

Udskriftsdato: 15. december 2025

AFG nr 9834 af 25/06/2019 (Gældende)

## Beskatning af løn fra norsk offentlig forskningsinstitution og dansk universitet under studieophold i USA

---

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 19-0086481

## Beskatning af løn fra norsk offentlig forskningsinstitution og dansk universitet under studieophold i USA

Spørger er i gang med et 3-årigt ph.d.-studium, som er bygget op gennem en 50%-stilling som ph.d.-studerende ved den norske offentlige forskningsinstitution G1 og en 50%-stilling som ph.d.-studerende ved det danske universitet G2. Spørger flytter med sin familie til Norge, inden han flytter videre til USA på studieophold. Spørger ønsker en afklaring af beskatningen af hans løn fra henholdsvis G1 og G2 under studieopholdet i USA.

Skatterådet finder, at spørger fortsat er fuldt skattepligtig til Danmark efter fraflytningen pr. 1. juli 2019, idet han som følge af ansættelsen på G2 anses for udsendt af den danske stat. Under opholdet i Norge har Norge dog beskatningsretten til lønnen fra G2. Under studieopholdet i USA kan USA beskatte den del af lønnen fra G2, som kan henføres til arbejde udført i USA, jf. artikel 15, stk. 1, i den dansk-amerikanske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Lønnen fra G1 kan efter fraflytningen kun beskattes i Norge, idet spørgeren herefter er hjemmehørende i Norge efter den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Skatterådet bekræfter, at honorarer udbetalt af ikke-offentlige organisationer for arbejde udført i USA ikke bliver beskattet i Danmark. Spørger er endvidere ikke omfattet af reglerne om fraflytterskat på aktier og anparter.

*Skatterådsmøde 25. juni 2019 - SKM2019. 477. SR*

### Spørgsmål

1. Vil spørgers løn udbetalt af den norske offentlige forskningsinstitution G1 under studieophold i USA (august 2019-juli 2020) fortsat ikke blive beskattet i Danmark?
2. Kan det bekræftes, at lønnen udbetalt fra G1 til spørger under opholdet i USA ikke vil være skattepligtig i Danmark, hvis spørger flytter til Norge inden studieopholdet i USA?
3. Vil der ske ændringer i spørgers danske skat af indkomst fra det danske universitet G2 i forbindelse med ovennævnte studieophold, når spørger flytter til Norge, inden studieopholdet starter?
4. Kan det bekræftes, at eventuelle honorarer, der udbetales af ikke-offentlige danske, norske eller amerikanske organisationer for udført arbejde efter fraflytningen til USA, ikke vil blive beskattet i Danmark?
5. Vil der blive afkrævet fraflytteraktieavance for de aktier, spørger har i dansk anpartsselskab (stiftet 2015) og/eller ejerandele i norske aktiefond (opsparing startede januar 2017)?

### Svar

1. Ja
2. Nej, se dog begrundelse
3. Ja
4. Ja
5. Nej

### Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er ansat på det danske universitet G2 som lønnet ph.d.-stipendiat (19 timer pr. uge) i perioden 1. september 2017 til 31. august 2020. Han er i samme periode ansat i en ph.d.-stilling ved den norske offentlige forskningsinstitution G1 (18,5 timer pr. uge). Spørger er således i gang med et 3-årigt ph.d.-studium, som er bygget op gennem en 50%-stilling som ph.d.-studerende ved G1 og en 50%-stilling som

ph.d.-studerende ved G2. Stillingen i Norge er finansieret gennem G1's ordinære bevilling på den norske finanslov, og stillingen i Danmark er finansieret gennem en bevilling fra G3-Fonden. Spørgers fuldtidsløn fra G1 reduceres hver måned med den løn, som spørger modtager fra G2. Spørgers stilling ved G2 ophører 31. august 2020, hvor ph.d.-afhandlingen forventes at være indleveret. Spørgers stilling ved G1 overgår til en fast fuldtidsansættelse den 1. september 2020.

Spørger er gennem G4-programmet tilbudt et studieophold i USA. Hans plan er at opholde sig i USA fra ca. 1. august 2019 til ca. 1. juli 2020.

Spørger er norsk statsborger, og har siden august 2012 haft bopæl i Danmark. Spørger er gift med en dansk statsborger og parret har sammen to børn. Familien bor p.t. til leje i en bolig, som familien skal fraflytte senest 1. juli 2019.

Spørger flytter derfor med sin familie i tidsrummet mellem den 15. juni og 1. juli 2019 i første omgang til en mindre lejebolig udenfor Oslo, som familien også lejer under opholdet i USA som et sted at opbevare møbler og ejendele, mens familien er i USA. Spørger oplyser, at han vil blive fuldt skattepligtig til Norge fra den 1. juli 2019 i forbindelse med tilflytningen, og at den fulde skattepligt til Norge også vil bestå under opholdet i USA.

Når spørgers studieophold i USA er ovre, ca. 1. juli 2020, flytter spørger med sin familie tilbage til Norge og vil være bosat og arbejdende i Norge i tiden derefter.

Familien vil under studieopholdet ikke have nogen form for bopæl eller fast ejendom i Danmark.

I løbet af studieopholdet kan det være at spørger har et eller to ophold i Danmark på omkring en uges varighed for at undervise, deltage på konferencer eller afholde ferie. Det kan tilsvarende komme et par kortere ophold i Norge for ham i samme omgang(e).

Der er mulighed for, at spørger efter sin tilflytning til USA modtager honorarer for arbejde for danske, norske og amerikanske organisationer.

Spørger startede i 2015 anpartsselskabet H1 som eneejer. Selskabet ejer og er sambeskattet med anparts-selskabet H2. Første regnskabsperiode for firmaerne blev afsluttet 30.06.2016. Spørger er stadig eneejer af firmaet. Det er ikke planlagt salg af firmaet i forbindelse med flytningen, og H1 beholdes som et holdingselskab.

Spørger har aktieopsparing i den norske afdeling af F1-Bank siden 2017, hvor optjent overskud i indkomstårene 2017 og 2018 er beskattet i Danmark.

## **Spørgers opfattelse og begrundelse**

### Ad spørgsmål 1

Spørger mener, at det første spørgsmål skal besvares med et "ja", da spørger har haft ansættelsen ved G1, siden de flyttede til Danmark, og løn af arbejde for G1, som er sket udenfor Danmarks grænser, er blevet beskattet i Norge, og der er blevet givet skattenedsættelse i den danske skat efter exemption-metoden efter den nordiske dobbeltbeskatningsaftale.

### Ad spørgsmål 2

Spørger mener, at dette spørgsmål også skal besvares med et "ja", da spørger ved udflytning fra Danmark kun vil være begrænset skattepligtig til Danmark af spørgers indtægter fra Danmark. Dette også i henhold til den nordiske dobbeltbeskatningsaftale.

### Ad spørgsmål 3

Spørger mener, at dette spørgsmål skal besvares med et "nej", da spørger formoder, at danske offentlige instanser vil have det skatteretslige krav til den løn, de udbetaler under udenlandsophold i både Norge og USA uafhængig af lønmodtagers bosted. Dette i sammenhæng med den begrænsede skattepligt nævnt ovenfor. Spørger formoder også, at det faktum, at projektlønnen er finansieret af en ikke-offentlig instans (G3-Fonden), ikke ændrer dette forhold, eller gør at ligningslovens §33 A kommer til anvendelse i dette spørgsmål.

### Ad spørgsmål 4

Spørger mener, at dette spørgsmål skal besvares med "ja", da perioden vil være over 6 måneder, og løn fra private virksomheder da holdes udenfor dansk skattepligt efter ligningsloven §33 A. Skattepligt på indkomsten vil da tilfalde landet, hvor arbejdet udføres.

### Ad spørgsmål 5

Dette spørgsmål mener spørger skal besvares med et "nej", da det i Skattestyrelsens vejledning på skat.dk står omkring fraflytteraktieavance at: "Disse regler gælder normalt kun, hvis du har været skattepligtig til Danmark af aktiegevinster i sammenlagt mindst 7 år, inden du fraflyttede, eller hvis du indtrådte i overdragerens skattemæssige stilling, da du erhvervede aktierne." Da spørger kun har været skattepligtig til Danmark af aktiegevinster siden 2016 (anpartsselskabet) og 2017 (aktiefond-investeringerne i Norge), følger det af ovennævnte, at reglen ikke kommer til anvendelse.

## **Skattestyrelsens indstilling og begrundelse**

### Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at spørgers løn udbetalt af den norske offentlige forskningsinstitution G1 fortsat ikke blive beskattet i Danmark under studieopholdet i USA (august 2019-juli 2020).

#### *Begrundelse*

Det er oplyst, at familien under studieopholdet i USA ikke vil have nogen form for bopæl eller fast ejendom i Danmark, men familien anskaffer sig en bopæl/ejendom i Norge, som spørger sammen med sin familie kortvarigt tilflytter omkring 1. juli 2019 inden studieopholdet i USA.

Skattestyrelsen lægger på den baggrund til grund, at spørgers fulde skattepligt efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, ophører ved fraflytningen fra Danmark, da spørger herefter ikke råder over bopæl i Danmark.

Det fremgår, at spørger har en 50%-stilling ved det danske universitet G2. Spørger har gennem sin stilling ansættelse i den danske stat. At stillingen finansieres af G3-Fonden ændrer ikke ved, at spørgers arbejdsgiver er G2, og at spørger som følge heraf skal anses som ansat ved den danske stat.

Det har herefter betydning, om spørger efter fraflytningen til USA kan anses for udsendt af den danske stat, og dermed fuldt skattepligtig til Danmark efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 4.

Det lægges herved til grund, at spørgers ansættelse ved G2 fortsætter efter hans fraflytning fra Danmark, men at hans faste arbejdssted ikke længere er i Danmark fra og med den 1. juli 2019.

Spørger anses under disse omstændigheder for udsendt af den danske stat og dermed fuldt skattepligtig til Danmark efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 4, fra den 1. juli 2019 og indtil hans ansættelse ved G2 ophører. Det har i den forbindelse ikke betydning, at spørgers ansættelse ved G2 ikke er en fuldtidsstilling. Skattestyrelsen henviser til SKM2013. 497. SR om en person, der var ansat på et dansk

universitet, og som færdiggjorde sit ph.d.-stipendiat i Norge. Personen blev anset for udsendt af den danske stat, og var som følge heraf fuldt skattepligtig til Danmark efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 4.

Det er herefter spørgsmålet, om Danmark kan beskatte lønnen fra G1 efter dobbeltbeskatningsoverenskomsterne med henholdsvis Norge og USA.

Det er oplyst, at spørger sammen med sin familie vil flytte til Norge i tidsrummet mellem den 15. juni og den 1. juli 2019. Familien flytter til en mindre lejebolig udenfor Oslo, som familien også lejer under opholdet i USA. Spørger vil blive fuldt skattepligtig til Norge senest den 1. juli 2019. Efter den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, artikel 19, stk. 1, kan løn og andet lignende vederlag (undtagen pensioner), der udbetales af en kontraherende stat (Norge), en af dens politiske underafdelinger, lokale myndigheder eller offentligretlige institutioner til en fysisk person for udførelse af hverv for denne stat, underafdeling, myndigheder eller institution, kun beskattes i denne stat (Norge).

Efter flytningen til Norge – og efterfølgende til USA - vil spørgeren være hjemmehørende i Norge i henhold til den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst artikel 4, stk. 2, litra a, idet han herefter kun har bolig i Norge. Norge har derfor beskatningsretten til lønnen fra G1, jf. artikel 19, stk. 1, idet spørgeren er hjemmehørende i udbetalerstaten. Dette vil også gælde under studieopholdet i USA.

Skattestyrelsen kan således bekræfte, at lønnen fra G1 ikke vil blive beskattet i Danmark.

### *Indstilling*

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med ”Ja”.

### Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at lønnen udbetalt fra G1 til spørger ikke vil være skattepligtig i Danmark, hvis spørger flytter til Norge inden studieopholdets start.

### *Begrundelse*

Det fremgår af svaret på spørgsmål 1, at spørger efter sin fraflytning vil være fuldt skattepligtig til Danmark efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 4, i forbindelse med sin færdiggørelse af ph.d.-studie i USA. Heraf følger, at spørger er skattepligtig af sin globale indkomst, herunder også af den norske del af lønnen.

Det er uden betydning for spørgsmålet om fuld skattepligt i Danmark efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 4, at spørger inden opholdet i USA flytter til Norge. Da spørger ikke forinden studieopholdets begyndelse er fast bosat i USA, vil spørger efter fast praksis blive anset for udsendt.

Som det også fremgår af svaret på spørgsmål 1, følger det imidlertid af den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, artikel 19, stk. 1, at Danmark ikke kan beskatte lønnen som udbetales af G1 efter fraflytningen fra Danmark.

På dette grundlag finder Skattestyrelsen, at lønnen udbetalt fra G1 vil være omfattet af spørgers fulde skattepligt, men som følge af bestemmelserne i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst vil den norske løn ikke kunne beskattes i Danmark.

### *Indstilling*

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med ”Nej, se dog begrundelse”.

### Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at der ikke vil ske ændringer i beskatningen af spørgers danske skat af indkomst fra det danske universitet G2 i forbindelse med ovennævnte studieophold i USA, når spørger flytter til Norge inden studieopholdet starter.

### *Begrundelse*

Spørger er i dag fuldt skattepligtig af indkomsten fra G2. Det er oplyst, at spørger sammen med sin familie vil flytte til Norge i tidsrummet mellem den 15. juni og den 1. juli 2019. Familien flytter til en mindre lejebolig udenfor Oslo, som familien også lejer under opholdet i USA. Spørger vil blive fuldt skattepligtig til Norge senest den 1. juli 2019.

Når spørger fraflytter Danmark ophører den fulde skattepligt efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1. I stedet indtræder den fulde skattepligt efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 4. Der henvises nærmere til svarene på spørgsmål 1 og 2.

Spørger vil derfor fortsat være skattepligtig til Danmark af lønnen fra G2 efter fraflytningen til Norge og siden til USA.

Det er herefter spørgsmålet, om Danmark fortsat kan beskatte lønnen fra G2 efter dobbeltbeskatningsoverenskomsterne med henholdsvis Norge og USA.

For så vidt angår det kortvarige ophold i Norge, må det lægges til grund, at spørger ikke længere udfører sit hverv i Danmark. Den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, artikel 19, stk. 2, omhandler løn eller andet lignende vederlag fra offentlige hverv, som tilfalder en modtager for hverv, som denne udfører i en anden kontraherende stat end den, hvorfra lønnen eller vederlaget betales.

Efter artikel 19, stk. 2, litra a, kan lønnen eller vederlaget imidlertid kun beskattes i den stat, hvori hvervet udføres, når modtageren er en i denne stat hjemmehørende person, og enten er statsborger i denne stat, eller ikke blev hjemmehørende i denne stat alene med de formål at udføre hvervet.

Spørger har oplyst, at han vil blive fuldt skattepligtig til Norge, når han senest den 1. juli 2019 flytter hertil, og at han fortsat er fuldt skattepligtig til Norge under sit ophold i USA.

Spørger er således både fuldt skattepligtig til Danmark og til Norge under opholdet i Norge.

Efter den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst artikel 4, stk. 2, litra a, vil spørger være hjemmehørende i Norge, da han ikke længere har bolig i Danmark, men derimod bolig i Norge, hvor han kortvarigt opholder sig med sin familie.

Da spørger både er hjemmehørende i Norge i denne periode og norsk statsborger, finder Skattestyrelsen ikke, at Danmark vil kunne beskatte indkomsten fra G2, jf. den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 19, stk. 2, når hvervet udføres i Norge.

Under studieopholdet i USA vil beskatningsretten til lønnen fra G2 tilkomme Danmark i henhold til den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst artikel 19, stk. 1, idet hvervet ikke udføres i Norge.

I relation til den dansk-amerikanske dobbeltbeskatningsoverenskomst kan Skattestyrelsen ikke på det foreliggende grundlag vurdere, om spørgeren vil blive anset for fuldt skattepligtig til USA, idet dette forhold alene afhænger af de interne amerikanske skatteregler. Skattestyrelsens indstilling bygger derfor på en formodning om, at spørgeren ikke bliver fuldt skattepligtig til USA.

Spørgeren vil som nævnt ovenfor være fuldt skattepligtig til Danmark under sit studieophold i USA, og han vil derfor også anses for hjemmehørende i Danmark efter den dansk-amerikanske dobbeltbeskatningsoverenskomst, artikel 4, stk. 1. USA vil alene have status som kildeland.

Herefter bemærker Skattestyrelsen, at anvendelsen af den dansk-amerikanske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 19 om offentligt erhverv efter bestemmelsens ordlyd forudsætter, at der skal være tale om "udøvelse af funktioner af myndigheds karakter". Det følger af artikel 19, stk. 3, at artikel 15 finder anvendelse i andre tilfælde af personligt arbejde i tjenesteforhold. Spørger arbejder for den danske stat, men færdiggørelsen af ph.d.-stipendiatet kan ikke karakteriseres som udøvelse af funktioner af myndighedskarakter.

Efter artikel 15, stk. 1, kan gage, løn og andet vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold oppebåret af en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, kun beskattes i denne stat, medmindre arbejdet udføres i den anden kontraherende stat.

Skattestyrelsen finder, at spørgerens løn fra G2 som udgangspunkt skal beskattes i Danmark, jf. artikel 15, stk. 1. USA kan dog beskatte løn for arbejde, der er udført i USA. Den danske skat af denne del af lønnen skal nedsættes med eventuel skat betalt i USA i henhold til artikel 23, stk. 3, litra a og b (creditlempelse). Hvis spørgeren ikke bliver opkrævet skat af indkomsten i USA, vil der således skulle betales dansk skat af hele lønnen fra G2.

Det forudsættes, at spørgerens ophold i USA overstiger 183 dage indenfor 12 måneder, jf. artikel 15, stk. 2.

### *Indstilling*

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "Ja".

### Spørgsmål 4

Det ønskes bekræftet, at eventuelle honorarer, der udbetales af ikke-offentlige danske, norske eller amerikanske organisationer for arbejde udført efter fraflytningen til USA, ikke vil blive beskattet i Danmark.

### *Begrundelse*

Det er oplyst, at der er mulighed for, at spørger efter sin tilflytning til USA modtager honorarer for arbejde for danske, norske og amerikanske organisationer. Spørger har oplyst, at der vil være tale om honorarer til spørger personligt.

På den baggrund lægger Skattestyrelsen til grund, at der ikke etableret et lønmodtagerforhold til de pågældende organisationer.

Ved besvarelsen lægges det endvidere til grund, at spørger er fuldt skattepligtig til og hjemmehørende i Norge under studieopholdet i USA, jf. den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst artikel 4, stk. 2, litra a.

Skattestyrelsen lægger herefter til grund, at den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, artikel 22, om andre indkomster, finder anvendelse på de pågældende honorarer.

Efter den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, artikel 22, stk.1, kan indkomst, der oppebæres af en i en kontraherende stat hjemmehørende person, uanset hvorfra de hidrører, kun beskattes i denne stat. Undtagelsen i artikel 22, stk. 2, finder ikke anvendelse, fordi der efter det oplyste ikke er tale om indkomst, der har forbindelse til en virksomhed, som spørger har med fast driftssted her i landet.

Skattestyrelsen kan derfor bekræfte, at de pågældende honorarer ikke vil blive beskattet i Danmark under opholdet i USA.

#### *Indstilling*

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 4 besvares med ”Ja”.

#### Spørgsmål 5

Vil der blive afkrævet fraflytteraktieavance for de aktier spørger har i dansk anpartsselskab (stiftet 2015) og/eller ejerandele i norske aktiefond (opsparing startede januar 2017)?

#### *Begrundelse*

Spørgsmålet omhandler, hvorvidt der skal betales fraflytterskat i relation til anparter i et dansk ApS og/eller ejerandele i norske aktiefonde i forbindelse med fraflytning den 1. juli 2019.

Spørgeren er ifølge årsopgørelsen for 2012 tilflyttet Danmark den 6. august 2012 og har i 2015 etableret et holdingselskab, hvori han ejer 100 pct. af anparterne. Derudover har spørgeren siden 2017 haft en aktieopsparing i den norske afdeling af F1-Bank. Det er ikke hensigten at afstå anparterne eller aktierne/investeringsbeviserne inden eller i forbindelse med fraflytning fra Danmark. Den samlede kursværdi af de pågældende værdipapirer er ikke oplyst.

Det fremgår af aktieavancebeskatningslovens § 38, stk. 1, at når en person fraflytter Danmark, anses aktier og anparter mv., der har været omfattet af dansk beskatning, i udgangspunktet for afstået, uanset om aktierne mv. de facto først afstås efter, at skattepligten til Danmark er ophørt. Dette gælder dog alene i relation til fysiske personer, der har været undergivet fuld skattepligt til Danmark og/eller begrænset skattepligt af aktiegevinster til Danmark i en eller flere perioder på til sammen i alt mindst 7 år inden for de seneste 10 år forud for fraflytningstidspunktet, jf. aktieavancebeskatningslovens § 38, stk. 3.

Eftersom spørgeren på fraflytningstidspunktet den 1. juli 2019 har været undergivet fuld skattepligtig til Danmark i mindre end 7 år, skal der som sagen foreligger oplyst ikke ske fraflytningsbeskatning af de omhandlede anparter og aktier/investeringsbeviser, når Spørgeren fraflytter Danmark.

Det indstilles derfor, at det stillede spørgsmål besvares med: ”Nej”

#### *Indstilling*

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 5 besvares med ”Nej”.

#### **Skatterådets afgørelse og begrundelse**

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstillinger og begrundelser.

#### **Lovgrundlag, forarbejder og praksis**

##### Spørgsmål 1 - 3

##### *Lovgrundlag*

##### Kildeskattelovens § 1, stk. 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) (....)

3) (....)

4) personer, som af den danske stat, regioner, kommuner eller andre offentlige institutioner m.v. er udsendt til tjeneste uden for riget, og som ikke er omfattet af bestemmelserne foran under nr. 1 og 2, samt de med disse personer samlevende ægtefæller og de hos dem hjemmehørende børn, der ikke er fyldt 18 år ved indkomstårets begyndelse, når de pågældende ægtefæller og børn ikke er undergivet indkomstbeskatning til fremmed stat efter reglerne for derboende personer.

(....)

#### Den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst af 23. september 1996

##### Artikel 19

###### *Offentlige hverv*

1. Løn og andet lignende vederlag (undtagen pensioner), der udbetales af en kontraherende stat, en af dens politiske underafdelinger, lokale myndigheder eller offentligretlige institutioner til en fysisk person for udførelse af hverv for denne stat, underafdeling, myndigheder eller institution, kan kun beskattes i denne stat.

2. Såfremt løn eller andet lignende vederlag, som omhandles i stykke 1, tilfalder en modtager for hverv, som denne udfører i en anden kontraherende stat end den, hvorfra lønnen eller vederlaget betales, kan lønnen eller vederlaget imidlertid kun beskattes i den stat, hvori hvervet udføres, såfremt modtageren er en i denne stat hjemmehørende person, og

- a) er statsborger i denne stat; eller
- b) ikke blev hjemmehørende i denne stat alene med det formål at udføre hvervet.

3. Bestemmelserne i artiklerne 15, 16 og 17 finder anvendelse på løn og andet lignende vederlag som udbetales for udførelse af hverv i forbindelse med erhvervsvirksomhed, som udøves af en kontraherende stat, en af dens politiske underafdelinger, lokale myndigheder eller offentligretlige institutioner.

#### Dobbeltbeskatningsaftale mellem Danmark og USA af 19. august 1999

##### Artikel 4

###### *Skattemæssigt hjemsted*

1. Medmindre andet fremgår af dette stykke, betyder i denne overenskomst udtrykket »en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat« enhver person, som i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepligtig dér på grund af hjemsted, bopæl, statsborgerskab, ledelsens sæde, registrering eller ethvert andet lignende kriterium.

a) Udtrykket »en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat« omfatter ikke en person, som er skattepligtig til denne stat udelukkende af indkomst fra kilder i denne stat eller af fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted i denne stat.

b) En juridisk person, der er oprettet i henhold til lovgivningen i en kontraherende stat, og som generelt er fritaget for beskatning i denne stat og er oprettet og opretholdt i denne stat, enten

(i) udelukkende med henblik på religiøse, velgørende, uddannelsesmæssige, videnskabelige eller andre lignende formål; eller

(ii) med henblik på at yde pension eller andre lignende ydelser til ansatte, herunder selvstændige erhvervsdrivende, i henhold til en ordning

skal ved anvendelsen af dette stykke anses for hjemmehørende i denne kontraherende stat.

c) En kvalificeret offentlig enhed skal anses for at være hjemmehørende i den kontraherende stat, i hvilken den er oprettet.

d) En indkomst, fortjeneste eller gevinst, der er oppebåret gennem en enhed, der er skattemæssigt transparent i henhold til lovgivningen i den ene af de kontraherende stater, skal anses for at være oppebåret af en person, der er hjemmehørende i en stat, i det omfang denne indkomst, fortjeneste eller gevinst efter skattelovgivningen i en sådan kontraherende stat behandles som indkomst, fortjeneste eller gevinst for en hjemmehørende person.

2. I tilfælde, hvor en fysisk person efter bestemmelserne i stykke 1 er hjemmehørende i begge de kontraherende stater, bestemmes den pågældendes status således:

a) personen skal anses for at være hjemmehørende i den stat, i hvilken han har en fast bolig til sin rådighed; såfremt en sådan person har en fast bolig til sin rådighed i begge stater, skal han anses for at være hjemmehørende i den stat, med hvilken han har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (midtpunkt for sine livsinteresser);

b) såfremt det ikke kan afgøres, i hvilken af staterne personen har midtpunktet for sine livsinteresser, eller hvis han ikke har en fast bolig til sin rådighed i nogen af staterne, skal han anses for at være hjemmehørende i den stat, i hvilken han sædvanligvis har ophold;

c) såfremt personen sædvanligvis har ophold i begge stater, eller hvis han ikke sædvanligvis har ophold i nogen af dem, skal han anses for at være hjemmehørende i den stat, i hvilken han er statsborger;

d) såfremt personen er statsborger i begge stater eller ikke er statsborger i nogen af dem, skal de kompetente myndigheder i de kontraherende stater søge at afgøre spørgsmålet ved gensidig aftale.

3. I tilfælde, hvor en ikke-fysisk person efter bestemmelserne i stykke 1 er hjemmehørende i begge de kontraherende stater, skal de kompetente myndigheder i de kontraherende stater ved gensidig aftale søge at afgøre spørgsmålet og bestemme, hvorledes overenskomsten skal finde anvendelse på en sådan person.

4. En statsborger i De Forenede Stater eller en udlænding, der retmæssigt har fået tilladelse til fast bopæl i De Forenede Stater, er hjemmehørende i De Forenede Stater, men kun såfremt en sådan person har en betydelig tilstedeværelse, en fast bolig eller sædvanligvis har ophold i De Forenede Stater.

## Artikel 15

### *Personligt arbejde i tjenesteforhold*

1. Såfremt bestemmelserne i artikel 16 (Bestyrelsesmedlemmer), artikel 18 (Pensioner, social sikring, livrenter, underholdsbidrag og bidrag til børn) og artikel 19 (Offentligt hverv) ikke medfører andet, kan gage, løn og andet vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold oppebåret af en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, kun beskattes i denne stat, medmindre arbejdet udføres i den anden kontraherende stat. Er arbejdet udført dér, kan vederlag, som oppebæres herfor, beskattes i denne anden stat.

2. Uanset bestemmelserne i stykke 1 kan vederlag, som en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, oppebærer for personligt arbejde udført i den anden kontraherende stat, kun beskattes i den førstnævnte stat, såfremt:

- a) modtageren opholder sig i den anden stat i en eller flere perioder, der tilsammen ikke overstiger 183 dage inden for en tolv måneders periode, der begynder eller slutter i det pågældende skatteår; og
- b) vederlaget betales af eller for en arbejdsgiver, der ikke er hjemmehørende i den anden stat; og
- c) vederlaget ikke udredes af et fast driftssted eller fast sted, som arbejdsgiveren har i den anden stat.

3. (...)

### Artikel 19

#### *Offentligt hverv*

1. Uanset bestemmelserne i artikel 14 (Frit erhverv), artikel 15 (Personligt arbejde i tjenesteforhold), artikel 16 (Bestyrelses honorarer) og artikel 17 (Kunstnere og sportsfolk) skal følgende gælde:

- a) gage, løn og lignende vederlag, bortset fra pensioner, der udbetales af offentlige midler i en kontraherende stat eller en af dens politiske underafdelinger eller lokale myndigheder til en fysisk person for udførelse af hverv for denne stat, underafdeling eller myndighed under udøvelse af funktioner af myndighedskarakter, kan, medmindre andet fremgår af bestemmelserne i litra b), kun beskattes i denne stat;
- b) et sådant vederlag kan dog kun beskattes i den anden kontraherende stat, såfremt hvervet er udført i denne stat, og den pågældende er en i denne stat hjemmehørende fysisk person, som
  - (i) er statsborger i denne stat; eller
  - (ii) ikke blev hjemmehørende i denne stat alene med det formål at udføre hvervet.

2.

- a) Enhver pension, som udbetales af offentlige midler i en kontraherende stat, en af dens politiske underafdelinger eller lokale myndigheder til en fysisk person for udførelse af hverv for denne stat, underafdeling eller myndighed under udøvelse af funktioner af myndighedskarakter (bortset fra udbetalinger som omhandlet i artikel 18, stykke 2 (Pensioner, social sikringer, livrenter, underholdsbidrag og bidrag til børn)) kan, medmindre andet fremgår af bestemmelserne i litra b), kun beskattes i denne stat;
- b) en sådan pension kan dog kun beskattes i den anden kontraherende stat, hvis modtageren er en fysisk person, der er hjemmehørende eller statsborger i denne stat.

3. Bestemmelserne i artikel 15 (Personligt arbejde i tjenesteforhold), artikel 16 (Bestyrelses honorarer), artikel 17 (Kunstnere og sportsfolk) og artikel 18 (Pensioner, social sikring, livrenter, underholdsbidrag og bidrag til børn) skal finde anvendelse på vederlag og pensioner, der udbetales for udførelse af hverv i forbindelse med erhvervsvirksomhed, der drives af en kontraherende stat, en af dens politiske underafdelinger eller lokale myndigheder.

### Protokol af 2. maj 2006 til Dobbeltbeskatningsaftale mellem Danmark og USA

#### Artikel III

Overenskomstens artikel 19, stykke 2, litra b, (Offentligt hverv) ændres ved, at ordene ”hjemmehørende eller statsborger” ophæves og erstattes af ”hjemmehørende og statsborger”.

### *Praksis*

#### Den juridiske vejledning 2019-1, afsnit C. F. 1.5

##### Regel

Fuld skattepligt påhviler personer, som af den danske stat, regioner, kommuner eller andre offentlige institutioner er udsendt til tjeneste uden for riget, samt de med disse personer samlevende ægtefæller og de hos dem hjemmeboende børn, der ikke er fyldt 18 år ved indkomstårets begyndelse, når de pågældende ægtefæller og børn ikke er undergivet indkomstbeskatning til fremmed stat efter reglerne for derboende personer. Reglen gælder for de pågældende udsendte personer, der ikke i forvejen er fuldt skattepligtige til Danmark som følge af bolig eller ophold her i landet.

##### Anvendelsesområde

Reglen medfører skattepligt for en række personer, der ellers ofte ikke ville være omfattet af skattepligt i hverken Danmark eller bopælslandet.

Reglen finder anvendelse for både danske og udenlandske statsborgere, der udsendes til tjeneste uden for riget af den danske stat mv., og disse personer vil være fuldt skattepligtige til Danmark, selv om de i forbindelse med deres udstationering fx har afstået deres danske bopæl.

Beskatningen af ægtefælle og hjemmeboende børn forudsætter, at de ikke er undergivet indkomstbeskatning efter bopælslandets regler for derboende personer.

##### Diplomatiske og konsulære repræsentationer

(....)

##### Udsendt af den danske stat

KSL § 1, stk. 1, nr. 4, sigter i første række på sådanne personer, der i kraft af de folkeretlige immunitetsregler ikke er underkastet beskatning i opholdsstaten.

Bestemmelsen omfatter imidlertid efter sin ordlyd en større kreds af personer, herunder personer, der er udsendt af den danske stat, regioner, kommuner eller andre offentlige institutioner, der i deres tjeneste ikke nyder skattefrihed i opholdslandet.

Det er ikke en betingelse for reglens anvendelse, at den udsendte er tjenestemandsansat.

Skattepligten efter KSL § 1, stk. 1, nr. 4, omfatter fx personer i følgende ansættelsesforhold:

- Danida-udsendte
- Eksportstipendiater udsendt af Erhvervsministeriet (Erhvervsfremmestyrelsen)
- Personer tjenestegørende ved den militære enhed på Cypern, selvom enheden kommandomæssigt ikke stod under Danmark
- Ph.d.-studerende udsendt af danske uddannelsesinstitutioner
- FN-observatør udsendt af forsvarsministeriet
- Ansatte i foreningen Midtjyllands EU-kontor
- Danmarks Radio (DR).

##### *Eksempel*

En universitetsansat forsker med bopæl i Danmark blev udstationeret i Storbritannien, hvortil han og familien flyttede. Han var aflønnet af universitetet i Danmark og boligen blev udlejet midlertidigt. Han blev fortsat anset for fuldt skattepligtig efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1. Spørgsmålet i sagen var, om han var skattepligtig til Danmark af sin indtægt fra universitetet efter artikel 19 i DBO'en mellem Danmark og Storbritannien, eller om Storbritannien havde beskatningsretten efter DBO'ens artikel 15. Afgørende for sagens udfald var, om den løn, som det danske universitet udbetalte til forskeren, var udbetalt af "staten". Efter en gennemgang af lovgrundlaget for universiteterne, af KSL § 1, stk. 1, nr. 4, og SKM2014. 160. ØLR fandt Vestre Landsret efter en samlet vurdering, at der ved vedtagelsen af universitetsloven i 2003 ikke skete en ændring af, at universiteterne skal anses som en statsinstitution i DBO'ens forstand. Forskerens løn var derfor skattepligtig til Danmark i henhold til artikel 19. Se SKM2017. 471. VLR.

#### Personer, der før ansættelsen var bosiddende i opholdslandet

Personer, der allerede ved ansættelsesforholdets begyndelse er bosiddende i udlandet, og som lokalt fx opnår ansættelse med kontorarbejde på den danske ambassade i bopælslandet, bliver ikke skattepligtige efter KSL § 1, stk. 1, nr. 4, fordi de pågældende ikke kan anses for udsendte.

#### *Eksempel*

En lektor blev ikke anset for skattepligtig af persontilskud på 162.835 kr. årligt, som hun modtog fra videnskabsministeriet under Lektoratsordningen i forbindelse med ansættelse på et udenlandsk universitet. Hun kunne ikke anses for udsendt af den danske stat og var dermed ikke fuldt skattepligtig i Danmark efter KSL § 1, stk. 1, nr. 4. Det blev også lagt til grund, at hendes fulde skattepligt efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1, var ophørt. Se SKM2006. 713. SR.

Personer, der med ansættelsen skifter fra et opholdsland til et andet

KSL § 1, stk. 1, nr. 4, gælder for personer, der ikke allerede opholder sig i opholdslandet. Personer, der har bopæl i udlandet, og som af den danske stat mv. udsendes til tjeneste i et andet land end bopælslandet, anses for udsendt og bliver således omfattet af skattepligten.

#### *Afgørelser*

#### SKM2013. 497. SR

Skatterådet kunne bekræfte, at Norge har beskatningsretten til A's indkomst fra B Universitet i 2012. A var fuldt skattepligtig efter KSL § 1, stk. 1, nr. 4, men var samtidig fuldt skattepligtig i Norge. Omstændighederne i indkomståret 2012 er fortsat, at A har bolig til rådighed i Norge og ikke i Danmark. Det kan derfor lægges til grund, at A må anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i Norge i indkomståret 2012, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4, stk. 2, litra a.

Det skal afgøres efter dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 19 (refereret ovenfor under *Lovgrundlag*), hvilket af de to lande, der har beskatningsretten til A's indkomst.

Af artikel 19, stk. 1, fremgår, at det som udgangspunkt kun er den udbetalende stat, det vil i dette tilfælde sige Danmark, der har beskatningsretten til den pågældende indkomst.

Men af art. 19, stk. 2 følger, at indkomsten kun kan beskattes i Norge, hvis indkomsten tilfalder A for hverv, som A udfører i Norge, hvis A er hjemmehørende i Norge og ikke blev hjemmehørende i Norge alene med det formål at udføre hvervet. Undtagelsen omfatter bl.a. ph.d.-studerende udsendt til udenlandske uddannelsesinstitutioner.

Indkomsten fra B Universitet tilfalder A for hverv, som A udfører i Norge.

A er hjemmehørende i Norge, som anført ovenfor.

A har oplyst, at det ikke var en forudsætning for gennemførelsen af hendes phd-studium, at hun rejste til Norge, og gæsteforskeropholdet her fremgik ikke af hendes oprindelige phd-plan. Hun havde allerede i 2008 gennemført et fyldestgørende gæsteforskerophold på D Universitet i Danmark. Den eneste årsag til, at hun flyttede til Norge, var, at hendes mand fik en stilling i en norsk virksomhed. SKAT finder det på denne baggrund godtgjort, at A ikke blev hjemmehørende i Norge alene med det formål at udføre sit hverv for B Universitet.

Dermed er samtlige betingelser i artikel 19, stk. 2, opfyldt. Derfor, kunne A's indkomst fra B Universitet i indkomståret 2012 kun beskattes i Norge.

#### SKM2011. 698. SR

Skatterådet kan ikke bekræfte, at opgivelsen af spørgers bopæl i Danmark og flytning til USA vil medføre ophør af fuld skattepligt i Danmark, hvis flytningen skyldes et 1-årigt forskningsophold i USA, hvor spørger aflønnes af private danske fonde, men hvor lønmidlerne administreres og udbetales via en forskningskonto ved (...)hospital, gennem en ansættelse som fondslønnet klinisk assistent (speciallæge) ved den (...) med tjeneste i USA.

Skatterådet kan tilsvarende ikke bekræfte, at der i den beskrevne situation i stedet vil kunne opnås skattenedsættelse efter ligningslovens § 33A.

Skatterådet kan derimod bekræfte, at opgivelsen af spørgers bopæl i Danmark og flytning til USA vil medføre ophør af fuld skattepligt i Danmark, hvor spørger aflønnes af private danske fonde, men hvor lønmidlerne administreres og udbetales via en forskningskonto ved værtsinstitutionen i USA.

#### SKM2011. 713. SR

Skatterådet finder, at personen A er fuldt skattepligtig til Danmark, da hun anses for udsendt til tjeneste af en offentlig institution, jf. kildeskattelovens § 1, nr. 4. Skatterådet lægger vægt på, at A indgik aftale med og blev aflønnet fra B Universitet i Danmark under sit forskningsophold på universitetet i C-land. Skatterådet kan ikke bekræfte, at A kan anvende ligningslovens § 33 A vedrørende lønindkomst fra B Universitet optjent under sit udlandsophold. A er under udlandsopholdet omfattet af AC-overenskomsten, bilag 5 (kollektiv aftale). Bilag 5 indeholder ikke oplysning om, at lønnen er fastsat under hensyn til lempelse efter ligningslovens § 33 A, stk. 1, jf. stk. 2. Skatterådet afviste at besvare et spørgsmål, om A og dennes ægtefælle bliver beskattet i C-land, af fast ejendom beliggende i Danmark.

#### *Praksis*

#### Den juridiske vejledning 2019-1, afsnit Gennemgang af DBO'en (USA)

(...)

#### Artikel 21: Andre indkomster

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit C. F. 8.2.2.21 om OECD's modeloverenskomst artikel 21.

(...)

#### Den juridiske vejledning 2019-1, afsnit C. F. 8.2.2.21.2 - Beskatningsretten til andre indkomster

Kun det land, hvor modtageren af en indkomst, der er omfattet af modeloverenskomstens artikel 21 er hjemmehørende, kan beskatte indkomsten. Se modeloverenskomstens artikel 21, stk. 1.

Bopælslandet har altså beskatningsretten alene, og det andet land må ikke beskatte sådan indkomst. Dette har navnlig betydning, når en person er fuldt skattepligtig i begge lande efter deres interne regler (dobbeltdomicileret). Se modeloverenskomstens artikel 4 og afsnit C. F. 8.2.2.4.1.2 og C. F. 8.2.2.4.2.2 om dobbeltdomicil for henholdsvis fysiske og juridiske personer.

Det land (kildelandet), hvor personen ikke anses for hjemmehørende efter modeloverenskomstens artikel 4, må ikke beskatte indkomsten. Det gælder både for indkomst, der hidrører fra dette land, og indkomst, der hidrører fra et tredjeland.

(....)

#### Spørgsmål 4

##### *Lovgrundlag*

#### Den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst af 23. september 1996

#### Artikel 4

##### *Skattemæssigt hjemsted*

1. Ved anvendelsen af denne overenskomst 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, og omfatter også denne stat, dens politiske underafdelinger, lokale myndigheder og offentlige institutioner. Udtrykket

- a) omfatter ikke en person, hvis skattepligt i denne stat er begrænset til indkomst fra kilder i denne stat eller der beroende formue, og
- b) omfatter personsammenslutning og dødsbo alene i det omfang deres indkomst henholdsvis formue beskattes i denne stat på tilsvarende måde som indkomst, som oppebæres, henholdsvis formue, som ejes, af en person, der er hjemmehørende der.

2. Såfremt en fysisk person efter bestemmelserne i stykke 1 er hjemmehørende i flere kontraherende stater, bestemmes hans status efter følgende regler:

- a) han skal anses for kun at være hjemmehørende i den stat, i hvilken han har en fast bolig til sin rådighed; hvis han har en fast bolig til sin rådighed i flere stater, skal han anses for kun at være hjemmehørende i den stat, med hvilken han har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (midtpunkt for sine livsinteresser);
- b) hvis det ikke kan afgøres, i hvilken stat han har midtpunkt for sine livsinteresser, eller hvis han ikke har en fast bolig til sin rådighed i nogen af staterne, skal han anses for kun at være hjemmehørende i den stat, i hvilken han sædvanligvis har ophold;
- c) hvis han sædvanligvis har ophold i flere stater, eller hvis han ikke har sådant ophold i nogen af dem, skal han anses for kun at være hjemmehørende i den stat, i hvilken han er statsborger;
- d) er han statsborger i flere stater, eller er han ikke statsborger i nogen af dem, skal de kompetente myndigheder i de pågældende kontraherende stater afgøre spørgsmålet ved gensidig aftale.

3. Såfremt en ikke-fysisk person efter bestemmelserne i stykke 1 er hjemmehørende i flere kontraherende stater, skal personen anses for kun at være hjemmehørende i den stat, i hvilken dens virkelige ledelse har sit sæde.

#### Artikel 22

## *Andre indkomster*

1. Indkomst, der oppebæres af en i en kontraherende stat hjemmehørende person, og som ikke er behandlet i de foranstående artikler i denne overenskomst, kan, uanset hvorfra de hidrører, kun beskattes i denne stat.

2. Bestemmelserne i stykke 1 skal ikke finde anvendelse, såfremt erhververen af indkomsten er hjemmehørende i en kontraherende stat og har et fast driftssted eller et fast sted i en anden kontraherende stat, og den rettighed eller ejendom, hvorfra indkomsten hidrører, har direkte forbindelse med den virksomhed, som drives fra det faste driftssted, henholdsvis det frie erhverv, som udøves fra det faste sted. I sådanne tilfælde skal bestemmelserne i artikel 7, henholdsvis artikel 14, finde anvendelse. I tilfælde, hvor der til et fast driftssted eller et fast sted hører en fast ejendom beskattes indkomst af sådan ejendom dog i overensstemmelse med bestemmelserne i artikel 6, stykke 1, 2 og 4.

## Spørgsmål 5

### *Lovgrundlag*

#### Aktieavancebeskatningslovens § 38

Stk. 1 Gevinst og tab på aktier omfattet af reglerne i denne lov 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. dog stk. 2 og 3. Gevinst og tab på aktier, som ved en afståelse 3 år eller mere efter erhvervelsen omfattes af § 44, men som på tidspunktet for skattepligtens ophør har været ejet i mindre end 3 år, betragtes dog ikke som realiseret efter 1. pkt. Når en person efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst indgået mellem Danmark og en fremmed stat, Færøerne eller Grønland bliver hjemmehørende uden for Danmark, sidestilles dette ved anvendelse af reglerne i 1. pkt., stk. 2-5, og §§ 39-39 B med ophør af skattepligt.

(....)

Stk. 3. Reglerne i stk. 1 gælder kun for personer, der har været skattepligtige efter kildeskattelovens § 1 eller § 2 af aktiegevinster i en eller flere perioder på i alt mindst 7 år inden for de seneste 10 år før skattepligtsophøret. Reglerne i stk. 1 gælder dog også, hvis aktierne er erhvervet fra den skattepligtiges ægtefælle og denne opfylder betingelserne i 1. pkt. Endvidere gælder reglerne for personer, der ved erhvervelse af aktier efter §§ 34, 35 og 35 A er indtrådt i overdragerens skattemæssige stilling, og for aktier, der er erhvervet ved en skattefri virksomhedsomdannelse, hvor den personligt ejede virksomhed er erhvervet ved succession, for andele i et medarbejderinvesteringsselskab, hvor der ved indbetalingen er givet bortseelsesret, jf. ligningslovens § 7 N, samt for aktier, der er erhvervet efter ligningslovens § 7 P, aktier, der er erhvervet ved udnyttelse af en købe- eller tegningsret til aktier omfattet af ligningslovens § 7 P, og personens øvrige aktier i det selskab, hvori der er erhvervet aktier efter ligningslovens § 7 P. Betingelserne i 1. pkt. gælder ikke for personer, der efter § 39 B har fået nedsat handelsværdien for aktier, der på tilflytningstidspunktet fortsat indgik på den beholdningsoversigt, der er nævnt i § 39 A, stk. 1.

### *Praksis*

#### Den juridiske vejledning 2019-1, afsnit C. B. 2.14.2.3 Hvem er omfattet af reglerne om fraflytterskat i ABL?

(. ...)

Det er kun fysiske personer, som er omfattet af reglerne om fraflytterskat i aktieavancebeskatningsloven.

Det er som hovedregel en betingelse for indtræden af skattepligt efter ABL § 38, at personen har været skattepligtig til Danmark af aktiegevinster efter KSL §§ 1 eller 2, stk. 1, nr. 4, i en eller flere perioder på i alt 7 år inden for de seneste 10 år før tidspunktet for indtræden af skattepligt. Se ABL § 38, stk. 3.

Hvis en person inden for de seneste 10 år, i en periode har været fuldt skattepligtig og i en anden periode har været begrænset skattepligtig af en erhvervsvirksomhed med fast driftssted, hvori aktierne er indgået, skal disse to perioder lægges sammen ved afgørelsen af, om aktionæren har været skattepligtig i mindst 7 år.

Betingelsen om skattepligt i 7 år ud af de seneste 10 år anses for opfyldt i følgende tilfælde:

- a) Når aktierne er erhvervet fra ægtefællen, og ægtefællen opfylder betingelsen om at have været skattepligtig til Danmark i mindst 7 år ud af de seneste 10 år. Se ABL § 38, stk. 3, 2. pkt.
- b) Når aktionæren er indtrådt i overdragerens skattemæssige stilling i henhold til ABL §§ 34, 35 eller 35 A. Se ABL § 38, stk. 3, 3. pkt.
- c) Når aktierne er erhvervet ved en skattefri virksomhedsomdannelse, hvor den personligt ejede virksomhed er erhvervet ved succession. Se ABL § 38, stk. 3, 3. pkt.
- d) Når der er tale om andele i et medarbejderinvesteringsselskab, hvor der ved indbetalingen er opnået bortseelsesret, jf. LL § 7 N. Se ABL § 38, stk. 3, 3. pkt.
- e) Når der er tale om aktier, der er erhvervet efter LL § 7 P, aktier der er erhvervet ved udnyttelse af en købe- eller tegningsret til aktier omfattet af LL § 7 P, og personens øvrige aktier i det selskab, hvori der er erhvervet aktier efter ligningslovens § 7 P. Se ABL § 38, stk. 3, 3. pkt.

Ad b. og c.

I disse situationer skal aktierne beskattes, når skattepligten ophører, uanset at aktionæren ikke har været skattepligtig til Danmark i mindst 7 år inden for de seneste 10 år.

Ad d.

Andele i et medarbejderinvesteringsselskab, hvor der ved indbetalingen er opnået bortseelsesret, jf. LL § 7 N, skal beskattes ved fraflytningen, uanset ejertid. Se ABL § 38, stk. 3, 3. pkt.

Denne ændring blev indført ved lov nr. 1286 af 9. december 2014.

Ændring havde virkning fra dagen efter bekendtgørelse i Lovtidende.

Ad e.

For aktier erhvervet efter LL § 7 P, aktier erhvervet ved udnyttelse af købe- og tegningsretter omfattet af LL § 7 P og eventuelle øvrige aktier, som personen har i samme selskab, hvori der er erhvervet aktier efter LL § 7 P, skal beskattes uanset ejertid.

Denne ændring blev indført ved lov nr. 430 af 18. maj 2016.

Ændringen har virkning for aftaler om tildeling af aktier og købe- og tegningsretter, der indgås den 1. juli 2016 eller senere.

Betingelsen om skattepligt i en eller flere perioder på i alt mindst 7 år inden for de seneste 10 år før fraflytningen, gælder ikke for personer, der tidligere er flyttet fra Danmark og ved tilbageflytningen til Danmark stadig ejede fraflytterbeskattede aktier, hvor indgangsværdien for aktierne blev nedsat ved tilba-

geflytningen til Danmark, fordi der på tilbageflytningstidspunktet stadig resterer en henstandssaldo. Se ABL § 38, stk. 3, 4. pkt. (....)