partner og/eller familie i Holland, arbejder i Holland, har sine forsikringer i Holland, har læge i Holland, er medlem af en eller flere klubber og/eller netværk i Holland, og om personens børn modtager uddannelse i Holland.

4. Økonomiske og administrative konsekvenser for det offentlige

Lovforslaget har til formål at objektivere og forenkle reglerne for, hvornår fuld skattepligt indtræder for personer med bopæl i Danmark. Forslaget påvirker herved i hvilket omfang, det fremover vil være muligt at beskatte den globale indkomst for personer, der har rådighed over bolig og opholder sig i Danmark.

Lovforslaget vil berøre en række persongrupper, der vil blive påvirket af reglerne på forskellig vis. Overgangsreglen vedrørende indtræden af fuldt skattepligt for personer i Spanien og Frankrig, samt de foreslåede regler for udtræden af fuld skattepligt, sikrer imidlertid, at langt de fleste personer, der i dag har indrettet deres bolig- og arbejdssituation på baggrund af gældende regler ikke umiddelbart vil blive berørt af de foreslåede ændringer. Derved vil f.eks. begrænset skattepligtige pensionister, der i dag bor halvdelen af året i Danmark og den anden halvdelen af året i Spanien, ikke blive påvirket af reglerne. Tilsvarende vil en erhvervsaktiv med helårsbolig i Danmark, der arbejder i Danmark i fx ca. 30 dage årligt, forblive fuld skattepligtig, indtil vedkommende ikke længere har rådighed over boligen.

På den baggrund vurderes de umiddelbare provenue-mæssige konsekvenser ved lovforslaget at være meget

begrænsede.

Forslagets mere enkle og letforståelige regler for indtræden af fuld skattepligt vil gøre det mere attraktivt at påtage sig arbejde i Danmark i op til 90 dage om året – f.eks. bestyrelsesarbejde – hvis man har bopæl her i landet. Muligheden for at arbejde op til 90 dage om året uden indtræden af fuld skattepligt kan medføre en større erhvervsaktivitet blandt de personer, som i dag kun har få eller ingen arbejdsdage i Danmark grundet usikkerheden omkring gældende regler for indtræden i fuld skattepligt. Hvis der er tale om personer, der ellers ville have begrænset deres erhvervsaktivitet i Danmark, vil denne adfærdseffekt isoleret set trække i retning af et merprovenu. Ville personerne derimod være kommet hertil under alle omstændigheder kan det omvendt trække i retning af et mindreprovenu.

Derudover vil personer (fx pensionister), der i fremtiden overvejer at flytte delvist til et land, som Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, skulle indrette sig på de ændrede regler for indtræden af fuld skattepligt ved efterfølgende ophold i Danmark. I det omfang disse personer ikke tilpasser sig de nye regler, vil de, hvis de har rådighed over bolig og befinder sig mere end 90 dage i Danmark, blive fastholdt i fuld skattepligt – uden den begrænsning af Danmarks ret til at beskatte indkomst, som en dobbeltbeskatningsoverenskomst typisk medfører. Det vil alt andet lige vil trække i retning af et merprovenu.

Der foreligger ingen tilgængelige statistiske oplysninger, der kan danne grundlag for et underbygget skøn over de adfærdsmæssige konsekvenser af forslaget. Det vurderes imidlertid, at en stor del af de berørte persongrupper kun i mindre grad vil ændre adfærd, da dobbeltbeskatningsoverenskomsterne medfører, at skattepligten i praksis kun vil have begrænset betydning for beskatningen af den enkelte. Dertil kommer, at eventuelle afledte effekter vil være modsatrettede og dermed i et vist omfang udligne hinanden.

På den baggrund skønnes lovforslaget heller ikke at have nævneværdige provenue-mæssige konsekvenser efter tilbageløb og adfærd.

Lovforslaget medfører administrative omkostninger for SKAT til nødvendige systemtilretninger. Den nærmere kvantificering heraf udestår. Derudover er det fortsat under afklaring i hvilket omfang, der vil være behov for manuelle ressourcer og/eller yderligere systemtilretninger.

5. Økonomiske og administrative konsekvenser for erhvervslivet m.v.

Økonomiske og administrative konsekvenser for erhvervslivet m.v. udestår.

6. Administrative konsekvenser for borgerne

Lovforslaget har ingen egentlige administrative konsekvenser for borgerne.

7. Miljømæssige konsekvenser

Lovforslaget har ingen miljømæssige konsekvenser.

8. Forholdet til EU-retten

Lovforslaget indeholder ikke EU-retlige aspekter.

9. Hørte myndigheder og organisationer m.v.

Et udkast til lovforslag har i perioden fra den 23. februar 2018 til den 23. marts 2018 været sendt i høring hos følgende myndigheder og organisationer m.v.:

Advokatsamfundet, Akademikerne, AmCham Denmark, Arbejderbevægelsens Erhvervsråd, Borger- og retssikkerhedschefen i SKAT, Børsmæglerforeningen, Centralorganisationen Søfart, CEPOS, Cevea, Dansk Aktionærforening, Dansk Arbejdsgiverforening, Dansk Byggeri, Dansk Erhverv, Dansk Gartneri, Dansk IT, Dansk Iværksætterforening, Dansk Landbrugsrådgivning, Dansk Metal, Dansk Told- og Skatteforbund, Danske Advokater, Danske Rederier, Danske Regioner, Danske Universiteter, Den Danske Dommerforening, Den Danske Fondsmæglerforening, DI, Domstolsstyrelsen, DTL, Erhvervsstyrelsen – Team Effektiv Regulering, Finans Danmark, Finansforbundet, Finanssektorens Arbejdsgiverforening, FOA, Foreningen af Danske Skatteankenævn, Foreningen Danske Revisorer, Forsikring & Pension, Frie Funktionærer, FSR - danske revisorer, FTF, HK-Kommunal, HK-Privat, HORESTA, IBIS, Ingeniørforeningen i Danmark, It-Branchen, Justitia, KL, Kraka, Kristelig Arbejdsgiverforening, Kristelig Fagforening, Landbrug & Fødevarer, Landskatteretten, Ledernes Hovedorganisation, LO, Mellempfolkeligt Samvirke, Retssikkerhedssekretariatet, SEGES, Skatteankestyrelsen, SMVdanmark, SRF Skattefaglig Forening og Ældre Sagen.

10. Sammenfattende skema

	Positive konsekvenser/mindreudgifter	Negative konsekvenser/merudgifter
Økonomiske konsekvenser for stat, kommuner og regioner	Ingen nævneværdige	Ingen nævneværdige
Administrative konsekvenser for stat, kommuner og regioner		Lovforslaget medfører administrative omkostninger for SKAT til nødvendige systemtilretninger. Den nærmere kvantificering heraf udestår. Derudover er det fortsat under afklaring i hvilket omfang, der vil være behov for manuelle ressourcer og/eller yderligere systemtilretninger.
Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet	Udestår	Udestår
Administrative konsekvenser for erhvervslivet	Udestår	Udestår
Administrative konsekvenser for borgerne	Ingen egentlige	Ingen egentlige
Miljømæssige konsekvenser	Ingen	Ingen
Forholdet til EU-retten	Lovforslaget indeholder ikke EU-retlige aspekter	

Overimplementering af EU-retlige minimumsforpligtelser (sæt X)	JA	NEJ X
--	----	----------

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

Til § 1

Til nr. 1

Efter gældende regler indtræder der fuld skattepligt for personer, som har bopæl i Danmark, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1. Bopælsbegrebet er ikke defineret i loven, men fortolkes i overensstemmelse med cirkulære nr. 135 af 4. november 1988 (kildeskattecirkulæret). Af cirkulærets pkt. 3 fremgår det, at der ved vurderingen af, om en person har erhvervet bopæl efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, 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”.

Der lægges således vægt på både de faktiske boligforhold og den subjektive hensigt. I praksis vil skattepligten efter bopælskriteriet være afhængig af, om personen har rådighed over en helårsbolig her i landet. Udgangspunktet er, at en sådan rådighed vil være en nødvendig og samtidig en tilstrækkelig betingelse for at statuere bopæl.

Hvad angår de faktiske boligforhold, er det de reelle boligforhold, der er afgørende. Andre mere formelle kriterier, f.eks. til- og framelding til folkeregisteret, en postadresse eller en ansøgning om opholdstilladelse, spiller ikke nogen selvstændig rolle.

Sommerhus statuerer som udgangspunkt ikke bopæl. Efter praksis kan et sommerhus på baggrund af en konkret vurdering dog udgøre en bopæl, hvis sommerhuset kan sidestilles med en helårsbolig eller faktisk anvendes som en helårsbolig.

Det foreslås, at bopælskriteriet justeres, så det udelukkende er de faktiske boligforhold, der tillægges betydning ved vurderingen af, om en person har bopæl her i landet. Det vil således ikke have betydning for vurderingen, om personen faktisk har til hensigt at have hjemsted her i landet, eller hvad den pågældende foretager sig under opholdet i Danmark. De mere formelle kriterier, jf. ovenfor, vil fortsat ikke spille nogen selvstændig rolle.

Med den foreslåede objektivering skelnes der ikke længere mellem f.eks. helårshuse og sommerhuse. Det afgørende ved bopælsvurderingen vil alene være, om sommerhuset egner sig til helårsbeboelse på lige fod med andre huse.

Dermed undgås den efter omstændighederne vanskelige og skønsprægede afgørelse af, om der er tale om et sommerhus, som kan ligestilles med en helårsbolig, og dermed udgør bopæl efter gældende skattepligtsregler.

Rådighed over en bolig, jf. gældende praksis, 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. Denne del af praksis fastholdes. Derimod vil den del af praksis, der er afledt af de subjektive forhold, dvs. personens hensigt og hvad den pågældende foretager sig, ikke længere have betydning. Eksempelvis er det blevet tillagt vægt, om en bolig er stillet til rådighed af en arbejdsgiver, hvilket indgik som en indikator for den pågældendes hensigt.

Fremover vil det være den reelle rådighed, der er afgørende og ikke blot en formel rådighed i form af skøde eller lejeaftale i personens navn. Rådighed over en bolig kan således være afledt af en ægtefælle, kæreste, forældre, venner og bekendte, hvis man har den nævnte tidsmæssige rådighed over bolig hos disse.

F.eks. kan et værelse hos forældrene udgøre en bolig for et barn, der er midlertidigt fraflyttet til udlandet for at tage et uddannelsessestsemester dér. Hvis ægtefæller på grund af parternes uoverensstemmelse ikke længere er samlevende, anses den ene ægtefælle – som udgangspunkt – ikke for at have bopæl hos den anden. Hvis der stiltiende ligger en aftale mellem ægtefællerne om, at den fraflyttede ægtefælle fortsat kan benytte boligen, vil denne dog fortsat anses at have bopæl her.

Med lovforslaget skelnes der ikke mellem de enkelte boligformer, når disse i øvrigt er egnet til bolig. Således vil alle former for bolig, herunder sommer- og fritidshuse, værelser, kollegieværelser og bofællesskaber udgøre en bolig.

Hotelværelser og hotellejligheder kan også udgøre en bopæl, når rådigheden over disse har den nævnte varige karakter. Også mobilhomes og campingvogne 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.

Medarbejdere, der får stillet boligfaciliteter til rådighed af deres arbejdsgiver i forbindelse med deres arbejde her i landet, vil ligeledes anses for at have bopæl i Danmark.

Hvis boligen ikke egner sig til helårsbeboelse, vil rådigheden over en sådan ikke blive anset som rådighed over en bolig. Boligen vil således kunne være af så ringe en stand eller være så primitiv, at den efter et konkret skøn ikke egner sig som helårsbeboelse. Det vil kunne indgå i bedømmelsen, om boligen har faciliteter som opvarmning, indlagt vand, el og toilet og lign. Herudover kan det indgå, om den pågældende faktisk har valgt at anvende boligen som helårsbolig.

Gældende praksis vil være vejledende for bedømmelsen. I SKM2013.543.ØLR havde hovedbygningen til en landejendom stået tom i en længere årrække og var derfor i en så ringe stand, at den var uegnet til helårsbeboelse.

Anses man herefter for at have bopæl her i landet, indtræder skattepligten ved ophold, der overstiger 90 dage inden for et tidsrum på 12 måneder, jf. forslagets § 1, nr. 2, hvortil der henvises.

Til nr. 2

Efter gældende regler indtræder der fuld skattepligt for personer, som har bopæl i Danmark, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1. For en person, der erhverver bopæl her i landet uden samtidig at tage ophold her, indtræder den fulde skattepligt dog først, når den pågældende tager ophold her i landet. Kortvarigt ophold her i landet på grund af ferie eller lignende anses ikke for ophold i Danmark, jf. kildeskattelovens § 7, stk. 1.

Efter gældende 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 på 12 måneder, ikke for "kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende". Overstiger opholdets længde disse grænser, indtræder skattepligten på det tidspunkt, hvor personen tager ophold her. Ved beregning af opholdets varighed her i landet medregnes rejsedage ("brudte døgn") som hele dage.

Ophold under 3 måneder henholdsvis 180 dage udløser efter gældende praksis ikke skattepligt for personer, medmindre de udøver erhvervsmæssig aktiviteter her i landet. 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". Det gælder uanset om den pågældende udøver sit erhverv som f.eks. lønmodtager, selvstændig erhvervsdrivende eller bestyrelsesmedlem.

Det foreslås at nyaffatte kildeskattelovens § 7.

I § 7, stk. 1, foreslås det, at reglerne for indtræden af fuld skattepligt for personer med bopæl i Danmark objektiviseres, således at den fulde skattepligt indtræder efter 90 dages ophold i Danmark i en 12 måneders periode.

Om der er tale om bopæl afgøres efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, hvorefter der ved bopæl forstås rådighed over en bolig, der er egnet til helårsbeboelse, jf. lovforslagets § 1, nr. 1, hvortil der henvises.

Det vil efter § 7, stk. 1, herefter ikke længere være afgørende, om personen arbejder i Danmark eller holder ferie. Det afgørende er alene, om personen opholder sig i Danmark. Længden af opholdet den enkelte dag er uden betydning for, om dagen tæller med ved opgørelsen af, om personen opholder sig i Danmark i mere end 90 dage inden for et tidsrum på 12 måneder. Både ophold i hele og brudte døgn i Danmark regnes således med. Ved brudte døgn forstås, udover til- og afrejsedage, også løbende opholdsdage uden overnatning i Danmark. Opholdsdage uden for Danmark skal ikke medregnes.

Opholdet på de 90 dage opgøres inden for en løbende 12 måneders periode – første gang regnet fra første opholdsdag. Opgørelsen af de 90 dage kan dermed strække sig over to indkomstår, men skal dog ligge indenfor 12 måneder for at udløse fuld skattepligt.

Eksempel

En person får rådighed over en bolig 1. marts i år 1 og tager ophold i boligen første gang den 15. marts samme år. Efter 90 dages ophold regnet indenfor 12 måneder indtræder der fuld skattepligt

fra den 15. marts i år 1. Opholdet på de 90 dage regnes inden for en løbende 12 måneders periode – første gang regnet fra første ophold den 15. marts i år 1. Opgørelsen af de 90 dage kan dermed strække sig over to indkomstår, men skal dog ligge indenfor 12 måneder for at udløse fuld skattepligt fra den første opholdsdag i år 1.

Fuld skattepligt indtræder efter 90 dages ophold med virkning fra første opholdsdag, uanset om man opholder sig i boligen eller ej.

Omvendt indgår i perioden på 90 dage kun dage, i hvilke der har været rådighed over boligen. Det vil have betydning i de situationer, hvor det samlede ophold i Danmark lige overstiger 90 dage, men hvor der i mindre end 90 af dagene har været rådighed over en bolig. Såfremt en person i forbindelse med tilflytning eksempelvis umiddelbart indlogerer sig på et hotelværelse i et par uger og siden får rådighed over en bolig, tælles dagene i hotelværelset ikke med, idet rådigheden over hotelværelset ikke har en tidsmæssig udstrækning, der konstituerer bopæl, jf. forslagens § 1, nr. 1. Først ved ophold, der overstiger 90 dage, hvor der samtidig har været rådighed over en bolig, jf. forslagens § 1, nr. 1, vil den pågældende blive fuldt skattepligtig. Dog kan opholdet på hotelværelset være medvirkende til indtræden af fuld skattepligt efter opholdsbestemmelsen i kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2.

Overstiger opholdet 90 dage inden for et tidsrum på 12 måneder, bliver den pågældende herefter fuldt skattepligtig. Den fulde skattepligt indtræder fra den første dag i 90-dagesperioden, jf. lovforslagets § 1, nr. 3, og bemærkningerne hertil.

I § 7, stk. 2, foreslås det, at der for en person, der har bopæl her i landet, og som ikke er fuldt skattepligtig til et andet land, indtræder skattepligt efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, fra første dag, personen tager ophold her i landet. En person anses for fuldt skattepligtig til et andet land, hvis personen i henhold til lovningen i dette land er skattepligtig dér på grund af hjemsted, bopæl eller lignende kriterium. Personen vil overfor SKAT skulle være i stand til at dokumentere den fulde skattepligt til et andet land via erklæring eller attest fra den udenlandske skattemyndighed. En person anses ikke for fuldt skattepligtig, hvis personen udelukkende er skattepligtig til det pågældende land af indkomst fra kilder i dette land eller formue, der befinder sig dér.

Efter § 7, stk. 2, 1. pkt., er det en betingelse for, at en person med bopæl her i landet kan opholde sig i op til 90 dage uden at blive omfattet af fuld skattepligt, at den pågældende person er fuldt skattepligtig til et andet land. Er den pågældende ikke det, indtræder skattepligten uanset længden af opholdet fra første dag, den pågældende tager ophold her i landet.

Efter § 7, stk. 2, 2. pkt., anses en person for fuldt skattepligtig til et andet land, hvis personen i henhold til lovgivningen i dette land er skattepligtig dér på grund af hjemsted, bopæl eller lignende kriterium. Denne definitionen af fuld skattepligt svarer til definitionen af fuld skattepligt for fysiske personer i OECD's modeloverenskomsts artikel 4, stk. 1.

Formålet med bestemmelsen er at dække de forskellige former for personlig tilknytning til en stat, som i de nationale skattelove danner grundlag for en globalindkomstbeskatning (fuld skattepligt). Bestemmelsen indeholder ikke noget krav om, at det pågældende land rent faktisk påligner skat af

den pågældende person. Der er heller ikke noget krav til størrelsen af den skattesats, som personen beskattes med i det land, personen er fuldt skattepligtig til. En person med bopæl i et land uden indkomstskattelovgivning vil dog ikke kunne anses for at opfylde betingelsen i 2. pkt. om i henhold til lovgivningen i dette land at være skattepligtig dér på grund af hjemsted, bopæl eller lignende kriterium.

Efter § 7, stk. 2, 3. pkt., anses en person ikke for fuldt skattepligtig, hvis personen udelukkende er skattepligtig til det pågældende land af indkomst fra kilder i dette land eller formue, der befinder sig dér. Denne betingelse for fuld skattepligt svarer til betingelsen for fuld skattepligt for fysiske personer i OECD's modeloverenskomsts artikel 4, stk. 1.

Bestemmelsen medfører f.eks., at en person ikke anses for fuldt skattepligtig til et land, hvis personen, skønt vedkommende ikke har hjemsted i dette land, betragtes som bosat i overensstemmelse med de nationale love på en sådan måde, at skattepligten i dette land er begrænset til indkomst fra kilder i dette land eller derværende formue.

Bestemmelsen skal fortolkes i lyset af dens formål, som er at sikre, at 90-dagesreglen ikke finder anvendelse på personer, der ikke til noget andet land er undergivet fuld skattepligt. Hvis personen alene er undergivet territorialbeskatning finder 90 dages reglen således ikke anvendelse. 90 dages reglen finder dog anvendelse på personer, der er undergivet beskatning i lande med et skattesystem, der generelt bygger på globalindkomstprincippet, men som under visse betingelser ikke beskatter enkelte kategorier af udenlandsk indkomst, når disse ikke indføres til det pågældende land.

Formålet med bestemmelsen er, at undgå, at der kan opstå situationer, hvor en person, hverken er fuldt skattepligtig til Danmark eller til noget andet land, selvom personen har rådighed over en bopæl i Danmark og opholder sig og evt. arbejder her i landet i op til 90 dage i en 12 måneders periode. Bestemmelsen omfatter situationer, hvor personen ikke er skattepligtig i et andet land, f.eks. fordi dette land ikke har regler om beskatning af personer.

Den foreslåede bestemmelse medfører, at en person, der ikke er fuldt skattepligtig til noget andet land, og som har rådighed over en bopæl i Danmark, der er egnet til helårsbeboelse, f.eks. fordi familien bor i Danmark, vil blive fuldt skattepligtig til Danmark fra første opholdsdag. Efter gældende regler ville en sådan person efter omstændighederne kunne opholde sig i Danmark i op til 180 dage indenfor 12 måneder, uden at blive fuldt skattepligtig til Danmark. Forslaget er således en skærpelse i forhold til gældende ret for personer, der ikke er fuldt skattepligtige til noget andet land.

Det bemærkes, at der foreslås en særlig overgangsregel for personer, der ikke er fuldt skattepligtige til et andet land, og som den 1. juli 2018 har rådighed over et sommerhus i Danmark, jf. vurderingslovens § 4, nr. 3 og 4, der er egnet til helårsbeboelse. Efter bestemmelsen vil der først indtræde fuld skattepligt efter 90 dages ophold inden for en periode på 12 måneder, dvs. efter samme regler som personer, der er fuldt skattepligtige til et andet land, så længe personerne har rådighed over det pågældende sommerhus.

Formålet med forslaget er at sikre, at personer, der ikke er fuldt skattepligtige til noget andet land, men som generelt kun har løsere tilknytning til Danmark i form af et sommerhus, ikke pga. ændringen af skattepligtsreglerne er nødt til at sælge deres sommerhus, for at undgå at blive omfattet af

fuld skattepligt til Danmark.

Der henvises i øvrigt til bemærkningerne til lovforslagets § 2, stk. 4.

Til nr. 3

For en person, der erhverver bopæl her i landet uden samtidig at tage ophold her, indtræder skattepligt efter gældende ret først, når den pågældende tager ophold her i landet. Den fulde skattepligt indtræder i givet fald fra første dag af opholdet her i landet. Det følger af kildeskattelovens § 7, stk. 1.

Kildeskattelovens § 7, stk. 1, foreslås ændret, således at det ikke længere tillægges betydning, om opholdet har karakter af ferie eller ej, ligesom det ikke længere vil skulle afgøres, om et ophold er ”kortvarigt”, jf. forslaget § 1, nr. 2, hvortil der henvises.

Det foreslås at fastholde reglen om, at den fulde skattepligt for personer med bopæl i Danmark indtræder fra første dag af opholdet her i landet. Med den foreslåede ændring af kildeskattelovens § 7, stk. 1, vil det være den første dag i den periode på 90 dages ophold, der begrunder den fulde skattepligt.

Det foreslås dog at flytte reglen om, at den fulde skattepligt indtræder fra første opholdsdag til kildeskattelovens § 8, der foreslås nyaffattet.

§ 8, *stk. 1*, regulerer i sin gældende formulering alene periodiseringen af fuld skattepligt efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2. Efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, bliver personer, der ikke har bopæl her i landet, fuldt skattepligtige, når de opholder sig her i et tidsrum af mindst 6 måneder. Skattepligten indtræder efter kildeskattelovens § 8, stk. 1, for disse personer fra begyndelsen af 6 månedersopholdet.

Det foreslås at ændre formuleringen af kildeskattelovens § 8, stk. 1, således at den regulerer det nærmere tidspunkt for indtræden af fuld skattepligt både for så vidt angår personer med bopæl i Danmark, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, jf. forslaget § 1, nr. 1, som opholder sig her i 90 dage eller mere indenfor en 12 måneders periode, og for så vidt angår personer, der ikke har bopæl i Danmark, men opholder sig her i landet i 6 måneder eller mere, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2. For begge persongrupper indtræder den fulde skattepligt således fra første opholdsdag. Der er på dette punkt ingen ændringer i retsstillingen.

Det bemærkes, at uanset skattepligten efter forslaget til kildeskattelovens § 8, stk. 1, indtræder den første dag i 90-dagesperioden, indtræder den dog tidligst fra det tidspunkt, hvor der opnås rådighed over en bolig. Det følger forudsætningsvist af den foreslåede regel om, at der i perioden på 90 dage kun medregnes dage, i hvilke der har været rådighed over en bolig, jf. lovforslagets § 1, nr. 2.

At skattepligten tidligst indtræder fra det tidspunkt, hvor der opnås rådighed over en bolig i Danmark vil også gælde personer med bopæl her i landet, der ikke er fuldt skattepligtige til et andet land. Er opholdet i Danmark således påbegyndt, før der opnås rådighed over en bolig, indtræder den fulde skattepligt først, når den pågældende opnår rådighed over boligen.

Af den gældende formulering af kildeskattelovens § 8, stk. 2, følger, at den fulde skattepligt for personer, der i studieøjemed tager ophold her i landet, og som under deres ophold ikke driver selvstændig erhvervsvirksomhed her, og som vedvarende er indkomstskattepligtige til deres hjemland efter reglerne for derboende personer, først indtræder, når opholdet har strakt sig over mere end 365 dage inden for et samlet tidsrum af 2 år. Efter sin formulering gælder dette kun fuld skattepligt efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, dvs. fuld skattepligt for personer, der ikke har bopæl i Danmark, men opholder sig her i landet i 6 måneder eller mere.

Personer, der i studieøjemed tager ophold her i landet og i øvrigt opfylder betingelserne i kildeskattelovens § 8, stk. 2, anses efter gældende praksis ikke for skattepligtige efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, selvom de under opholdet råder over en boligfacilitet, der kan benyttes som helårsbolig. De pågældende personer omfattes efter gældende praksis i givet fald af fuld skattepligt efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2 – hvorefter den fulde skattepligt først indtræder, når opholdet har strakt sig over mere end 365 dage inden for et samlet tidsrum af 2 år, jf. kildeskattelovens § 8, stk. 2.

Med den foreslåede objektivering af bopælsbegrebet udvides bopælsbegrebet til alle boliger, der egner sig til helårsbeboelse.

Det foreslås derfor at ændre formuleringen af kildeskattelovens § 8, stk. 2, således at den regulerer tidspunktet for skattepligtens indtræden, uanset om den studerende bliver fuldt skattepligtig efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, fordi den pågældende har bopæl, eller efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, i de tilfælde, hvor den pågældende ikke anses for at have bolig til rådighed.

For personer, der i studieøjemed tager ophold her i landet, som under deres ophold ikke driver selvstændig erhvervsvirksomhed her, og som vedvarende er indkomstskattepligtige til deres hjemland efter reglerne for derboende personer, indtræder fuld skattepligt således også efter forslaget først, når opholdet her med eller uden afbrydelse har strakt sig over mere end 365 dage inden for et samlet tidsrum af 2 år.

Betingelserne i § 8, stk. 2, herunder at personen tager ophold her i studieøjemed, er uændrede i forhold til gældende ret, jf. praksis som beskrevet i afsnit C.F.1.3 i SKATs Juridiske Vejledning.

Den gældende formulering af kildeskattelovens § 8, stk. 2, omfatter også turister. Reguleringen af den fulde skattepligts indtræden for turister foreslås indsat som en selvstændig bestemmelse i kildeskattelovens § 8, stk. 3.

Det foreslås, at for personer, der som turister tager ophold her i landet, som under deres ophold ikke driver selvstændig erhvervsvirksomhed her, og som vedvarende er indkomstskattepligtige til deres hjemland efter reglerne for derboende personer, indtræder skattepligt i henhold til kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, først, når opholdet her med eller uden afbrydelse har strakt sig over mere end 365 dage inden for et samlet tidsrum af 2 år.

Det svarer til den gældende regel i kildeskattelovens § 8, stk. 2, jf. ovenfor, der dog både omfatter turister og studerende. Betingelserne i § 8, stk. 2, herunder at personen opholder sig her som turist, er uændrede i forhold til gældende ret, jf. praksis som beskrevet i afsnit C.F.1.3 i SKATs Juridiske

Vejledning.

Det bemærkes, at personer med bopæl i Danmark, vil blive omfattet af fuld skattepligt efter 90 dages ophold efter den foreslåede § 1, stk. 1, nr. 1, i kildeskatteloven, uanset om de umiddelbart vil opfylde betingelserne i den foreslåede § 8, stk. 3. Den foreslåede § 8, stk. 3, gælder således alene personer, der ikke har bopæl i Danmark.

Med den foreslåede objektivering af bopælsbegrebet, udvides bopælsbegrebet til alle boliger, der egner sig til helårsbeboelse. Det vil umiddelbart også gælde boligfaciliteter, som turister typisk vil have rådighed over, idet der dog forudsættes en rådighed af en vis tidsmæssig udstrækning, før der er tale om en bopæl. 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. Denne del af praksis fastholdes, jf. bemærkningerne til lovforslagets § 1, nr. 1, hvortil der henvises.

Det betyder, at hvis en turist under sine ophold indlogerer sig i en række boliger på en rundrejse i Danmark, vil den pågældende ikke anses for at have bolig til rådighed i kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1's forstand, uanset at den pågældende dermed har en bolig i Danmark kontinuerligt til sin rådighed, medmindre der rådes over samme bopæl i mere end 2 måneder.

Det foreslås i § 8, stk. 4, at personer, der ansøger om opholdstilladelse efter udlændingelovens § 7, indtræder den fulde skattepligt – både for personer med bopæl her i landet, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, jf. forslaget § 1, nr. 2, og for personer, der ikke har bopæl her i landet, men opholder sig her i et tidsrum af mindst 6 måneder – på tidspunktet for meddelelse af opholdstilladelse efter udlændingeloven.

Denne periodiseringsregel er en videreførelse af gældende ret. For personer med bopæl her i landet følger det af den gældende § 7, stk. 2, i kildeskatteloven, mens det for personer, der ikke har bopæl her i landet, men opholder sig her i et tidsrum af mindst 6 måneder, følger af den gældende § 8, stk. 3.

Til nr. 4

Har en person efter gældende ret bopæl i Danmark, dvs. en helårsbolig eller et sommerhus, der kan sidestilles med en helårsbolig, er det en betingelse for ophør af fuld skattepligt, at den pågældende enten afhænder boligen eller udlejer/fremlejer den uopsigeligt i mindst 3 år.

Hvor den skattepligtige efter fraflytningen fortsat har rådighed over et sommerhus eller anden ejendom, der ikke kan sidestilles med helårsbolig, statuerer dette som udgangspunkt ikke bopæl, hvis sommerhuset kun anvendes til ferie eller lignende. Dermed er det efter gældende ret ikke en betingelse for ophør af fuld skattepligt, at den pågældende afhænder eller udlejer/fremlejer sommerhuset uopsigeligt i mindst 3 år. I den forbindelse bemærkes det, at det efter sommerhuslovens § 1 ikke uden tilladelse efter sommerhuslovens § 2 er muligt at udleje et sommerhus i mere end et år, og at sådan tilladelse kun undtagelsesvist gives.

Når sommerhuse med lovforslaget vil blive anset som bopæl, jf. lovforslagets § 1, nr. 2, vil ophør af

fuld skattepligtigt umiddelbart forudsætte, at den skattepligtige enten afhænder sommerhuset eller udlejer/fremlejer det uopsigeligt i 3 år med tilladelse efter sommerhuslovens § 2, svarende til den gældende retsstilling for helårsboliger. Kun hvis sommerhuset ikke er egnet til helårsbeboelse, vil det ikke skulle afhændes eller udlejes/fremlejes.

Det er imidlertid ikke usædvanligt, at personer, der flytter til udlandet, fortsat ønsker at bevare den forbindelse til familie og venner i Danmark, som et sommerhus typisk understøtter, ligesom et ubetinget krav om afhændelse eller udleje/fremleje vil være en skærpelse i forhold til gældende ret, hvorefter dette ikke er en betingelse for ophør af fuld skattepligt.

Derfor foreslås det, at skattepligten ophører, når personen ikke har opholdt sig her i landet i en eller flere perioder som samlet overstiger 90 dage inden for 12 måneder, uanset at personen har rådighed over et sommerhus som nævnt i ejendomsvurderingslovens § 4, nr. 3 og 4, (dvs. sommerhuse og andre fritidshuse samt sommerhusejerlejligheder), og som er egnet til helårsbeboelse.

Det er en betingelse for den særlige sommerhusregels anvendelse, at personen ikke har rådighed over andre boliger end sommerhuse som nævnt i ejendomsvurderingslovens § 4, nr. 3 og 4. At have rådighed over et sommerhus bringer således ikke personen ud af betingelsen om afhændelse eller udleje/fremleje af en helårsbolig, som den skattepligtige i øvrigt råder over. Det er endvidere en betingelse, at sommerhuset i løbet af de 12 måneder, hvor opholdet ikke har oversteget 90 dage, ikke har været benyttet som helårsbolig for personen eller dennes ægtefælle eller samlever.

Følgende eksempler kan illustrere den særlige sommerhusregels anvendelse:

Eksempel 1

En person har hidtil boet i Danmark og ejer en helårsbolig og et sommerhus. Herefter sælger personen helårsboligen og flytter til udlandet den 1. februar 2020, hvor personen bliver fuldt skattepligtig efter reglerne i dette land. Herefter opholder personen sig kun i Danmark i forbindelse med ferie og familibesøg og opholdene varer mindre end 90 dage indenfor 12 måneder regnet fra fraflytningdagen den 1. februar 2020. Idet opholdene i Danmark har været mindre end 90 dage indenfor 12 måneder regnet fra fraflytningdagen, dvs. fra 1. februar 2020 til 1. februar 2021, og sommerhuset i denne periode ikke har været anvendt som helårsbolig, vil skattepligten ophøre den 1. februar 2021.

Eksempel 2

En person har hidtil boet i Danmark og ejer en helårsbolig og et sommerhus. Herefter sælger personen helårsboligen og flytter til udlandet den 1. februar 2020, hvor personen bliver fuldt skattepligtig efter reglerne i dette land. Herefter opholder personen sig i Danmark fra tid til anden og opholdene varer mere end 90 dage indenfor 12 måneder regnet fra fraflytningdagen den 1. februar 2020. Efterhånden som tiden går, bliver opholdene i Danmark dog kortere, og den 1. november 2021 har opholdene været mindre end 90 dage inden for en 12 måneders periode regnet fra 1. november 2020. Idet opholdene i Danmark har været mindre end 90 dage indenfor 12 måneder regnet fra denne dag, dvs. fra 1. november 2021 til 1. november 2021, og sommerhuset i denne periode ikke har været anvendt som helårsbolig, vil skattepligten ophøre den 1. november 2021.

Den foreslåede særlige regel for sommerhuse vil udgøre et supplement til hovedreglen, hvorefter

ophør af fuld skattepligt i forbindelse med fraflytning umiddelbart opnås, hvis bopælen – det vil i dette tilfælde sige sommerhuset – afhændes eller udlejes/fremlejes uopsigeligt i 3 år. Den skattepligtige vil således selv kunne vælge mellem de to muligheder for ophør af fuld skattepligt i relation til rådighed over et sommerhus.

Endelig foreslås det, at den foreslåede supplerede regel ikke gælder personer, der efter fraflytning ikke er fuldt skattepligtige til et andet land. Dette følger forudsætningsvist allerede af den foreslåede regel om, at skattepligten for personer med bopæl her i landet, der ikke er fuldt skattepligtige til et andet land, indtræder ved ophold her i landet, uanset tidsmæssig udstrækning, jf. lovforslagets § 1, nr. 2. Dermed vil blot en dags ophold her i landet efter fraflytning medføre fuld skattepligt, i det omfang rådigheden over sommerhuset er opretholdt. For at tydeliggøre, at den supplerende regel ikke gælder disse personer, foreslås det udførligt fastsat ved den foreslåede affattelse af kildeskattelovens § 8 b.

Til § 2

Det foreslås i *stk. 1*, at loven træder i kraft den 1. januar 2019 og har virkning fra og med indkomståret 2019.

I *stk. 2* foreslås en overgangsregel, hvorefter der ved opgørelsen af opholdsdage efter den foreslåede 90-dagesregel ikke medregnes opholdsdage her i landet før 1. januar 2019.

Efter gældende ret indtræder fuldt skattepligt efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, ikke ved et kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende, jf. kildeskattelovens § 7, stk. 1. 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 på 12 måneder, ikke for "kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende". Det betyder, at personer, der har rådighed over en bolig i Danmark, i forbindelse med tilflytning efter gældende ret først bliver fuldt skattepligtige efter ophold af den nævnte tidsmæssige udstrækning.

Personer, der den 1. januar 2019 anses for at have bopæl i Danmark – dvs. at de har rådighed over en bolig, der er egnet til helårsbeboelse, jf. lovforslagets § 1, nr. 2 – og som på dette tidspunkt allerede pga. ferie eller lignende har opholdt sig uafbrudt her i landet i mindre end 3 måneder, eller har haft samlede ophold på højst 180 dage inden for et tidsrum på 12 måneder, vil ved lovens ikrafttrædelse endnu ikke være blevet omfattet af fuld skattepligt efter den gældende regel i kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, jf. § 7, stk. 1, hvis der er tale om en helårsbolig. Hvis der er tale om et sommerhus, vil de pågældende personer som udgangspunkt slet ikke være omfattet af den gældende regel i kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Når den gældende regel i kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, objektiveres, hvorved det ikke længere spiller nogen rolle, om personen holder ferie eller arbejder, og hvor der indføres en fast 90-dagesregel, vil den hidtidige regel og praksis knyttet hertil om ophold her i landet af en varighed på op til 180 dage inden for et tidsrum på 12 måneder, ikke længere finde anvendelse. Det betyder, at de ovennævnte personer, der endnu ikke har opholdt sig her i landet i længere tid end det, ikke bliver fuldt skattepligtige efter de gældende regler.

Det foreslås, at kun opholdsdage fra og med den 1. januar 2019 medregnes ved opgørelsen af 90-dagesreglen. Blev opholdsdage før 1. januar 2019 medregnet, ville objektiveringens for det første udgøre en skærpelse for personer, der har haft rådighed over et sommerhus før 1. januar 2019, og opholdt sig her frem til årsskiftet 2018/2019. For det andet ville den objektiverede regel for personer med rådighed over en helårsbolig, som har haft samlede ophold på i alt mere end 90 dage inden for et tidsrum på 12 måneder, men mindre end 180 dage, medføre, at de pågældende personer ville blive fuldt skattepligtige ved blot én dags ophold i begyndelsen af 2019.

Det bemærkes, at de pågældende personer, selvom de er omfattet af overgangsreglen, fortsat vil kunne blive fuldt skattepligtige inden 90 dage er gået i 2019 efter den gældende regel for indtræden af fuld skattepligt efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, hvorefter personer, der ikke har bopæl her i landet, bliver fuldt skattepligtige, når de opholder sig her i et tidsrum af mindst 6 måneder. Er de nævnte 6 måneder gået før de 90 dage er gået i 2019, indtræder den fulde skattepligt i givet fald fra begyndelsen af 6-månedersopholdet.

I *stk. 3* foreslås en særlig overgangsregel for pensionister, der ved lovens ikrafttræden anses for at have bopæl efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, som affattet ved denne lov, og som den 1. juli 2018 tillige har bopæl i Frankrig eller Spanien, jf. nærmere nedenfor.

Fuld skattepligt efter den gældende § 1, stk. 1, nr. 1, i kildeskatteloven indtræder ikke ved et kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende. Efter praksis anses som nævnt 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 på 12 måneder, ikke for "kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende". Dermed bliver personer, der har rådighed over en bolig i Danmark, i forbindelse med tilflytning efter gældende ret først fuldt skattepligtige efter ophold af den nævnte tidsmæssige udstrækning.

Med lovforslaget indtræder skattepligten for personer med bolig i Danmark, herunder et sommerhus, imidlertid allerede efter 90 dages ophold i Danmark, jf. lovforslagets § 1, nr. 1. Konsekvensen af den foreslåede objektive 90-dagesregel er således, at personer, som har bopæl i Danmark og opholder sig i Danmark uden at arbejde, fremover kun vil kunne opholde sig her i landet i 90 dage inden for et tidsrum på 12 måneder. Efter gældende regler kan de pågældende personer opholde sig i Danmark i 180 dage inden for et tidsrum på 12 måneder (dog højst uafbrudt i 3 måneder).

I de fleste tilfælde vil den pågældende også være fuldt skattepligtig og hjemmehørende efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst til et andet land. I disse tilfælde har den fulde skattepligt til Danmark begrænset praktisk betydning for beskatningen af den enkelte. Den fulde skattepligt fører som udgangspunkt ikke til beskatning af andre indkomster end dem, der ville være omfattet af begrænset skattepligt til Danmark.

Derimod kan fuld skattepligt have væsentlige skattemæssige konsekvenser, hvis den pågældende er skattemæssigt hjemmehørende i lande, som Danmark ikke har dobbeltbeskatningsoverenskomster med. For sådanne personer vil fuld skattepligt således bl.a. medføre, at de bliver skattepligtige af det årlige formueafkast af danske skattebegunstigede pensioner. Det vil først og fremmest have betydning for de mange danske pensionister, der har bosat sig i Frankrig eller Spanien, og som har bevaret et

sommerhus i Danmark for at bevare kontakten til børn, børnebørn og venner.

Derfor foreslås en særlig overgangsregel for denne personkreds.

For personer født før den 1. januar 1954, dvs. personer, der er fyldt 65 år før den 1. januar 2019, som

- har bopæl efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, som affattet ved dette lovforslag, dvs. en bolig, der er egnet til helårsbeboelse, og
- den 1. juli 2018 havde rådighed over en bolig i Frankrig eller Spanien, og
- den 1. januar 2019 er fuldt skattepligtige til Frankrig, henholdsvis Spanien,

foreslås det herefter, at skattepligten efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, først indtræder efter ophold her i landet i et tidsrum af mere end 180 dage i en periode på 12 måneder. Det spiller i den forbindelse ingen rolle, hvad den pågældende pensionist foretager sig i dette tidsrum, idet denne 180-dagesregel ligesom 90-dagesreglen er objektiv. Det er alene opholdets længde, der afgør, om fuld skattepligt indtræder. Det bemærkes, at pensionisten overfor SKAT vil skulle være i stand til at dokumentere den fulde skattepligt til Frankrig, henholdsvis Spanien via erklæring eller attest fra den pågældende franske eller spanske skattemyndighed.

Den foreslåede overgangsregel sikrer, at pensionister, der har indrettet sig efter gældende regler uden viden om lovforslaget, først bliver fuldt skattepligtige efter 180 dages ophold i en periode på 12 måneder, svarende til den gældende 180-dagespraksis.

Overgangsreglen finder ikke anvendelse, hvis rådigheden over bolig i Frankrig eller Spanien er ophørt efter den 1. juli 2018, idet de pågældende pensionister dermed ikke længere kan siges at have indrettet sig efter gældende regler uden viden om de ændringer, der følger af lovforslaget. Det bemærkes, at har den pågældende pensionist rådighed over flere boliger i Frankrig, henholdsvis Spanien, finder overgangsreglen anvendelse, så længe der er rådighed over blot én af de boliger, der var til rådighed den 1. juli 2018.

Det foreslås endvidere, at hvis rådigheden over bolig i Frankrig eller Spanien ophører den 1. januar 2019 eller senere, indtræder skattepligt efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, tidligst fra det tidspunkt, hvor den franske eller spanske boligrådighed ophører. Med andre ord medregnes efter 90-dagesreglen kun opholdsdage i Danmark fra det tidspunkt, hvor den pågældende pensionists rådighed over fransk eller spansk bolig er ophørt.

I *stk. 4* foreslås en særlig overgangsregel knyttet til indtræden af fuld skattepligt for personer, der ikke er fuldt skattepligtige til et andet land, og som den 1. juli 2018 har rådighed over et sommerhus i Danmark, jf. vurderingslovens § 4, nr. 3 og 4, der er egnet til helårsbeboelse.

Efter kildeskattelovens § 7, stk. 2, jf. lovforslagets § 1, nr. 2, vil det være en betingelse for, at en person med dansk bopæl egnet til helårsbeboelse kan opholde sig i op til 90 dage uden at blive omfattet af fuld skattepligt, at den pågældende person er fuldt skattepligtig til et andet land. Er den pågældende ikke det, indtræder skattepligten uanset længden af opholdet, fra første dag den pågældende tager ophold her i landet.

Formålet med denne bestemmelse er at undgå, at der kan opstå situationer, hvor en person hverken er fuldt skattepligtig til Danmark eller til noget andet land, selvom personen har rådighed over en bopæl i Danmark og opholder sig og evt. arbejder her i landet i op til 90 dage i en 12 måneders periode. Dette er en skærpelse i forhold til gældende ret for personer, der ikke er fuldt skattepligtige til noget andet land.

Med forenklingen og objektiveringen af reglerne om fuld skattepligt sker der som nævnt en udvidelse af bopælsbegrebet fra helårsboliger til sommerhuse m.v. For personer, der ikke er fuldt skattepligtige til noget andet land, medfører dette, at de bliver fuldt skattepligtige fra første opholdsdag, hvis de f.eks. ejer et sommerhus i Danmark. Under hensyn til, at et sommerhus generelt udgør en løsere tilknytning til Danmark end en helårsbolig, foreslås det, at så længe personerne har rådighed over det pågældende sommerhus, vil fuld skattepligt først indtræde efter 90 dages ophold inden for en periode på 12 måneder, dvs. efter samme regler som personer, der er fuldt skattepligtige til et andet land. Det sikrer, at de pågældende personer ikke pga. ændringen af skattepligtsreglerne er nødt til at bringe rådigheden over sommerhuset til ophør for ikke at blive omfattet af fuld skattepligt.

Personer, der ikke er fuldt skattepligtige til noget andet land, og som efter den 1. juli 2018, f.eks. køber sommerhus i Danmark, vil imidlertid efter forslaget blive fuldt skattepligtige til Danmark fra første opholdsdag. Disse personer har i modsætning til de personer, der omfattes af overgangsreglen, haft mulighed for at tage de nye skattepligtsregler i betragtning på det tidspunkt, de købte sommerhuset.

Tilsvarende gælder for personer, der ikke er fuldt skattepligtige til noget andet land, og som f.eks. ejer en helårsbolig i Danmark. Det er f.eks. personer, der opholder sig i udlandet, og hvor familien efterfølgende flytter tilbage til Danmark. Hvis sådanne personer bor i et land uden nogen indkomstskattelovgivning eller kun har så løs en tilknytning til de andre opholdslande, at de ikke bliver anset for at være fuldt skattepligtige efter disse landes interne regler, vil de blive fuldt skattepligtige til Danmark fra første opholdsdag.

Overgangsreglen gælder kun så længe, at den pågældende fortsat har rådighed over det samme sommerhus, som personen havde rådighed over den 1. juli 2018. Ophører rådigheden over sommerhuset bliver den pågældende fuldt skattepligtig til Danmark uanset opholdets længde i det omfang, at den pågældende har rådighed over en anden bopæl i Danmark, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, jf. forslagets § 1, nr. 1.

Det er en betingelse, at personen ikke har rådighed over andre boliger end sommerhuse som nævnt i ejendomsvurderingslovens § 4, nr. 3 og 4. At have rådighed over et sommerhus giver således ikke den pågældende fri adgang til i øvrigt at råde over en helårsbolig og opholde sig i Danmark i op til 90 dage inden for ophold inden for en periode på 12 måneder uden at blive omfattet af fuld skattepligt.

Det er endvidere en betingelse for den særlige sommerhusregels anvendelse, at sommerhuset efter den 30. juni 2018 ikke har været benyttet som helårsbolig for personen eller dennes ægtefælle eller samlever. Det sikrer, at overgangsreglen ikke utilsigtet udnyttes først og fremmest i situationer,

hvor sommerhuset har en stand og størrelse, som svarer til en helårsbolig, og hvor sommerhuset i givet fald benyttes som sådan.

Lovforslaget sammenholdt med gældende lov

Gældende formulering

§ 1. Pligt til at svare indkomstskat til staten i overensstemmelse med reglerne i denne lov påhviler:

- 1) personer, der har bopæl her i landet,
- 2) personer, der uden at have bopæl her i landet opholder sig her i et tidsrum af mindst 6 måneder, heri medregnet kortvarige ophold i udlandet på grund af ferie eller lignende,

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

Stk. 2. For personer, der ansøger om opholdstilladelse efter udlændingelovens § 7, indtræder skattepligten efter § 1, stk. 1, nr. 1, på tidspunktet for meddelelse af opholdstilladelse efter udlændingeloven.

Lovforslaget

§ 1

I kildeskatteloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 117 af 29. januar 2016, som ændret senest ved § 3 i lov nr. 58 af 30. januar 2018, foretages følgende ændringer:

1. I § 1, stk. 1, nr. 1, indsættes efter ”der har bopæl her i landet,”: ”hvorved forstås rådighed over en bolig, der er egnet til helårsbeboelse,”

2. § 7 affattes således:

”§ 7. For en person, der har bopæl her i landet, indtræder skattepligten efter § 1, stk. 1, nr. 1, først, når den pågældende tager ophold her i landet i en periode på mere end 90 dage inden for en periode på 12 måneder, jf. dog stk. 2. I perioden på 90 dage indgår kun dage, der har været rådighed over en bolig.

Stk. 2. For en person, der har bopæl her i landet, og som ikke er fuldt skattepligtig til et andet land, indtræder skattepligten efter § 1, stk. 1, nr. 1, fra første dag personen tager ophold her i landet. En person anses for fuldt skattepligtig til et andet land, hvis personen i henhold til lovgivningen i dette land er skattepligtig dér på grund af hjemsted, bopæl eller lignende kriterium. En person anses ikke for fuldt skattepligtig, hvis personen udelukkende er skattepligtig til det pågældende land af indkomst fra kilder i dette land eller formue, der

befinder sig dér.”

§ 8. For de i § 1, nr. 2, nævnte personer indtræder skattepligten fra begyndelsen af det ophold her i landet, der begrundes skattepligten.

Stk. 2. For personer, der som turister eller i studieøjemed tager ophold her i landet, som under deres ophold ikke driver selvstændig erhvervsvirksomhed her, og som vedvarende er indkomstskattepligtige til deres hjemland efter reglerne for derboende personer, indtræder skattepligt i henhold til § 1, nr. 2, først, når opholdet her med eller uden afbrydelse har strakt sig over mere end 365 dage inden for et samlet tidsrum af 2 år.

Stk. 3. For personer, der ansøger om opholdstilladelse efter udlændingelovens § 7, indtræder skattepligten efter § 1, stk. 1, nr. 2, på tidspunktet for meddelelse af opholdstilladelse efter udlændingeloven.

§ 8 a. ---

3. § 8 affattes således:

”**§ 8.** For de i § 1, stk. 1, nr. 1 og 2, nævnte personer indtræder skattepligten fra begyndelsen af det ophold her i landet, der begrundes skattepligten.

Stk. 2. For personer, der i studieøjemed tager ophold her i landet, som under deres ophold ikke driver selvstændig erhvervsvirksomhed her, og som vedvarende er indkomstskattepligtige til deres hjemland efter reglerne for derboende personer, indtræder skattepligt i henhold til § 1, stk. 1, nr. 1 og 2, først, når opholdet her har strakt sig over mere end 365 dage inden for et samlet tidsrum af 2 år.

Stk. 3. For personer, der som turister tager ophold her i landet, som under deres ophold ikke driver selvstændig erhvervsvirksomhed her, og som vedvarende er indkomstskattepligtige til deres hjemland efter reglerne for derboende personer, indtræder skattepligt i henhold til § 1, stk. 1, nr. 2, først, når opholdet her har strakt sig over mere end 365 dage inden for et samlet tidsrum af 2 år.

Stk. 4. For personer, der ansøger om opholdstilladelse efter udlændingelovens § 7, indtræder skattepligten efter § 1, stk. 1, nr. 1 og 2, på tidspunktet for meddelelse af opholdstilladelse efter udlændingeloven.”

4. Efter § 8 a indsættes:

”**§ 8 b.** Uanset rådighed over et sommerhus som nævnt i ejendomsvurderingslovens § 4, nr. 3 og 4, der er egnet til helårsbeboelse, ophører skattepligten efter § 1, stk. 1, nr. 1, når personen ikke har opholdt sig her i landet i en eller flere perioder som samlet overstiger 90 dage inden for 12 måneder. 1. pkt. finder ikke anvendelse, hvis personen har rådighed over andre boliger end sommerhuse som nævnt i ejendomsvurderingslovens § 4, nr. 3 og 4, eller hvis sommerhuset i løbet af de 12 måneder, hvor opholdet ikke har oversteget 90 dage, har været benyttet som helårsbolig

for personen eller dennes ægtefælle eller samlever. 1. pkt. gælder endvidere ikke personer, der ikke er fuldt skattepligtige til et andet land, jf. § 7, stk. 2.”

§ 2

Stk. 1. Loven træder i kraft den 1. januar 2019 og har virkning fra og med indkomståret 2019.

Stk. 2. Ved opgørelsen af opholdsdage efter kildeskattelovens § 7, stk. 1, som affattet ved denne lov, medregnes ikke opholdsdage her i landet før den 1. januar 2019.

Stk. 3. For personer født før den 1. januar 1954, som den 1. juli 2018 har rådighed over en bolig i Frankrig eller Spanien, og som den 1. januar 2019 er fuldt skattepligtige til Frankrig, henholdsvis Spanien efter kildeskattelovens § 7, stk. 2, 2. og 3. pkt., som affattet ved denne lov, samtidig med at de har bopæl i Danmark efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, som affattet ved denne lov, indtræder skattepligten efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, først efter ophold her i landet i et tidsrum af mere end 180 dage i en periode på 12 måneder. Bestemmelsen i 1. pkt. finder ikke anvendelse, hvis rådigheden over boligen i Frankrig eller Spanien ophører. Ophører rådigheden over boligen i Frankrig eller Spanien den 1. januar 2019 eller senere, indtræder skattepligten efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, dog tidligst fra det tidspunkt, hvor rådigheden over boligen ophører.

Stk. 4. For personer, som den 1. juli 2018 har rådighed over et sommerhus som nævnt i ejendomsvurderingslovens § 4, nr. 3 og 4, der er egnet til helårsbeboelse, og som den 1. januar 2019 ikke er fuldt skattepligtig til et andet land, jf. kildeskattelovens § 7, stk. 2, 2. og 3. pkt., finder § 7, stk. 1, anvendelse, uanset § 7, stk. 2, så længe personen bevarer rådigheden over sommerhuset. 1. pkt. finder ikke anvendelse, hvis personen har rådighed

over andre boliger end sommerhuse som nævnt i ejendomsvurderingslovens § 4, nr. 3 og 4, eller hvis sommerhuset efter den 30. juni 2018 benyttes som helårsbolig for personen eller dennes ægtefælle eller samlever.