

DOM

Afsagt den 18. august 2014 af Østre Landsrets 6. afdeling
(landsdommerne Peter Thønnings, Joachim Kromann og Anne Bendfeldt Westergaard (kst.)).

6. afd. nr. B-2065-13:

Skatteministeriet

(Kammeradvokaten v/advokat Steffen Sværke)

mod

A

(advokat Anker Laden-Andersen)

Denne sag, der er anlagt ved Retten i Århus den 17. juli 2012 og henvist til Københavns Byret, er ved Københavns Byrets kendelse af 19. juni 2013 henvist til behandling ved Østre Landsret i medfør af retsplejelovens § 226, stk. 1.

Sagen, der angår prøvelse af Landsskatterettens kendelse af 2. maj 2012, drejer sig navnlig om, hvorvidt As skattepligt til Danmark er genindtrådt den 5. juli 2006, hvor A, der er med-ejer af og bestyrelsesmedlem i blandt andet X A/S, erhvervede et sommerhus beliggende ...

Parternes påstande

Sagsøgeren, Skatteministeriet, har nedlagt følgende påstande:

1. A skal anerkende, at hans fulde skattepligt til Danmark genindtrådte principalt den 5. juli 2006, subsidiært på et senere tidspunkt.

2. A skal anerkende, at hans skattepligtige personlige indkomst i Danmark i indkomstårene 2007, 2008 og 2009 forhøjes med henholdsvis 1.606.944 kr., 5.358.566 kr. og 2.536.916 kr.

Sagsøgte, A, har principalt påstået frifindelse over for sagsøgers påstand 1 og 2, subsidiært at spørgsmålet omkring værdiansættelse af indgangsværdien af anparterne i ... Invest ApS, jf. aktieavancebeskatningslovens § 39 B, efter aktieavancebeskatningslovens § 37 hjemvises til

fortsat behandling hos principalt SKAT, subsidiært Landsskatteretten, og mere subsidiært at sagsøger tilpligtes at anerkende, at indgangsværdien af anparterne i ... Invest ApS, jf. aktieavancebeskatningslovens § 39 B, efter aktieavancebeskatningslovens § 37 skal værdiansættes pr. 1. april 2013, subsidiært på et tidligere tidspunkt.

Skatteministeriet har påstået frifindelse over for As subsidiære og mere subsidiære påstand.

Sagsfremstilling

A er eneejer af anpartskapitalen i ... Invest ApS, som han tillige har været direktør for siden december 2001. ... Invest ApS ejer 51 % af aktierne i X A/S (tidligere X Scandinavia ApS), for hvilken virksomhed A var direktør i perioden fra august 2001 til juni 2007, hvorefter han har været medlem af bestyrelsen i dette selskab. ... Invest ApS ejer endvidere 52 % af anparterne i Z ApS, som A har været bestyrelsesmand for siden august 2008. Z ApS ejer samtlige anparter i X Production ... ApS og X World ApS (tidligere X Export ApS). Sidstnævnte selskab, som A var direktør for i perioden fra november 2007 til maj 2011, ejer hele anpartskapitalen i X USA ApS, som A har været direktør for siden november 2007.

A solgte ved købsaftale af 20. februar 2006 sin ejerlejlighed beliggende ..., med overtagelsesdato den 1. juni 2006.

Af udskrift fra CPR-registret fremgår, at A pr. 1. februar 2006 er anført som udrejst af Danmark til Storbritannien.

Ved brev af 23. marts 2006 til X Scandinavia ApS meddelte SKAT, at As fulde skattepligt til Danmark ophørte den 1. februar 2006, og at det derfor ikke længere påhvilede selskabet at indeholde A-skat ved udbetaling af løn til A. Af SKAT's sagsnotat af samme dato fremgår blandt andet:

”Han oplyste, at skatteyder har solgt hans ejerlejlighed primo februar 2006 og at han ikke har nogen bolig til rådighed i Danmark. Jeg kan se, at skatteyder har meldt flytning pr. 1/2 2006 og da han ikke har nogen bolig til rådighed mere, ophæves den fulde skattepligt til Danmark den 1/2 2006 jf. KSL § 1 stk. 1. nr. 1.”

Den ikke-realiserede aktieavance vedrørende As anparter i ... Invest ApS blev ved brev af 28. juni 2007 fra statsautoriseret revisor Preben Pedersen til SKAT opgjort til 2.407.179 kr. pr.

fraflytningsdatoen den 1. februar 2006. Ved brev af 14. september 2007 imødekom SKAT en anmodning fra A om henstand med betaling af aktieavanceskat opgjort til 1.028.456 kr.

Ved købsaftale underskrevet af A den 5. juli 2006 erhvervede han et sommerhus beliggende ... til overtagelse den 7. juli 2006. Købesummen udgjorde 5.970.000 kr. Af skødet fremgår blandt andet, at det solgte er et fritidshus beliggende i et sommerhusområde, og at det bebyggede areal er på 132 m².

Kørefaststanden mellem As sommerhus beliggende ... og X A/S' adresse på ... i ... er – via ... i ..., hvor As forældre bor – ifølge en udskrift fra www.krak.dk 9,3 km.

Til brug for Landskatterettens behandling af sagen har B ved e-mail af 19. september 2011 bekræftet, at han og A delte adresse på 16 ..., London, og at dette kan have været fra 1. februar 2006 til 1. juni 2007.

Af en lejekontrakt underskrevet af A den 1. december 2008 fremgår, at han for en periode af minimum 24 måneder lejede ejendommen ..., London, af C. Huslejen udgjorde på 595 euro pr. måned.

Ved lejekontrakt af 1. januar 2010 lejede A ejendommen ..., af D for en periode af minimum 24 måneder. Huslejen udgjorde 500 euro pr. måned.

A har under sagens behandling for Landsskatteretten opgjort sine arbejdsdage i Danmark til 6 dage i 2007, 14 dage i 2008 og 11 dage i 2009.

A havde i perioden fra den 1. juni 2007 til den 16. juli 2010 rådighed over to biler i Danmark. Det drejer sig dels om en Range Rover Sport (i perioden fra den 31. maj 2007 til den 3. april 2008), der senere blev afløst af en Mercedes Benz GL 320 (i perioden fra den 3. april 2008 til den 3. marts 2010), dels om en Audi Q7 (i perioden fra den 7. juni 2007 til den 16. juli 2010). Der blev afregnet fuld registreringsafgift af bilerne, der alle var indregistreret til privat personkørsel. Bilerne af mærket Mercedes Benz og Audi kørte i leasingperioden henholdsvis 35.000 km og 52.000 km. Bilerne af mærket Range Rover og Mercedes Benz var samlet indregistreret i 25 måneder og afmeldt i 8 måneder, mens bilen af mærket Audi var indregistreret i 30 måneder og afmeldt i 7 måneder.

Om brugen af de nævnte biler fremgår følgende af brev af 17. juni 2010 fra Hans Henrik Bonde Eriksen, partner i KPMG, til SKAT:

”Biler er på privat Flex Leasing, så de står uden plader en del måneder af året. Denne form for indregistrering er valgt i stedet for udenlandske biler, idet A ofte repræsenterer den danske virksomhed i udlandet, når han kører i bilerne. Audi har km stand 52.000 og Mercedes 62.000. Mercedes var brugt ved overtagelsen og havde kørt 27.000 km. Begge biler bruges fortrinsvist i erhvervsøjemed. Begge biler har været på mange europæiske langture, bl.a. til producenter og samarbejdspartnere i Tyskland, Østrig, Italien, Schweiz, Sverige, Norge og Benelux landene. Derudover vælges som oftest flyafgange fra Hamburg lufthavn.

...”

Af en brugerspecifikationsudskrift fra Sonofon vedrørende perioden 14. maj 2008 til den 13. juni 2008, som A har fremlagt under sagen, fremgår blandt andet, at der fra As danske mobiltelefon i den nævnte periode er sendt 399 sms-tekstbeskeder i Danmark og 319 sms-tekstbeskeder i udlandet, og at der er ført indenlandske samtaler i 445,68 minutter og samtaler fra udlandet i 457,08 minutter.

As MasterCard, udstedt af Sydbank, anvendtes i 2007, 2008 og 2009 til hævnings i USD i alt 102 dage, i GBP i alt 4 dage, i EUR i alt 73 dage og i DKK i alt 22 dage. I 2007 og 2009 blev der ikke hævet GBP. Ingen af hævningerne i DKK fra MasterCard-kontoen er sammenfaldende med de datoer, hvor A over for Landsskatteretten har oplyst at have opholdt sig i Danmark i arbejdsmæssig henseende. Endvidere blev der i 2007, 2008 og 2009 foretaget hævnings fra den konto i Sydbank, hvorpå As løn gik ind, i USD i alt 2 dage, i EUR 1 dag og i DKK i alt 50 dage. Ingen af hævningerne i DKK fra denne konto er sammenfaldende med de datoer, hvor A over for Landsskatteretten har oplyst at have opholdt sig i Danmark i arbejdsmæssig henseende. I perioder er der meget få eller slet ingen hævnings fra de pågældende konti.

Af udskrifter vedrørende elforbruget i sommerhuset for perioden fra den 1. august 2006 til den 31. juli 2009 fremgår, at der er forbrugt henholdsvis 14.065 kWh, 17.094 kWh og 17.094 kWh pr. år.

A blev den ... 2007 far til tvillingedrenge. Moren til drengene er M, der ifølge bopælsattest af 18. oktober 2012 i perioden fra den 15. april 2006 til den 1. maj 2010 havde adresse i

Ifølge en tidligere udskrift fra CPR-registret, dateret den 6. august 2010, er Ms bopælsadresse i perioden fra den 1. maj 2007 til den 19. september 2007 angivet som

X A/S indgik i 2007 en "split salary"-kontrakt med A, hvorefter 20 % af hans løn skulle beskattes i Danmark og 20 % i England, mens de resterende 60 % skulle udbetales uden skatte-træk. For indkomstårene 2007, 2008 og 2009 indgav A i overensstemmelse hermed selvangivelse som begrænset skattepligtig til Danmark. Den skattepligtige indkomst blev opgjort til henholdsvis 401.736 kr., 1.033.953 kr. og 634.229 kr., svarende til 20 % af hans samlede indkomst. For skatteåret 2005/06, 2006/07, 2007/08 og 2008/09 blev lønindkomsten i Storbritannien opgjort til henholdsvis 20.786 kr., 274.680 kr., 236.880 kr. og 1.070.983 kr. Den britiske skat udgjorde de nævnte indkomstår henholdsvis 0 kr., 45.540 kr., 37.784 kr. og 370.206 kr.

Af brev af 17. april 2008 fra administrerende direktør i X A/S, E, til A fremgår blandt andet:

"Fordeling af arbejdstid og løn for 2008

I forbindelse med din flytning til England pr. februar 2006 skal her orienteres om, hvordan din arbejdstid for 2008 vil blive tilrettelagt. Din arbejdstid vil blive tilrettelagt som i 2007. Således vil ca. 20 % af din samlede arbejdstid være henlagt til arbejde i Danmark, mens ca. 20 % vil blive udført i England og resten vil blive udført i udlandet hos datterselskaber samt i forbindelse med udenlandske kundebesøg m.v.

...

X A/S vil som i de tidligere år indeholde kildeskat og arbejdsmarkedsbidrag af den del af din løn som relaterer sig til arbejde udført i Danmark."

Ved brev af 25. marts 2010 fra HM Revenue & Customs, London, har de britiske skattemyndigheder attesteret følgende:

"The United Kingdom tax authorities certify that, to the best of their knowledge, Mr A is a resident of the United Kingdom within the meaning of the Danish/United Kingdom tax convention."

Af brev af 27. september 2010 fra HM Revenue og Customs, London, fremgår endvidere blandt andet:

"...

I refer to your letter dated 16 August 2010 in which you request information concerning the above. I am now able to let you have the following final report.

Mr A is known to the UK tax authorities. His current address is

...

Mr A has completed residency pages in which he declares he came to the UK on 1 February 2006. He has claimed to be not ordinarily resident and not domiciled in the UK for the years ended 5th April 2006 to 5th April 2009.

Our records show his current address is His previous UK addresses which all appear to be residential were as follows:

- ...
- ..., London, E3 5AH
- ..., London, NW1 6EY
- ...”

Ved SKAT's afgørelse af 31. marts 2011 blev As lønindtægt til beskatning i Danmark forhøjet. Af brevet fremgår i den forbindelse blandt andet:

”SKAT har ændret grundlaget for din skat for 2007-2009 sådan:

2007

Personlig indkomst

Selvangivet lønindkomst til beskatning i Danmark	401.736 kr.	
Lønindtægt til beskatning i Danmark beregnes som den selvangivne lønindtægt ganget med 5, da den selvangivne lønindtægt udgør 20% af den samlede indtægt	<u>2.008.680 kr.</u>	1.606.944 kr.

...

2008

Personlig indkomst

Selvangivet lønindkomst til beskatning i Danmark	1.033.953 kr.	
Lønindtægt til beskatning i Danmark beregnes som den selvangivne lønindtægt ganget med 5, da den selvangivne lønindtægt udgør 20% af den samlede indtægt	<u>5.169.765 kr.</u>	4.135.812 kr.

...

2009

Personlig indkomst

Selvangivet lønindkomst til beskatning i Danmark	634.299 kr.	
Lønindtægt til beskatning i Danmark beregnes som den selvangivne lønindtægt ganget med 5, da den selvangivne lønindtægt udgør 20% af den samlede indtægt	<u>3.171.145 kr.</u>	2.536.916 kr.

...”

As forældre, F1 og F2, har i en erklæring af 15. februar 2012 anført blandt andet:

”Til rette vedkommende.

Vores søn A, har siden februar 2006 været udenlandsdansker, hvor han også solgte sit hus her i Danmark. A har i perioden 2007, 2008 og 2009 enkelte gange overnattet hos os, men der er ikke noget fast boligforhold for A her hos os, da A er flyttet hjemmefra for over 20 år siden. Vi har dog set det, som det mest naturlige, at A ved enkelte arbejdsophold har besøgt os, når man tænker på hvor mange dage A opholder sig uden for Danmark.

...”

Af Landsskatterettens kendelse af 2. maj 2012 (sag nr. 11-01479) fremgår blandt andet følgende:

”Klagen vedrører, om klagerens fulde skattepligt til Danmark er genindtrådt i henhold til kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, jf. § 7, stk. 1, herunder om klagerens rette

SKATs afgørelse

SKAT har anset klagerens fulde skattepligt til Danmark for genindtrådt den 5. juli 2006, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, jf. § 7, stk. 1.

...

Landsskatteretten afgørelse

Landsskatteretten finder, at klagerens fulde skattepligt til Danmark ikke er genindtrådt den 5. juli 2006, og at klageren derfor ikke er fuldt skattepligtig til Danmark i henhold til kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, jf. § 7, stk. 1, i indkomstårene 2007, 2008 og 2009.

...

SKATs afgørelse

Fuld skattepligt

Klagerens fulde skattepligt til Danmark er genindtrådt den 5. juli 2006, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, jf. § 7, stk. 1.

Klageren anses for at have opgivet sin fulde skattepligt til Danmark den 1. februar 2006, hvor han solgte sin bopæl i Danmark og flyttede til England. Klageren anses dog for fuldt skattepligtig til Danmark igen fra den 5. juli 2006, hvor han erhvervede sommerhuset

Fristen for at foretage en ny skatteansættelse for indkomståret 2006 er overskredet, jf. skatteforvaltningslovens § 26, og der er ikke grundlag for ekstraordinært at genoptage skatteansættelsen efter reglerne i skatteforvaltningslovens § 27. Den fulde skattepligt har derfor først virkning fra indkomståret 2007.

Det er lagt til grund, at 20 % af klagerens årsløn er selvangivet som indtægt for arbejde udført i Danmark for X A/S, at sommerhuset ligger tæt på virksomhedens adresse, at klageren i forbindelse med sine ophold i Danmark har brugt sit sommerhus til overnatning, uanset om disse ophold har haft feriepræg eller været i forbindelse med lønnet arbejde for X A/S, at sommerhuset derfor ikke kun er anvendt i forbindelse med ferie og lignende, og at sommerhuset er egnet som bopæl på lige fod med enhver helårsbolig, hvilket underbygges af, at M har været tilmeldt adressen i folkeregistret. Sommerhuset er derfor anset for en bopæl i relation til kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Klageren anses ifølge artikel 4 i dobbeltbeskatningsaftalen med Storbritannien for at have de største økonomiske og personlige relationer (centrum for livsinteresser) til Danmark.

Der er ved vurderingen lagt vægt på, at klageren via ... Invest A/S er hoved-/storaktionær, direktør, bestyrelsesformand og bestyrelsesmedlem i en række danske selskaber, at alle selskaber, som klageren er involveret i, er hjemmehørende i Danmark, bortset fra det i Spanien indregistrerede selskab, at han har 2 børn i Danmark, at han har et tæt forhold til børnenes mor, og at der udover lejligheden i Leeds og de tidligere adresser i England ikke er oplysninger om økonomisk eller personlig tilknytning til England. På denne baggrund anses klageren for at have de største økonomiske og personlige forbindelser til Danmark set i forhold til England.

Det er i øvrigt lagt til grund, at klageren har haft 2 biler indregistreret i Danmark, at han har af- og indregistreret bilerne med jævne mellemrum, at bilerne dog i langt den største del af tiden har været indregistreret, at lejligheden i Leeds, som klageren angiver at opholde sig i i England, adskiller sig meget med hensyn til beliggenhed og fremtræden fra klagerens øvrige bopælsmuligheder i Danmark, Spanien (Ibiza) og USA, at lejligheden, som klageren har lejet i Leeds for 500 GBP om måneden, er lejet af en person, der er direktør i en virksomhed (MailboxUK), der bl.a. er specialiseret indenfor registrering af "residential addresses" i England og øvrig administration for virksomheder, som ønsker en "fiktiv" tilknytning til England, at den valgte beskatningsform i England indikerer, at klageren ikke har opholdt sig i England i mere end 90 dage pr. skatteår, at klageren på det tidspunkt, hvor han erhvervede sommerhuset i Danmark, kun var registreret på en c/o adresse i London, at klageren ikke har kunnet fremlægge lejekontrakter ved bopæle i England før 1. januar 2010, at klageren ikke har kunnet give oplysninger om, hvor me-

get han cirka har opholdt sig i Danmark, England, USA og Spanien, og at hævningserne med kreditkort indikerer, at England, som klageren hævder at være fuld skattepligtig til og have bopæl i, er det land han har opholdt sig mindst, og at der kun gik 5 måneder fra salget af huset til erhvervelsen af sommerhuset.

Klageren er derfor for indkomstårene 2007, 2008 og 2009 skattepligtig til Danmark af hele lønindtægten på henholdsvis 2.008.680 kr., 5.169.765 kr. og 3.171.145 kr. Lønindtægten er beregnet som den selvangivne lønindtægt ganget med 5, da den selvangivne lønindtægt udgør 20 % af den samlede årsindtægt.

Skatteansættelserne for indkomstårene 2007, 2008 og 2009 er i øvrigt reguleret vedrørende bl.a. renteudgifter, renteindtægter, ligningsmæssige fradrag og ejendomsværdiskat.

Der er ingen hjemmel til at lempe den danske indkomstskat for skatter betalt i England, da klageren ikke opfylder betingelserne i hverken ligningslovens § 33 eller § 33A, og da Danmark har beskatningsretten til indkomsten i henhold til artikel 15 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien.

Tilbagekaldelse af trækfritagelse

Der er samtidig sendt breve til X A/S og X World ApS om, at SKAT tilbagekalder de trækfritagelser, som er sendt den 23. marts 2006, fordi SKAT har truffet afgørelse om, at klageren er fuldt skattepligtig til Danmark fra det tidspunkt, hvor han erhvervede sommerhus i Danmark, dog først med virkning fra 1. januar 2007. X A/S og X World ApS skal derfor fremover indeholde A-skat og AM-bidrag i samtlige lønudbetalinger efter reglerne i kildeskattelovens § 46 og § 43, stk. 1. Trækfritagelsen er derfor tilbagekaldt med fremtidig virkning.

...

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Ad skattepligt

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

For en person, der erhverver bopæl her i landet uden samtidig at tage ophold her, indtræder skattepligt i henhold til lovens § 1, nr. 1, først, når der tages ophold her i landet, jf. kildeskattelovens § 7, stk. 1, 1. pkt. Som sådant ophold anses ikke kortvarigt ophold her i landet på grund af ferie eller lignende, jf. § 7, stk. 1, 2. pkt.

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

Det lægges til grund, at klagerens fulde skattepligt til Danmark i henhold til kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, ophørte den 1. februar 2006 i forbindelse med salget af helårsboligen ..., og fraflytningen til England.

Klageren købte ved købsaftale af 5. juli 2006 og med overtagelsesdato den 7. juli 2006 ejendommen ..., der er vurderet som et sommerhus og ikke som en helårsbolig.

Klageren har i forbindelse med sagens behandling i Landsskatteretten oplyst, at han i indkomstårene 2007, 2008 og 2009 har haft henholdsvis 6, 14 og 11 arbejdsdage i Danmark, at han ikke har anvendt sommerhuset som helårsbolig, og at han ikke har udøvet erhverv fra sommerhuset eller overnattet i sommerhuset i forbindelse med udførelse af lønnet arbejdet for X A/S. Ifølge erklæringer har klageren ved erhvervsophold i København overnattet på hotel i København eller hos selskabets advokat i Københavnsområdet og ved enkeltstående arbejdsophold i Aarhus-området hos sine forældre.

På baggrund af sagens oplysninger, herunder det oplyste om dels antallet af arbejdsdage i Danmark og dels klagerens overnatninger i forbindelse med erhvervsophold i Danmark, finder Landsskatteretten herefter, at sommerhuset ikke har været anvendt som helårsbolig af klageren, og at klagerens ophold i sommerhuset ikke har haft karakter af løbende, regelmæssig varetagelse af et indtægtsgivende erhverv, men af kortvarige ophold på grund af ferie eller lignende.

Retten finder derfor, at klagerens fulde skattepligt til Danmark ikke er genindtrådt den 5. juli 2006, og at klageren derfor ikke er fuldt skattepligtig til Danmark i henhold til kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, jf. § 7, stk. 1, i indkomstårene 2007, 2008 og 2009.

SKATs afgørelse ændres derfor på dette punkt.
..."

A anmeldte den 1. april 2013 flytning til Danmark. Ved brev af 19. juni 2013 attesterede SKAT, at A pr. 1. april 2013 var indkomstskattepligtig til Danmark. Adressen er angivet som

Af brev af 28. november 2013 fra KPMG til SKAT fremgår, at anparterne i ... Invest ApS pr. 1. januar 2013 er opgjort til 294 mio. kr.

Forklaringer

Der er i landsretten afgivet forklaring af A og vidnet E.

A har forklaret blandt andet, at han fik ideen til X i forbindelse med, at han som ejer af et diskotek i 1990'erne ønskede at optimere omsætningen sidst på natten, hvor kunderne blev trætte og gik hjem. Han tog kontakt til Hagen Zauft i Schweiz, der producerede X. Hagen Zauft ønskede ikke at påbegynde virksomhed i Danmark, og de købte derfor rettighederne til at sælge X-produktet – i første omgang i Danmark. I forbindelse med forhandlingerne blev han og Hagen Zauft gode venner, og han besøgte jævnligt Hagen Zauft.

Da han rejste fra Danmark i 2006, havde virksomheden to produkter i sortimentet – X og X Shaker. På nuværende tidspunkt har virksomheden 22 produkter, og virksomheden råder over mange designs og emballagetyper, som andre virksomheder ikke anvender.

Hans beslutning om at forlade Danmark blev truffet efter en firmatur, hvor medarbejderne havde udtrykt ønske om, at der blev ansat en direktør, der i højere grad fokuserede på feedback og motivation, end han selv gjorde. Han havde også altid arbejdet meget og længe drømt om at rejse ud og opleve verden. Han drøftede beslutningen om at ansætte en direktør med de øvrige indehavere, G og H, der ejede henholdsvis 43 % og 10 % af virksomheden. Han var fast besluttet på at give den nye direktør plads til at udvikle virksomheden. Den nye direktør, E, stillede som en betingelse, at han fik vide beføjelser. Virksomheden havde på daværende tidspunkt fem ansatte. E overtog med det samme alle opgaver omfattende kundekontakt, produktion, eksport mv.

Han kendte ikke sine tvillingedrenge mor, M, da han rejste til udlandet den 1. februar 2006. Forud for afrejsen modtog han skattemæssig rådgivning af Account ApS i Vejle, og han oprettede – for at overholde de engelske regler – konti i Danske Bank i Luxembourg. Herudover havde han en konto i en engelsk bank, HSBC.

I England boede han det første 1½ år hos B, der er en god ven. B har stiftet blandt andet ...dk. De havde som iværksættere meget til fælles, herunder samme tilgang til virksomhedsdrift. De udarbejdede ikke en lejekontrakt og delte udgifterne til husleje. Huslejen betalte han til B kontant. Efter nogen tid blev han og B uenige om et forretningsanliggende, og han valgte derfor at flytte. Han boede herefter på ... hos C, der er Xs fotograf. Sammen flyttede de videre til ..., hvor han boede frem til 2010. Husleje til C betalte han kontant. I 2010 trængte han til luftforandring og flyttede til Leeds, der som Englands tredjestørste by er på størrelse med København. Han havde hverken bil i London eller i Leeds. Det tog ham 20 minutter at køre med tog fra bopælen i Leeds til byens centrum. Efter nogen tid flyttede han sammen med en veninde, I, som han havde mødt på en ferie.

Hans arbejde for X i England bestod primært i at bidrage med ideer til marketing og produktudvikling. Han betragtede sig selv som en "luxus-hippie", der gik på markeder og i butikker for at hente inspiration. Han sendte hyppigt forslag til nye produkter og emballage til E. På

daværende tidspunkt solgte de X Shaker i England. I England er der et stort marked for cider, og herfra fik han idéen til ..., der er en kombination af cider og hyldeblomst.

Han har set Es brev af 17. april 2008 om fordeling af hans arbejdstid. Han ved ikke, i hvilket omfang han udførte arbejde i Danmark, idet han siden Es ansættelse som direktør ikke føler, at han har arbejdet – han har blot lavet det, som han nyder at gøre. Han lever af at få gode ideer. De 20 % af hans løn, der blev beskattet i Danmark, repræsenterede ikke nødvendigvis arbejde, der er udført i Danmark. Han indgik ”split salary”-aftalen for at være på den sikre side. Det var vigtigt for ham, at beskatningsdelen i Danmark var rigelig stor. Xs produkter er tilgængelige i 27 lande, så hans arbejde foregik flere forskellige steder.

Hans kontakt til virksomheden i Danmark skete gennem E. Hans udgifter til mobildata i udlandet var begrænsede, da det var meget dyrt at anvende en dansk mobiltelefon. Han og E kommunikerede i stedet ved brug af Skype og e-mails. Han havde, udover sin danske mobiltelefon, en engelsk, spansk og amerikansk mobiltelefon, som han benyttede under ophold der. Der afholdtes ikke regelmæssige, planlagte møder mellem ham og E. Møder blev afholdt efter behov. Bestyrelsen for virksomheden består – udover ham selv – af G, H og E. Der har været afholdt bestyrelsesmøde i Miami og Spanien, men ellers ikke. Først i 2014 har der været afholdt et egentligt bestyrelsesmøde med dagsorden mv. Det er også først i år, at den tidligere anpartshaveroverenskomst er blevet erstattet med en aktieejerverenskomst, selv om X ApS blev omdannet til X A/S for flere år siden.

Han husker flere af de arbejdsdage, der er angivet på oversigten over hans arbejdsdage i Danmark. Besøgene i Vejle var hos virksomhedens revisionsfirma, Account ApS. Mødet i ... var med ..., med hvem produktion af ... blev drøftet. Han forhandlede også med ... i ... om en ...drik med Han havde ikke eget kontor i virksomhedsdomicilet på

E varetog den daglige ledelse i alle X-selskaberne, herunder tog E initiativ til f.eks. at oprette X USA ApS, der blev stiftet med henblik på eksport til USA. I begyndelsen af Es ansættelse varetog denne tillige hele eksportdelen via X World A/S, men efter nogle år ansatte de en eksportdirektør. Han deltog ikke selv i ansættelsessamtalerne i den forbindelse. X License ApS blev stiftet i 1998, hvor de købte de danske rettigheder til X-produktet fra Hagen Zauf. Der var ingen drift i selskabet og ingen ansatte. Z ApS blev stiftet, da de af Hagen Zauf købte rettighederne til X i hele verden.

Frem til sommeren 2007 havde han en tysk indregistreret bil, men da den ofte var udsat for hærværk, når den i lange perioder stod parkeret i lufthavnen, og leasingfirmaet i Tyskland oplyste ham om, at en dansk indregistreret bil ikke ville være meget dyrere, skiftede han den tysk indregistrerede bil ud med dansk indregistrerede biler. De dansk indregistrerede biler var leaset hos samme leasingfirma i Tyskland. Han afmeldte bilerne, når han ikke benyttede dem. Leasingudgifterne på 5.700 kr. og 9.100 kr. månedligt, der fremgår af kontoudskrifterne fra Sydbank, vedrørte hans to biler indregistreret i Danmark. Han benyttede sine biler til kørsel til møder, herunder til møder med Hagen Zauft i Schweiz og Tyskland og med underleverandører i Tyskland. Han benyttede desuden ofte Hamburg lufthavn, hvis han havde været i Danmark. Han havde på intet tidspunkt en bil i England.

Skattesagen startede i forbindelse med, at SKAT foretog en rutinemæssig gennemgang af X. I begyndelsen samarbejdede han og hans revisorer med SKAT og fremsendte det materiale, der blev anmodet om. Han blev bistået af KPMG. I forbindelse med en aktindsigt opdagede han, at SKAT allerede var i besiddelse af mange af de oplysninger, han blev anmodet om at fremlægge, herunder havde SKAT 5-6 ringbind med bilag, som han ikke kendte indholdet af. SKAT havde rettet henvendelse til blandt andet flyselskaber, statsamt og sommerhusnaboer. Der var også taget billeder af sommerhuset. SKAT rettede herudover henvendelse til skattemyndighederne i England og USA, i hvilken forbindelse det blev antydnet, at han havde begået noget ulovligt. Disse henvendelser resulterede i, at hans indrejse i navnlig USA blev besværliggjort, og at myndighedsgodkendelserne til X i USA blev forsinket. Også M søgte aktindsigt og kunne konstatere, at hun i folkeregistret havde været registreret på hans sommerhusadresse Hun kunne ikke få oplysninger om, hvem der havde foretaget denne registrering. Han følte sig kriminaliseret, mistede tilliden til systemet og valgte derfor ikke at udlevere yderligere materiale. Derfor har han heller ikke under skattemyndighedernes behandling af sagen eller under denne retssag fremlagt f.eks. kontooplysninger fra sin bank i England eller fra Danske Bank i Luxemburg.

Lejligheden i Miami, Florida, som både han og M i 2009 underskrev et dokument om adgang til, benyttes både privat og erhvervsmæssigt. Der er indrettet et kontor i lejligheden og to soveværelser. Den amerikanske del af virksomheden kunne på daværende tidspunkt ikke indgå aftale om et lejemål, hvorfor han underskrev lejekontrakten personligt. Den amerikansk indregistrerede Audi Q7 benyttes i markedsføringsøjemed.

Han købte sommerhuset i 2006, fordi han fik et godt tilbud og syntes, at det var et flot hus. Han havde ikke før købet overvejet at købe et sommerhus eller i øvrigt set på andre sommerhuse. Sælgeren af sommerhuset udbedrede, som en del af købsaftalen, nogle mangler og installerede et nyt køkken. Han har alene opsat en gipsvæg og i den forbindelse afholdt udgifter på maksimalt 10.000 kr. Sommerhusets facade består af glas. Det er beliggende 10-15 meter fra vandet, og det har i de perioder, hvor han ikke har opholdt sig i huset, været opvarmet til 10-15 grader. Efter et indbrud i sommerhuset fik han installeret automatisk lys, der tænder om aftenen. Endvidere er der installeret en alarm, hvilket den månedlige udgift til TDC vedrører. Udgiften til Canal Digital udgør abonnement for en satellitservice, som han også kan anvende, når han er i udlandet. Mens han boede i udlandet, benyttede han alene sommerhuset til ferieafholdelse i julen, påsken og lidt om sommeren. Det første år anvendte han dog ikke sommerhuset i sommerferien. Mens han opholdt sig i England, deltog han aldrig i familiefødselsdage eller andre mærkedage.

Han lærte M at kende i efteråret 2006, og hun blev gravid umiddelbart herefter. M besøgte ham blandt andet i Miami, men hun ønskede ikke at bo i udlandet. De bor i dag sammen med deres tvillingedrenge på adressen

E har forklaret blandt andet, at han er administrerende direktør i X A/S. Han tiltrådte den 1. december 2005. Han kom fra en stilling som marketingschef i ... Trade, og forud herfor havde han været ansat i ... og Han er HA-uddannet og har en HD i afsætning.

I efteråret 2005 blev han kontaktet af et rekrutteringsfirma vedrørende direktørstillingen i X A/S. Han kendte på daværende tidspunkt hverken virksomheden eller A. Han havde visse betænkeligheder ved at tiltræde en stilling i en lille iværksættervirksomhed med kun fem ansatte, og hvor ejeren risikerede at "sidde tungt" på driften. Han og A indgik derfor en aftale om arbejdsfordelingen, hvorefter han fik det fulde ansvar for den daglige drift uden indblanding fra As side mod, at han holdt A orienteret om, hvad der skete i virksomheden.

Umiddelbart efter vidnets tiltræden flyttede A til udlandet. Efter fraflytningen var As primære rolle at bidrage til de overordnede linjer i virksomheden. A kom med kreative forslag til produktudvikling, markedsføring mv., herunder sendte A talrige billeder fra udlandet med forslag ny til emballage. Endvidere forestod A kontakten til "populærpressen", mens vidnet varetog

den mere erhvervsorienterede pressedækning. Virksomhedens kontorfaciliteter på ... i ... bestod – udover vidnets kontor – af et storkontor, som A kunne benytte, når han kom i virksomheden.

As firmabilordning ophørte ved hans fraflytning til udlandet. A opholdt sig primært i udlandet og var sjældent på kontoret. De kommunikerede efter behov via telefon og Skype. Ved flere lejligheder holdt de møde og kurser på et hotel i England. Det var primært forud for 2006 eller 2007, hvor aftalen med deres engelske distributør ophørte. Der blev endvidere afholdt møder i USA, hvor G, der er medejer af X A/S, opholder sig. Der har ikke været en formaliseret mødestruktur i virksomheden. Der blev således ikke afholdt egentlige bestyrelsesmøder før i 2011. Det skete under et ophold på Ibiza, og senere i 2013 blev der afholdt et bestyrelsesmøde pr. telefon. Han forelagde hvert år budget, regnskab mv. for bestyrelsen, men man mødtes ikke nødvendigvis i forbindelse hermed. Virksomhedens økonomiske forhold blev frem til 2011 varetaget af et eksternt firma, Account ApS. Siden har X A/S selv stået herfor.

Han varetager i det hele den daglige ledelse af X-selskaberne, herunder X World ApS og dataterselskabet X USA ApS samt X A/S (tidligere X Scandinavia ApS), der ejes af ... Invest ApS med 51 % af aktiekapitalen. X License ApS ophørte i 2008, hvor Z ApS blev stiftet med henblik på opkøb af varemærket "X", som man erhvervede i Tyskland af Hagen Zauft for 1,2-1,3 mio. euro. Han kender ikke virksomhederne ... Products ApS, ... ApS og ... ApS.

A fratrådte som direktør i X A/S i 2007 for at give vidnet mulighed for selv at tegne selskabet. A deltog dog i forhandlingerne om køb af varemærkerettighederne til X. Der blev i den forbindelse holdt en del møder. Forhandlingerne foregik i Tyskland, typisk i Hamburg, og på Ibiza, hvor Hagen Zauft havde en bolig. I 2008 blev der formentlig holdt 4-5 møder i Hamburg. Et par gange hentede vidnet A i lufthavnen i Hamburg, men A kørte også i bil til møderne. En enkelt gang kørte vidnet med A til møde i Tyskland.

Han har ikke noteret i sin kalender, hvor ofte han holdt møde med A, men A arbejdede stort set ikke i Danmark. Der blev dog afholdt møder, som ikke fremgår af vidnets kalender. Vidnet ved ikke, hvor ofte A var i Danmark. As privatbil, en Mercedes, holdt ikke parkeret i virksomheden, når A var i udlandet. Ved en enkelt lejlighed i 2011 holdt de møde i As sommerhus i forbindelse med en sag om underslæb i virksomheden. Når det i brevet af 17. april 2008 om fordeling af As arbejdstid er angivet, at 20 % er henlagt til arbejde i Danmark, 20 % til

arbejde i England og resten til arbejde i udlandet hos datterselskaber mv., er det ikke korrekt. A var ikke i Danmark 20 % af sin arbejdstid. Der burde nok have stået, at 20 % af arbejdet vedrørte selskaberne i Danmark. Brevet blev udarbejdet i samarbejde med en revisor. A var ikke nødvendigvis i Danmark i forbindelse med lancering af nye produkter. Han deltog i 2009 ved lanceringen af ... og i 2011 ved lanceringen af

As arbejde i England bestod blandt andet i kontakt med virksomhedens distributør, dialog med en større ciderproducent i Irland og foredragsvirksomhed. Endvidere var man på udkig efter en ny distributør, da samarbejdet med den tidligere ophørte. De resterende 60 % af As arbejdstid blev anvendt i andre lande, herunder f.eks. Norge, Venezuela og Ecuador, hvortil man ønskede at afsætte virksomhedens produkter. Alle virksomhedens aktiviteter uden for Danmark er placeret i X World ApS. Samtlige X-selskaber har hjemsted i Danmark.

Han ser ikke A privat og er ikke bekendt med, hvor A boede under sine ophold i Danmark, eller hvor A boede i England. A flyttede tilbage til Danmark for blandt andet at varetage byggeriet af et nyt domicil og deltage i virksomhedens eksporttiltag i Asien.

Retsgrundlag

Kildeskatteloven

Efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, påhviler pligten til at svare indkomstskat til staten i overensstemmelse med reglerne i denne lov personer, der har bopæl Danmark.

For en person, der erhverver bopæl her i landet uden samtidig at tage ophold her, indtræder skattepligt i henhold til bestemmelsen i § 1, nr. 1, dog først, når den pågældende tager ophold her i landet, jf. Kildeskattelovens § 7, stk. 1, 1. pkt. Som sådant ophold anses ikke kortvarigt ophold her i landet på grund af ferie eller lignende, jf. lovens § 7, stk. 1, 2. pkt.

Om genindtræden af skattepligt efter kildeskattelovens § 7, stk. 1, er i Ligningsvejledningen 2006-1, pkt. D.A.1.1 om bopæl, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, og pkt. D.A.1.1.1 om tilflytning – bopæl og ophold, jf. kildeskattelovens § 7, stk. 1, angivet følgende:

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

I praksis vil statuering af bopæl efter kildeskattelovens bestemmelser være afhængige af, om den pågældende person har rådighed over en helårsbolig her i landet. Udgangspunktet er, at en sådan rådighed vil være en nødvendig og samtidig en tilstrækkelig betingelse til at statuere bopæl. De konkrete omstændigheder kan dog, specielt i en fraflytningssituation, være af en sådan art, at afgørelsen af, om der foreligger bopæl, må foretages efter en samlet bedømmelse, se nærmere under afsnit D.A.1.1.2.

Det er de faktiske boligforhold, der er afgørende, mens mere formelle kriterier – f.eks. til- eller framelding til folkeregisteret og ansøgning om opholdstilladelse – ikke spiller nogen selvstændig rolle.

...

Ved tilflytning indtræder skattepligten først, når den pågældende tager ophold her, jf. KSL § 7, stk. 1.

...

Fuld skattepligt indtræder som nævnt ikke ubetinget ved enhver erhvervelse af bopæl her, idet KSL § 7, stk. 1, fastslår, at personer, der erhverver bopæl her i landet uden samtidig at tage ophold her, først bliver fuldt skattepligtige, når de tager ophold her i landet. Som sådant ophold anses ikke kortvarige ophold her i landet på grund af ferie eller lignende.

...

Erhvervsmæssig beskæftigelse

I andre tilfælde må der foretages en mere konkret vurdering af, om opholdet her har det fornødne feriemæssige præg. Efter omstændighederne kan den fulde skattepligt efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1, indtræde straks fra begyndelsen af det første ophold efter bopæls-erhvervelsen. Dette kan være tilfældet, hvor der foreligger personlig varetagelse af indtægtsgivende erhverv her.”

I afsnittet ”Fraflytning – Hvornår er bopæl bevaret?” fremgår under pkt. D.A.1.1.2.2 om sommerhuse endvidere følgende:

”Den fortsatte besiddelse af et sommerhus eller anden ejendom, der ikke kan sidestilles med en helårsbolig, vil som udgangspunkt ikke konstituere bopæl, forudsat sommerhuset alene anvendes til ferie eller lignende, ... Foreligger der andre væsentlige tilknytningsmomenter til Danmark, typisk i form af væsentlige erhvervsinteresser, vil afgørelsen om fortsat bopæl ske på grundlag af en samlet bedømmelse af de foreliggende omstændigheder, ...

Det samme vil være tilfældet, hvis et sommerhus rent faktisk fungerer som skatteyderens sædvanlige bolig, ... Hvis et sommerhus benyttes som boligmulighed i forbindelse med varetagelse af et arbejde, vil der ligeledes være tale om andet formål end ferie eller lignende.

...

Hvis sommerhuset ikke kan karakteriseres som usædvanligt med hensyn til pris og størrelse, vil det næppe kunne bevirke, at bopæl er opretholdt, forudsat det udelukkende anvendes i ferieøjemed, og har status som sommerhus.”

De gengivne passager af Ligningsvejledningen 2006-1 forblev uændrede i ligningsvejledningerne 2007-1, 2008-1 og 2009-1.

Af Den juridiske vejledning 2014-1 fremgår under pkt. C.F.1.2.1 om, hvornår der er bopæl i Danmark, blandt andet:

”Dette afsnit handler om, hvad der skal til, for at der foreligger bopæl i Danmark.

...

Helårsbolig

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.

...

Sommerhus mv.

Sommerhus statuerer som udgangspunkt ikke bopæl.

Hvis fx et sommerhus anvendes som helårsbolig af en person eller dennes ægtefælle, kan dette statuere bopæl. Dette er også tilfældet, hvis personen eller dennes ægtefælle har opnået ret til at benytte sommerhuset som helårsbolig.”

Under pkt. C.F.1.2.2 om, hvornår skattepligten indtræder ved tilflytning, er anført blandt andet:

”Regel

For en person, der erhverver bopæl her i landet uden samtidig at tage ophold her, indtræder den fulde skattepligt 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. Se KSL § 7, stk. 1.

Det er denne regel, der afgør spørgsmålet om skattepligtens indtræden, når en person råder over en helårsbolig. Skattepligten indtræder således ikke kun fordi, den pågældende fx har de stærkeste personlige relationer til Danmark.

Efter bestemmelsen indtræder skattepligten ved en kombination af bopæl og ophold her i landet. I praksis er erhvervelse af bopæl som udgangspunkt ensbetydende med, at den pågældende eller dennes ægtefælle har købt eller lejet sig en bolig her i landet. Men den pågældende kan også have erhvervet bopæl her i landet ved at bo hos forældre mv.

Bopæl erhverves ved køb eller leje af helårsbolig, men som udgangspunkt ikke ved køb eller leje af et sommerhus. Hvis personen eller dennes ægtefælle benytter sommerhuset som helårsbolig, behandles sommerhuset på samme måde som en helårsbolig. Det samme gælder benyttelsen af andre boligformer.

...

Erhvervsmæssig beskæftigelse

Der skal foretages en konkret vurdering af, om opholdet har det fornødne præg af ferie eller lignende.

Hvis personen varetager et indtægtsgivende erhverv under opholdet her i landet indtræder skattepligten som udgangspunkt, fordi et sådant ophold ikke er et "kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende".

Det gælder uanset om den pågældende udøver sit erhverv som fx lønmodtager, selvstændig erhvervsdrivende eller bestyrelsesmedlem.

...

Skattepligten indtræder på det tidspunkt, hvor den pågældende påbegynder sit arbejde.

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

...

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

...

Skattepligten indtræder dog, hvis aktiviteterne over en længere periode er udtryk for et fast mønster. Det gælder fx, når arbejdet sker som led i en jævnligt tilbagevendende varetagelse af arbejdsopgaver for en dansk arbejdsgiver eller en udenlandsk arbejdsgiver med løbende arbejdsmæssige aktiviteter i Danmark.

Egentlige hverv eller ansættelsesforhold, fx som bestyrelsesmedlem eller som ansat i udenlandsk virksomhed med danske kunder, hvor personen skal varetage kundekontakten med de danske kunder, indebærer et fast mønster, og kan ikke anses for et enkeltstående arbejde.

...

Grænsen for egentligt arbejde på 10 dage inden for en 12 måneders periode gælder ikke, hvis den pågældende persons arbejde - i forhold til dennes øvrige arbejdssituation - specifikt eller i særlig grad retter sig mod Danmark.

...

Arbejdet skal direkte eller indirekte have økonomisk betydning for den pågældende. Hvis det pågældende arbejde er uegennyttigt, ulønnet eller på anden måde helt uden økonomisk betydning for den pågældende person, vil arbejdet ikke føre til indtræden af skattepligt efter KSL § 7, stk. 1.

...

Omvendt må de arbejdsrelaterede aktiviteter ikke have karakter af løbende, regelmæssig varetagelse af et indtægtsgivende erhverv. Skattepligten indtræder, hvis den pågældende indretter sig efter at skulle arbejde under længere ophold, fordi længden af opholdet sammenholdt med den arbejdsmæssige aktivitet fører til, at opholdet her i landet ikke længere kan anses for et kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende.

Hvis opholdets længde overstiger, hvad der normalt anses for ferie, og den pågældende samtidig under sit ophold står til rådighed for sit arbejde, og som følge heraf udfører arbejdsrelaterede opgaver, kan opholdet ikke længere anses for et kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende. De almindeligt gældende grænser for ophold her i landet gælder ikke, når den pågældende kombinerer opholdet med udøvelse af erhverv. Det gælder også, selvom arbejdet forsøges begrænset til det mest nødvendige.”

Under pkt. C.F.1.2.3 om, hvornår skattepligten ophører ved fraflytning, fremgår blandt andet:

”Særligt om sommerhuse

Den fortsatte besiddelse af et sommerhus eller anden ejendom, der ikke kan sidestilles med helårsbolig, statuerer som udgangspunkt ikke 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 som udgangspunkt ikke for opretholdt, hvis sommerhuset udelukkende anvendes i ferieøjemed, og har status som sommerhus. Se TfS 1990.163 LSR.

Benyttes sommerhuset 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.”

Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien

Efter artikel 1 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien finder overenskomsten anvendelse på personer, der er hjemmehørende i en eller begge stater.

Efter overenskomstens artikel 4, stk. 1, betyder udtrykket ”en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat”, enhver person, som i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepligtig der på grund af hjemsted, bopæl, ledelsens sæde eller ethvert andet lignende kriterium.

I de tilfælde, hvor en fysisk person er hjemmehørende i begge de kontraherende stater, skal vedkommende anses for hjemmehørende i den stat, i hvilken den pågældende har en fast bolig til rådighed, og hvis pågældende har en fast bolig til rådighed i begge stater, skal vedkommende anses for hjemmehørende i den stat, med hvilken den pågældende har de stærkeste personlige og økonomiske interesser, jf. overenskomstens artikel 4, stk. 2, litra a.

Aktieavancebeskatningsloven

Gevinst og tab på aktier omfattet af reglerne i aktieavancebeskatningsloven betragtes som realiseret, hvis gevinsten eller tabet vedrører en aktie, der er omfattet af dansk beskatning, og den danske beskatningsret ophører af anden grund end den skattepligtiges død, jf. aktieavancebeskatningslovens § 38, stk. 1, 1. pkt.

Gevinst og tab, der anses for realiseret efter lovens § 38, stk. 1, opgøres efter reglerne i §§ 23-29, 46 og 47, dog træder værdien ved skattepligtens ophør i stedet for afståelsessummen, og der beregnes på grundlag heraf skat af den samlede nettogevinst, jf. aktieavancebeskatningslovens § 38, stk. 4, 1. pkt., og stk. 5, 1. pkt.

Efter aktieavancebeskatningslovens § 39, stk. 1, 1. pkt., kan personer få henstand med betaling af den beregnede aktieavanceskat, når betalingen skyldes ophør af skattepligt efter kilde-skattelovens § 1. En sådan henstand er efter aktieavancebeskatningslovens § 39, stk. 2, 2. pkt., betinget blandt andet af, at der indgives en beholdningsoversigt, jf. aktieavancebeskatningslovens § 39 A, stk. 1.

Får personen på ny skattemæssigt hjemsted i Danmark, finder reglen i aktieavancebeskatningslovens § 37 anvendelse for aktier, der indgik på beholdningsoversigten, og som personen fortsat ejer, jf. lovens § 39 B, stk. 1, 1. pkt.

Efter aktieavancebeskatningslovens § 37, 1. pkt., anses aktier, som ikke i forvejen er omfattet af dansk beskatning, for anskaffet på det faktiske anskaffelsestidspunkt til handelsværdien på tilflytningstidspunktet, jf. selskabsskattelovens § 4 A og kildeskattelovens § 9.

Procedure

Skatteministeriet har i det væsentlige procederet i overensstemmelse med påstandsdokument af 10. juni 2014, hvoraf fremgår blandt andet:

”Sagens tema

A er dansk statsborger og ophavsmand til ...drikken X. Selskabet bag X blev stiftet i 1998, og A besidder gennem sit holdingselskab, ... Invest ApS, en større del af kapitalandelene i selskaberne i X-koncernen (...).

I perioden 8. december 2001 og til 1. februar 2006 havde A folkeregister adresse på ... i ... (...), hvor han boede i en ejerlejlighed. Ejerlejligheden blev solgt ved købsaftale af 20. februar 2006 med overtagelsesdag den 1. juni 2006 (...). A meldte sig til folkeregistret som udrejst til England den 1. februar 2006 (...).

Der er mellem parterne enighed om, at As skattepligt til Danmark ophørte den 1. februar 2006 i forbindelse med, at han solgte sin danske bolig og flyttede til England.

Denne sag vedrører således parternes uighed om, hvorvidt As fulde skattepligt til Danmark genindtrådte den 5. juli 2006, og dermed, om han i indkomstårene 2007 - 2009 var fuldt skattepligtig til Danmark i henhold til kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, jf. § 7, stk. 1 (...).

Der er endvidere sidst i skriftvekslingen fra As side rejst spørgsmål om værdi en af hans aktier ved genindtræden af skattepligten i forbindelse med “havelågebeskatningen”.

Anbringender

Til støtte for de nedlagte påstande 1 og 2 gøres det overordnet gældende, at As fulde skattepligt til Danmark genindtrådte den 5. juli 2006 i forbindelse med hans erhvervelse af ejendommen ... (herefter “sommerhuset”), jf. kildeskattelovens § 7, stk. 1, jf. § 1, stk. 1, nr. 1.

Til støtte for påstand 2 gøres det derudover overordnet gældende, at skattemyndighedernes opgørelse af As personlige indkomst er korrekt, og at Danmark har beskatnings-

retten i forhold til hans indkomst i de pågældende indkomstår, jf. § 4, stk. 2, i dobbelt beskatningsoverenskomst med Storbritannien (...).

Endelig gøres det til støtte for frifindelsespåstanden overordnet gældende, at A ikke har løftet bevisbyrden for, at der er grundlag for at tilsidesættes SKATs skøn, hvorefter indgangsværdien af anparterne i ... Invest ApS den 5. juli 2006 svarede til værdien på fra flytningstidspunktet den 1. februar 2006.

Det gøres endvidere gældende, at SKATs sagsbehandling ikke har været behæftet med fejl eller mangler, og at forvaltningsretlige principper i øvrigt er iagttaget.

1. GENINDTRÆDEN AF FULD SKATTEPLIGT

1.1 Erhvervelse af bopæl i Danmark

Reglerne om fuld skattepligt for fysiske personer er i kildeskattelovens § 1 (...). Omfattet af fuld skattepligt i Danmark er blandt andre ‘personer, der har bopæl her i landet’, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1. nr. 1.

Ved afgørelsen af, om en person har bopæl i Danmark, lægges der 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*, jf. Den juridiske vejledning 2014-1 pkt. C.f.1.2.1 (...) og cirkulære nr. 135 af 4. november 1988 om opkrævning af indkomst- og formueskat efter kildeskatteloven (...).

A tilkendegav ved erhvervelsen af sommerhuset, at han agtede at have hjemsted i Danmark. A opholdt sig i et betydeligt omfang i sommerhuset - også i forbindelse med udførelsen af arbejdsopgaver. Dette støttes navnlig af følgende forhold:

Sommerhuset var ikke på noget tidspunkt i de omtvistede indkomstår udlejet (...), og boligen stod således fra overtagelsesdagen den 7. juli 2006 og i en uafbrudt, fremadrettet periode ikke til disposition for andre end A.

Ejendommen er velindrettet, og har en sådan stand og størrelse, at den utvivlsomt var egnet til at tjene til helårsbeboelse for A (...). A har derved haft en skatteretlig boligmulighed. Domstolene har fastslået, at sommerhuse kan være egnet som helårsbolig i Danmark, jf. f.eks. U.2001.1459H (...).

At A også opholdt sig i et betydeligt omfang i sommerhuset viser sig ved, at elforbruget i sommerhuset var meget højt, selv sammenlignet med et godt isoleret fritidshus, der bruges som helårsbolig (...). Der var til og med brændeovn i sommerhuset, og der var ikke særlige energikonsumerende installationer (fx swimmingpool). Vejrforholdene for de tre indkomstår 2007-2009 (...) var meget varme med deraf følgende lave udgifter til opvarmning. 2007 og 2008 var sammen med 2006 de varmeste år siden 1273, uanset at sagsøgte under forberedelse har hævdet, at årene var kolde (...).

Ifølge ejendomsmæglerens beskrivelse af ejendommen (...) fik A endvidere foretaget flere forbedringer af sommerhuset, efter at han overtog det.

A afholdte i perioden 1. januar 2007 til 31. december 2009 relativt store udgifter til TDC og Canal Digital Danmark A/S (...). Der er selvsagt ingen grund til at afholde så-

danne udgifter, hvis han ikke brugte sommerhuset flittigt. A betalte eksempelvis alene i 2007 kr. 6.852,- til TDC og kr. 4.766,- til Canal Digital Danmark A/S, i alt kr. 11.618,-.

Endelig har A ikke dokumenteret, at han har overnattet andre steder, når han har opholdt sig i Danmark, hvilket han har i ganske betydeligt omfang, jf. nedenfor under punkt 1.3.

A har således valgt ikke at opfylde ministeriets opfordring (...) om at dokumentere, hvor han boede på de arbejdsdage, hvor han ikke - enkelte gange — hævder at have overnattet hos sine forældre (...). Som konsekvens heraf skal det lægges til grund, at han overnattede i sommerhuset, og at sommerhuset således konkret har været benyttet til andet end ferie og lignende. Det bestyrkes desuden af, at sommerhuset lå ganske tæt på adressen for de selskaber, hvor A var ansat, og således ca. 8 km fra X A/S og X World A/S' adresse på ... i ... (...).

Hertil kommer, at det har formodningen imod sig, at A skulle vælge at overnatte hos sine forældre, når han havde mulighed for at overnatte i sommerhuset, der var fuldt funktionsdygtigt til helårsbeboelse, og alene lå 5 km derfra. Når A hævder, at han udelukkende boede hos sine forældre, de dage han arbejdede i Danmark, forekommer det usandsynligt, og kan ikke anses for godtgjort alene med den fremlagte erklæring fra forældrene (...).

1.2 Generelle tilknytning til Danmark

Selv hvis det måtte lægges til grund, at A ikke benyttede sommerhuset i tilknytning til sit arbejde, gøres det gældende, at hans generelle tilknytning til Danmark i sig selv er tilstrækkelig til at statuere bopæl.

A har sin familiemæssige tilknytning til Danmark. Begge hans børn og moderen til hans børn, M, boede i Danmark i den omtvistede periode.

Det må - på trods af det af A oplyste - lægges til grund, at han var kæreste med M. Dette understøttes blandt andet af Ms klassificering af forholdet og udtalelser til pressen (...), hendes statusopdatering på facebook (...), det forhold, at hun i 2007 var tilmeldt folkeregistret på sommerhusets adresse (...), og det forhold at de sammen lejede en lejlighed i Miami. (...) Hertil kommer, at A ikke nærmere har ønsket at redegøre for sit forhold til M, eller hvornår de mødte hinanden som opfordret (...) til af Skatteministeriet (...).

A havde også sin erhvervmæssige tilknytning til Danmark. De to selskaber, som han var ansat i, har således hjemsted i Danmark. Det samme gælder samtlige selskaber, som A var tilknyttet ledelsen af (...). Ifølge As selvangivelse for indkomstårene 2007-2009 oppebar han 20 % af sin lønindkomst som indtægt hidrørende arbejde udført i Danmark for danske selskaber (...). Han har således ubestridt udført arbejde i Danmark i et væsentligt højere omfang end oplyst for Landsskatteretten (...).

A havde tillige en økonomisk tilknytning til Danmark. De eneste dokumenterede oplysninger om hans *betalingsaktiviteter* er således bankudskrifter fra As danske bankkonti i Sydbank, som SKAT har indhentet til brug for sagen (...).

A har hverken i 2007, 2002 eller 2009 anvendt det til privatkontoen tilknytte de betalingskort i England, og han alene foretaget betalinger med sit MasterCard i engelske pund i februar 2008 (...).

Derimod har A særligt i 2008 foretaget en del betalinger fra privatkontoen i danske forretninger, og han har således i hvert fald opholdt sig i Danmark den dag beløbet er hævet på kontoen eller i nær tilknytning hertil. Eksempelvis er der for så vidt angår månederne juni - august 2008 registreret 44 betalinger med dankortet i Danmark (...). Betalingerne er foretaget på 21 forskellige dage (...), og det kan således lægges til grund, at A som minimum har opholdt sig i Danmark de dage i perioden, hvor han har betalt med sit kreditkort i danske forretninger.

Sammenholdes de kreditkortbetalinger, som er registreret på As danske konti, fremgår det med al tydelighed, at A må have været i besiddelse af andre kreditkort og konti i perioden 2007-2009. Der er for så vidt angår februar, marts, april, juli, oktober og november 2007 slet ikke registreret betalinger med kreditkortene, ligesom der i langt de fleste måneder i 2009 kun er foretaget enkelte eller ganske få betalinger med de danske kreditkort.

A har over for Landsskatteretten oplyst, at han sjældent bruger sine kreditkort, og meget sjældent danske konti (...). Der er hverken foretaget større kontanthævninger eller indløsninger af checks fra de danske konti. A har ikke opfyldt Skatteministeriets opfordringer (...) i replikken (...) om at oplyse og dokumentere, hvilke betalingsmidler han i øvrigt benyttede sig af i perioden, herunder at fremlægge udskrifter af samtlige de bankkonti han i perioden 1. februar 2006 til 31. december 2009 anvendte og var i besiddelse af, jf. også nedenfor.

Det kan også på baggrund af As kontoudtog fra Sydbank og den manglende besvarelse af opfordringerne lægges til grund, at As ophold og tilknytning til England i perioden var af meget begrænset karakter, hvis der overhovedet har været en sådan tilknytning, jf. også nedenfor.

Han har på samme vis alene dokumenteret at have haft danske *mobilabonnementer* (...) imens han hævder, at have haft bopæl i England. As mobilforbrug vi ser desuden, at over halvdelen af de foretagne kald, svarende til 13.833 af de registrerede 26.240 kald (...) er foretaget i Danmark, og at hans dataforbrug i Danmark er betydelig større end i udlandet, og dermed at hans bopæl var i Danmark.

As stærke tilknytning til Danmark understreges også af, at han i perioden juni 2007 til juli 2010 havde rådighed over to *biler* (...), der sammenlagt kørte næsten 3.000 km om måneden i gennemsnit. Der er tale om dyre biler, og det forhold, at A valgte at betale en meget dyr dansk registreringsafgift for bilerne, peger klart i retning af et betydeligt ophold i Danmark.

Heroverfor var As tilknytning til England, hvor han hævder at have taget ophold efter fraflytningen fra Danmark den 1. februar 2006, omvendt særdeles svag i de omhandlede indkomstår.

As *eneste* dokumentation for opholdet er de engelske myndigheders attestation af skatteforholdene (...), og de overfor SKAT oplyste c/o adresser i England frem til december 2008, altså en periode på næste to år fra fraflytningen (...).

Det forhold, at England måtte have tiltrådt de af A angivne forhold omkring skattepligt til England, medfører efter fast praksis ikke at A ikke er fuld skattepligtig til Danmark,

jf. eksempelvis U.1996.391H (...) og U.2001.1459H (...), hvor det forhold, at henholdsvis de engelske og spanske myndigheders tilsvarende attestation af skatteyderens bopæls- og skatteforhold ikke fik betydning.

A har ikke ønsket at besvare Skatteministeriets

- opfordringer (...) om at redegøre nærmere for sine boligforhold i England, her under dokumentere lejekontrakter, betaling af husleje og betaling af depositum (...),
- opfordring (...) om at redegøre for, hvilke transportmidler han benyttede i England (...)
- opfordring (...) om at oplyse, hvor mange dage han opholdt sig i England (...),
- opfordring (...) om at redegøre for, hvorfor han over for de engelske myndigheder ikke angav at være "ordinarily resident" (...)
- opfordring (...) om at oplyse hvilke betalingsmidler han bruger udover de danske konti samt fremlægge udskrifter af samtlige bankkonti han var i besiddelse af (...)
- opfordring (...) om at oplyse og dokumenteret, at han i perioden fra den 1. februar 2006 til den 31. december 2009 har haft kontakt til det engelske sundhedssystem eller om han i øvrigt har søgt behandling i udlandet (...)

Dermed har A undladt at besvare samtlige opfordringer, der relaterer sig til hans hævdede bopælsforhold i England.

Dette til trods for at alle opfordringerne relaterer sig til oplysninger, der var nemt tilgængelige for A, såfremt de foreligger, og til trods for, at opfordringerne blev fremsat for over halvandet år siden i stævning af 17. juli 2012 (...) og replik af 6. december 2012 (...). En del af opfordringerne blev endda tillige fremsat af skattemyndighederne på et endnu tidligere tidspunkt under sagens administrative behandling, jf. samme situation i SKM2009.482.VL (...).

Det er ikke korrekt, når A gentagne gange har anført, at Skatteministeriet allerede har modtaget dokumentation for disse opfordringer i forbindelse med den administrative behandling. At dette ikke er tilfældet, fremgår i øvrigt tillige af det af A fremlagte materiale modtaget i forbindelse med aktindsigten (...), hvoraf ingen af disse oplysninger findes.

Når A hævder, at SKAT har fået disse oplysninger, må dette naturligt bero på, at han faktisk mener, at provokationerne kan opfyldes. Dette er så bare ikke sket.

Som anført under sagens forberedelse (...) skal As modvilje over for at bidrage til oplysning af sagen tillægges processuel skadevirkning i medfør af retsplejelovens § 344, stk. 2.

Det kan således lægges til grund, at A i perioden 2006-2009 ikke har haft kontakt til det engelske sundhedssystem, ikke har haft engelske bankkonti/betalingskort, ikke har haft en engelsk mobil, ikke har benyttet transportmidler, herunder biler i England, og endelig at der ikke været nogen form for realitet bag de lejemaal, han hævder at have haft i England i perioden.

A har således ikke dokumenteret, endsige sandsynliggjort nogen form for bolig-, erhvervs- eller familiemæssig tilknytning til England, hvilket står i kontrast til hans stærke tilknytning til Danmark.

Endelig bemærkes det, at også den relativt korte periode på i måned og seks dage mellem As salg af sin ejerlejlighed i Danmark med overtagelsesdag den i. juni 2006 og hans erhvervelse af sommerhuset med overtagelsesdag den 7. juli 2006 taler for, at han aldrig reelt "slap" forbindelsen til Danmark.

Det må på baggrund af ovenstående forhold anses for bevist, at A erhvervede bopæl i medfør af kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, i forbindelse med hans overtagelse af sommerhuset.

1.3 Ophold i Danmark

For indtræden af fuld skattepligt er det ifølge kildeskattelovens § 7, stk. 1, endvidere en betingelse, at der tages ophold her i landet, og at dette ophold ikke er kortvarigt på grund af ferie eller lignende.

Ved et "kortvarigt ophold" forstås ifølge administrativ praksis som udgangspunkt uafbrudte ophold her i landet af en varighed på højst tre måneder og samlede ophold på højst 180 dage inden for et tidsrum af 12 måneder. Det er ikke gjort gældende, at As ophold i Danmark overskred disse tidsmæssige grænser.

As ophold i Danmark havde ikke udelukkende karakter af "ferie eller lignende".

Som anført ovenfor sad A i bestyrelsen for to danske selskaber og var direktør i fem danske selskaber, da han overtog sommerhuset. Disse poster må have nødvendiggjort en løbende fysisk tilstedeværelse af et ikke ubetydeligt omfang i Danmark.

Endvidere har A for indkomstårene 2007-2009 selv angivet, at 20 % af hans lønindkomst var indtægt hidrørende fra arbejde udført i Danmark for danske selskaber.

As formål med at opholde sig i Danmark var således — i hvert fald til dels — at deltage i direktions- og bestyrelsesposter og øvrigt arbejde for X-koncernen og de aktiviteter, han har deltaget i og som begrunder hans aflønning, har således en sådan karakter, at de udgør en løbende personlig varetagelse af indtægtsgivende erhverv.

As betalingsaktiviteter (...) og mobilforbrug (...) viser tillige, at han har opholdt sig i Danmark i ganske betydeligt omfang, og at opholdet i Danmark langt overstiger hans ophold i udlandet.

Endelige har A ikke besvaret Skatteministeriets opfordring (...) om nærmere at oplyse, hvor mange dage han havde opholdt sig i henholdsvis England, Spanien, USA og Danmark og hvor mange arbejdsdage han havde i Danmark.

Det har den konsekvens, at det skal lægges til grund, at As ophold og tilknytning til England i perioden var af meget begrænset karakter, jf. også ovenfor, og at han havde et betydeligt antal arbejdsdage i Danmark i den pågældende periode.

A udførte således arbejde i Danmark i et væsentlig højere omfang end oplyst for Landskatteretten med 6, 14 og 11 arbejdsdage (...).

Selv hvis det lægges til grund, at A alene arbejdede i Danmark i det omfang, han oplyste over for Landsskatteretten (...), kan hans ophold ikke karakteriseres som kortvarige ophold på grund af ferie eller lignende.

2. OPGØRELSEN AF AS SKATTEPLIGTIGE INDKOMST

As personlige lønindkomst hidrørende fra X A/S og X World ApS udgjorde i indkomstårene 2007, 2008 og 2009 henholdsvis 2.008.680 kr., 5.169.765 kr. og 3.171.145 kr. Da A var fuldt skattepligtig i Danmark, jf. ovenstående, er han fuldt skattepligtig af hele denne indkomst.

Derudover er A i indkomståret 2008 fuldt skattepligtig af 1.528.536 kr., som svarer til det beløb på 204.560 EURO, som blev udbetalt til ... Group SL.

A har ikke bestridt denne beløbsmæssige opgørelse og forhøjelse af hans indkomst.

A har dog til støtte for den nedlagte subsidiære og mest subsidiære påstand gjort gældende, at SKAT ikke har foretaget en fastsættelse af indgangsværdien af anparterne i 3-invest ApS i medfør af reglerne om "havelågebeskatning", jf. aktieavancebeskatningslovens § 37, jf. § 39 B (...). Det er ikke korrekt.

Der er enighed om at kursværdien på A anparter i ... Invest ApS på tidspunktet for fraflytningen, den 1. februar 2006 var 2.532.159 kr., jf. også As selvangivelse og proceskrift af 14. maj 2014, side 3, 2. Afsnit (...).

SKAT har anset nettogevinst og tab efter aktieavancebeskatningsloven for, at være 0 kr. henset til det korte tidsrum mellem fraflytning og tilflytning (...)

SKAT har således foretaget en skønsmæssig fastsættelse af indgangsværdien af anparterne i ... Invest ApS i medfør af aktieavancebeskatningslovens § 37, jf. § 39 B svarende til fraflytningsværdien.

A har end ikke forsøgt at godtgøre, at SKATs skønsmæssige fastsættelse er tilsidesættelig, og dermed at den hviler på et forkert grundlag eller er åbenbart urimelig, jf. eksempelvis U.2009.476/2H (...). Han har herunder ikke dokumenteret, at der skulle være sket en værdistigning i den korte periode fra fraflytningen den 1. februar 2006 til tilflytningen den 5. juli 2006, jf. i samme retning U.2003.2141H (...).

A har som det eneste synspunkt i relation til påstandene anført, at det må "antages, at værdien af anparterne i ... Invest ApS er væsentligt højere end udrejseværdien" (...). Der er intet der støtter en sådan antagelse.

3. BESKATNINGSRETEN

Selv om A var fuldt skattepligtig i England, tilkommer den fulde beskatningsret af hans indkomst Danmark.

Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien (...) fastslår, at såfremt en fysisk person i medfør af interne skattepligtsregler er fuldt skattepligtig i såvel Danmark som England og hermed er hjemhørende i begge stater, tilkommer den fulde beskatningsret den stat, hvor vedkommende har en fast bolig til rådighed. Hvis

han har fast bopæl i begge stater, tilkommer retten den stat, med hvilken han har sine stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (*midtpunkt for sine livsinteresser*), jf. dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4, stk. 2, litra a (...).

Allerede fordi A alene beboede c/o-adresser i England frem til december 2008 har han ikke bevist, at han havde fast bolig til rådighed i denne periode.

Hertil kommer under alle omstændigheder havde A midtpunkt for sine livsinteresser i Danmark, jf. også ovenfor under punkt 1.2. Der er intet, der knytter ham til England, men derimod rigtigt meget, der knytter ham til Danmark, erhverv, bolig, børn, anden familie etc.

4. SKATS SAGSBEHANDLING

Det bestrides, at SKATs behandling af As skattesag skulle have været behæftet med hverken fejl eller mangler. Det bestrides endvidere, at forvaltningsretlige principper ikke i øvrigt skulle være iagttaget.

A har til støtte for sine synspunkter herom bl.a. anført (...), at der skulle være sket høringsfejl, manglende underretning og at der uberettiget er nægtet adgang til aktindsigt. Det er ikke korrekt. Ingen af disse forhold er i øvrigt yderligere uddybet eller dokumenteret. Forholdene har heller ikke betydning for afgørelsen i denne sag.

Det bemærkes i den forbindelse særskilt, at SKAT hverken har haft systemmæssige adgang eller kompetence til – som hævdet af A – at foretage ændringer af Ms adresseforhold (...). Trods den vedvarende påstand fra As side har han ikke forsøgt at fremlægge dokumentation for sin påstand.”

A har i det væsentlige procederet i overensstemmelse med påstandsdokument af 9. juni 2014, hvoraf fremgår blandt andet:

”Til støtte for de nedlagte påstande, gøres følgende anbringender gældende:

De principale påstande:

...

at sommerhuset beliggende ... ikke udgør en bolig i henhold til Kildeskattelovens § 1 stk. 1 nr. 1 allerede fordi, sommerhuset ikke må tjene til helårsbeboelse, jf. Planlovens § 38 a, jf. § 40,

...

at A er idéudvikler og -skaber for X Koncernen med fokus på produkt- og forretningsudvikling, og at denne aktivitet kræver betydelig rejseaktivitet i verden, samt at A ikke har været involveret i den daglige drift og ledelse af X selskaberne,

at As tilknytning til X Koncernen generelt stiller store krav til mobilitet, hvorfor der intet usædvanligt er i det opholds- og kørselsmønster, A har haft,

at sagsøger ikke til bevismæssig skade for A kan påberåbe sig bilag eller oplysninger tilvejebragt i strid med almindelige forvaltningsretlige principper,

...

at sagsøger som led i sin bevisførelse og under hensyntagen til, at sagsøger 1. februar 2006 har anerkendt As fraflytning, ikke kan stille krav om, at A 6 år senere skal kunne afgive mere detaljerede oplysninger, end de oplysninger som er afgivet under sagens behandling ved Landsskatteretten, samt de oplysninger, der i øvrigt fremgår af offentlige registre. Sagsøger har ikke som myndighed givet A nogen vejledning,

...

UDDYBENDE REDEGØRELSE FOR DE ANFØRTE ANBRINGENDER:

Der er mellem parterne enighed om, at denne sag ikke vedrører spørgsmålet om, hvorvidt A er fraflyttet Danmark den 1. februar 2006, men derimod spørgsmålet om, hvorvidt As fulde skattepligt til Danmark, som påstået af sagsøgeren, genindtrådte den 5. juli 2006 i forbindelse med hans erhvervelse af et sommerhus, jf. kildeskattelovens § 7, stk. 1, jf. § 1, stk. 1 nr. 1.

Landsretten skal herefter tage stilling til, om As fulde skattepligt i Danmark er genindtrådt, ligesom landsretten skal ændre grundlaget for sagsøgers administrative afgørelse, hvorefter sagsøger har truffet bestemmelse om, at A ikke kan anses for fuld skattepligtig i Danmark efter den 1. februar 2006. Denne ændring vil medføre en tilsidesættelse af den kendelse, som Landsskatteretten som Øverste administrative klageinstans har afsagt den 2. maj 2012. Landsskatteretten fandt, at As fulde skattepligt i Danmark ikke var genindtrådt efter den 5. juli 2006.

Sagsøger gør gældende, at sommerhuset er en helårsbolig og fra den 5. juli 2006 har været anvendt som helårsbolig af A. Dette bestrides. Selvom sagsøgers synspunkt måtte lægge til grund, medfører dette ikke, at As fulde skattepligt til Danmark genindtrådte ved erhvervelsen. Den fulde skattepligt indtræder ikke, når A ikke har udøvet eller haft erhvervsmæssig beskæftigelse i Danmark.

Det er væsentligt at sondre mellem, om der er tale om et fraflytningstilfælde eller et tilflytningstilfælde, idet betingelserne for at statuere bopæl i Danmark er forskellig ved fraflytning og ved tilflytning. Ved tilflytning til Danmark er bopæls erhvervelse en nødvendig men ikke en tilstrækkelig betingelse til, at konstituere ubetinget skattepligt i Danmark, idet det tillige kræves, at A har taget ophold i Danmark jf. KSL § 7, stk. 1, 1. punktum.

Sagsøger er enig i, at A er fraflyttet, og at sagen skal behandles som et tilflyttertillfælde.

Sagsøger har bevisbyrden for, at den fulde skattepligt er genindtrådt, ligesom sagsøger har bevisbyrden for, hvornår skattepligten er genindtrådt.

Sagsøgerens hovedanbringende støtter sig som tidligere anført på et synspunkt om, at As fulde skattepligt til Danmark er genindtrådt den 5. juli 2006. Dette spørgsmål har ikke været forelagt nogen administrativ klageinstans på området jf. skatteforvaltnings-

lovens § 48, hvorfor et anbringende herom ikke kan danne baggrund for domstolsprøvelse. As indkomst i 2006 har ikke været anfægtet af sagsøger, hverken i første instans eller i det administrative klagesystem, ligesom landsretten i ikke har tilladt at dette nye spørgsmål inddrages under denne retssag.

Ifølge kildeskattelovens § 6 skal et indkomstår i et tilflytnings- og fraflytningsår — deles op i 2 dele — dels en periode med begrænset skattepligt (dag for dag) og dels en periode med ubegrænset skattepligt (dag for dag). En ikke truffen afgørelse i henhold til kildeskattelovens § 6, der ikke er meddelt en skatteyder, kan og bør ikke indgå som en afgørende forudsætning for en afgørelse vedrørende de efterfølgende indkomstår 2007-2009.

Skatteministeriet er konkret blevet opfordret til præcist at begrunde og objektivt beskrive, hvornår det kvalificerede forhold, der begrunder skattepligtens indtræden er sket. Uden denne datooplysning er det ikke muligt at fastsætte skatteperiodens starttidspunkt. Det er heller ikke muligt at foretage nogen periodeopdeling i henhold til kildeskattelovens § 6 hvilket er en forudsætning for sagsøgerens subsidiære på stand og en eventuel beregning af den personlige indkomstskat. Det kan ikke som forudsat af sagsøger "automatisk" regns i hele indkomstår.

Skatteministeriet har ikke indbragt Landsskatterettens kendelser af 2. maj 2012 i sagerne ... (X World ApS) og ... (X A/S) for domstolene. Skatteministeriet har derved anerkendt, at As skattepligt ikke er genindtrådt, idet Landsskatterettens kendelser vedrørende trækfritagelserne ikke er indbragt for domstolene. Disse afgørelser, har derfor jf. Rpl. § 478, stk. i nr. 1 retskraft. Afgørelserne lægger til grund, at As skattepligt ikke er genindtrådt i 2006. Såvel A som de nævnte selskaber kan støtte ret på trækfritagelserne.

I det omfang der gives sagsøgerens medhold i den principale påstand, mangler en fastsættelse af indgangsværdien af anparterne i ... Invest ApS efter aktieavancebeskatningslovens § 37 jf. § 39 B. Der er ikke af Landsskatteretten foretaget nogen prøvelse af den af SKAT foretagne værdiansættelse, der bygger på et synspunkt om, at As skattepligt i Danmark genindtrådte den 5. juli 2006, da han købte sommerhuset. Købet af sommerhuset er som anført ovenfor og i As processkrifter ikke ensbetydende med, at der fra dette tidspunkt indtræder nogen skattepligt. Til det foran anførte kommer, at der ikke for Landsskatteretten er sket behandling af As klage over værdiansættelsen, hvorfor SKAT's værdiansættelse i tilfælde af omgørelse af Landsskatterettens afgørelse ikke kan lægges til grund. Der er ikke ved den trufne afgørelse taget individuel hensyn til den ændring, der er sket i anparternes værdi.

Øvrigt

Sommerhuset

Erhvervelse af sommerhuset på ... bevirker ikke, at A får objektiv rådighed over en egnet helårsbeboelse her i landet. Hertil kommer at objektiv rådighed over en helårsbeboelse ikke isoleret set kan bevirke, at den fulde skattepligt indtræder.

A har hverken haft vilje eller hensigt til at have hjemsted i Danmark i forbindelse med købet af sommerhuset, hvorfor den fulde skattepligt allerede af den grund ikke kan være genindtrådt.

Sommerhuset har ikke været anvendt som helårsbolig, og A har ikke haft et ophold i sommerhuset eller i Danmark, som har karakter af løbende regelmæssig varetagelse af et indtægtsgivende erhverv, I sommerhuset har der kun været tale om kortvarige ophold på grund af ferie eller ligende.

As ophold i Danmark i 2006, 2007, 2008 og 2009 har ikke haft en erhvervsmæssig karakter, der kan begrunde indtræden af fuld skattepligt. A har ikke haft en regelmæssig fast og kontinuerlig varig erhvervsmæssig beskæftigelse eller varetagelse af indtægtsgivende erhverv i Danmark.

Der er ikke grundlag for at fravige SKAT's vejledning og praksis, hvorefter køb eller leje af et sommerhus ikke betragtes som erhvervelse af bopæl.

Personlige forhold

A kendte ikke M i februar 2006.

Tvillingerne, som A er far til, er født den ... 2007. Tvillingerne har således ikke været undfanget på det tidspunkt, hvor A købte sommerhuset den 5. juli 2006.

Både sagsøger og Landsskatteretten har lagt til grund, at hverken børnene eller M har haft et sådant samvær med A, at de bidrag, som A har betalt, ikke skal beskattes hos børnene, I den periode hvor sagsøger gør gældende, at M har levet i et fast samlivsforhold med A, har sagsøger også indtaget det standpunkt, at M skulle beskattes/afgiftspålægges som følge af, at hun havde bopæl hos sin far.

Hverken A eller M har været tilmeldt folkeregisteret på sommerhusets adresse.

Af printudskrift fra sundhed.dk fremgår, at der ikke de seneste 7 år har været registreret en eneste konsultation hos praktiserende læge, speciallæge og tandlæge siden A flyttede fra Danmark pr. 1. februar 2006.

England

Adresserne i England har været registreret af både de danske og engelske myndigheder. For den relevante periode (5. juli 2006) har B bekræftet, at A har opholdt sig på adressen.

De engelske skattemyndigheder har bekræftet adresserne og har derudover attesteret, at A har indleveret selvangivelser og betalt skat af sin løn i England. Yderligere har de engelske myndigheder bekræftet, at A har været resident i England siden 1. februar 2006 og har attesteret domicilattest om bopæl i England siden 1. februar 2006. Oplysningerne om residence og skattepligt i England har de engelske myndigheder på sagsøgers eget initiativ bekræftet. De amerikanske og spanske skattemyndigheder har også afgivet erklæring om, at A ikke kan anses for skattepligtig i de pågældende lande. Disse oplysninger er også givet på sagsøgers initiativ.

Ophold i Danmark

As fulde skattepligt til Danmark ophørte den 1. februar 2006.

I strid med sagsøgers påstand har sagsøger attesteret, at A er indkomstskattepligtig i Danmark fra 1. april 2013.

I perioden fra 1. februar 2006 til 1. april 2013 har sagsøger været berettiget til at opholde sig i Danmark med overvejende feriemæssig præg i 3 måneder samlet eller op til 180 dage fordelt over en 12 måneders periode.

A har ikke haft en regelmæssig fast kontinuerlig og varig erhvervmæssig beskæftigelse i Danmark.

Øvrigt

SKAT har bevisbyrden for, hvornår "indtræden af skattepligt" sker. Der skal findes en konkret dag. Det fremgår af Kildeskattelovens § 7, § 6 og § 14, at der skal ske helårs/delårs omregninger.

Sagsøger kan ikke påberåbe sig forhold eller oplysninger fra eksempelvis 2010 eller 2009 til støtte for, at den fulde skattepligt er genindtrådt eksempelvis den 5. juli 2006."

Landsrettens begrundelse og resultat

Der er mellem parterne enighed om, at As skattepligt til Danmark ophørte den 1. februar 2006. Spørgsmålet for landsretten er derfor, om As skattepligt til Danmark må anses for genindtrådt den 5. juli 2006 eller senere.

Efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, har personer med bopæl her i landet pligt til at svare indkomstskat til staten. Sådant pligt indtræder efter lovens § 7, stk. 1, dog først for en person, der erhverver bopæl her i landet uden samtidig at tage ophold her, når personen tager ophold. Som sådant ophold anses ikke kortvarigt ophold her i landet på grund af ferie eller lignende.

A erhvervede sommerhuset beliggende ..., for en købesum af 5.970.000 kr. ved skøde af 5. juli 2006 med overtagelse to dage senere. Landsretten lægger efter bevisførelsen til grund, at sommerhuset ikke på noget tidspunkt har været anvendt til udlejning, og at det heller ikke har været lukket ned om vinteren. På denne baggrund og efter det oplyste om sommerhusets opførelsesår, stand og størrelse finder landsretten, at det har været egnet som helårsbolig for A.

Det afgørende for spørgsmålet om genindtræden af As skattepligt til Danmark er herefter, om sommerhuset faktisk har været anvendt af ham i forbindelse med varetagelsen af indtægtsgivende arbejde her i landet. Det forhold, at sommerhuset ikke lovligt har kunnet anvendes til helårsbeboelse, kan således ikke i sig selv tillægges betydning.

Det må efter bevisførelsen lægges til grund, at A i 2007, 2008 og 2009 varetog en række direktions- og bestyrelsesposter i X-selskaberne, herunder i X A/S (tidligere X Scandinavia

ApS), Z ApS, X World ApS (tidligere X Export ApS) og X USA ApS, der alle har hjemsted i Danmark, og hvori A – gennem sit holdingselskab ... Invest ApS – besidder majoriteten af aktierne og/eller anparterne.

Om sit arbejde for X-selskaberne i 2007, 2008 og 2009 har A ifølge sin egen forklaring, der understøttes af vidnet Es forklaring, ikke deltaget i den daglige ledelse af X-selskaberne, men alene fremkommet med kreative forslag til bl.a. nye produkter og markedsføringsmæssige tiltag. A har endvidere forklaret, at han ikke på noget tidspunkt har anvendt sommerhuset under udførelsen af erhvervmæssigt arbejde i Danmark, som han har opgjort til 6 dage i 2007, 14 dage i 2008 og 11 dage i 2009. Under disse ophold har A efter det oplyste enten boet på hotel, hos sin advokat eller hos sine forældre i ..., mens han om brugen af sit sommerhus i ..., har forklaret, at det alene har været benyttet til ferieafholdelse i julen, påsken og lidt om sommeren.

A er ikke fremkommet med nærmere oplysninger eller dokumentation for det tidsmæssige omfang af sine ophold i henholdsvis Storbritannien, USA og Spanien, i hvilke lande han efter det oplyste har haft boliger til rådighed, selvom det kan lægges til grund, at skattemyndighederne allerede på et tidligt tidspunkt har efterspurgt oplysninger bl.a. herom. A har under sagens behandling for landsretten endvidere ikke imødekommet Skatteministeriets opfordring til at fremkomme med nærmere oplysninger eller dokumentation for sine udenlandske bankkonti samt hævnings fra disse. Det bemærkes herved, at det af de fremlagte kontoudtog for As danske bankkonti vedrørende 2007-2009 fremgår, at der i perioder kun er meget få eller slet ingen betalinger fra disse konti. A har heller ikke – ud over en brugerspecifikation udstedt af Sonofon, som viser et ikke ubetydeligt mobilforbrug her i landet i maj-juni 2008 – fremlagt nærmere dokumentation for sit mobilforbrug her i landet og i udlandet.

Hertil kommer, at landsretten efter bevisførelsen må lægge til grund, at A i lange perioder har haft to biler indregistreret her i landet, som har været benyttet i betydeligt omfang, herunder i erhvervmæssigt øjemed, at der fra hans danske bankkonti i nogle perioder er foretaget en lang række betalinger i Danmark, som tidsmæssigt ikke er sammenfaldende med de dage og perioder, hvor A efter sin egen forklaring har opholdt sig her i landet i erhvervmæssigt eller privat øjemed, at A ingen erhvervmæssig eller familiemæssig tilknytning har til Storbritannien, idet samtlige hans lønindtægter hidrører fra hans arbejde for X-selskaberne, samt at der i sommerhuset på ..., har været et betydeligt elforbrug. Det er oplyst, at A i juli 2007 blev far

til tvillingdrenge, og at drengenes moder – As nuværende samleverske – i perioden maj-september 2007 havde sin bopælsadresse registreret på

Under disse omstændigheder må det efter en samlet vurdering lægges til grund, at A har opholdt sig her i landet i væsentligt større omfang end forklaret af ham, og at han allerede fra erhvervelsen af sommerhuset, der er beliggende få kilometer fra X A/S' hovedsæde, har benyttet dette til varetagelsen af arbejde her i landet i et ikke ubetydeligt omfang.

Herefter må As fulde skattepligt til Danmark anses for genindtrådt den 5. juli 2006, jf. kildeskattelovens § 7, stk. 1, jf. § 1, stk. 1, nr. 1, og artikel 4, stk. 2, litra a, jf. stk. 1, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien. Det kan ikke føre til et andet resultat, at skattemyndighederne ikke har truffet afgørelse om As hele eller delvise skattepligt til Danmark i 2006.

Landsretten tager derfor Skatteministeriets påstand 1 til følge.

A har ikke bestridt den beløbsmæssige opgørelse af den personlige indkomst for indkomstårene 2007, 2008 og 2009. Skatteministeriets påstand 2 tages herefter tillige til følge.

Ved brev af 31. marts 2011 traf SKAT afgørelse om værdiansættelse af As anparter i ... Invest ApS pr. 5. juli 2006, jf. aktieavancebeskatningslovens § 39 B, stk. 1, jf. § 37.

Som følge af Landsskatterettens afgørelse af 12. maj 2012 om, at As skattepligt ikke kunne anses for genindtrådt den 5. juli 2006, og at A derfor ikke var fuldt skattepligtig til Danmark i indkomstårene 2007, 2008 og 2009, har Landsskatteretten ikke foretaget en prøvelse af As indsigelse mod den foretagne værdiansættelse.

Landsretten tager derfor As subsidiære påstand om, at spørgsmålet om værdiansættelse af indgangsværdien af As anparter i ... Invest ApS bør hjemvises til behandling ved Landsskatteretten, til følge, jf. skatteforvaltningslovens § 48, stk. 1.

A skal betale sagsomkostninger til Skatteministeriet med i alt 200.000 kr. Ved fastsættelsen af beløbet, der omfatter Skatteministeriets udgifter til advokatbistand inkl. moms samt retsafgift på 4.000 kr., er der ud over sagens værdi taget hensyn til sagens udfald, omfang og betydning.

T h i k e n d e s f o r r e t:

A skal anerkende, at hans fulde skattepligt til Danmark genindtrådte den 5. juli 2006, og at hans skattepligtige personlige indkomst i Danmark i indkomstårene 2007, 2008 og 2009 forhøjes med henholdsvis 1.606.944 kr., 5.358.566 kr. og 2.536.916 kr.

Spørgsmålet om værdiansættelse af indgangsværdien pr. 5. juli 2006 af As anparter i ... Invest ApS hjemvises til behandling ved Landsskatteretten.

I sagsomkostninger skal A inden 14 dage efter denne doms afsigelse betale 200.000 kr. til Skatteministeriet.

Sagsomkostningerne forrentes efter rentelovens § 8 a.