

Udskriftsdato: 18. december 2025

AFG nr 9453 af 23/03/2021 (Gældende)

Skattemæssigt hjemsted - Beskatning af aktier med ret til merafkast ved tilflytning til Danmark

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 20-1114200

Skattemæssigt hjemsted - Beskatning af aktier med ret til merafkast ved tilflytning til Danmark

Skatterådet kunne bekræfte, at spørger kunne anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i X-land, da han havde sædvanligt ophold der.

Skatterådet kunne bekræfte, at hvis spørger på sigt måtte beslutte at opgive bopælen i X-land, hvorved han ikke længere ville være dobbeltdomicileret, skulle der foretages en indgangsværdi af hans kapitalandele i investeringsfonde og at denne indgangsværdi også omfattede optjent carried interests. Se dog indstilling og begrundelse.

Skatterådet kunne bekræfte, at det kun var carried interests, der oversteg værdien ved tilflytningen, der skulle beskattes efter ligningslovens § 16 I.

Skatterådsmøde 23. marts 2021 - SKM2021. 296. SR

Afgørelsen er offentliggjort i en forkortet og redigeret version.

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at spørger vil kunne anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i X-land?
2. Kan Skatterådet bekræfte, at hvis spørger på sigt måtte beslutte at opgive bopælen i X-land, hvorved han ikke længere vil være dobbeltdomicileret, skal der foretages en indgangsværdi af hans kapitalandele i investeringsfondene, og at denne indgangsværdi også omfatter optjent carried interests?
3. Hvis Skatterådet besvarer spørgsmål 2 bekræftende, kan Skatterådet så bekræfte, at det kun er carried interests, der overstiger værdien ved tilflytningen, der beskattes efter ligningslovens § 16 I?

Svar

1. Ja
2. Ja, se dog indstilling og begrundelse
3. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger har i mange år været bosiddende i X-land. Han er statsborger i både Danmark og X-land.

Spørger har børn i X-land. En datter har haft ønske om at gå i en dansk skole.

I X-land er spørger involveret i en række kapitalfonde, hvor han har foretaget investeringer, og han har som følge af sin arbejdsindsats også ret til et merafkast i forhold til investeringen, såkaldt carried interests. Per 30. juni 2020 havde han således samlede investeringer på over xx. og et akkumuleret afkast (carried interest) på ca. xx. -Det akkumulerede afkast vil blive udbetalt, når de underliggende aktier realiseres. Afkastet og værdien af aktierne kan derfor i sagens natur blive både højere og lavere end værdien ultimo juni 2020. Skatterådet kan ved besvarelsen lægge til grund, at forholdet er sammenligneligt med forholdet i SKM2016. 535. SR, hvoraf det fremgik, at der skulle ske en værdiansættelse af aktierne ved tilflytning.

Spørger overvejer spørger at erhverve en helårsbolig i Y Kommune eller en nærliggende kommune for at være i nærheden af sin datter, der skal gå i skole i Danmark. Han vil herefter i videst muligt omfang forsøge at opholde sig i Danmark i forlængede weekender.

Spørger tilstræber at være i Danmark mellem omkring 120 og 150 dage om året. Resten af tiden vil han fortrinsvis opholde sig i X-land. Det kan dog ikke udelukkes, at han vil opholde sig kortvarigt i andre lande i ferieøjemed. I de perioder, hvor spørger er i X-land, vil datteren bo hos anden familie.

Spørger opretholder sin primære bolig i X-land. Huset har en værdi på omkring x mio. Desuden har spørger delvist ejerskab af et sommer-/fritidshus i Danmark. Værdien af denne andel er ca. x-tusind kr.

Med den økonomiske aktivitet i X-land vil spørger uundgåeligt arbejde, mens han opholder sig i Danmark. Dette arbejde vil foregå via internettet, herunder telefonmøder, virtuelle møder, m.v. En betydelig tilstedeværelse i X-land vil derfor fortsat være nødvendig.

Det kan lægges til grund, at der indtræder fuld skattepligt til Danmark efter kildeskattelovens § 1, idet spørger vil tage ophold i Danmark efter bopælsregistreringen. Det skyldes, at han vil udføre arbejde under opholdet, som overstiger kortvarige telefonopkald eller mailkorrespondance.

Der vil blive indhentet en attestation fra skattemyndighederne i X-land-, der bekræfter, at spørger er skattemæssigt hjemmehørende i X-land.

Supplerende oplysninger af 10. november 2020

Ansættelsesforhold. Spørger besidder i dag en position i et investeringsselskab.

Personlige relationer til Danmark

Spørger - har boet over 30 år i Danmark.

Spørger har en datter, der opholder sig midlertidigt i Danmark samt andre slægtninge.

Spørger har gennem de sidste x år tilbragt ca. 2-3 uger om året i Danmark på ferie.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Dobbeltdomicil

Det fremgår af artikel 4, stk.2 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og X-land:

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

- 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);
- 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; "

Stærkeste personlige og økonomiske interesser

Om kriterie a) fremgår følgende af Juridisk Vejledning, afsnit C. F. 8.2.2.4.1.2:

"En fysisk person med dobbeltdomicil, der har en fast bolig til rådighed i begge lande, anses i modeloverenskomstens forstand for hjemmehørende i det land, hvor han eller hun har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser. Dette kaldes også centrum for livsinteresser.

I den forbindelse lægges der vægt på:

- hvor personen har sin familie (og øvrige sociale tilknytning)
- hvor personen har sin politiske, kulturelle tilknytning eller andre aktiviteter
- hvor personen har sit forretningssted, det sted hvorfra personen administrerer sine aktiviteter osv.

Omstændighederne skal bedømmes ud fra en helhed. Den omstændighed, at personen bibeholder sin bolig i det land, hvor han altid har boet, hvor han har arbejdet, og hvor han har sin familie og ejendele, kan sammen med andre elementer skabe en formodning for, at han har bevaret midtpunkt for sine livsinteresser i dette land."

Det fremgår i pkt. 15 i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst:

"Hvis den fysiske person har en fast bolig i begge kontraherende stater, er det nødvendigt at se på de faktiske forhold for at fastslå, med hvilken af de to stater vedkommende har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser. Der skal således tages hensyn til vedkommendes familie og sociale forhold, vedkommendes beskæftigelse, vedkommendes politiske, kulturelle eller andre aktiviteter, vedkommendes forretningssted, det sted, hvorfra vedkommende administrerer sine aktiver osv. Omstændighederne skal bedømmes som et hele, men det er ikke desto mindre åbenbart, at overvejelser med udgangspunkt i den fysiske persons egne handlinger skal ofres særlig opmærksomhed. Hvis en person, som har en bolig i en stat, etablerer en anden bolig i den anden stat og bibeholder den første bolig, kan det faktisk, at vedkommende bibeholder den første bolig i de omgivelser, hvor vedkommende altid har boet, hvor vedkommende har arbejdet, og hvor vedkommende har sin familie og ejendele, sammen med andre elementer bidrage til at vise, at vedkommende har bevaret centrum for sine livsinteresser i den første stat."

En række bindende svar og domme har taget stilling til skattemæssigt hjemsted.

SKM2018. 564. SR

En person boede i Storbritannien, men arbejdede i Danmark som direktør. Han ville leje en lejlighed i Danmark og ville i den forbindelse blive fuldt skattepligtig her til landet. Familien ville fortsat bo i boligen i Storbritannien, og personen ville opholde sig i Storbritannien det meste af tiden. Personen havde efter det oplyste alene sit hus i Storbritannien, men ingen indtægtsgivende aktivitet herfra.

Personens personlige interesser talte for, at spørger skulle anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i Storbritannien. De økonomiske interesser talte derimod for, at spørger skulle anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i Danmark, hvor han er ansat som direktør. Lønnen for varetagelse af dette arbejde udgjorde personens primære indtægt.

Skatterådet fandt derfor, at det ikke kunne afgøres, i hvilken af staterne personen havde midtpunkt for sine livsinteresser. Skatterådet kunne således ikke bekræfte, at personen under de beskrevne vilkår fortsat ville blive anset for at være hjemmehørende i Storbritannien på grund af midtpunktet for sine livsinteresser. Personen skulle derfor anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor han sædvanligvis havde ophold, hvilket var Storbritannien.

SKM2007. 135. ØLD

Hvis den fysiske person har en fast bolig i begge kontraherende stater, er det nødvendigt at se på de faktiske forhold for at fastslå, med hvilken af de to stater vedkommende har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser. Der skal således tages hensyn til vedkommendes familie og sociale forhold, vedkommendes beskæftigelse, vedkommendes politiske, kulturelle eller andre aktiviteter, vedkommendes forretningssted, det sted, hvorfra vedkommende administrerer sine aktiver osv. Omstændighederne skal bedømmes som et hele, men det er ikke desto mindre åbenbart, at overvejelser med udgangspunkt i den

fysiske persons egne handlinger skal ofres særlig opmærksomhed. Hvis en person, som har en bolig i en stat, etablerer en anden bolig i den anden stat og bibeholder den første bolig, kan det faktisk, at vedkommende bibeholder den første bolig i de omgivelser, hvor vedkommende altid har boet, hvor vedkommende har arbejdet, og hvor vedkommende har sin familie og ejendele, sammen med andre elementer bidrage til at vise, at vedkommende har bevaret centrum for sine livsinteresser i den første stat.

Landsskatteretten udtalte følgende:

"Det er over for Landsskatteretten godtgjort, at klageren i 1997 og 1998 havde stærke personlige og økonomiske forbindelser til Sverige. Det er imidlertid ikke godtgjort, at hans personlige og økonomiske forbindelse til Sverige var stærkere end hans personlige og økonomiske forbindelse til Danmark. Der er herved særlig henset til, at klageren i 1997 og 1998 oppebar størstedelen af sin indtægt i Danmark, til at klageren havde sommerhus i Danmark, og til at klageren i hele 1997 såvel som i hele 1998 delte bolig med CC, der er indrejst til Danmark ved udgangen af 1996, og som efter det oplyste var klagerens elskerinde. Det kan under disse særlige omstændigheder ikke tillægges afgørende betydning, at klageren i 1997 alene var ansat på en 2-årig prøvekontrakt ved G1 hospital. Det må derimod under henvisning til det oplyste om klagerens samliv med CC og om, at klageren var ansat i en fuldtidsstilling ved G1 hospital, antages at klageren i 1997 og 1998 sædvanligvis har haft ophold i Danmark.

Klageren var herefter i 1997 og 1998 hjemmehørende i Danmark i henhold til overenskomstens artikel 4, stk. 2. De i protokol af 23. januar 1990 til overenskomsten af 12. september 1989 vedtagne særlige regler for grænsegængere kan derfor ikke medføre, at klagerens indkomster af arbejde, der i 1997 og 1998 er udført i Danmark, kun beskattes i Sverige."

Østre Landsret stadfæstede Landsskatterettens kendelse med den af Landsskatteretten anførte begrundelse.

Sædvanligt ophold

Om kriterie b) fremgår følgende af Juridisk Vejledning:

"Hvis det ikke efter regel nr. 1 kan afgøres, hvor den pågældende skal anses for at høre hjemme i forhold til DBO'en, er det relevant at optælle opholdsdage over en længere periode, eventuelt antal overnatninger i de relevante lande. Hvis det ud fra dette opholdsmønster kan udledes, at den pågældende overvejende har ophold i det ene land, anses denne for hjemmehørende i det pågældende land."

SKM2016. 496. SR tager stilling til en situation, hvor antallet af dage var afgørende.

Det fremgik af det oplyste, at spørger vil fortsætte med at have sit overvejende ophold og arbejde i Italien.

"På grund af spørgers stilling som administrerende direktør forventes spørger ikke at opholde sig i Danmark i mere end 150 dage om året. Det vil forventeligt fortrinsvis være i weekends fra fredag til søndag (dog ikke hver weekend) og derudover ca. en uge pr. måned i gennemsnit over året, hvor det er arbejdsmæssigt muligt.

I børnenes skoleferier forventes spørgers hustru og børnene at opholde sig i Italien eller i familiens bolig i A-land. I disse perioder vil spørger således ikke opholde sig i Danmark. I sagens natur vil spørger ikke opholde sig i Danmark i længere perioder ad gangen og aldrig 3 måneder ad gangen.

Spørger er administrerende direktør og medejer af en stor koncern, og spørger har således ikke en fast og sædvanlig arbejdsdag.

Spørgers arbejde udføres normalt og sædvanligvis i Italien, men spørger kan i sin funktion som administrerende direktør blive nødt til at arbejde under sit ophold i Danmark. Spørger kan i sagens natur som administrerende direktør og medejer af C-koncernen ikke undlade at tage arbejdsrelaterede opkald, blot fordi disse foretages i weekenden eller lignende.

Hovedformålet med spørgers ophold er alene at besøge sin ægtefælle og sine børn, og spørger har ikke nogen erhvervsmæssig tilknytning til Danmark og vil ikke rejse til Danmark for at udføre planlagt arbejde her i landet. Men spørger vil naturligvis besvare e-mails, telefonopkald og lignende."

SKAT udtalte:

"Spørger har ikke økonomiske interesser i Danmark (investeringer eller erhvervsinteresser), men vil i et vist omfang arbejde her i landet. Dette arbejde retter sig ikke mod Danmark, men mod spørgers aktiviteter i Italien.

For så vidt angår de personlige interesser i Italien har spørger sin far, som kræver pleje af spørger. Faren er bosiddende i spørgers hus. Spørgers mor, søster og hans venner er ligeledes bosiddende i Italien. Desuden dyrker han sin hobby - biler - i Italien.

For så vidt angår de økonomiske interesser i Italien, har spørger oplyst, at han har en stor villa der. Langt de fleste af spørgers øvrige aktiver befinder sig også i Italien. Spørgers erhvervsinteresser er også i Italien, hvor han vil udføre langt det meste af sit arbejde. Spørger er administrerende direktør, bestyrelsesmedlem og medejer i den italienske C-koncern. Spørger har også bestyrelseshverv mv. i en arbejdsgiverforening og en interesseorganisation i Italien. Spørger vil kun udføre arbejde i Danmark i begrænset omfang.

Spørger vil højst opholde sig 150 dage om året i Danmark. Han vil derfor opholde sig mere i Italien.

SKAT finder, at spørgers ovennævnte økonomiske interesser taler for, at spørger skal anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i Italien.

Spørgers personlige interesser taler derimod for, at spørger skal anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i Danmark.

SKAT finder herefter, at det ikke kan afgøres, i hvilken stat spørger har midtpunkt for sine livsinteresser. Spørger skal derfor anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor han sædvanligvis har ophold.

Efter det oplyste vil spørger opholde sig hyppigere i Italien end i Danmark.

SKAT finder på denne baggrund, at spørger efter artikel 4, stk. 2, litra b, må anses for at være hjemmehørende i Italien, da det er den stat, hvor han sædvanligvis har ophold.

SKAT kan således bekræfte, at spørger må anses for skattemæssigt hjemmehørende i Italien efter den dansk/italienske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 4."

Indgangsværdier af aktier med carried interests

Det fremgår af aktieavancebeskatningslovens § 37.

"Aktier, som ikke i forvejen er omfattet af dansk beskatning, anses for anskaffet på det faktiske anskaffelsestidspunkt til handelsværdien på tilflytningstidspunktet, jf. selskabsskattelovens § 4 A og kildeskattelovens § 9. Når et selskab m.v. eller en person efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst indgået mellem Danmark og en fremmed stat, Færøerne eller Grønland bliver hjemmehørende i Danmark, sidestilles dette ved anvendelsen af reglen i 1. pkt. med indtræden af skattepligt her i landet."

Et vigtigt bidrag til fortolkningen af aktieavancebeskatningslovens § 37 i relation til aktier med carried interests er SKM2016. 534. SR.

Følgende fremgik af sagen:

Efter flere år i udlandet flyttede spørger tilbage til Danmark. I den forbindelse ønskede han at få klarhed over sin skattemæssige situation i relation til de aktier han havde erhvervet, mens han havde boet i udlandet.

Spørger fik for flere år siden tilbudt at erhverve aktier i et selskab, der er et selskab registreret i udlandet.

Det udenlandske selskab, som spørger havde investeret i, investerede sammen med en række investorer (Limited Partners "LPs") i en portefølje af selskaber over en længere periode.

Aktierne i selskabet gav ret til afkast fra porteføljen af selskaber (co-invest share) samt en andel af profitten når afkast oversteg en fast forrentning til investorerne (Carried interest).

Retten til andel i afkast udover co-investeringens afkast blev optjent med 10% halvårligt (vesting). Hele denne optjening havde således fundet sted imens spørger havde været fuldt skattepligtig til og skattemæssigt hjemmehørende i udlandet.

Repræsentanten oplyste, at uanset om det måtte kunne vurderes, at der er erhvervet ret til merafkastet eller ej på tidspunktet for spørgers indtræden i dansk skattepligt, var det hans opfattelse, at merafkastet skulle behandles skattemæssigt som en bonus, der var optjent ved arbejde udført i udlandet.

For så vidt angår spørgsmålet om, hvorvidt merafkastet skattemæssigt skal behandles som løn, anfører SKAT:

Beskatning af merafkast (carried interest) er reguleret i aktieavancebeskatningsloven § 17 A, når den skattepligtige har ejerskab via en kapital-og venturefond. I tilfælde, hvor kapitalfondspartners ejerskab i fonden foretages gennem et eller flere selskaber, gælder ligningslovens § 16 I.

Bestemmelserne er indsat på samme tidspunkt og lovbemærkningerne til ligningslovens § 16 I henviser til lovbemærkningerne til aktieavancebeskatningslovens § 17 A. Bestemmelserne, der har virkning fra indkomståret 2010, omfatter også allerede etablerede ordninger, hvor kapitalfondspartneren ikke havde fået merafkastet endnu.

Repræsentanten mener, at merafkastet skal anses for at være lønindkomst. Synspunktet støttes i følge repræsentanten i lovbemærkningerne til aktieavancebeskatningsloven § 17 A, hvor det fremgår, at kapitalfondspartnerens merafkast må anses for en bonus.

Det bemærkes hertil, at aktieavancebeskatningsloven § 17 A og ligningslovens § 16 I, ikke har til formål at omkvalificere merafkastet til lønindkomst. Dette kan udledes direkte af bestemmelsernes ordlyd, hvor det fremgår, at indkomsten forsat er indkomst fra aktier m.v. Af aktieavancebeskatningsloven § 17 A, stk. 1, 2. pkt., fremgår det således, at til gevinster henregnes tillige udbytter og afståelsessummer på aktierne, og af ligningslovens § 16 I, stk. 1, 1. pkt., fremgår det, at selskabet skal medregne positiv aktieindkomst.

Lovbemærkningernes passus om at partnerens merafkast må anses for en bonus, har blot til formål at forklare, hvorfor lovgiver har valgt, at en del af merafkastet skal beskattes som personlig indkomst i stedet for aktieindkomst.

SKAT er derfor ikke enig i, at Spørger ikke er skattepligtig til Danmark som følge af, at det merafkast spørger måtte få på sine aktier, skal kvalificeres som lønindkomst.

I bemærkningerne til et høringssvar udtalte SKAT følgende:

Rådgiver anfører det synspunkt, at der i forarbejderne til aktieavancebeskatningslovens § 17 A ikke er taget stilling til, hvad der skal ske i situationer, hvor personer der ejer aktier med ret til merafkast flytter til Danmark, og retten til merafkast er optjent i udlandet.

Det er SKATs opfattelse, at det ikke har været nødvendigt at tage stilling til spørgsmålet om tilflytning i forarbejderne til ligningslovens § 16 I eller aktieavancebeskatningslovens § 17 A, allerede fordi aktieavancebeskatningslovens § 37 behandler tilflytning til Danmark med aktier, der ikke før tilflytningen er omfattet af dansk beskatning.

Som svar på spørgsmål 4 i det bindende svar udtalte SKAT følgende:

Aktier, som ikke i forvejen er omfattet af dansk beskatning, anses for anskaffet på det faktiske anskaffelsestidspunkt til handelsværdien på tilflytningstidspunktet, jf. selskabsskattelovens § 4 A og kildeskattelovens § 9. Når et selskab m.v. eller en person efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst indgået mellem Danmark og en fremmed stat, Færøerne eller Grønland bliver hjemmehørende i Danmark, sidestilles dette ved anvendelsen af reglen i 1. pkt. med indtræden af skattepligt her i landet.

Det er oplyst, at spørger har erhvervet aktierne i februar 20XX, hvor spørger ikke var skattepligtig til Danmark. Ved tilflytning til Danmark skal aktierne anses for anskaffet på det faktiske anskaffelsestidspunkt til handelsværdien på tilflytningstidspunktet, jf. aktieavancebeskatningslovens § 37.

Vores begrundelse

Skattemæssigt hjemsted

Det kan lægges til grund, at der indtræder fuld skattepligt til Danmark i henhold til kildeskattelovens § 1, sammenholdt med kildeskattelovens § 7. Spørger vil således efter en eventuel bopæls erhvervelse arbejde hjemmefra i et sådant omfang, at han har taget ophold i Danmark.

Spørgsmålet er således alene, om spørger efter indtræden af fuld skattepligt til Danmark fortsat kan anses for skattemæssigt hjemmehørende i X-land.

Det kan lægges til grund, at spørger har bopæl til rådighed i begge lande.

Centrum for livsinteresser

Spørger bevarer sin base i X-land. Han opretholder sin hidtidige bolig, som han opholder sig i de fleste af årets dage sammen med sin familie..

Efter mange år i X-land og næsten x år uden for Danmark siger det sig selv, at den sociale tilknytning til X-land må være langt stærkere end den sociale tilknytning til Danmark. Spørger har således tilbragt hovedparten af voksenlivet uden for Danmark. Spørger har også personlig tilknytning til Danmark, omend ikke i samme omfang, idet motivationen for at erhverve en bolig i Danmark er at være i nærheden af sin datter, som har ønsket at gå i skole i Danmark. Dette forventes at være et midlertidigt arrangement, men det vil ikke være muligt at sige med sikkerhed på nuværende tidspunkt.

Den personlige interesse er således delt mellem X-land og Danmark, men der kan dog næppe være nogen tvivl om, at han må antages at have stærkere personlig tilknytning til X-land.

Den økonomiske tilknytning peger entydigt i retning af X-land. Spørger har ingen betydelige erhvervs-mæssige aktiviteter i Danmark og forventes heller ikke at få det.

Spørger har betydelige investeringer i X-land, som han har ret til et merafkast af som følge af sin personlige arbejdsindsats.

Spørger vil uundgåeligt pleje sine udenlandske forretninger fra Danmark, når han opholder sig her, men det ændrer ikke ved, at hele arbejdet vedrører virksomheder med base uden for Danmark. Han har investeringer i aktier med ret til carried interests, hvortil han allerede har erhvervet ret.

I Danmark vil spørger erhverve en bolig, der ud over sommer/fritidshuset vil udgøre den eneste investering i Danmark.

Der er efter vores opfattelse ingen tvivl om, at de økonomiske interesser entydigt peger i retning af X-land.

Spørgers situation opsummeres ret præcist i Juridisk Vejledning, som vi har citeret oven for:

I den forbindelse lægges der vægt på:

- hvor personen har sin familie (og øvrige sociale tilknytning)
- hvor personen har sin politiske, kulturelle tilknytning eller andre aktiviteter
- hvor personen har sit forretningssted, det sted hvorfra personen administrerer sine aktiviteter osv.

Omstændighederne skal bedømmes ud fra en helhed. Den omstændighed, at personen bibeholder sin bolig i det land, hvor han altid har boet, hvor han har arbejdet, og hvor han har sin familie og ejendele, kan sammen med andre elementer skabe en formodning for, at han har bevaret midtpunkt for sine livsinteresser i dette land.

- spørger har fortsat hovedparten af sin nærmeste familie i X-land. Det forhold, at datteren midlertidigt går i skole i Danmark, ændrer ikke ved dette.
- Efter x år uden for Danmark, heraf mange i X-land, kan det være svært at nå frem til anden vurdering, end at den politiske og kulturelle samt øvrige sociale tilknytning er til X-land.
- Forretningsstedet ligger udelukkende i X-land.
- Idet boligen i X-land samtidig opretholdes, må der som ovenfor anført være en formodning for, at spørger har bevaret midtpunktet for sine livsinteresser i X-land.

Opholdet i Danmark er efter vores opfattelse ikke af en sådan karakter og omfang, at denne formodning er afkræftet.

Idet de økonomiske interesser entydigt peger i retning af X-land, og de personlige interesser i overvejende grad peger i retning af X-land, er det vores opfattelse, at spørger må anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i X-land som følge af dette kriterie.

Sædvanligt ophold

Hvis Skatterådet mod forventning måtte nå frem til, at det ikke kan afgøres, til hvilket land spørger har den tætteste personlige og økonomiske tilknytning, skal der tages stilling til, hvor han sædvanligvis opholder sig.

Det fremgår af Juridisk Vejledning, at *det er relevant at optælle opholdsdage over en længere periode, eventuelt antal overnatninger i de relevante lande. Hvis det ud fra dette opholdsmønster kan udledes, at den pågældende overvejende har ophold i det ene land, anses denne for hjemmehørende i det pågældende land.*

Skatterådet kan lægge til grund, at spørger vil opholde sig i væsentligt flere dage i X-land end i Danmark. Det vil sige over 200 dage i X-land mod højst omkring 150 dage i Danmark.

Hertil kommer, at opholdet i Danmark er begrundet i et ønske om at være i nærheden af dattereren, der går i skole i Danmark. Det er ikke begrundet i et ønske om at flytte tilbage til Danmark.

SKM2016. 496. SR, som omtales ovenfor, tager stilling til en situation, hvor opholdsmønsteret er sammenligneligt med spørgers planlagte ophold i Danmark.

SKAT udtalte følgende:

"Spørger vil højst opholde sig 150 dage om året i Danmark. Han vil derfor opholde sig mere i Italien.

SKAT finder, at spørgers ovennævnte økonomiske interesser taler for, at spørger skal anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i Italien.

Spørgers personlige interesser taler derimod for, at spørger skal anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i Danmark.

SKAT finder herefter, at det ikke kan afgøres, i hvilken stat spørger har midtpunkt for sine livsinteresser. Spørger skal derfor anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor han sædvanligvis har ophold.

Efter det oplyste vil spørger opholde sig hyppigere i Italien end i Danmark.

SKAT finder på denne baggrund, at spørger efter artikel 4, stk. 2, litra b, må anses for at være hjemmehørende i Italien, da det er den stat, hvor han sædvanligvis har ophold.

SKAT kan således bekræfte, at spørger må anses for skattemæssigt hjemmehørende i Italien efter den dansk/italienske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 4."

Hvis Skattestyrelsen således mod forventning måtte nå frem til, at det ikke kan afgøres, til hvilket land spørger har den tætteste personlige og økonomiske tilknytning, må det følge af ovenstående afgørelse, der er direkte sammenlignelig med spørgers situation, at det sædvanlige ophold ligger i X-land.

Det er på baggrund af ovenstående vores opfattelse, at spørgsmål 1 skal besvares bekræftende.

Indgangsværdier af aktier

Hvis spørger på et senere tidspunkt måtte beslutte sig at opholde sig mere i Danmark end planlagt, vil der være en risiko for, at han anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i Danmark. Hvis han bliver skattemæssigt hjemmehørende i Danmark, skal der tages stilling til indgangsværdien af hans investeringer i udlandet, herunder aktierne med carried interests.

Skatterådet kan ved besvarelsen lægge til grund, at spørgers investeringer har så store lighedspunkter med de investeringer, som der blev taget stilling til i SKM2016. 534. SR, at forholdene er direkte sammenlignelige.

Det fremgik således af sagen:

Der var tale om investeringer i en række selskaber, der gav ret til et direkte afkast af investeringen samt et merafkast, der blev beregnet som en andel af profitten når afkastet overstiger en fast forrentning til investorerne. (Carried interest).

Retten til andel af afkastet udover investeringens afkast blev optjent med 10% halvårligt (vesting).

Der var således erhvervet ret til merafkastet før indtræden af skattepligt til Danmark, selv om dette merafkast ikke kunne realiseres.

Spørger har også betydelige optjente merafkast, der er (vested) løbende. At afkastene er vested, betyder ikke, at det endelige afkast ikke kan ændre sig, inden investeringen realiseres. Afkastene kan således stige eller falde i værdi, afhængigt af den underliggende investering, nøjagtig på samme måde som værdien af de underliggende aktier kan stige eller falde i værdi.

Dette ændrer dog ikke ved, at det "vestede" merafkast skal indgå i værdiansættelsen af aktierne ved tilflytning til Danmark.

Dette fremgår også forudsætningsvis af det bindende svar, omend ikke med 100 % klarhed.

SKAT udtalte således:

Rådgiver anfører det synspunkt, at der i forarbejderne til aktieavancebeskatningslovens § 17 A ikke er taget stilling til, hvad der skal ske i situationer, hvor personer der ejer aktier med ret til merafkast flytter til Danmark, og retten til merafkast er optjent i udlandet.

Det er SKATs opfattelse, at det ikke har været nødvendigt at tage stilling til spørgsmålet om tilflytning i forarbejderne til ligningslovens § 16 I eller aktieavancebeskatningslovens § 17 A, allerede fordi aktieavancebeskatningslovens § 37 behandler tilflytning til Danmark med aktier, der ikke før tilflytningen er omfattet af dansk beskatning.

Vi kan ikke fortolke Skattestyrelsens svar anderledes end, at såvel aktiernes værdi som det optjente merafkast indgår i indgangsværdien efter aktieavancebeskatningslovens § 37.

Repræsentantens høringssvar på Skattestyrelsens indstilling til spørgsmål 2

Indledningsvis skal vi gøre opmærksom på, at vi ikke spørger om, hvordan aktier med carried interests skal værdiansættes, *men om en selvstændig værdiansættelse af allerede retserhvervet carried interests, som allerede er indtægtsført i en investeringsfond, som A ejer en andel af.*

Vi gennemgår i det følgende et eksempel på optjent carried interests. Skattestyrelsen anmodes om at lægge til grund, at de øvrige aftaler har identiske vilkår. Vi er dermed naturligvis klar over, at Skattestyrelsens svar kun er bindende, i det omfang vilkårene er identiske.

Når carried interest er optjent (vested), er der ikke nogen hurdle rate. Det optjente beløb indgår i en investeringsfond, som A ejer en ideel andel af.

A betaler skat af indkomsten i X-land. A's andel af kapitalen i denne fond ultimo 2019 x- -

Værdien er fastlagt og beregnet på baggrund af officielle opgørelser fra revisor .

Som vi har redegjort for i vores anmodning om bindende svar, kan denne andel af formuen blive mindre eller større. Værdiudviklingen er dog uafhængig af hurdle rates eller forhold i øvrigt. Værdiudviklingen er alene afhængig af det fremtidige afkast af de underliggende værdipapirer i fonden.

Retten til merværdi ligger med andre ord fast og er ikke betinget af yderligere arbejdsindsats, ansættelse eller andre forhold.

Afslutning

Skattestyrelsen anmodes alene om at tage stilling til, om der skal opgøres en indgangsværdi på carried interests, som der er erhvervet endelig ret til. Det er den del af carried interests, som udgør A's andel af investeringsfondene. I det eksempel, som vi tager udgangspunkt i, er denne andel angivet til skattemyndighederne i X-land-på baggrund af en opgørelse fra revisor.

Skattestyrelsen anmodes om at lægge til grund, at vores spørgsmål alene vedrører tilsvarende retserhvervede kapitalandele hidrørende fra carried interests.

Reelt set svarer ejerandelen i disse fonde til ejerandelen i en hvilken som helst transparent investeringsfond.

Der er således ikke tale om, at vi anmoder om stillingtagen til, hvorvidt carried interests påvirker værdiansættelsen af aktierne. Vi anmoder om en bekræftelse af, at der kan ske en selvstændig værdiansættelse af A's andel af investeringsfonden på tidspunktet for indtræden af skattepligt til Danmark. Det bemærkes, at vi ved denne værdiansættelse som udgangspunkt vil tage udgangspunkt i den værdiansættelse, som er oplyst til skattemyndighederne i X-land.

Spørgsmål 2 bør derfor besvares bekræftende.

Merafkast efter indtræden af skattepligt til Danmark

Skatterådet kan lægge til grund, at merafkastet vil være omfattet af ligningslovens § 16 I og bliver således beskattet som personlig indkomst.

Vi fortolker Skatterådets svar i SKM2016. 534. SR således, at der skal foretages en værdiansættelse af aktierne med tillæg af optjent merafkast ved indtræden af skattepligt til Danmark.

Det kan som følge heraf kun være det merafkast, der overstiger denne indgangsværdi, der beskattes i Danmark efter ligningslovens § 16 I.

Spørgsmål 3 bør derfor besvares bekræftende.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at spørger vil kunne anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i X-land.

Begrundelse

Dette spørgsmål vedrører fortolkning af artikel 4 i en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Begrundelsen indeholder Skattestyrelsens og dermed alene Danmarks vurdering af skatteydere skattemæssige hjemsted. Såfremt X-land ikke er enig i vurderingen, er det efter artikel 4 de kompetente myndigheder i henholdsvis X-land og Danmark, der skal forhandle om dette.

Spørgsmål om artikel 4 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og X-land forudsætter, at spørger er omfattet af fuld skattepligt både til Danmark og til X-land efter begge landes interne regler, da det er en betingelse for at kunne anvende artikel 4.

Da den fulde danske skattepligt indtræder, og da spørger efter det oplyste også er omfattet af fuld skattepligt i X-land, foreligger der en situation med dobbeltdomicil.

Efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og X-land, artikel 4, stk. 2, følger det, at hvor en fysisk person må anses for hjemmehørende i begge stater, skal vedkommende anses for hjemmehørende i den stat, hvor vedkommende enten,

- har fast bopæl til sin rådighed,
- har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelse (midtpunkt for sine livsinteresser),
- sædvanligvis opholder sig,
- er statsborger

Der er tale om en prioriteret orden.

Efter artikel 4, stk. 2, litra a), skal spørger anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor han har en fast bolig til sin rådighed. Da spørger, efter det oplyste, vil have en fast bolig til rådighed i begge stater, skal han anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor han har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (midtpunkt for sine livsinteresser) ("Centre of vital interests"), jf. artikel 4, stk. 2, litra a).

Artikel 4, stk. 2, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og X-land fortolkes i overensstemmelse med OECD-modellen.

Det følger af kommentarerne til OECD-modellen, artikel 4, at når en fysisk person har en fast bolig i begge kontraherende stater, er det nødvendigt at se på de faktiske forhold for at fastslå, med hvilken af de to stater vedkommende har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser. Der skal således tages hensyn til vedkommendes familie og sociale forhold, vedkommendes beskæftigelse, vedkommendes politiske, kulturelle eller andre aktiviteter, vedkommendes forretningssted, det sted, hvorfra vedkommende administrerer sine aktiver osv.

Omstændighederne skal bedømmes som et hele, men det er ikke desto mindre åbenbart, at overvejelser med udgangspunkt i den fysiske persons egne handlinger skal ofres særlig opmærksomhed.

Hvis en person, som har en bolig i en stat, etablerer en anden bolig i den anden stat og bibeholder den første bolig, kan det faktum, at vedkommende bibeholder den første bolig i de omgivelser, hvor vedkommende altid har boet, hvor vedkommende har arbejdet, og hvor vedkommende har sin familie og ejendele, sammen med andre elementer bidrage til at vise, at vedkommende har bevaret centrum for sine livsinteresser i den første stat.

Med hensyn til de økonomiske interesser i X-land er det oplyst, at spørger har sine erhvervsmæssige aktiviteter i X-land, hvor han er involveret i en kapitalfond. I X-land har spørger via de nævnte kapitalfonde samlede investeringer på over xx. og et akkumuleret afkast (carried interest) på ca. xx. Spørger får alle sine indtægter fra X-land, bortset fra et vederlag i Danmark.

Spørger vil dog også udføre arbejde i forbindelse med kapitalfonden i X-land, når han er i Danmark. Det arbejde, der skal udføres i Danmark, vil således næsten udelukkende vedrøre virksomheder med base uden for Danmark.

Skattestyrelsen finder på denne baggrund, at spørger har de største økonomiske interesser i X-land.

Med hensyn til spørgers personlige interesser i X-land er det oplyst, at spørger bevarer sin base i X-land. Han vil opretholde sin hidtidige bolig, som han opholder sig i de fleste af årets dage. Desuden vil han opholde sig der sammen med sin nærmeste familie. Spørger har tilbragt hovedparten af voksenlivet uden for Danmark og har boet x år i X-land.

Med hensyn til spørgers personlige interesser i Danmark er det oplyst, at spørgers formål med at erhverve en bolig i Danmark er at være i nærheden af sin datter, som har ønsket at gå i skole i Danmark. Dette forventes at være et midlertidigt arrangement, men det er ikke muligt at sige med sikkerhed på nuværende tidspunkt. Efter at have erhvervet bolig i Danmark forventer spørger at opholde sig op til 150 dage årligt her.

Skattestyrelsen finder på grundlag af det oplyste, at spørger har væsentlige personlige interesser både i X-land og i Danmark. Skattestyrelsen finder ikke, at det med tilstrækkelig sikkerhed kan fastslås, at de personlige interesser er stærkere i det ene land fremfor det andet.

Af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst artikel 4, stk. 2, fremgår det af punkt 9 og 10:

"Dette stykke vedrører det tilfælde, hvor en fysisk person i henhold til bestemmelsen i stk. 1 er hjemmehørende i begge kontraherende stater.

For at løse denne konflikt skal der fastsættes særlige regler, som giver tilknytningen til den ene stat forrang frem for tilknytningen til den anden stat. Så vidt muligt skal forrangskriteriet være af en sådan beskaffenhed, at der ikke kan være tvivl om, at den pågældende person kun opfylder det i én stat, og det skal samtidig afspejle en sådan tilknytning, at det opleves som naturligt, at beskatningsretten tilfalder netop denne stat."

Skattestyrelsen finder, at det følger af de ovenfor citerede kommentarer til OECD's modeloverenskomst, at anvendelsen af kriteriet "midtpunkt for livsinteresser" indebærer, at både de væsentligste økonomiske interesser og de væsentligste personlige interesser med tilstrækkelig sikkerhed skal føre til, at der er midtpunkt for livsinteresser i det ene land frem for det andet.

Da spørger har sine økonomiske interesser i X-land og har væsentlige personlige interesser både i X-land og i Danmark, finder Skattestyrelsen ud fra en samlet vurdering, at det ikke med tilstrækkelig sikkerhed - jf. de ovenfor citerede punkt 9 og 10 i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst artikel 4, stk. 2 - kan fastslås, i hvilket af de to lande spørger har midtpunkt for sine livsinteresser.

I denne situation fremgår det af DBO'en mellem Danmark og X-land, artikel 4, stk. 2, at man skal gå videre til de øvrige kriterier for skattemæssigt hjemsted (ophold mv.).

Dette er i overensstemmelse med praksis.

Der henvises til SKM2019. 603. LSR (afgjort efter opholdskriteriet), SKM2020. 480. SR (kriteriet statsborgerskab), SKM2020. 247. SR (statsborgerskab), SKM2020. 246. SR (statsborgerskab), SKM2020. 19. SR (ophold), SKM2019. 454. SR (statsborgerskab), SKM2019. 290. SR (ophold), SKM2019. 64. SR (ophold), SKM2018. 564. SR (ophold), SKM2016. 496. SR (ophold), SKM2006. 41. SR (ophold) Afgørelserne er refereret nedenfor under *praksis*. I ingen af disse afgørelser var det muligt at finde skatteyderens midtpunkt for livsinteresser, derfor måtte det skattemæssige hjemsted findes ved brug af andre kriterier (ophold, statsborgerskab).

Der skal herefter tages stilling til, om det skattemæssige hjemsted kan afgøres efter kriteriet, hvor spørgeren sædvanligvis opholder sig, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og X-land, artikel 4, stk. 2, nr. 2.

Anvendelsen af denne regel forudsætter, at det med sikkerhed kan fastslås, at spørgeren sædvanligvis dvs. i overvejende grad opholder sig i det ene land frem for det andet. I nærværende sag vil fordelingen af dage mellem X-land og Danmark være over 200 dage i X-land mod højst omkring 150 dage i Danmark. Spørger vil således opholde sig væsentligt flere dage i X-land end i Danmark.

Skattestyrelsen finder derfor, at spørger har sædvanligt ophold i X-land, hvilket indebærer, at han har skattemæssigt hjemsted der. Der henvises til afgørelserne SKM2020. 19. SR, SKM2019. 603. LSR, SKM2019. 290. SR, SKM2019. 64. SR, SKM2018. 564. SR, SKM2016. 496. SR og SKM2006. 41. SR, som er refereret nedenfor under *praksis*. I alle disse afgørelser blev det skattemæssige hjemsted fundet ud fra kriteriet om sædvanligt ophold.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at hvis spørger på sigt måtte beslutte at opgive bopælen i X-land, hvorved han ikke længere vil være dobbeltdomicileret, skal der foretages en indgangsværdi af hans kapitalandele i investeringsfondene, og at denne indgangsværdi også omfatter optjent carried interests.

Begrundelse

Skattestyrelsen forstår, at spørgsmålet angår, hvordan aktier med ret til merafkast (carried interest), og som ikke i forvejen er omfattet af dansk beskatning, skal behandles på tidspunktet for tilflytningen til Danmark.

Det er oplyst, at spørger har optjent ret til et merafkast på aktierne, men at det endelige merafkast kan ændre sig, afhængigt af hvordan den underliggende investering realiseres.

Skattestyrelsen bemærker, at der ikke findes særregler der regulerer, hvorledes aktier med ret til et merafkast skal behandles ved tilflytning til Danmark.

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

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at der på tilflytningstidspunktet skal findes en handelsværdi af spørgers aktier. Det kan ikke afvises, at en erhvervet ret til merafkast vil kunne påvirke handelsværdien af aktierne. I hvilket omfang spørgers ret til merafkast vil påvirke aktiernes handelsværdi, afhænger af en konkret vurdering. Skattestyrelsen har ikke foretaget en sådan vurdering.

På baggrund af repræsentantens høringssvar forstår Skattestyrelsen, at spørger bl.a. ejer en andel af selskab x, der efter det oplyste ikke fortabes af spørger. Skattestyrelsen forstår, at Spørger har ret til merafkast gennem selskab x, men at de underliggende aktieinvesteringer ikke er realiseret.

Beskatningen efter ligningslovens § 16 I bygger på et realisationsprincip, uanset om et mellemliggende selskab måtte benytte sig af et lagerprincip. Da de underliggende aktieinvesteringer i fonden ved tilflytningen ikke er realiseret, vil et senere realiseret merafkast komme til beskatning efter ligningslovens § 16 I. En eventuel indgangsværdi på merafkastet vil påvirke størrelsen af den indkomst, der kommer til beskatning i Danmark.

Som nævnt oven for er det Skattestyrelsens opfattelse, at der på tilflytningstidspunktet skal findes en handelsværdi af spørgers aktier ved tilflytningen, herunder spørges andel af selskab x, med henblik på beskatningen efter ligningslovens § 16 I. Handelsværdien af andelen skal opgøres til, hvad en uafhængig tredjemand vil betale for andelen. Handelsværdien af andelen afhænger bl.a. af spørgers rettigheder og andel i selskabet, men også af hvilke rettigheder og andele selskabet har i fonden. Skattestyrelsen har ikke modtaget tilstrækkelige oplysninger til at foretage en sådan vurdering.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Ja, se dog indstilling og begrundelse."

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet - hvis spørgsmål 2 bekræftende - at det kun er carried interests, der overstiger værdien ved tilflytningen, der beskattes efter ligningslovens § 16 I?

Begrundelse

Skattestyrelsen forstår, at spørgsmålet angår, at i det tilfælde, hvor der er en indgangsværdi i relation til merafkastet på aktierne, om beskatningen af gevinsten som merafkast, kun omfatter den del af afståelsessummen, som måtte overstige indgangsværdien.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at gevinst ved afståelse af aktierne, som udgør merafkast og beskattes efter ligningslovens § 16 I, kun omfatter den del af afståelsessummen, som måtte overstige indgangsværdien på aktierne i relation til merafkastet efter aktieavancebeskatningslovens § 37, stk. 1, 1. pkt. Det bemærkes, at en anskaffelsessum på aktier ikke kan modregnes i et merafkast i form af fx et udbytte.

Indstilling

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

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder indstilling og begrundelse fra Skattestyrelsen.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Dobbeltbeskatningsaftalen mellem Danmark og X-land, Art. 4 (uddrag)

Skattemæssigt hjemsted

Stk. 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.

Stk. 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.

Praksis

Uddrag af Den juridiske vejledning 2021-1, C. F. 8.2.2.4.1.2

"Hjemmehørende efter modeloverenskomsten"

Modeloverenskomsten indeholder regler, der skal gøre det muligt at afgøre, hvor en fysisk person med dobbeltdomicil skal anses for hjemmehørende i overenskomstens forstand. Se modeloverenskomstens artikel 4, stk. 2.

Modeloverenskomstens regelsæt består af fire regler:

- Regel nr. 1: Fast bolig til rådighed, og hvis der er fast bolig i begge lande, hvor den pågældende har stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (centrum for livsinteresser)
- Regel nr. 2: Sædvanligt ophold
- Regel nr. 3: Statsborgerskab
- Regel nr. 4: Gensidig aftale mellem de kompetente myndigheder.

Reglerne anvendes sådan, at alle sager forsøges først afgjort efter regel nr. 1.

Hvis det ikke kan afgøres, hvor den pågældende er hjemmehørende ud fra fast bolig og centrum for livsinteresser (regel nr. 1), skal det vurderes, hvor den pågældende sædvanligvis opholder sig (regel nr. 2).

Kan det ikke ud fra dette afgøres, hvor den pågældende er hjemmehørende, træffes afgørelsen på baggrund af statsborgerskab (regel nr. 3).

Er den pågældende statsborger i begge eller ingen af de pågældende lande træffes afgørelsen efter gensidig aftale mellem de kompetente myndigheder (regel nr. 4).

Se også

- C. F. 8.1.1 om begreberne kilde- og bopælsland
- C. F. 8.2.2.3 (artikel 3) om kompetente myndigheder.

Regel nr. 1: Fast bolig til rådighed og centrum for livsinteresser

En fysisk person med dobbeltdomicil anses i modeloverenskomstens forstand for hjemmehørende i det land, hvor han eller hun har en fast bolig til rådighed. Se modeloverenskomstens artikel 4, stk. 2, litra a, 1. led.

En fysisk person med dobbeltdomicil, der har en fast bolig til rådighed i begge lande, anses i modeloverenskomstens forstand for hjemmehørende i det land, hvor han eller hun har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser. Dette kaldes også centrum for livsinteresser.

I den forbindelse lægges der vægt på:

- hvor personen har sin familie (og øvrige sociale tilknytning)
- hvor personen har sin politiske, kulturelle tilknytning eller andre aktiviteter
- hvor personen har sit forretningssted, det sted hvorfra personen administrerer sine aktiviteter osv.

Omstændighederne skal bedømmes ud fra en helhed. Den omstændighed, at personen bibeholder sin bolig i det land, hvor han altid har boet, hvor han har arbejdet, og hvor han har sin familie og ejendele, kan sammen med andre elementer skabe en formodning for, at han har bevaret midtpunkt for sine livsinteresser i dette land.

Se modeloverenskomstens artikel 4, stk. 2, litra a, 2. led.

(...)

Modeloverenskomstens boligbegreb

Modeloverenskomsten har et andet boligbegreb end det, der anvendes i dansk ret. Efter modeloverenskomsten har en person fast bolig til rådighed, hvis personen ejer eller råder over en bolig af vedvarende

karakter. Efter dansk ret vil et luksussommerhus uden tilladelse til helårsbeboelse som udgangspunkt ikke blive anset for at udgøre en fast bolig. Modeloverenskomsten lægger derimod kun vægt på, om boligen rent faktisk kan benyttes permanent. Se punkt 13 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 4.

Omvendt anses boligen ikke for at være til rådighed for personen i modeloverenskomstens forstand, hvis personen eksempelvis udlejer sin ejerbolig og effektivt overlader boligen til en uafhængig part, således at personen ikke længere har adgang til den og mulighed for at opholde sig der. Se punkt 13 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 4.

Efter KSL§ 1, stk. 1, nr. 1 er bopælen derimod som udgangspunkt bevaret.

Bemærk

Der kan også være uenighed mellem landene ved anvendelse af de ovenfor nævnte regler, fx med hensyn til,

- om der er bolig til rådighed, eller
- hvor centrum for personens livsinteresser er.

Sådan uenighed kan også søges løst ved indgåelse af en gensidig aftale mellem de kompetente myndigheder. Landene er dog ikke forpligtet til at finde en løsning. Se modeloverenskomstens artikel 25, stk. 2, og afsnit C. F. 8.2.2.25."

Landsskatteretten

SKM2019. 603. LSR

Afgørelsen omhandlede en polak, som havde bolig til rådighed i både Danmark og Polen. I denne afgørelse blev de personlige interesser og de økonomiske interesser tillagt lige stor vægt, hvorfor midtpunktet for livsinteresser ikke kunne findes. Blev afgjort efter kriteriet sædvanligt ophold.

Skatterådet

SKM2020. 480. SR

Spørger var tysk statsborger og havde bolig i Tyskland, men havde desuden erhvervet en helårsbolig i Danmark, som ægtefællen og børnene var flyttet ind i. Spørger havde det meste af sin arbejdstid i Tyskland, mens han i weekender opholdt sig i Danmark med familien. Det var ikke muligt at afgøre sagen efter kriteriet midtpunkt for livsinteresser eller opholdskriteriet, den blev afgjort efter statsborgerskabskriteriet. Skatterådet bekræftede, at spørger efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland, artikel 4, stk. 2, litra c, var skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland henset til, at spørger havde tysk statsborgerskab.

SKM2020. 247. SR

Spørger var fuldt skattepligtig i Storbritannien, hvor han havde bolig og sin familie. Spørger tiltrådte en stilling i Danmark den 4. november 2019. Skatterådet fandt, at spørger ville blive fuldt skattepligtig her til landet, hvis han eller hans arbejdsgiver lejede en lejlighed til ham. Efter det oplyste ville spørger have en helårsbolig til rådighed i begge stater. Derfor skulle han anses for værende hjemmehørende i den stat, hvor han har midtpunkt for sine livsinteresser, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsten ("DBO") mellem Danmark og Storbritannien artikel 4, stk. 2, litra a).

Da spørgeren havde sine væsentligste personlige forbindelser til Storbritannien og sine væsentligste økonomiske forbindelser til Danmark, fandt Skatterådet, at det ikke kunne afgøres, i hvilken stat spørgeren havde midtpunkt for sine livsinteresser.

Der skulle herefter tages stilling til, om det skattemæssige hjemsted kunne afgøres efter kriteriet, hvor spørgeren sædvanligvis opholdt sig, jf. DBO'en mellem Danmark og Storbritannien artikel 4, stk. 2, litra b).

Der var ikke nogen signifikant forskel på antallet af opholdsdage i henholdsvis Storbritannien og Danmark. Baseret på det oplyste om spørgerens opholdsmønster ville anvendelsen af reglen i DBO'en mellem Danmark og Storbritannien, artikel 4, stk. 2, litra b, derfor ikke føre til, at det med sikkerhed kunne fastslås, at spørgeren sædvanligvis dvs. i overvejende grad opholdt sig i det ene land frem for det andet.

Spørgers skattemæssige hjemsted måtte derfor vurderes ud fra reglen i DBO'en mellem Danmark og Storbritannien artikel 4, stk. 2, litra c om statsborgerskab. Det var oplyst, at spørger er britisk statsborger. Skatterådet fandt derfor, at spørgeren måtte anses for skattemæssigt hjemmehørende i Storbritannien.

SKM2020. 246. SR

Spørger var fuldt skattepligtig i Norge, hvor hun havde bolig og sin familie. Det var oplyst, at spørger også havde været fuldt skattepligtig til Danmark siden 6. januar 2019, hvor hun fik bopæl her i landet og tog ophold her i forbindelse med arbejde for G1.

Efter det oplyste ville spørger have en helårsbolig til rådighed i begge stater. Derfor skulle hun anses for værende hjemmehørende i den stat, hvor hun havde midtpunkt for sine livsinteresser, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsten ("DBO") mellem Danmark og Norge (Norden) artikel 4, stk. 2, litra a).

Da spørger havde sine væsentligste personlige forbindelser til Norge og sine væsentligste økonomiske forbindelser til Danmark, fandt Skatterådet, at det ikke kunne afgøres, i hvilken stat spørgeren havde midtpunkt for sine livsinteresser.

Der skulle herefter tages stilling til, om det skattemæssige hjemsted kunne afgøres efter kriteriet, hvor spørgeren sædvanligvis opholder sig, jf. DBO'en mellem Danmark og Norge (Norden) artikel 4, stk. 2, litra b). Der var ikke nogen signifikant forskel på antallet af opholdsdage i henholdsvis Norge og Danmark. Baseret på det oplyste om spørgerens opholdsmønster ville anvendelsen af reglen i DBO'en mellem Danmark og Norge (Norden), artikel 4, stk. 2, litra b, derfor ikke føre til, at det med sikkerhed kunne fastslås, at spørgeren sædvanligvis dvs. i overvejende grad opholdt sig i det ene land frem for det andet.

Spørgers skattemæssige hjemsted måtte derfor vurderes ud fra reglen i DBO'en mellem Danmark og Norge (Norden), artikel 4, stk. 2, litra c om statsborgerskab. Det var oplyst, at spørger er norsk statsborger. Skatterådet fandt derfor, at spørgeren måtte anses for skattemæssigt hjemmehørende i Norge.

SKM2020. 19. SR

Skatterådet fandt, at spørgers økonomiske interesser talte for, at spørger skulle anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i Danmark. Spørgers personlige interesser talte derimod for, at spørger skulle anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i land X. Skattestyrelsen fandt herefter, at det ikke kunne afgøres, i hvilken stat spørger havde midtpunkt for sine livsinteresser.

Spørger skulle derfor anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor han sædvanligvis havde ophold. Efter det oplyste opholdte spørger sig hyppigere i land X end i Danmark.

Skatterådet fandt på denne baggrund, at spørger måtte anses for at være hjemmehørende i land X, da det var den stat, hvor han sædvanligvis havde ophold.

SKM2019. 454. SR

Spørgeren var hollandsk statsborger og havde tiltrådt en stilling i Danmark i begyndelsen af 2019. Spørgeren havde lejet en lejlighed i Danmark i den forbindelse. Spørgerens ægtefælle og børn boede indtil videre fortsat i Holland. Spørgeren forventedes at arbejde både i Danmark, Holland og tredjelande. Skatterådet bekræftede, at spørgeren blev fuldt skattepligtig i Danmark. Skatterådet bekræftede også, at spørgeren var skattemæssigt hjemmehørende i Holland, efter statsborgerkriteriet.

SKM2019. 290. SR

Spørger havde stiftet et dansk selskab og ønskede at bo og arbejde i Danmark. Spørgers familie blev boende i Tyskland. Skatterådet svarede på spørgsmål om indtræden af fuld dansk skattepligt og spørgsmål om skattemæssigt hjemsted ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland. Skatterådet svarede, at der indtrådte fuld dansk skattepligt, og at spørger blev skattemæssigt hjemmehørende i Danmark på grundlag af sit ophold her i landet. Det kunne ikke afgøres, hvor spørger havde midtpunkt for sine livsinteresser. Afgjort efter opholdskriteriet.

SKM2019. 64. SR

Skatterådet svarer, at Spørger bliver fuldt skattepligtig til Danmark i forbindelse med erhvervelse af en ejendom her i landet, men at Spørger er skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland, hvor Spørger arbejder og sædvanligvis opholder sig. Det kunne ikke afgøres, hvor spørger havde midtpunkt for sine livsinteresser. Afgjort efter opholdskriteriet.

SKM2018. 564. SR

Spørger bor i Storbritannien, men arbejder i Danmark som direktør. Han vil leje en lejlighed i Danmark og bliver fuldt skattepligtig her til landet. Skatterådet finder, at det ikke kan afgøres, i hvilken af staterne spørger har midtpunkt for sine livsinteresser.

Skatterådet kan således ikke bekræfte, at spørger under de beskrevne vilkår fortsat vil blive anset for at være hjemmehørende i Storbritannien på grund af midtpunktet for sine livsinteresser. Spørger skal derfor anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor han sædvanligvis har ophold, hvilket er Storbritannien.

SKM2016. 496. SR

Skatterådet fandt, at spørgers økonomiske interesser talte for, at spørger skulle anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i Italien. Spørgers personlige interesser talte derimod for, at spørger skulle anses for at have midtpunkt for sine livsinteresser i Danmark. Skatterådet fandt herefter, at det ikke kunne afgøres, i hvilken stat spørger havde midtpunkt for sine livsinteresser. Spørger skulle derfor anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor han sædvanligvis havde ophold, hvilket var Italien.

SKM2006. 41. SR

A, som har bopæl til rådighed i Danmark, blev anset for fuldt skattepligtig fra det tidspunkt, hvor han foretog sin første tjenesterejse til Danmark, idet han på dette tidspunkt havde taget ophold i Danmark. Skatterådet fandt endvidere, at han er skattemæssigt hjemmehørende i X-land i henhold til dobbeltbeskatningsskiftet, indtil han flytter til Danmark. Afgjort efter opholdskriteriet.

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Aktieavancebeskatningslovens § 37

Aktier, som ikke i forvejen er omfattet af dansk beskatning, anses for anskaffet på det faktiske anskaffelsestidspunkt til handelsværdien på tilflytningstidspunktet, jf. selskabsskattelovens § 4 A og kildeskattelovens § 9. Når et selskab m.v. eller en person efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst indgået mellem Danmark og en fremmed stat, Færøerne eller Grønland bliver hjemmehørende i Danmark, sidestilles dette ved anvendelsen af reglen i 1. pkt. med indtræden af skattepligt her i landet.

Kildeskatteloven § 9, stk. 1

Hvis en person bliver fuldt skattepligtig efter § 1, eller hvis en person efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver hjemmehørende her i landet, anses aktiver og passiver, som ikke i forvejen er omfattet af dansk beskatning, for anskaffet på det faktiske anskaffelsestidspunkt til handelsværdien på tilflytningstidspunktet, jf. dog stk. 2.

Spørgsmål 3

Lovgrundlag

Se under spørgsmål 2.

Ligningslovens § 16 I, stk. 1

Skattepligtige omfattet af kildeskattelovens § 1 eller dødsboskattelovens § 1, stk. 2, der direkte eller indirekte kontrollerer et dansk eller et udenlandsk selskab eller forening m.v. (selskabet), som direkte erhverver aktier via kapital- og venturefonde, skal medregne selskabets positive aktieindkomst opgjort efter stk. 4 som CFC-indkomst, når selskabet har en fortrinsstilling i kapital- eller venturefonden. Den skattepligtige anses for at kontrollere selskabet m.v., når enten betingelserne i § 16 H, stk. 6, er opfyldt, eller den skattepligtige er medstifter af kapital- eller venturefonden eller deltager i ledelsen eller driften af kapital- eller venturefonden eller i virksomheder ejet af denne. 1. pkt. finder ikke anvendelse, hvis den skattepligtiges aktier m.v. i selskabet er aktier eller investeringsbeviser m.v. omfattet af aktieavancebeskatningslovens §§ 19 B eller 19 C.