

Udskriftsdato: 19. december 2025

AFG nr 9560 af 25/05/2021 (Gældende)

## Skattepligt - dobbeltdomicil - kvalifikation af udenlandsk selskab - DBO med USA

---

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 21-0011491

## Skattepligt - dobbeltdomicil - kvalifikation af udenlandsk selskab - DBO med USA

Skatterådet bekræftede, at spørger blev anset som fuld skattepligtig i Danmark ved erhvervelse af fast ejendom og ophold i Danmark. Skatterådet bekræftede også, at spørger under sit ophold i Danmark af 1-2 års varighed blev anset for skattemæssigt hjemmehørende i USA efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, artikel 4, stk. 2.

Spørgers pensioner i USA kunne efter artikel 18, stk. 1, litra a, kun beskattes i USA. Spørgers investeringer, opsparing i USA kunne efter artikel 18, stk. 1, kun beskattes i USA. Spørgers renter på indestående konti i USA kunne efter artikel 11, stk. 1, kun beskattes i USA.

Skatterådet bekræftede tillige, at selskabet H1 Inc. ville skulle sidestilles med et dansk aktie-/anpartsselskab. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at selskabet ikke var skattepligtigt i Danmark, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 6, om selskabets ledelse. Spørgsmålet om selskabet fik fast driftssted her i landet bortfaldt. Skatterådet kunne ikke bekræfte, at Danmark ville give creditlempelse for de amerikanske skatter, der var indeholdt i USA af den forholdsmæssige del af S-corp-indkomsten, der efter danske regler ansås som udbytter modtaget i selskabet H1 Inc. Der kunne ikke i danske indkomster af løn og bestyrelsesarbejde fortages creditlempelse for de amerikanske skatter, der var indeholdt i USA af den forholdsmæssige del af S-corp-indkomsten. Hvis kun USA kunne beskatte en indkomst, kunne Skatterådet ikke bekræfte, at Danmark skulle lempe efter artikel 23, stk. 3, litra c. Det fremgik af svaret, at Danmark ikke kunne beskatte indkomsten i den situation.

*Skatterådsmøde 25. maj 2021 - SKM2021. 351. SR*

### Spørgsmål

1. Vil spørger blive anset som fuld skattepligtig i Danmark ved erhvervelse af fast ejendom og ophold i Danmark i 1-2 år?
2. Vil spørger og dennes ægtefælle i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA blive anset som værende skattemæssigt hjemmehørende i USA, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4, stk. 2 eller i USA, jf. stk. 4, i tilfælde af, at A og B opholder sig i Danmark i 1-2 år? "
3. Hvis spørger skal anses som skattemæssigt hjemmehørende i USA, vil dennes pension i USA, så alene kunne beskattes i USA, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 18, stk. 1, litra a, således at løbende indkomster på pensionerne samt eventuelle udbetalinger fra pensionen kun kan beskattes i USA?
4. Hvis spørger anses for skattemæssigt hjemmehørende i USA, vil dennes investeringer, opsparing mv. i USA, som er administreret i USA, være omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomstens § 13, stk. 6, således at indkomsten kun kan beskattes i USA?
5. Hvis spørger anses for skattemæssigt hjemmehørende i USA, vil dennes renter på indestående konti i USA kun skulle beskattes i USA efter dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 11, stk. 1?
6. Kan det bekræftes, at selskabet H1 Inc. vil skulle sidestilles med et aktie-/anpartsselskab i selskabsskattelovens forstand, og at aktierne i selskabet dermed anses for omfattet af aktieavancebeskatningsloven?
7. Hvis der svares bekræftende på spørgsmål 6, kan det så bekræftes, at selskabet ikke er skattepligtigt i Danmark, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 6, om ledelsens sæde?
8. Hvis spørgsmål 7 svares bekræftende, vil det arbejde, som spørger udfører i Danmark anses som udgørende et fast driftssted i Danmark?

9. Hvis spørgsmål 6 besvares bekræftende, kan det så bekræftes, at Danmark vil give creditlempelse for de amerikanske indkomstskatter, der er indeholdt i USA af den forholdsmæssige del af S-corp-indkomsten, der efter danske regler anses som udbytter modtaget i H1 Inc.?
10. Hvis spørgsmål 6 besvares bekræftende, kan der i danske indkomster af løn og bestyrelses honorarer fra H1 Inc. foretages credit lempelse for de amerikanske skatter, der er indeholdt i USA af den forholdsmæssige del af S-corp-indkomsten?
11. Hvis kun USA kan beskatte en indkomst, kan det så bekræftes, at Danmark skal lempe efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, artikel 23, stk. 3, litra c?

### Svar

1. Ja
2. Ja
3. Ja
4. Ja
5. Ja
6. Ja
7. Nej
8. Bortfalder
9. Nej
10. Nej
11. Nej

### Beskrivelse af de faktiske forhold

A (spørger) og dennes ægtefælle B ønsker at bosætte sig i Danmark for en periode og forventer i den forbindelse at erhverve fast ejendom her i landet.

Hvor længe A og B ønsker at opholde sig i Danmark afhænger bl.a. af, hvordan situationen med COVID-19 udvikler sig i USA. A og B forventer at opholde sig i Danmark i 1-2 år. Derfor forventer A og B, at deres to børn skal gå i dansk skole ved tilflytning til Danmark.

A og B ønsker at erhverve fast ejendom i Danmark.

A og B er amerikanske statsborgere og har boet i USA i stort set hele deres liv. A og parrets to børn er tillige danske statsborgere.

A er født i Danmark, da hendes far var dansker. Hun boede de første ca. 2 år af sit liv i Danmark. Herefter flyttede hendes far og mor til USA, da hendes mor var amerikaner.

A har nogle få slægtninge, der bor i Danmark, og som hun har kontakt til. Disse slægtninge inkluderer A's tante, 2 kusiner samt kusinernes børn (3 i alt).

B har ingen slægtninge i Danmark, udover A's familie nævnt ovenfor.

Størstedelen af A og B's familie er bosat i USA. Således bor samtlige af B's over 50 familiemedlemmer i USA, mens samtlige af A's familiemedlemmer, på nær dem der er bosiddende i Danmark, bor i USA.

Samtlige af A og B's venner er bosiddende i USA, og parret har ikke nogen venner i Danmark.

A og B ejer et hus i x-stat i USA, som de har tænkt sig at beholde, mens de opholder sig i Danmark. Det er A og B's plan, at huset skal stå tomt i den periode, hvor de opholder sig i Danmark. De får venner og bekendte til at se efter huset, og har derudover tænkt sig at anvende huset, i det omfang de opholder sig i USA. A og B ejer ud over huset i USA også 3 biler, som de agter at beholde.

A og B er hovedaktionærer med 80% af aktiekapitalen i det unoterede amerikanske S-corporation, H1 Inc. registreret i x-stat, USA.

15% af aktiekapitalen består af en "medarbejder pool", mens enkelte medarbejdere ejer den resterende aktiekapital.

Der er tale om et selskab, der er omfattet af "the laws of the State of x". Selskabets bestyrelse består på nuværende tidspunkt af A og B. Selskabet er skattemæssigt en transparent enhed, hvor det årlige resultat beskattes ved A og B som individer.

H1 Inc. administreres fra USA, hvor den daglige ledelse håndteres af medarbejderne. Således udfører selskabet arbejde for kunder overalt i verden, men de primære kunder opholder sig i USA (90-95 %).

Selskabet har egne vedtægter, og der udarbejdes årligt regnskab for selskabet. Såfremt A og B sælger aktier, vil dette blive beskattet som "capital gains" (kapitalgevinst).

Bestyrelsesmøder og generalforsamlinger afholdes i USA. Firmaet afholder desuden 1-2 "company-wide retreats" hvert år, som varer 5 dage. Desuden afholdes der 1 ugentligt møde af én times varighed over zoom.

A og B arbejder kun nogle få timer om ugen for selskabet, hvor de afholder møder eller tilrettelægger den langsigtede strategiske planlægning for selskabet. CTO, directors og managers står for den daglige ledelse af selskabet.

Under opholdet i Danmark vil A og B rejse til USA både i forbindelse med arbejde samt i forbindelse med ferie.

Samtlige af A og B's investeringer er i USA, herunder deres pensionsopsparing, ligesom alle deres bankkonti er i USA.

A og B forventer ikke at skulle arbejde for en dansk arbejdsgiver i Danmark. Ligesom de kun vil oprette en dansk bankkonto til brug for betaling af bl.a. dansk mobilabonnement, betaling af potentielle renter og afdrag på ejendommen i Danmark, alt sammen for at begrænse de internationale transaktionsgebyrer.

A og B har følgende typer af investeringer, opsparing, pensioner mv. i USA:

- a) CryptoCurrency Speculative Asset
- b) WealtFront Personal Investment Stocks/Bonds
- c) TD Ameritrade Stocks/Bonds
- d) Fidelity Trandtional IRA Retirement
- e) Fidelity Roth IRA Retirement
- f) Betterment Roth 401k Employer Retirement
- g) Betterment Traditional 401k Employer Retirement
- h) WealthFront Personal Investment Stocks/Bonds
- i) Fidelilty 529 Plan College Savings (kids)
- j) Fidelilty 529 Plan College Savings (kids)

k) Ameriprise Financial Stocks/Bonds

Derudover har A og B følgende konti:

l) WellsFargo Bank Personal Checking

m) WealthFront Cash Cash Savings

n) CaptialOne Cash Cash Savings

I forhold til A og B's pensioner er disse skattemæssigt godkendt i USA, ligesom ingen af pensionerne er livrenter omfattet af DBO'en artikel 18, stk. 3. Parrets rådgiver fra revisionsselskabet G1 i USA har oplyst, at der er tale om pensionsordningen, som er omfattet af § 401(a) i IRC.

Pensionerne kan først komme til udbetaling, når A og B er 59 ½ år.

I forhold til investeringerne ejer A og B disse igennem en "custodial account". De er således direkte ejere af specifikke aktier i amerikanske og øvrige selskaber, og der er ikke tale om en investeringsforening.

Repræsentanten har supplerende oplyst følgende på baggrund af Skattestyrelsens anmodning:

Spørgsmål fra Skattestyrelsen:

*"Jeg forstår desuden, at B også ejer selskabet E1 LLC og A ejer F1 LLC. Hvorledes indgår disse selskaber i strukturen med H1, Inc.? Er det korrekt forstået, at H1, Inc. ikke har nogle datterselskaber? "*

Rådgivers svar:

Vores klient har oplyst, at hverken E1 LLC eller F1 LLC er aktive på nuværende tidspunkt. Med klientens ord er begge selskaber *'expired/not conducting business'*.

E1 LLC er ejet af B, og har ikke på noget tidspunkt haft nogen erhvervmæssig aktivitet. F1 LLC er ejet af A, og har ligeledes ingen erhvervmæssig aktivitet. Selskaberne indgår ikke i en selskabsstruktur med H1, Inc., og klienten har ikke oplyst, at H1, Inc. har nogen datterselskaber.

Repræsentanten har yderligere oplyst følgende på baggrund af Skattestyrelsens anmodning:

Spørgsmål fra Skattestyrelsen:

*"Hvorledes fordeles et likvidationsprovenu i tilfælde af selskabets aflikvidation."*

Rådgivers svar:

"Min klient har svaret at likvidationsprovenuet vil blive udbetalt til ejerne i henhold til deres ejerandel (% af kapitalen). Det vil blive beskattet, som kapitalgevinst skriver han."

Spørgsmål fra Skattestyrelsen:

*"Hvor mange personer er ansat i selskabet i USA."*

Rådgivers svar:

"Der er 34 personer ansat i USA."

Skattestyrelsen har til sagens faktum undersøgt

Ifølge H1, Inc. 's hjemmeside og x-stat Corporation Commission's hjemmeside er B direktør [President] for H1, Inc.

### **Spørgers opfattelse og begrundelse**

#### Spørgsmål 1:

Det er spørgers opfattelse, at der skal svares "Ja" til det stillede spørgsmål.

Det følger af kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 og 2, at personer, der har bopæl her i landet eller personer, der tager ophold her i landet i et tidsrum af mindst 6 måneder, inkl. kortvarige ophold i udlandet grundet ferie eller lignende, er fuldt skattepligtige til Danmark.

Det fremgår derudover af kildeskattelovens § 7, stk. 1, at en person, der erhverver bopæl her i Danmark, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, kun er fuldt skattepligtig efter kildeskattelovens § 1, hvis den pågældende tager ophold i Danmark.

#### Vedrørende bopæl:

Det er spørgers hensigt at erhverve en bolig i Danmark, hvorfor det som udgangspunkt kan lægges til grund, at spørger har bolig til rådighed ved tilflytningen til Danmark.

Spørger bevarer dog også deres bolig i USA, som spørger og dennes ægtefælle påtænker at anvende, når de opholder sig i USA.

#### Vedrørende ophold:

Uanset om der erhverves en ejerbolig eller en lejebolig, så er det spørgers hensigt at opholde sig i Danmark i en periode på 12-24 måneder, dog afbrudt af flere længerevarende ophold i USA eller andre steder. Dette kan dog variere grundet den nuværende situation med COVID-19.

Udgangspunktet er, at spørger påtænker at rejse til USA på familiebesøg og/eller ferieophold i den pågældende periode.

Derudover kan det forekomme, at spørger i et vist omfang rejser til USA for at afholde møder, generalforsamling mv. i spørgers og dennes ægtefælles fælles selskab H1 Inc.

I den pågældende periode kan det dog ikke undgås, at spørger vil udføre arbejde i Danmark - dog ikke for danske kunder - men i forbindelse med driften af selskabet H1 Inc.

Spørger og dennes ægtefælles børn skal i perioden gå i dansk skole, og de påtænker at tilbringe det meste af tiden i Danmark.

På baggrund af det ovenstående er det spørgers vurdering, at spørger ved erhvervelse af bolig og ophold i Danmark bliver fuldt skattepligtig til Danmark, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1.

#### Spørgsmål 2:

Det er spørgers vurdering, at spørgsmålet skal besvares med et "Ja".

Det er spørgers udgangspunkt, at spørger skal anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i USA, da det faktiske ophold kun er et moment, der indgår i afvejning af dobbeltdomicil, såfremt de øvrige momenter og faktiske forhold ikke fører til en afklaring. Sædvanligt ophold er dermed et moment, som alene indgår i vurderingen, hvis ikke forholdet om bopæl og midtpunktet for livsinteresser fører til en løsning.

Det er spørgers opfattelse, at dette spørgsmål kan afgøres på baggrund af, hvor Spørgerne har deres bopæl og deres midtpunkt for livsinteresser (se nedenfor).

Spørgers skattemæssige hjemsted i henhold til den dansk-amerikanske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Spørger er begge fuldt skattepligtige til USA, da spørger og dennes ægtefælle begge er amerikanske statsborgere.

Følgende fremgår af den dansk-amerikanske dobbeltbeskatningsoverenskomst, artikel 1, stk. 4:

"Uanset bestemmelserne i denne overenskomst bortset fra stykke 5 i denne artikel, kan en kontraherende stat beskatte personer, der er hjemmehørende i denne (som fastsat i artikel 4 (Skattemæssigt hjemsted)) og kan på grundlag af statsborgerskab beskatte sine statsborgere, som om denne overenskomst ikke havde fået virkning. Udtrykket »statsborger« skal her omfatte en tidligere statsborger eller en person, der har været hjemmehørende i en længere periode (long-term resident), og hvis opgivelse af sådan status som et hovedformål havde skatteunddragelse (som defineret i lovgivningen i den kontraherende stat, i hvilken personen var statsborger eller var hjemmehørende i en længere periode), men kun for en periode på 10 år efter en sådan opgivelse."

Det fremgår således af bestemmelsen, at USA forbeholder sig retten til med visse undtagelser at beskatte sine statsborgere, uden hensyn til overenskomsten.

Spørgers rådgiver i USA har tillige oplyst, at det er hans vurdering, at de amerikanske myndigheder vil anse A og B som skattemæssigt hjemmehørende i USA.

Hvis Skattestyrelsen er enig i, at spørger vil være fuldt skattepligtig til Danmark, jf. spørgsmål 1, vil spørger således have dobbeltdomicil og dermed være skattepligtig til begge lande.

Det er derfor afgørende for fordelingen af beskatningsretten mellem de to stater at få klarlagt, hvor spørger har skattemæssigt hjemsted.

Det fremgår af DBO'en, at spørgsmål om dobbeltdomicil skal afgøres efter overenskomstens artikel 4.

Artikel 4 har følgende ordlyd:

*"Skattemæssigt hjemsted*

*Stk. 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.*

...

*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.*

*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. 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."*

#### Ad a) Bolig og midtpunktet for livsinteresser

Efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, 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:

- har fast bopæl til sin rådighed,
- har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (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 de har en fast bolig til sin rådighed. Da spørger, efter det oplyste, vil have en fast bolig til rådighed i begge stater, skal denne anses for at være hjemmehørende i den stat, hvor den pågældende har midtpunkt for livsinteresser.

Af kommentarerne til OECDs modeloverenskomst artikel 4, punkt 15, fremgår det, at der skal foretages en samlet vurdering af personens personlige og økonomiske forhold for at fastlægge midtpunkt for livsinteresser.

For så vidt angår spørgers personlige interesser i Danmark, har spørger kun begrænset familie i Danmark, ligesom alle spørgers venner er bosiddende i USA. Derudover har spørger ingen anden tilknytning til Danmark, og spørger taler meget begrænset dansk.

Spørgers økonomiske interesser i Danmark udgøres kun af den faste ejendom og en til dette formål oprettet bankkonto. Derudover har spørger ikke økonomiske interesser i Danmark.

For så vidt angår de personlige interesser i USA, har spørger hele den resterende familie i USA. Både Spørgers og dennes ægtefælles forældre og søskende bor således i USA.

For så vidt angår de økonomiske interesser i USA, ejer og driver spørger det amerikanske selskab H1 Inc., som er en internetbaseret virksomhed. Selskabet er registreret i x-statUSA, og størstedelen af de ansatte er bosiddende i USA. Selskabets kunder er primært fra USA, og H1 Inc. driver ikke virksomhed i Danmark og har ikke nogen danske kunder.

Spørger ejer desuden en ejendom i USA. Ligesom Spørger har alle sine pensionsordninger i amerikanske pensionsinstitutter og banker samt øvrige investeringer i USA.

Spørger har alle sine bankkonti i USA, dog med undtagelse af den forventede oprettede konto i Danmark, der alene er oprettet af hensyn til betaling af renter og afdrag vedrørende ejendommen i Danmark. Endelig har spørger og dennes ægtefælle 3 biler i USA.

Det er således klart, at spørger alene har et ønske om midlertidigt at opholde sig i Danmark for at styrke tilknytningen til den danske familie og den danske kultur. Derudover er det også klart, at spørger har indrettet sig varigt i USA, hvor også alle i spørgers familie, herunder søskende, niecer og nevøer mv. bor og opholder sig, med undtagelse af den beskrevne danske del af familien.

Der henvises i øvrigt til Skatterådets tidligere bindende svar, SKM2016. 382. SR, hvoraf det fremgår, at spørgeren, der var fuldt skattepligtig til Danmark, blev anset som værende skattemæssigt hjemmehørende i USA, da spørgerens midtpunkt for livsinteresser var i USA, herunder bl.a. hans erhverv, familie og økonomiske interesser i øvrigt.

Det er derfor spørgers vurdering, at spørger - uanset at opholdet er af 1-2 års varighed - efter en konkret og samlet vurdering må anses for at have midtpunktet for sine livsinteresser i USA. Der foreligger således ikke nogen hensigt om at bosætte sig permanent i Danmark.

På denne baggrund skal spørger anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i USA, jf. artikel 4, stk. 2, litra a.

### Spørgsmål 3:

Det er spørgers vurdering, at spørgsmålet skal besvares med et "Ja".

Spørger har følgende pensionsopsparinger i USA:

- a) Fidelity Tranditional IRA
- b) Fidelity Roth IRA
- c) Betterment Roth 401k
- d) Betterment Traditional 401k

I DBO's artikel 18, stk. 1, litra a, fremgår følgende:

"Pensioner, social sikring, livrenter, underholdsbidrag og bidrag til børn

Stk. 1. Såfremt bestemmelserne i artikel 19, stykke 2 (Offentligt hverv) ikke medfører andet, gælder følgende:

- a) medmindre andet fremgår af litra b), kan pensioner, der hidrører fra en kontraherende stat og som retmæssigt oppebæres af en person, der er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, kun beskattes i den stat, hvorfra de hidrører;
- b) ...

Stk. 3. Livrenter, der oppebæres og retmæssigt ejes af en fysisk person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, kan kun beskattes i denne stat. Udtrykket »livrenter« betyder i dette stykke en fastsat sum, der betales løbende på fastsatte tidspunkter i et bestemt antal år eller for livstid i henhold til en forpligtelse til at yde disse betalinger mod rimeligt og fuldt vederlag (bortset fra udførte hverv).

..."

Det følger af den juridiske vejlednings afsnit C. F. 9.2.20.5.2 "USA - Gennemgang af DBO'en", at:

"Private pensioner kan kun beskattes i kildelandet. Se artikel 18, stk. 1, litra a. Bestemmelsen omfatter kun pensioner, der udbetales efter en pensionsordning, der er skattemæssigt godkendt i det land, hvor ordningen er oprettet."

Spørgers rådgiver i USA har oplyst, at der i alle tilfælde er tale om pensionsordninger, som er skattemæssigt godkendt i USA.

Det fremgår af protokollen til DBO'en, punkt 4, litra b, at følgende amerikanske pensionsordninger er omfattet af artikel 18, stk. 1 i:

- a) sektion 401 (a) i Internal Revenue Code,
- b) individuelle ordninger (herunder individuelle pensionsordninger, der er en del af en forenklet lønmodtagerpensionsordning efter sektion 408 (k),
- c) individuelle pensionskonti,
- d) individuelle pensionslivrenter,
- e) sektion 408 (p) konti
- f) Roth IRAs efter sektion 408A, sektion 403(a) godkendte livrenteplaner og sektion 403(b) ordninger.

Det er således spørgers vurdering, at pensionerne er omfattet af artikel 18, stk. 1, litra a, og dermed kun kan beskattes i USA, da Danmark har afgivet beskatningsretten hertil.

Det følger videre i Den juridiske vejlednings afsnit C. F. 9.2.20.5.2 "USA - Gennemgang af DBO'en", at:

"Livrenter, der ikke er omfattet af artikel 18, stk. 1, kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 18, stk. 3."

Spørgers rådgiver i USA har oplyst, at ingen af pensionerne anses som livrenter omfattet af artikel 18, stk. 3.

Spørgsmål 4:

Det er spørgers vurdering, at spørgsmålet skal besvares med et "Ja".

A og B har følgende investeringer i USA:

- |    |                                 |                   |
|----|---------------------------------|-------------------|
| a) | CryptoCurrency                  | Speculative Asset |
| b) | WealtFront Personal Investment  | Stocks/Bonds      |
| c) | TD Ameritrade                   | Stocks/Bonds      |
| d) | WealthFront Personal Investment | Stocks/Bonds      |

- |    |                      |                        |
|----|----------------------|------------------------|
| e) | Ameriprise Financial | Stocks/Bonds           |
| f) | Fidelilty 529 Plan   | College Savings (kids) |

Det følger af artikel 13, stk. 6, at:

"...

Stk. 6.

Fortjeneste ved afhændelse af alle andre aktiver end de i stykke 1-5 omhandlede kan kun beskattes i den kontraherende stat, i hvilken afhænderen er hjemmehørende.

..."

Det følger således af det ovenstående, at beskatningsretten til kapitalgevinster, som ikke er omfattet af artikel 13, stk. 1-5, kun kan beskattes i den stat, hvor afhænderen er hjemmehørende.

Hvis A og B anses som hjemmehørende i USA, så er det spørgers opfattelse, at det er USA, der har den eksklusive beskatningsret hertil.

#### Spørgsmål 5:

Det er Spørgernes opfattelse, at der skal svares "Ja" til det stillede spørgsmål.

A og B har indestående på følgende konti i USA:

- |                    |                   |
|--------------------|-------------------|
| – Wells Fargo Bank | Personal Checking |
| – WealthFront Cash | Cash Savings      |
| – CapitalOne Cash  | Cash Savings      |

De pågældende konti genererer renteindtægter og renteudgifter.

Det følger af artikel 11, stk. 1, at:

"Renter

Stk. 1.

Renter, der hidrører fra en kontraherende stat og retmæssigt ejes af en person, der er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, kan kun beskattes i denne anden stat.

..."

Det følger af bestemmelsen, at renter kun kan beskattes i bopælslandet.

Hvis A og B anses som skattemæssigt hjemmehørende i USA, så er det spørgers opfattelse, at renterne alene kan beskattes i USA.

#### Spørgsmål 6:

Det er spørgers vurdering, at spørgsmålet skal besvares med et "Ja".

Om der foreligger et selskab, som er omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, må afgøres ud fra en samlet konkret vurdering.

Af væsentlig betydning for denne vurdering er selskabets vedtægter og hensigten med dets virksomhed, men derudover kan nedennævnte forhold være af betydning for vurderingen. Det bemærkes, at de nævnte

forhold ikke er udtryk for en udtømmende liste. Endelig bemærkes, at et enkelt af disse forhold ikke kan være ubetinget afgørende.

Ved vurderingen af, om et S-corp. skal kvalificeres som et selskab, der er omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, indgår iht. Den juridiske vejledning 2020-2 C. D. 1.1.3 følgende elementer:

"Taler for et selskab:

- ingen af deltagerne hæfter personligt"
- fordeling af overskuddet sker i forhold til den af deltagerne indskudte kapital
- det årlige overskud fordeles på grundlag af omsætningen, men en eventuel likvidationsudlodning baseres på kapitalens størrelse
- selvstændige vedtægter
- særskilt regnskab
- særskilte foreningsorganer, som med bindende virkning kan handle, også for de medlemmer, som ikke er med i ledelsen
- mulighed for udvidelse af medlemskredsen
- bestemmelse om, hvad der skal ske med formuen ved det enkelte medlems udtræden eller ved enhedens opløsning
- indskudskapital (kan enten være nominelt angivet til en bestemt størrelse, eller der kan være tale om vekslende indskudskapital).

Taler imod et selskab:

- fordeling af både overskud og af likvidationsprovenu foretages på grundlag af omsætningen (kooperativ virksomhed)
- én eller flere hæfter personligt
- ingen fordeling af overskud finder sted i forhold til kapitalindskuddet
- overskuddet anvendes til almenyttige eller almenvelgørende formål."

Det er spørgers opfattelse, at de fleste af elementerne taler for, at H1 Inc. skal kvalificeres som et selskab, (jf. baggrundsoplysningerne), mens ingen af elementerne, der taler imod et selskab, anses for opfyldt.

I nærværende sag er der dog det særlige forhold, at selskabets indkomst beskattes direkte hos ejerne, dvs. selskabet behandles som var det skattemæssigt transparent.

I et tidligere bindende svar, SKM2012. 245. SR, kom Skatterådet frem til, at et tilsvarende S-corp ud fra en samlet konkret vurdering af selskabets vedtægter, virkemåde og oplysninger i sagen i øvrigt er det Skatteministeriets opfattelse, at enheden har karakter af en selvstændig dansk skattemæssig enhed. Selskabet blev dermed kvalificeret skattemæssigt forskelligt i Danmark og USA.

Hvis selskabet anses som omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, så er det spørgers opfattelse at aktierne i selskabet tillige er omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 1, stk. 2.

Repræsentanten har supplerende oplyst følgende på baggrund af Skattestyrelsens anmodning:

Spørgsmål fra Skattestyrelsen:

*"Vedrørende spørgsmålet om hvorvidt H1, Inc. er et selvstændigt skattesubjekt efter danske regler; henviser du i din begrundelse til baggrundsmaterialet, som jeg formoder er bilag 1 & 2 - dvs. vedtægter og tillæg/ændringer af vedtægterne.*

*Har du mulighed for at uddybe din begrundelse med specifik henvisning til baggrundsmaterialet? Vedr. bilag 1 kan jeg se, at nummeringen springer fra side 4 til 17. Har du mulighed for at sende det fulde dokument? "*

Rådgivers svar:

"Som anmodet vedhæftes hermed selskabets vedtægter, hvilket fremgår af (*HI, Inc. - Amended & Restated Bylaws - Signed*). Vedhæftet ses ligeledes selskabets stiftelsesdokument, hvilket fremgår af (*KI Inc. - Amended and Restated Articles of Incorporation*)

Indledningsvis bemærkes, at selskabets vedtægter ikke indeholder alle oplysninger om forhold som regulerer selskabet (den pågældende selskabstype) herunder hæftelsesforhold, da dette reguleres af den for selskabet gældende lovgivning i staten x (*X-state Revised Statutes*). Til belysning heraf kan paralleller drages til danske anparts- og aktieselskaber stiftet i henhold til den danske selskabslovgivning, hvor hæftelsesforhold mv. heller ikke vil fremgå af vedtægterne.

I bedømmelsen af, om et amerikansk S-corp. efter danske regler skal anses for et selvstændigt skatte-subjekt, må momenter som selskabets vedtægter og hensigten med virksomheden inddrages med betydelig vægt. Udfaldet af bedømmelsen afhænger dog af en samlet vurdering af alle relevante forhold, hvilket også er lagt til grund i det bindende svar i SKM 2012.245 SR.

Med henvisning til SKM 2012.245 SR ses nogle af de for bedømmelsen relevante kriterier oplistet nedenfor.

"Ved vurderingen kan følgende tale for, at selskabet er omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 2:

- 1) Ingen af deltagerne hæfter personligt*
- 2) Fordeling af overskuddet sker i forhold til den af deltagerne indskudte kapital*
- 3) Det årlige overskud fordeles på grundlag af omsætningen, men en eventuel likvidationsudlodning baseres på kapitalens størrelse*
- 4) Selvstændige vedtægter*
- 5) Særskilt regnskab*
- 6) Indskudskapital (kan enten være nominelt angivet til en bestemt størrelse, eller der kan være tale om vekslende indskudskapital)*

I overensstemmelse med SKM 2012.245 SR er nedenstående momenter fremhævet til belysning af de for selskabet relevante forhold i bedømmelsen af den selskabsskatteretlige kvalifikation.

Ad. 1)

Selskabet er skattemæssigt en transparent enhed (et valg ved selvangivelsen), hvor det årlige resultat beskattes ved A og B. Selvom det årlige resultat beskattes ved A og B, er der tale om et selskab med begrænset hæftelse, således hverken A eller B hæfter fuldt ud for selskabets forpligter med deres personlige formue.

Ad. 2 og 3)

Det følger af vedtægternes artikel 9.01, at fordeling af selskabets overskud (udbytte) sker i overensstemmelse med selskabets stiftelsesdokument og den for selskabet gældende lovgivning. Som følge heraf

fordeles overskuddet i forhold til den af deltagerne indskudte kapital. Dette er ligeledes illustreret i bilag 3 under 'Income 2019', hvor udbyttet for B respektive A er anført som 'Pass-thru from H1'.

Ad. 4)

Det følger af bilag 4, som er vedlagt anmodningen, at selskabet har selvstændige vedtægter, der regulerer selskabets forhold.

Ad. 5)

Selskabet er i henhold til vedtægternes artikel 9.03 forpligtet til årligt at udarbejde et regnskab for selskabet.

Ad. 6)

Selskabskapitalen er (*Joint Consent of the Board and Stockholders - Amended and Restated Charter - Signed*), angivet til at udgøre nominelt 5.000.000 aktier.

I henhold til Skattestyrelsens skrivelser af 15. marts 2021 kan yderligere oplysninger fremhæves:

Hensigten med virksomheden er udøve en virksomhed af økonomisk karakter med det formål at opnå et overskud, der herefter kan udloddes til aktionærerne i henhold til deres ejerandele.

Selskabet er ejet af aktionærer, hvoraf B og A's ejerandel udgør 80 % af aktiekapitalen. Aktionærernes forhold er indgående reguleret i vedtægternes artikel 2, og det kan i denne forbindelse fremhæves, at hver aktie i medfør af vedtægternes artikel 2.09 udgør én stemme på generalforsamlingen. Der er således ikke forskellige stemmeklasser.

Selskabets beslutningskompetence er reguleret i vedtægternes artikel 3, hvorefter bestyrelsen udgør selskabets øverste ledelsesorgan, som i medfør af artikel 3.01 har beføjelserne til at varetage den overordnede og strategiske ledelse af selskabet.

Afslutningsvis kan der henvises til begrundelsen i SKM 2012.245 SR for at anse et tilsvarende S-corp. som et selvstændigt skattesubjekt, hvor der, udover selskabets vedtægter, virkemåde og oplysninger i sagen i øvrigt, blev lagt vægt på følgende momenter:

1) *Selskabets bestyrelse består af 2 medlemmer; på nuværende tidspunkt X (ejer 50 %) og Y (som ejer 50 % af kapitalen via S-corp. B)*

2) *Afholder bestyrelsesmøder*

3) *Resultatet fordeles på baggrund af ejerandel/ indskudt kapital*

4) *Årligt regnskab*

5) *Vedtægter*

6) *Begrænset hæftelse*

7) *Begrænsning på antallet af aktionærer*

8) *Begrænsning i mulighederne for udstedelse af forskellige aktieklasser*

9) *Behandles som en transparent enhed i USA"*

Spørgsmål 7:

Det er spørgers opfattelse, at spørgsmålet skal besvares med et "Ja".

Selskaber omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2-6, anses for hjemmehørende her i landet, hvis selskabet er registreret her i landet eller har ledelsens sæde her i landet, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 6.

Afgørelsen om, at et selskabs ledelse har sæde her i landet, beror på en konkret vurdering af de faktiske forhold i forbindelse med beslutningstagningen i selskabet. Se Den juridiske vejledning 2020-2 afsnit C. D. 1.1.1.3 om "Hvor har ledelsen sæde".

Ved denne vurdering lægges først og fremmest vægt på den daglige ledelse af selskabet. Selskabet vil derfor ofte blive anset for hjemmehørende i Danmark, når direktionen har sæde eller hovedsædet er beliggende her i landet, jf. forarbejderne til selskabsskattelovens § 1, stk. 6, lov nr. 312 af 17/5 1995 (L 35 1995/95).

Selskabet er indregistreret i USA med hovedsæde, kontorfaciliteter og driftssted i x-stat, USA. A og B er som ejere også fungerende bestyrelsesmedlemmer. Den daglige ledelse og beslutninger vedrørende selskabets daglige drift foretages i USA af selskabets ledelse der, og den daglige ledelse er dermed ikke i Danmark.

Repræsentanten har supplerende oplyst følgende på baggrund af Skattestyrelsens anmodning:

Spørgsmål fra Skattestyrelsen:

*"På x-state Corporation Commission's hjemmeside kan jeg se, at B står som bestyrelsesmedlem og direktør for H1, Inc. Er det korrekt forstået, at B er det eneste bestyrelsesmedlem i selskabet? På hjemmesiden står der desuden, at B og A, er aktionærer i selskabet. Hvis der er øvrige aktionærer i selskabet, bedes du sende kopi af ejerbogen."*

Rådgivers svar:

Bestyrelsen i H1, Inc. udgøres på nuværende tidspunkt både af B og A, hvilket også fremgår af (*H1, Inc. - November 2015 Annual Joint Consent to elect Director and Officers*).

H1, Inc. har en samlet aktiebeholdning på nom. 5.000.000, hvoraf B og A er i besiddelse af 80 % udgørende nom. 4.000.000 aktier.

15 % af aktiekapitalen består af en 'medarbejder pool', jf. (*H1, Inc. - 2015 Stock Plan*), hvorefter medarbejderne har fået tildelt aktieoptioner, der ifølge klienten dog ikke på nuværende tidspunkt er udnyttet af nogen medarbejdere.

Vores klient oplyser, at de resterende 5 % af aktiekapitalen på nuværende tidspunkt er 'left open'.

Spørgsmål 8:

Det er spørgers opfattelse, at spørgsmålet skal besvares med et "Nej".

Det fremgår af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, at selskaber, der er skattemæssigt hjemmehørende i udlandet, har fast driftssted i Danmark, hvis de udøver erhverv med fast driftssted her i landet.

Ved afgrænsningen af begrebet "fast driftssted" i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, lægges der vægt på principperne i artikel 5 i OECD Modeloverenskomsten med tilhørende kommentarer. Se cirkulære 1988-11-07 nr. 136 og Den juridiske vejledning 2020-2 afsnittene C. D. 1.2.2 og C. F. 8.2.2.5.

Hvis selskabet må anses for at have fast driftssted efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra s, skal det undersøges, om selskabets aktiviteter også efter den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomst medfører fast driftssted til Danmark. Den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomst er her mellem Danmark og USA.

Udtrykket "fast driftssted" defineres i OECD Modeloverenskomsten artikel 5, stk. 1, som "et fast forretningssted, gennem hvilket et foretagendes virksomhed helt eller delvis udøves".

Artiklens stk. 1 indeholder således tre betingelser for, at et fast driftssted kan foreligge:

1. Der skal være et "forretningssted",
2. Forretningsstedet skal være "fast", og
3. Det udenlandske foretagende skal helt eller delvist "udøve sin virksomhed gennem det faste forretningssted".

Kun hvis alle tre betingelser er opfyldt, medfører det, at et udenlandsk selskabs aktiviteter i Danmark kan statuere fast driftssted.

H1 Inc. har ingen aktivitet eller kunder i Danmark, og eneste tilknytning til Danmark er, at de to ejere bor og opholder sig i en periode midlertidigt i Danmark.

Der er ikke indrettet noget kontor, og der afholdes ingen fysiske møder i Danmark vedrørende H1 Inc. A og B vil som oplyst udøve arbejde fra boligen i et vist omfang, men arbejdet er ikke rettet mod et dansk marked, og den egentlige aktivitet foregår således i USA.

På baggrund af ovenstående er det spørgers vurdering, at der ikke foreligger nogen hensigt om at etablere sig via et fast driftssted i Danmark, og det gøres derfor gældende, at den blotte personlige tilstedeværelse fra A og B ikke er tilstrækkeligt til at statuere et fast driftssted.

#### Spørgsmål 9:

Det er spørgers opfattelse, at der skal svares "Ja" til de stillede spørgsmål.

Det følger af dobbeltbeskatningsoverenskomsten, artikel 4, stk. 1, litra d), at:

"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.

..

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.

..."

Ifølge oplysningerne i anmodningen vil A og B indtræde i fuld skattepligt ved tilflytning til Danmark og dermed være omfattet af kildeskattelovens § 1, stk. 1.

A og B vil være omfattet af globalindkomstprincippet i henhold til statsskattelovens § 4.

USA beskatter også deres statsborgere efter globalindkomstprincippet, men har samtidig den specielle lovgivning, at amerikanske statsborgere, uanset hvor i verden de er hjemmehørende, også er fuldt skattepligtige til USA.

I henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, artikel 1, stk. 4 fremgår det, at USA kan beskatte deres statsborgere.

I det konkrete tilfælde vil A og B deltage i en amerikansk enhed, H1, Inc., som i USA anses for en transparent enhed.

Hvis H1 inc. jf. spørgsmål 6, anses for en selvstændig skattemæssig enhed efter interne danske regler, så foreligger der en kvalifikationskonflikt, i og med USA anser H1, Inc. for en transparent enhed, mens Danmark anser H1, Inc. for en selvstændig skattepligtig enhed.

Hvis en indkomst gennem en skatteretligt transparent enhed er skattepligtig for en fysisk person i en af staterne, anses indkomsten efter DBO'en for at være tjent af personen, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsten, artikel 4, stk. 1, litra d).

I henhold til artikel 23 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, skal Danmark derfor lempe efter credit-princippet for den i USA betalte skat.

Dette følger tillige af SKM2012. 245. SR, hvor Skatterådet kom frem til, at der kunne lempes trods kvalifikationskonflikten, da der var tale om en indkomst beskattet i overensstemmelse med bestemmelserne i dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

#### Spørgsmål 10:

Det er spørgers opfattelse, at der skal svares "Ja" til det stillede spørgsmål.

USA har iht. dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, artikel 16, ret til at beskatte bestyrelseshonorarer hidrørende fra et amerikansk registreret selskab. Beskatningen sker i USA med ca. 35%.

USA har iht. dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, artikel, 15 ret til at beskatte løn udbetalt fra en amerikansk arbejdsgiver for arbejde udført i USA. Beskatningen sker i USA med ca. 35%.

Såfremt der foretages udbetaling af løn (for arbejde udført i USA) eller bestyrelseshonorarer fra selskabet til A og B i en periode, hvor A og B er omfattet af fuld skattepligtigt til Danmark, er det Spørgernes opfattelse, at Danmark skal lempe for den i USA indeholdte indkomstskat på ca. 35%.

Ved løn og bestyrelseshonorarer forstås en kontant overførsel til A og B, der baseres på skriftlig aftale med H1, Inc., og hvor arbejdsindsatsen og/eller varetægelse af bestyrelsesopgaver modsvarer størrelsen af aftalt vederlag.

I henhold til artikel 23 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, skal Danmark derfor lempe efter credit-princippet for den i USA betalte skat.

Dette følger tillige af SKM2012. 245. SR, hvor Skatterådet kom frem til, at der kunne lempes trods kvalifikationskonflikten, da der var tale om en indkomst beskattet i overensstemmelse med bestemmelserne i DBO'en.

### Spørgsmål 11:

Det er spørgers opfattelse, at der skal svares "Ja" til det stillede spørgsmål.

Hvis indkomsten efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten kun kan beskattes i USA, lempes skatten efter metoden exemption med progression.

Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra USA. Se artikel 23, stk. 3, litra c.

### **Skattestyrelsens indstilling og begrundelse**

#### Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at spørger bliver fuldt skattepligtig til Danmark ved erhvervelse af fast ejendom og ophold i Danmark i 1-2 år.

#### *Begrundelse*

Ifølge kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, foreligger fuld skattepligt for personer, der har bopæl her i landet.

I praksis vil statuering af bopæl i henhold til kildeskattelovens bestemmelser være afhængig af, om den pågældende person har rådighed over en helårsbolig her i landet. Udgangspunktet er, at en sådan rådighed vil være en nødvendig og samtidig en tilstrækkelig betingelse til at statuere bopæl.

Spørger og dennes ægtefælle ønsker at bosætte sig i Danmark for en periode på 1 til 2 år og forventer i den forbindelse at erhverve fast ejendom (helårsbeboelse) her i landet.

Det lægges derfor til grund, at de erhverver bopæl her i landet, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1.

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

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

De nævnte 3 måneder, respektive 180 dage, betragtes som maksimum for ophold, uden at skattepligten indtræder på grund af bopæl her. Dette maksimumsophold vil i almindelighed kunne accepteres, når der er tale om personer, hvis ophold har et overvejende feriemæssigt præg og således ikke er nødvendiggjort af en regelmæssig (løbende) personlig varetagelse af indtægtsgivende hverv.

Ud fra det oplyste lægger Skattestyrelsen til grund, at længden af spørgers ophold vil overstige et uafbrudt ophold her i landet af en varighed på mere end 3 måneder, eller samlede ophold på i alt mere end 180 dage indenfor et tidsrum af 12 måneder. Spørgers ophold vil derfor ikke kunne anses for et kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende.

Det er tillige oplyst, at spørger og dennes ægtefælle begge arbejder nogle få timer om ugen for selskabet, hvor de afholder møder eller tilrettelægger den langsigtede strategiske planlægning for selskabet. Det er også oplyst, at spørger og dennes ægtefælle under opholdet i Danmark vil rejse til USA både i forbindelse med arbejde samt i forbindelse med ferie.

Det kan derfor lægges til grund, at arbejdet i Danmark vil være påregneligt, og det vil overstige grænsen på maksimalt 10 arbejdsdage inden for en 12-måneders-periode. Det har efter praksis ingen betydning, at der eventuelt er tale om kortere arbejdsdage.

Skattestyrelsen henviser til SKM2021. 96. SR, hvor Skatterådet fandt, at kombinationen af opholdets længde (op til 3 måneder uafbrudt eller 180 dage sammenlagt) og opholdets karakter, førte til, at spørgers ophold konkret ikke kan anses for et kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende. Skatterådet fandt derfor, at spørger ville blive fuldt skattepligtig fra det tidspunkt, hvor han fik bopæl i Danmark, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 og § 7.

Skattestyrelsen finder herefter, at den fulde skattepligt indtræder i Danmark, når spørger erhverver fast ejendom (bopæl) og tager ophold her i landet, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, jf. § 7, stk. 1. Der henses til, at såvel længden som karakteren af opholdet, fører til, at opholdet ikke kan anses for en kortvarigt ophold her i landet som følge af ferie eller lignende.

### *Indstilling*

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

### Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at spørger vil blive betragtet som hjemmehørende i USA efter dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4.

### *Begrundelse*

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

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

Da spørger vil være omfattet af fuld dansk skattepligt, jf. besvarelsen af spørgsmål 1 og spørger, efter det oplyste, også er omfattet af fuld skattepligt i USA, foreligger der en situation med dobbeltdomicil.

Spørger henviser til dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4, stk. 4, og finder, at spørger har skattemæssigt hjemsted i USA.

Artikel 4, stk. 4, er en særlig bestemmelse om, at en amerikansk statsborger anses for hjemmehørende i USA og dermed omfattet af overenskomsten, dog kun såfremt den pågældende har en særlig kvalificeret tilknytning til USA. Personen skal således have en betydelig tilstedeværelse, en fast bolig eller sædvanligvis have ophold USA.

Af forarbejderne til bestemmelsen fremgår: "I stykke 4 er indføjet en bestemmelse om, at en amerikansk statsborger eller en udlænding, der har fået opholdsarbejdstilladelse i USA (f.eks. en såkaldt green card holder") anses for hjemmehørende i USA og dermed omfattet af overenskomsten, dog kun såfremt den pågældende har en særlig kvalificeret tilknytning til USA".

Dette blev også lagt til grund af Skatterådet i SKM2021. 96. SR, der ligeledes omhandlede anvendelsen af artikel 4, stk. 4, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA.

Af artikel 4, stk. 1, fremgår, at statsborgerskab fremgår specifikt som kriterium for skattemæssigt hjemsted. Artikel 4, stk. 4, er en særbestemmelse, der begrænser begrebet "hjemmehørende i en kontraherende stat" i artikel 4, stk. 1, for amerikanske statsborgere og udenlandske greencard holdere.

Ifølge artikel 4, stk. 4, er disse personer kun hjemmehørende i USA og dermed kun omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomsten, hvis de også har en kvalificeret tilknytning til USA som defineret i bestemmelsen.

Skattestyrelsen bemærker, at de almindelige "tie breaker rules" i artikel 4, stk. 2 skal finde anvendelse, når der er tale om en person, der efter kriterierne i artikel 4, stk. 1 (og stk. 4), både er hjemmehørende i Danmark og USA efter landenes interne regler.

I sådanne tilfælde er det kriterierne i artikel 4, stk. 2, der afgør, til hvilket land, personen skal anses for hjemmehørende ved anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

Efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, 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,

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

Der er tale om en prioriteret orden.

Efter artikel 4, stk. 2, 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, a).

Artikel 4, stk. 2, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA 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.

Det er oplyst, at spørger fortsat har sin bolig i USA.

Spørgers ægtefælle har nogle få slægtninge, der bor i Danmark, og som hun har kontakt til. Disse slægtninge inkluderer ægtefællens tante, 2 kusiner samt kusinernes børn (3 i alt).

Spørger har ingen slægtninge i Danmark, udover ægtefællens familie nævnt ovenfor.

Størstedelen af spørgers og dennes ægtefælles familie er bosat i USA. Således bor samtlige af spørgers over 50 familiemedlemmer i USA, mens samtlige af ægtefællens familiemedlemmer, på nær dem der er bosiddende i Danmark, bor i USA. Samtlige af parrets venner er bosiddende i USA, og parret har ikke nogen venner i Danmark.

Ud over huset i USA, ejer parret 3 biler, som de agter at beholde.

Ægtefællerne er hovedaktionærer med 80% af aktiekapitalen i det unoterede amerikanske S-corporation, H1 Inc. registreret i x-statUSA. Ægtefællernes investeringer er i USA, herunder deres pensionsopsparing, ligesom alle deres bankkonti er i USA.

Om opholdet i Danmark på 1-2 år er det oplyst, at spørger i perioden vil have sin ægtefælle og to børn med. Børnene vil gå i dansk skole. Spørger vil kun arbejde i mindre omfang i Danmark, som anført under spørgsmål 1.

Skattestyrelsen bemærker, at opholdet på 1-2 år efter omstændighederne vurderes som et tidsbegrænset ophold.

Efter dette ophold i Danmark vil hele familien vende tilbage til USA til deres sædvanlige bolig, som står klar til dem. Endvidere vil børnene vende tilbage til deres skole i USA, hvor de fortsat er indskrevet.

Det er oplyst, at det tidsbegrænsede ophold i Danmark dels er begrundet i Covid 19-situationen, dels er begrundet i spørgers ægtefælles ønske om, at børnene gennem det midlertidige ophold får bedre kendskab til Danmark og de danske værdier.

Skattestyrelsen lægger herefter til grund, at spørgers ophold i Danmark ikke er udtryk for et længerevarende tilknytningsforhold her til landet.

Derfor finder Skattestyrelsen ud fra en samlet konkret vurdering, at spørger har de stærkeste økonomiske og personlige interesser til USA, og at spørger derfor har midtpunktet for sine livsinteresser der. At familien ikke har planer om at afstå ejendommen efter endt ophold i Danmark, ændrer ikke derved.

Skattestyrelsen lægger herefter til grund, at spørger har skattemæssigt hjemsted i USA, jf. artikel 4, stk. 2, a) under sit ophold i Danmark.

### *Indstilling*

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Ja".

### Spørgsmål 3

Under forudsætning af, at spørger skal anses som skattemæssigt hjemmehørende i USA, ønskes det bekræftet, at spørgers pension i USA alene kan beskattes i USA, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 18, stk. 1, litra a, således at løbende indkomster på pensionerne samt eventuelle udbetalinger fra pensionen kun kan beskattes i USA?

### *Begrundelse*

Det er i spørgsmål 2 lagt til grund, at spørger anses for skattemæssigt hjemmehørende i USA efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten:

Af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, artikel 18, stk. 1, litra a, følger det, at private pensioner kan kun beskattes i kildelandet.

Det følger videre af dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 18, stk. 1, litra c) at pensioner alene skal anses for at hidrøre fra en kontraherende stat, såfremt de udbetales fra en pensionsordning, der er oprettet i denne stat.

Endelig følger det af dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 18, stk. 1, litra d), at der med pensioner menes pensioner og andre lignende vederlag, uanset om de udbetales løbende eller som engangsbeløb.

Spørgerne har følgende pensionsopsparinger i USA:

- a) Fidelity Traditional IRA
- b) Fidelity Roth IRA
- c) Betterment Roth 401k
- d) Betterment Traditional 401k

Det er oplyst, at spørgers pensioner er skattemæssigt godkendt i USA, ligesom ingen af pensionerne er livrenter omfattet af DBO'en artikel 18, stk. 3. Parrets rådgiver fra revisionselskabet G1 i USA har oplyst, at der er tale om pensionsordningen, som er omfattet af § 401(a) i IRC.

Pensionerne kan først komme til udbetaling, når spørger er 59 ½ år.

Skattestyrelsen bemærker, at det fremgår af protokollen til DBO'en, punkt 4, litra b, at pensioner, som er omfattet af sektion 401 (a) i Internal Revenue Code er omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, artikel 18, stk. 1.

Skattestyrelsen lægger på denne baggrund til grund, at der er tale om private pensioner, der - for så vidt angår udbetalinger - er omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, artikel 18, stk. 1, litra a, der efter bestemmelsen kun kan beskattes i kildelandet.

Skattestyrelsen bemærker, at det løbende afkast på pensionsordningerne er omfattet af art. 21, stk. 1, og kan tilsvarende kun beskattes i USA, hvor spørgeren er hjemmehørende efter overenskomsten. Der henvises til Den juridiske vejledning, afsnit DJV C. F. 8.2.2.21.1.

### *Indstilling*

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

### Spørgsmål 4:

Under forudsætning af, at spørger skal anses som skattemæssigt hjemmehørende i USA efter overenskomsten, ønskes det bekræftet, at spørgers investeringer, opsparing mv. i USA alene kan beskattes i USA, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 13, stk. 6, således at indkomsten kun kan beskattes i USA.

### *Begrundelse*

Spørger har følgende investeringer i USA:

- a)                      CryptoCurrency                                      Speculative Asset

|    |                                 |                        |
|----|---------------------------------|------------------------|
| b) | WealtFront Personal Investment  | Stocks/Bonds           |
| c) | TD Ameritrade                   | Stocks/Bonds           |
| d) | WealthFront Personal Investment | Stocks/Bonds           |
| e) | Ameriprise Financial            | Stocks/Bonds           |
| f) | Fidelity 529 Plan               | College Savings (kids) |

Det er oplyst, at spørger ejer investeringerne igennem en "custodial account". De er således direkte ejere af specifikke aktier i amerikanske og øvrige selskaber, og der er ikke tale om en investeringsforening.

Det er ligeledes oplyst, at investeringerne Fidelity 529 Plan, College Savings (kids), ejes af spørger personligt, og ikke af børnene.

Det følger af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, artikel 13, stk. 6, at fortjeneste ved afhændelse af alle andre aktiver end de i stykke 1-5 omhandlede kan kun beskattes i den kontraherende stat, i hvilken afhænderen er hjemmehørende.

Skattestyrelsen bemærker, at artikel 13, stk. 1-5 omhandler gevinst ved salg af fast ejendom og gevinst ved salg af bestemte driftsmidler. Det følger heraf, at de omhandlede kapitalgevinster ikke er omfattet af artikel 13, stk. 1-5, og derfor omfattes af artikel 13, stk. 6.

Efter artikel 13, stk. 6, kan gevinsten kun beskattes i den stat, hvor afhænderen er hjemmehørende. Idet det lægges til grund, at spørger efter overenskomsten er hjemmehørende i USA, kan gevinsten kun beskattes i USA.

### *Indstilling*

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

### Spørgsmål 5

Det ønskes bekræftet, at renter på indestående konti i USA kun skal beskattes i USA efter artikel 11, stk. 1.

### *Begrundelse*

Spørger har indestående på følgende konti i USA:

- Wells Fargo Bank                      Personal Checking
- WealthFront Cash                      Cash Savings
- CapitalOne Cash                      Cash Savings

De pågældende konti genererer renteindtægter og renteudgifter.

Det følger af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, artikel 11, stk. 1, at renter, der hidrører fra en kontraherende stat og retmæssigt ejes af en person, der er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, kan kun beskattes i denne anden stat.

Det følger af bestemmelsen, at renter kun kan beskattes i bopælslandet.

Da spørger efter overenskomsten anses som skattemæssigt hjemmehørende i USA, kan det efter Skattestyrelsens opfattelse lægges til grund, at renterne alene kan beskattes i USA.

### *Indstilling*

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 5 besvares med "Ja".

#### Spørgsmål 6

Det ønskes bekræftet, at selskabet H1 Inc. vil skulle sidestilles med et aktie-/anpartsselskab i selskabsskattelovens forstand, og at aktierne i selskabet dermed anses for omfattet af aktieavancebeskatningsloven

#### *Begrundelse*

Til spørgsmålet om hvorvidt selskabet kan sidestilles med et aktie-/anpartsselskab i selskabsskattelovens forstand, forstår Skattestyrelsen at H1 Inc. er amerikanskregisteret selskab af typen "Incorporated".

Skattestyrelsen forstår, at i henhold til amerikansk selskabsret er corporation-selskabet et selskab med begrænset ansvar, dvs. med en hæftelse svarende til selskabskapitalen. Skattemæssigt kan corporation-selskabet vælge at blive behandlet svarende til en transparent enhed, hvor indtægter og udgifter medregnes hos aktionærernes personlige indkomstopgørelse i relation til den føderale beskatning. I så fald er selskabet et såkaldt "S-corporation".

Skattestyrelsens forstår desuden, at et S-corporation ikke er underlagt fuld skattepligt til USA.

En udenlandsk juridisk person anses som en skattemæssig transparent enhed efter danske regler, hvis enheden ikke anses som et selvstændigt skattesubjekt. Hvorvidt der foreligger et selvstændigt skattesubjekt, afgøres ud fra en samlet konkret vurdering.

Vurderingen skal foretages ud fra dansk ret.

Mens selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, alene omfatter dansk indregistrerede aktieselskaber og anpartsselskaber, omfatter lovens § 1, stk. 1, nr. 2, andre selskaber, i hvilken ingen af deltagerne hæfter personligt for selskabets forpligtelser, og som fordeler overskuddet i forhold til deltagernes i selskabet indskudte kapital, selskaber omfattet af § 2 C og registrerede selskaber med begrænset ansvar.

Af bestemmelsen i nr. 2 fremgår således, at de afgørende elementer i vurderingen er, at der er tale om et selskab, hvor ingen af deltagerne hæfter personligt, og at eventuelt overskud fordeles efter indskudt kapital. Ved vurderingen heraf skal i overensstemmelse med praksis også belyses andre forhold omkring det udenlandske selskab end dem, der er anført i lovteksten.

I henhold til Den juridiske vejledning 2021-1 afsnit C. D. 1.1.3 "Andre selskaber" følger, at der skal foretages en samlet konkret vurdering. Af væsentlig betydning for denne vurdering er selskabets vedtægter og hensigten med dets virksomhed. Derudover kan en række (ikke udtømmende) forhold være af betydning for vurderingen. Følgende vil tale for, at der er tale om et selvstændigt skattesubjekt:

Ved vurderingen kan følgende tale for, at selskabet er omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2:

- ingen af deltagerne hæfter personligt
- fordeling af overskuddet sker i forhold til den af deltagerne indskudte kapital
- det årlige overskud fordeles på grundlag af omsætningen, men en eventuel likvidationsudlodning baseres på kapitalens størrelse
- selvstændige vedtægter
- særskilt regnskab
- særskilte foreningsorganer, som med bindende virkning kan handle, også for de medlemmer, som ikke er med i ledelsen
- mulighed for udvidelse af medlemskredsen

- bestemmelse om, hvad der skal ske med formuen ved det enkelte medlems udtræden eller ved enhedens opløsning
- indskudskapital (kan enten være nominelt angivet til en bestemt størrelse, eller der kan være tale om vekslende indskudskapital).

Følgende kan tale imod, at selskabet er omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2:

- fordeling af både overskud og af likvidationsprovenu foretages på grundlag af omsætningen (kooperativ virksomhed)
- én eller flere hæfter personligt
- ingen fordeling af overskud finder sted i forhold til kapitalindskuddet
- overskuddet anvendes til almenyttige eller almenvelgørende formål.

Afsnit C. D. 1.1.3 "Andre selskaber" i Den juridiske vejledning beskriver hvilke selskaber, der

er fuldt skattepligtige efter selskabsskatteloven. Heraf følger at "andre selskaber, er selskaber i hvilke ingen af deltagerne hæfter personligt for selskabets forpligtelser, og som fordeler overskuddet i forhold til deltagerne i selskabet indskudte kapital, er fuldt skattepligtige efter selskabsskatteloven, såfremt de er hjemmehørende i Danmark." Dog følger det senere i afsnittet at "et enkelt forhold ikke kan være ubetinget afgørende".

I SKM2012. 245. SR og SKM2012. 631. SR fandt Skatterådet ud fra en samlet konkret vurdering af selskabets vedtægter, virkemåde og oplysninger i sagen i øvrigt, at selskabet skulle anses for selvstændigt skattesubjekt efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2.

Det fremgår blandt andet af sagerne, at ingen af aktionærerne hæftede personligt for selskabets forpligtelser eller underskud, og at selskabets resultat blev fordelt på baggrund af ejerandelen. Derudover fremgik det blandt andet, at selskabet havde vedtægter og der blev afholdt bestyrelsesmøder.

I denne sag har rådgiver blandt andet supplerende oplyst, at H1 Inc. er et selskab med selskabskapital og med begrænset hæftelse, således hverken spørger eller ægtefællen hæfter fuldt ud for selskabets forpligtelser med deres personlige formue. Det er endvidere oplyst, at det følger af H1 Inc. 's vedtægter artikel 9.01, at fordeling af selskabets overskud (udbytte) sker i overensstemmelse med selskabets stiftelsesdokument og den for selskabet gældende lovgivning. Dette betyder, at som følge heraf fordeles overskuddet i forhold til den af deltagerne indskudte kapital i selskabet. I relation til et likvidationsprovenu er det oplyst, at det ligeledes vil blive udbetalt til deltagerne i forhold til den indskudte kapital i selskabet.

Det er endvidere oplyst, at H1 Inc. har selvstændige vedtægter, der regulerer selskabets forhold. H1 Inc er desuden forpligtet til årligt at udarbejde et regnskab.

Det er Skattestyrelsens vurdering, at H1 Inc. efter en samlet konkret vurdering skal anses for at være et selvstændigt skattesubjekt efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2.

Spørgsmålet er herefter, om spørgers aktier i H1 Inc. skal behandles efter aktieavancebeskatningsloven. I aktieavancebeskatningsloven § 1, stk. 1 og 2 står der:

*"Gevinst og tab ved afståelse af aktier medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst efter reglerne i denne lov.*

*Stk. 2. Lovens regler om aktier finder tilsvarende anvendelse på anparter i anpartsselskaber, andelsbeviser, omsættelige investeringsbeviser og lignende værdipapirer. Lovens regler finder endvidere tilsvarende anvendelse på ejerandele i selskaber omfattet af selskabsskattelovens § 2 C samt andele i medarbejderinvesteringsselskaber omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2 b."*

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at det forhold, at H1 Inc. er omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, ikke nødvendigvis medfører, at aktier m.v. udstedt af selskabet er omfattet af aktieavancebeskatningsloven.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at vedtægterne herunder H1 Inc. 's forhold medfører, at spørgers aktier udgør en omsættelig ejerandel i et selvstændigt skattesubjekt. Desuden giver aktierne ret til at modtage en andel af udbyttet samt eventuelt likvidationsprovenu. På den baggrund er det Skattestyrelsens opfattelse, at spørgers aktier vil være omfattet af aktieavancebeskatningslovens regler.

### *Indstilling*

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 6 besvares med "Ja".

### Spørgsmål 7

Det ønskes bekræftet, at hvis der svares bekræftende på spørgsmål 6, kan det så bekræftes, at selskabet ikke er skattepligtigt i Danmark, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 6, om ledelsens sæde.

### *Begrundelse*

Af selskabsskattelovens § 1, stk. 6, fremgår det, at selskaber og foreninger mv. omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2-6, anses for skattemæssigt hjemmehørende her i landet, hvis selskabet er registreret her i landet, eller ledelsens sæde er placeret her i landet.

Som følge af besvarelsen under spørgsmål 6 er H1, Inc. omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2. Det er oplyst, at H1, Inc. er registreret i USA. Det skal derfor vurderes, om selskabets ledelse har sæde her i landet i forbindelse med, at spørger sammen med sin ægtefælle flytter til Danmark for at bosætte sig her i 1-2 år.

Om selskabets ledelse har sæde her i landet, står der i bemærkninger til selskabsskattelovens § 1, stk. 6 (Lov nr. 312 af 17. maj 1995 - L 35 1994-95):

*"Afgørelsen af, om et selskabs ledelse har sæde her i landet, beror på en konkret vurdering af de faktiske forhold i forbindelse med beslutningstagningen i selskabet. Ved denne vurdering lægges først og fremmest vægt på beslutninger forbundet med den daglige ledelse af selskabet. Selskabet vil derfor ofte blive anset for hjemmehørende i Danmark, når direktionen har sæde, eller hovedsædet er beliggende her i landet.*

*I det omfang bestyrelsen forestår den reelle ledelse af selskabet, vil stedet for bestyrelsens sæde være af væsentlig betydning for vurderingen af, om selskabet er hjemmehørende i Danmark.*

*Det er stedet, hvor bestyrelsens beslutninger reelt træffes, der i disse tilfælde er afgørende for ledelsens sædes placering. Dette kan være aktuelt i tilfælde, hvor f.eks. bestyrelsesformanden reelt forestår ledelsen af selskabet.*

*Beslutninger, der almindeligvis træffes på generalforsamlingsniveau, er som udgangspunkt ikke afgørende for, om selskabet kan anses for hjemmehørende her i landet. Aktiebesiddelse vil derfor som udgangspunkt ikke være afgørende for vurderingen. I det omfang en aktionær faktisk udøver ledelsen af selskabet, kan aktionærens hjemsted indgå i vurderingen af, om selskabets ledelse har sæde her i landet."*

I vurdering af ledelsens sæde lægges således vægt på beslutninger forbundet med den daglige ledelse af selskabet.

I SKM2020. 98. SR skulle Skatterådet tage stilling til, om et selskab beliggende i X-stat havde ledelsens sæde placeret her i landet. Spørger ejede alle aktierne i selskabet og direktionen bestod af spørger. Administration af selskabet blev forestået af et administrationsselskab, der var beliggende i X-land.

Skatterådet lagde vægt på, at spørger var den primære beslutningstager i selskabet. Administrationsselskabet fungerede udelukkende som et administrativt led i X's hjemland, ligesom selskabet var uden nogen reel indflydelse og udelukkende varetog rutinemæssige opgaver i henhold til spørgers instrukser. Alle væsentlige beslutninger vedrørende selskabets forhold og i relation til selskabets aktiebesiddelse mv. blev alene truffet af spørger. Skatterådet fandt, at Selskabet havde ledelsens sæde her i landet.

I denne sag er det oplyst, at spørger sammen med sin ægtefælle ejer 80 % af aktierne i H1, Inc. Skattestyrelsen forstår, at ægteparret sidder på majoriteten af stemmerne i H1, Inc. Det er endvidere oplyst, at begge ægtefæller udgør bestyrelsen i selskabet.

Rådgiver har supplerende oplyst, at H1, Inc. 's beslutningskompetence er reguleret i vedtægternes artikel 3, hvorefter bestyrelsen udgør selskabets øverste ledelsesorgan, som i medfør af artikel 3.01 har beføjelserne til at varetage den overordnede og strategiske ledelse af selskabet.

Om den daglige ledelse i H1, Inc., står der i vedtægternes artikel 6.06: "*Chief Executive Officer. The chief executive officer/president shall be the chief executive officer of the Corporation and, subject to the supervision of the board of directors, shall have general management of the business and property of the Corporation in the ordinary course of its business with all such powers with respect to such business and property as may be reasonably incident to such responsibilities, including, but not limited to, the power to employ, discharge or suspend employees and agents of the Corporation, to fix the compensation of employees and agents, and to suspend, with or without cause, any officer of the Corporation pending final action by the board of directors with respect to continued suspension, removal or reinstatement of such officer. The chief executive officer/president shall see that all orders and resolutions of the board are carried into effect and shall perform such other duties and have such other authority and powers as the board of directors may from time to time prescribe.*"

Skattestyrelsen forstår på den baggrund, at direktøren ifølge vedtægterne og under bestyrelsens tilsyn er tillagt beføjelser til overordnet at varetage den daglige ledelse af H1, Inc. Direktøren kan desuden med bestyrelsen godkendelse opsiges m.v. ledere [officer] i selskabet. Direktøren er i ifølge vedtægternes artikel 6.01 og 6.02 valgt af bestyrelsen, og kan afsættes af samme.

På x-stat Corporation Commission's hjemmeside - der efter Skattestyrelsens opfattelse er x-stats officielle selskabsregister - fremgår det, at spørgers ægtefælle siden 27. oktober 2004 har været direktør [President] for H1, Inc. Skattestyrelsen forstår, at spørgers ægtefælle forsat skal være direktør for H1, Inc. under sit ophold i Danmark.

Det er oplyst i anmodningen, at bestyrelsesmøder og generalforsamlinger afholdes i USA. Firmaet afholder desuden 1-2 "company-wide retreats" hvert år, som varer 5 dage. Desuden afholdes der 1 ugentligt møde af én times varighed over Zoom. Det er Skattestyrelsens opfattelse, at når direktionen forestår den daglige ledelse af selskabet, er det underordnet, at bestyrelsesmøder og generalforsamlinger afholdes i USA.

Det er endvidere oplyst, at spørger og ægtefællen kun arbejder nogle få timer om ugen for selskabet, hvor de afholder møder eller tilrettelægger den langsigtede strategiske planlægning for selskabet. CTO, directors og managers står for den daglige ledelse af selskabet.

Skattestyrelsen bemærker, at der ikke er knyttet et krav om antal timer, for at en person anses for at udøve den daglige ledelse af et selskab. Da spørgers ægtefælle er direktør for H1, Inc., og alene udgør direktionen med ansvaret for den daglige ledelse, er det efter Skattestyrelsens opfattelse underordnet, at spørgers ægtefælle måtte have uddelegeret sit arbejde til fx CTO [Chief Technical Officer / Chief Technology Officer] eller andre ledere i H1, Inc., da der ikke er oplysninger om i hvilket omfang, man har fraveget direktørens kompetencer ifølge vedtægterne.

Hertil kommer, at spørgers ægtefælle kan ansætte og opsiges selskabets medarbejdere [employees and agents] og med bestyrelsens godkendelse - det vil sige spørger og ægtefællen - kan ansætte og opsiges ledere [officer]. Det er dermed Skattestyrelsens opfattelse, at det ikke er påvist, at den reelle daglige ledelse rent faktisk udføres fra USA, mens spørger og ægtefællen er i Danmark. Udgangspunktet for ledelsens sæde, må således være at denne varetages af selskabets direktion, det vil sige spørgers ægtefælle.

Skattestyrelsen er af den opfattelse, at H1, Inc. vil have ledelsens sæde i Danmark fra det tidspunkt, hvor spørgers ægtefælle flytter til Danmark efter reglerne i selskabsskattelovens § 1, stk. 6, fordi vedkommende varetager den daglige ledelse af selskabet. Hertil kommer, at alle overordnede væsentlige beslutninger vedrørende H1, Inc. 's forhold og i relation til selskabets aktiebesiddelse mv. træffes af spørger og ægtefællen, som er de eneste bestyrelsesmedlemmer, og som er ejer af aktiemajoriteten i H1, Inc.

Skattestyrelsen skal bemærke, at Danmark ikke beskatter i det omfang, der er fast driftssted i USA, jf. selskabsskattelovens § 8, stk. 2.

#### *Indstilling*

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 7 besvares med "Nej".

#### Spørgsmål 8

Det ønskes bekræftet, at hvis spørgsmål 7 svares bekræftende, vil det arbejde, som spørger udfører i Danmark anses som udgørende et fast driftssted i Danmark.

#### *Begrundelse*

Som følge af at spørgsmål 7 besvares benægtende, bortfalder spørgsmålet.

#### *Indstilling*

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 8 besvares med "Bortfalder".

#### Spørgsmål 9

Hvis spørgsmål 6 svares bekræftende, ønskes det bekræftet, at Danmark vil give creditlempelse for de amerikanske indkomstskatter, der indeholdes i USA af den forholdsmæssige del af S-corp-indkomsten, der efter danske regler anses som udbytter modtaget fra H1 Inc.

#### *Begrundelse*

Det er i spørgsmål 6 lagt til grund, at selskabet H1 Inc., er undergivet dansk skattepligt efter selskabsskattelovens § 1, stk. 6.

Ud fra det oplyste lægges det herefter til grund for besvarelsen, at udbetalte beløb - benævnt som S-corp-indkomsten, i Danmark behandles som aktieudbytter.

Skattestyrelsen bemærker, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, artikel 23, stk. 3, litra c, omhandler den situation, hvor en person er skattemæssigt hjemmehørende i Danmark.

Det er i besvarelsen af spørgsmål 2 lagt til grund, at spørger er skattemæssigt hjemmehørende i USA under sit tidsbegrænsede ophold i Danmark.

Derfor finder artikel 23, stk. 3, litra c, ikke anvendelse.

Den almindelige anvendelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster indebærer, at det er bopælslandet, der skal lempe for de skatter, som kildelandet kan opkræve ifølge overenskomsten.

Det betyder, at Danmark ikke skal foretages creditlempelse for de amerikanske skatter, der er indeholdt i USA af den forholdsmæssige del af S-corp-indkomsten.

### *Indstilling*

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 9 besvares med "Nej".

### Spørgsmål 10

Hvis spørgsmål 6 svares bekræftende, ønskes det bekræftet, at der i danske indkomster af løn og bestyrelsesshonorarer fra H1 Inc. kan foretages creditlempelse for de amerikanske skatter, der er indeholdt i USA af den forholdsmæssige del af S-corp-indkomsten.

### *Begrundelse*

Det lægges til grund ved besvarelsen af dette spørgsmål, at spørger i forbindelse med tilflytningen til Danmark bliver fuldt skattepligtig i Danmark, jf. kildeskattelovens § 1, stk.1, nr. 1, og at spørger anses skattemæssigt hjemmehørende i USA ifølge artikel 4 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA.

Det er oplyst, at lønnen og bestyrelsesshonorarer skal forstås som en kontant overførsel til spørger, der baseres på skriftlig aftale med H1, Inc., og hvor arbejdsindsatsen og/eller varetagelsen af bestyrelsesopgaver modsvarer størrelsen af aftalt vederlag.

Det er oplyst, at spørger vil udføre arbejde både i Danmark og under ophold i USA. Det fremgår af sagen, at der spørges til den del af lønnen, der vedrører arbejde udført i USA.

Af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, artikel, 15, stk. 1, fremgår, at gage, løn og andet vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold oppebåret af en person, der er hjemmehørende i USA, kun kan beskattes i USA, medmindre arbejdet udføres i Danmark. Er arbejdet udført i Danmark, kan vederlag, som oppebæres herfor, beskattes i Danmark.

Danmark kan således ikke beskatte den del af lønnen, der vedrører spørgers arbejde udført i USA. Der henses til, at spørger efter overenskomsten anses for skattemæssigt hjemmehørende i USA.

Lønindkomsten vil i dette tilfælde heller ikke indgå i progressionen i forbindelse med den danske skatteberegning.

Skattestyrelsen finder derfor, at der skal svares benægtende på spørgsmålet om lempelse for amerikanske skatter for så vidt angår lønindkomst.

For så vidt angår bestyrelsesshonorarer, gælder det efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, artikel 16, følgende:

"Bestyrelshonorarer og andre lignende vederlag, som oppebæres af en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, i egenskab af medlem af bestyrelsen i et selskab, der er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, kan beskattes i denne anden stat."

Efter bestemmelsen er det således afgørende, om selskabet skal anses for hjemmehørende i Danmark eller i USA efter overenskomsten.

Skattestyrelsen bemærker, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, artikel 23, stk. 3, litra c, omhandler den situation, hvor en person er skattemæssigt hjemmehørende i Danmark.

Det er i besvarelsen af spørgsmål 2 lagt til grund, at spørger er skattemæssigt hjemmehørende i USA under sit tidsbegrænsede ophold i Danmark.

Derfor finder artikel 23, stk. 3, litra c, ikke anvendelse.

Den almindelige anvendelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster indebærer, at det er bopælslandet, der skal lempe for de skatter, som kildelandet kan opkræve ifølge overenskomsten.

Det betyder, at Danmark ikke skal foretages creditlempelse for de amerikanske skatter, der er indeholdt i USA af bestyrelshonorarer.

#### *Indstilling*

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 10 besvares med "Nej".

#### Spørgsmål 11

Det ønskes bekræftet, at Danmark skal lempe efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, artikel 23, stk. 3, litra c, hvis kun USA kan beskatte en indkomst.

#### *Begrundelse*

Skattestyrelsen bemærker, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA, artikel 23, stk. 3, litra c, omhandler den situation, hvor en person er skattemæssigt hjemmehørende i Danmark.

Det er i besvarelsen af spørgsmål 2 lagt til grund, at spørger er skattemæssigt hjemmehørende i USA under sit tidsbegrænsede ophold i Danmark.

Derfor finder artikel 23, stk. 3, litra c, ikke anvendelse.

Skattestyrelsen kan supplerende bemærke, at Danmark ikke kan beskatte en indkomst, der efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten kun kan beskattes i USA efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten, når spørger er skattemæssigt hjemmehørende i USA. Indkomsten vil heller ikke indgå i progressionen ved den danske beskatning af den skattepligtige indkomst.

#### *Indstilling*

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 11 besvares med "Nej".

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

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

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

#### Spørgsmål 1

## *Lovgrundlag*

Kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 og 2 og § 7, stk. 1

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

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

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

## *Praksis*

Den juridiske vejledning 2021-1, C. F. 1.2.1 - Hvornår er der bopæl i Danmark? (uddrag)

"Personer er fuldt skattepligtige, når de har bopæl her i landet. Se KSL § 1, stk. 1, nr. 1.

## *Bopæl*

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

Så det er både

- de faktiske boligforhold og
- den/de subjektive hensigter,

der har betydning for, om personen er fuldt skattepligtig her i landet efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1.

## *Helårsbolig*

I praksis vil skattepligten efter bopælskriteriet være afhængig af, om personen har rådighed over en helårsbolig her i landet. Udgangspunktet er, at en sådan rådighed vil være en nødvendig og samtidig en tilstrækkelig betingelse for at statuere bopæl. Se fx SKM2016. 557. SR og SKM2019. 290. SR.

Selv om der er givet dispensation fra bopælspligten, anses personen stadig for at have bolig til rådighed i Danmark. Se fx SKM2006. 212. SR og SKM2015. 756. SR.

Det er de faktiske boligforhold, der er afgørende. Andre mere formelle kriterier, fx

- til- og framelding til folkeregisteret,
- en postadresse eller
- en ansøgning om opholdstilladelse

spiller ikke nogen selvstændig rolle. Se fx LSRM 1981, 99 og skd. 1983.65.170. ØLD.

Den juridiske vejledning 2021-1, C. F. 1.2.2 - Hvornår indtræder skattepligten ved tilflytning ? (uddrag)

For en person, der erhverver bopæl her i landet uden samtidig at tage ophold her, indtræder den fulde skattepligt først, når den pågældende tager ophold her i landet. Kortvarigt ophold her i landet på grund af ferie eller lignende, anses ikke for ophold i Danmark. Se KSL § 7, stk. 1.

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

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

Bopæl erhverves ved køb eller leje af helårsbolig, men som udgangspunkt ikke ved køb eller leje af et sommerhus. Hvis personen eller dennes ægtefælle benytter sommerhuset som helårsbolig, behandles sommerhuset på samme måde som en helårsbolig. Se SKM2015. 313. SR, SKM2015. 290. SR og SKM2018. 156. SR. Det samme gælder benyttelsen af andre boligformer. Om bopæl, se nærmere afsnit C. F. 1.2.1.

Det forekommer, at en person, der er fuldt skattepligtig i udlandet, ønsker at blive anset for fuldt skattepligtig i Danmark. En skatteyder kan ikke vælge at blive omfattet af reglerne om fuld skattepligt, hvis betingelserne herfor ikke er opfyldt. Dette kan ofte få konsekvenser for opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Se SKM2002. 230. VLR, SKM2009. 482. VLR og SKM2013. 543. ØLR.

#### Absolutte grænser for opholdets længde

Skattepligten indtræder ikke ved et kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende.

Efter praksis anses et uafbrudt ophold her i landet af en varighed på mere end 3 måneder, eller samlede ophold på i alt mere end 180 dage inden for et tidsrum på 12 måneder, ikke for "kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende". Se skd. 1972.21.139.

Overstiger opholdets længde disse grænser, indtræder skattepligten på det tidspunkt, hvor personen tager ophold her. Se KSL § 7, stk. 1.

Ved beregning af opholdets varighed her i landet medregnes rejsedage ("brudte døgn") som hele dage.

Ophold under de 3 måneder, eller 180 dage, udløser efter praksis ikke skattepligt for personer, medmindre de udøver erhvervsmæssige aktiviteter her i landet. Se nedenfor.

Dette lægges til grund, hvor der er tale om personer, der anses for bosiddende i et andet land på grund af bopæl, familie, arbejde eller statsborgerskab. Her vil opholdene i Danmark naturligt have karakter af "ferie eller lignende". Se SKM2017. 121. BR, hvor retten bemærkede, at sagsøgeren ikke havde dokumenteret, at han havde bopæl i og var skattepligtig til Spanien eller noget andet land.

#### Erhvervsmæssig beskæftigelse

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

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

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

I praksis er skattepligten indtrådt ved:

- 4 ugers arbejde i sommerferieperioden hos en dansk arbejdsgiver. Se SKM2002. 252. LR.

- Første tjenesterejse i Danmark i forbindelse med en række planlagte/forventede tjenesterejser. Se SKM2006. 41. SR.
- Deltagelse i 4 årlige bestyrelsesmøder i et selskab. Se SKM2009. 813. LSR.
- Galleri fra sommerbolig. Se SKM2006. 212. SR.
- 80 årlige erhvervsbetingede overnatninger. Se TfS 1992, 198 LR.

Skattepligten indtræder på det tidspunkt, hvor den pågældende påbegynder sit arbejde. Se SKM2007. 353. SR og SKM2006. 41. SR.

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

#### *Eksempel*

- En model udførte 7 dagslange fotosessions inden for en 12 måneders periode. Se SKM2012. 732. ØLR og Skatteministeriets kommentar SKM2013. 316. DEP.
- En operasangers afholdelse af et enkeltstående arrangement. Se TfS 1997, 590 LSR.
- 14 dages forberedelse af undervisning af undervisningsmateriale mv. til brug for undervisning i Schweiz. Se SKM2002. 252. LR.
- En musikers få koncerter og vedligeholdelse af musikalske færdigheder. Se SKM2014. 717. LSR.
- Udtagelse til landskampe og landsholdssamlinger. Se SKM2015. 61. SR.
- Medhjælp (ulønnet) på søns minkfarm i nogle uger om året. Se TfS 1990, 163 LSR.

#### Enkeltstående arbejde

Egentligt arbejde under opholdet accepteres kun i ganske begrænset omfang. Som følge af Østre Landsrets dom SKM2012. 732. ØLR accepteres det, at en person, der har bopæl her i landet, udfører egentligt arbejde her i landet i maksimalt 10 dage inden for en 12 måneders periode. Overstiger arbejdets omfang denne grænse, indtræder skattepligten som hovedregel.

#### *Bemærk*

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

#### *Eksempel*

I SKM2002. 252. LR indtræder skattepligten ikke for en person, der anvender 14 dage af sin sommerferie til forberedelse af undervisningsmateriale mv. til brug for undervisning i Schweiz. Forberedelsen ansås at udgøre en så lille del af personens hovedbeskæftigelse, som var undervisning i Schweiz, at det ikke havde den fornødne karakter af regelmæssig, løbende personlig varetagelse af indtægtsgivende erhverv.

#### *Eksempel*

I SKM2015. 61. SR påtænkte en person, der boede i x-land og spillede håndbold for en klub der, at blive medejer af en bolig i Danmark sammen med sin kæreste. Den fulde skattepligt ville ikke indtræde, hvis personen modtog landsholdspenge i forbindelse med landsholdssamlinger og landskampe her i landet. Da landsholdet stillede indkvartering til rådighed til rådighed for personen, ville denne ikke opholde sig i boligen i de perioder, hvor kampene og den tilknyttede træning ville finde sted. Under hensyn til de helt særlige omstændigheder havde de enkelte seancer på landsholdet karakter af enkeltstående arrangementer, selvom

antallet af arbejdsdage således kunne overstige 10 dage. Der blev også henset til, at personen normalt udførte sit arbejde i udlandet, og at det i sin natur var ekstraordinært at blive udtaget til at spille og træne på landsholdet, og at landsholdet spillede sine kampe i både ind- og udland.

Længden af den enkelte arbejdsdag er uden betydning, når blot arbejdet har karakter af egentlig erhvervsudøvelse. En person kan fx ikke i samme periode arbejde 14 halve dage, uden at skattepligten indtræder.

Enkeltstående møder tæller for en arbejdsdag, uanset mødets varighed.

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

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

*Se også SKM2009. 813. LSR, SKM2006. 41. SR og SKM2015. 656. SR.*

I SKM2009. 813. LSR, ville en person under de konkrete omstændigheder blive anset for fuldt skattepligtig, hvis han lejede en lejlighed i Danmark og deltog i 4 bestyrelsesmøder i et selskab, som et af ham helejet holdingselskab var medejer af. Deltagelsen i bestyrelsesmøderne ansås for løbende personlig varetagelse af indtægtsgivende erhverv.

I SKM2006. 41. SR blev en person, der havde bopæl til rådighed i Danmark, anset for fuldt skattepligtig fra det tidspunkt, hvor han foretog sin første tjenesterejse til Danmark i forbindelse med en række planlagte/forventede tjenesterejser, idet han på dette tidspunkt havde taget ophold i Danmark.

#### *Bemærk*

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

#### *Eksempel*

En operasangerindes enkeltstående koncertarrangementer her i landet retter sig ikke specifikt mod Danmark, hvis den pågældende er fast engageret i et andet land eller i øvrigt har koncertarrangementer i mange lande.

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

#### *Eksempel*

Hvis den pågældende under sit ophold her i landet fx udfører ulønnet arbejde for en almen velgørende forening, fx deltager i en indsamling, vil dette ikke i sig selv føre til indtræden af skattepligt.

#### *Se også*

Se også TfS 1990, 163 LSR, hvor en far var ulønnet medhjælp på søns minkfarm i nogle uger om året.

#### Besvarelse af e-mails og lignende

Skattepligten indtræder ikke, hvis personen under sin ferie eller i forbindelse med weekender kun besvarer sporadiske telefonopkald, e-mails og SMS, der vedrører arbejde, hvis formålet med opholdet her i landet i øvrigt er ferie eller lignende, herunder samvær med ægtefælle og børn.

Omvendt må de arbejdsrelaterede aktiviteter ikke have karakter af løbende, regelmæssig varetagelse af et indtægtsgivende erhverv. Skattepligten indtræder, hvis den pågældende indretter sig efter at skulle arbejde under længere ophold, fordi længden af opholdet sammenholdt med den arbejdsmæssige aktivitet fører til, at opholdet her i landet ikke længere kan anses for et kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende. Se SKM2015. 329. SR, SKM2015. 273. SR, SKM2015. 756. SR og SKM2017. 180. LSR.

*Se også*

Se også SKM2014. 158. LSR, hvor skattepligten ikke ville genindtræde for en person, der var flyttet til Kina, hvis den pågældende som direktionsmedlem og chief operating manager og general manager for et udenlandsk selskab deltog i bestyrelsesmøde i et dansk selskab af en dags varighed under sit ophold i Danmark.

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

*Se også*

Se også SKM2014. 717. LSR, hvor Skatteforvaltningen ikke havde godtgjort, at en musikers kortvarige ophold i Danmark ikke havde karakter af ferie eller lignende. Musikerens få koncerter mv. samt hans nødvendige vedligeholdelse af sine musikalske færdigheder under opholdet her i landet kunne ikke anses for regelmæssig varetagelse af løbende, indtægtsgivende arbejde.

*Eksempel*

Skatterådet fandt, at skattepligten indtrådte, selvom den pågældende i videst muligt omfang begrænsede sit arbejde under sit ophold her i landet. Det fremgik af sagen, at det væsentligste formål med opholdet i Danmark var ferie eller lignende, herunder samvær med ægtefælle og børn mv., men det kunne ikke afvises, at personen under sine ophold kunne blive nødt til at svare på telefoner, svare på e-mails mv.

Skatterådet kom frem til, at skattepligten ville indtræde, fordi den pågældende spurgte til en meget lang periode (op til 3 måneder uafbrudt eller 180 dage sammenlagt). Kombinationen af opholdets længde og karakter førte til, at opholdet konkret ikke kunne anses for et kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende. Landsskatteretten stadfæstede Skatterådets afgørelse. Se SKM2012. 311. LSR."

SKM2012. 311. LSR

A var bosiddende i Grønland, men hans ægtefælle ville flytte til deres sommerhus i Danmark. Landskatteretten stadfæstede Skatterådets bindende svar, hvori der blev taget stilling til, om A blev fuldt skattepligtig til Danmark i fire forskellige situationer, herunder i forbindelse med arbejde her i landet og besvarelse af telefoner og mails m.v.

Skatterådet

SKM2021. 96. SR

Spørger er fuldt skattepligtig i USA, hvor han har sin primære bolig og sine erhvervsaktiviteter. Spørger har lejet en bolig i Danmark, hvor han og hans familie skal bo i maksimalt et år, pga. Covid 19-situationen. Spørger har oplyst, at hans familie vil have bedre forhold i Danmark end i USA under Covid 19 situationen. Spørger vil jævnligt rejse til USA for at arbejde. I Danmark vil han kun arbejde i mindre omfang.

Skatterådet finder, at kombinationen af opholdets længde (op til 3 måneder uafbrudt eller 180 dage sammenlagt) og opholdets karakter, fører til, at spørgers ophold konkret ikke kan anses for et kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende. Skatterådet finder derfor, at spørger bliver fuldt skattepligtig fra det tidspunkt, hvor han får bopæl i Danmark, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 og § 7.

Efter det oplyste vil spørger have en helårsbolig til rådighed i begge stater. Derfor skal han anses for værende hjemmehørende i den stat, hvor han har midtpunkt for sine livsinteresser, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsten (DBO) mellem Danmark og USA, artikel 4, stk. 2, litra a).

Spørger har fortsat sin primære bolig i USA, hvor han ligeledes har sin virksomhed, H1-Koncernen. Han udfører også langt det meste af sit arbejde fysisk i USA. Alle hans indtægter kommer fra USA. Endvidere opholder han sig mere i USA end i Danmark. Under normale omstændigheder bor hustruen og de to børn med ham i boligen i USA. Skatterådet finder på denne baggrund, at spørgers ophold i Danmark ikke er udtryk for et længerevarende tilknytningsforhold her til landet. Skatterådet forudsætter, at det midlertidige ophold her i landet ikke varer mere end 1 år.

Derfor finder Skatterådet, at spørger har de stærkeste økonomiske og personlige interesser til USA, og at han derfor har midtpunktet for sine livsinteresser der, og fortsat er skattemæssigt hjemmehørende der.

Bindingsperioden for det bindende svar blev fastsat til 1 år.

#### SKM2015. 756. SR

Skatterådet bekræftede, at Person A (spørger 1) og Person B (spørger 2) ikke blev fuldt skattepligtige til Danmark, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, i forbindelse med Person B's eventuelle erhvervelse af en lejlighed uden bopælspligt i A-by.

Skatterådet bekræftede endvidere, at Person B ikke blev fuldt skattepligtig til Danmark, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, hvis han under kortvarige weekend- og ferieophold i Danmark vil besvare sporadiske telefonopkald, mails og SMS'er, der vedrører hans erhvervmæssige aktiviteter udenfor Danmark.

Skatterådet bekræftede tillige, at Person A (spørger 1) ikke blev skattepligtig til Danmark, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, hvis hun under kortvarige weekend- og ferieophold i Danmark ikke udførte erhvervsaktiviteter i Danmark.

#### SKM2015. 329. SR

Skatterådet kan ikke bekræfte, at spørgers udførelse af erhvervmæssige aktiviteter under ophold i Danmark, ikke vil medføre indtræden af fuld skattepligt efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, jf., § 7, stk. 1.

Det er i sagen oplyst, at spørger har en helårsbolig til rådighed i Danmark, hvor ægtefællen har boet i en længere årrække. Spørger anses derfor at have bopæl her i landet efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Skatterådet finder ikke at spørgers ophold i Danmark har det fornødne præg af "ferie og lignende", som anført i kildeskattelovens § 7, stk. 1. Som sagen er oplyst, finder Skatterådet ikke at der er tale om arbejde

af enkeltstående karakter, men derimod om påregneligt egentlig arbejde, som har karakter af løbende, regelmæssig varetagelse af et indtægtsgivende erhverv.

#### SKM2015. 273. SR

Skatterådet bekræftede, at Person A (spørger 1) og Person B (spørger 2) ikke blev fuldt skattepligtige til Danmark, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, når spørger 1 erhvervede en lejlighed uden bopælspligt i A-by. Spørger 1 ville opholde sig maksimalt 85 dage og spørger 2 under 85 dage over en 12 måneders periode. Ved svaret på spørgsmål 1 lagde Skatterådet til grund, at der ikke blev udført arbejde under ophold i Danmark. Skatterådet bekræftede endvidere, at spørger 2 ikke blev fuldt skattepligtig til Danmark, efter kildeskattelovens § 1, stk. 1 nr. 1, jf. § 7, stk. 1, hvis han under weekend- og ferieophold i Danmark besvarede sporadiske telefonopkald, mails og SMS'er. Skatterådet lagde til grund, at opholdene fordelte sig som beskrevet og, at der med "sporadisk" mentes, at det ikke var påregneligt, at spørger 1 skulle besvare telefonopkald, mails og SMS'er under opholdene. Spørger 2's ophold i Danmark udgjorde dermed kortvarige ophold på grund af ferie eller lignende. Endelig bekræftede Skatterådet, at spørger 1 blev begrænset skattepligtig vedrørende fast ejendom i Danmark, jf. kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 5.

#### SKM2012. 476. SR

Skatterådet bekræftede, at spørgers rejse- og opholdsmønster ikke ville medføre, at spørger blev fuldt skattepligtig til Danmark. Spørger afbrød sit ophold her i landet ved at tage på ferie i udlandet i 1-2 uger.

#### Spørgsmål 2

##### *Lovgrundlag*

Dobbeltbeskatningsaftalen mellem Danmark og USA, Art. 4 (uddrag)

##### *Skattemæssigt hjemsted*

*Stk. 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

1. udelukkende med henblik på religiøse, velgørende, uddannelsesmæssige, videnskabelige eller andre lignende formål; eller

2. 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.

*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.

*Stk. 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.

### *Forarbejder*

Til DBO mellem Danmark og USA, artikel 4, stk. 4:

"I stykke 4 er indføjet en bestemmelse om, at en amerikansk statsborger eller en udlænding, der har fået opholdsarbejdstilladelse i USA (f.eks. en såkaldt green card holder" anses for hjemmehørende i USA og dermed omfattet af overenskomsten, dog kun såfremt den pågældende har en særligt kvalificeret tilknytning til USA".

### *Praksis*

SKM2021. 96. SR

Spørger er fuldt skattepligtig i USA, hvor han har sin primære bolig og sine erhvervsaktiviteter. Spørger har lejet en bolig i Danmark, hvor han og hans familie skal bo i maksimalt et år, pga. Covid 19-situationen. Spørger har oplyst, at hans familie vil have bedre forhold i Danmark end i USA under Covid 19 situationen. Spørger vil jævnligt rejse til USA for at arbejde. I Danmark vil han kun arbejde i mindre omfang.

Skatterådet finder, at kombinationen af opholdets længde (op til 3 måneder uafbrudt eller 180 dage sammenlagt) og opholdets karakter, fører til, at spørgers ophold konkret ikke kan anses for et kortvarigt

ophold på grund af ferie eller lignende. Skatterådet finder derfor, at spørger bliver fuldt skattepligtig fra det tidspunkt, hvor han får bopæl i Danmark, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 og § 7.

Efter det oplyste vil spørger have en helårsbolig til rådighed i begge stater. Derfor skal han anses for værende hjemmehørende i den stat, hvor han har midtpunkt for sine livsinteresser, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsten (DBO) mellem Danmark og USA, artikel 4, stk. 2, litra a).

Spørger har fortsat sin primære bolig i USA, hvor han ligeledes har sin virksomhed, H1-Koncernen. Han udfører også langt det meste af sit arbejde fysisk i USA. Alle hans indtægter kommer fra USA. Endvidere opholder han sig mere i USA end i Danmark. Under normale omstændigheder bor hustruen og de to børn med ham i boligen i USA. Skatterådet finder på denne baggrund, at spørgers ophold i Danmark ikke er udtryk for et længerevarende tilknytningsforhold her til landet. Skatterådet forudsætter, at det midlertidige ophold her i landet ikke varer mere end 1 år.

Derfor finder Skatterådet, at spørger har de stærkeste økonomiske og personlige interesser til USA, og at han derfor har midtpunktet for sine livsinteresser der, og fortsat er skattemæssigt hjemmehørende der.

Bindingsperioden for det bindende svar blev fastsat til 1 år.

### Spørgsmål 3

#### *Lovgrundlag*

Dobbeltbeskatningsaftalen mellem Danmark og USA

#### Artikel 18

*Pensioner, social sikring, livrenter, underholdsbidrag og bidrag til børn*

1. Såfremt bestemmelserne i artikel 19, stykke 2 (Offentligt hverv) ikke medfører andet, gælder følgende:

a) medmindre andet fremgår af litra b), kan pensioner, der hidrører fra en kontraherende stat og som retmæssigt oppebæres af en person, der er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, kun beskattes i den stat, hvorfra de hidrører;

b) hvis en person, før denne overenskomsts ikrafttræden, var hjemmehørende i en kontraherende stat og modtog pension, der hidrører fra den anden kontraherende stat, kan denne person kun beskattes af de i litra a) omhandlede pensioner i den førstnævnte stat;

c) pensioner skal alene anses for at hidrøre fra en kontraherende stat, såfremt de udbetales fra en pensionsordning, der er oprettet i denne stat;

d) pensioner betyder i dette stykke pensioner og andre lignende vederlag, uanset om de udbetales løbende eller som engangsbeløb.

2. Uanset bestemmelserne i stykke 1 kan betalinger, der udbetales af en kontraherende stat i henhold til bestemmelser i lovgivningen om social sikring eller lignende lovgivning i denne kontraherende stat, til en person, der er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, eller til en statsborger i De Forenede Stater, kun beskattes i den førstnævnte stat.

3. Livrenter, der oppebæres og retmæssigt ejes af en fysik person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, kan kun beskattes i denne stat. Udtrykket »livrenter« betyder i dette stykke en fastsat sum, der betales løbende på fastsatte tidspunkter i et bestemt antal år eller for livstid i henhold til en forpligtelse til at yde disse betalinger mod rimeligt og fuldt vederlag (bortset fra udførte hverv).

4. Underholdsbidrag, der betales af en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, og som er fradragsberettiget i denne stat, til en person, der er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, kan kun beskattes i denne anden kontraherende stat. Udtrykket »underholdsbidrag« betyder i dette stykke løbende betalinger i henhold til en skriftlig separationsbevilling eller en skilsmisdom, underholdsbidrag eller pligtig understøttelse, hvilke betalinger er skattepligtige for modtageren i henhold til lovgivningen i den stat, i hvilken modtageren er hjemmehørende.

5. Løbende betalinger, der ikke er omhandlet i stykke 4, til underhold af et barn i henhold til en skriftlig separationsbevilling eller en skilsmisdom, underholdsbidrag eller pligtig understøttelse, og som betales af en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, til en person, der er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, kan kun beskattes i den førstnævnte kontraherende stat.

#### Protokol

---

4. a) En betaling skal anses som en pension i henhold til artikel 18, stykke 1 (Pensioner, social sikring, livrenter, underholdsbidrag og børnebidrag), i tilfælde, hvor den udbetales i henhold til en pensionsordning, der er skattemæssigt godkendt i den kontraherende stat, i hvilken pensionsordningen er oprettet.

b) Med henblik herpå skal pensionsordninger, der er skattemæssigt godkendt, omfatte følgende ordninger og enhver ordning af samme eller væsentlig samme art, der er indført efter datoen for undertegnelse af overenskomsten:

a) I henhold til De Forenede Staters lovgivning, ordninger, der er skattemæssigt godkendt i henhold til sektion 401(a) i forbundsskatteloven, individuelle pensionsordninger (herunder individuelle pensionsordninger, der er en del af en forenklet lønmodtagerpensionsordning, der er i overensstemmelse med sektion 408(k), individuelle pensionskonti, individuelle pensionslivrenter, sektion 408(p) konti, og Roth IRAs i henhold til sektion 408A), sektion 403(a) godkendte livrenteplaner, og sektion 403(b) ordninger.

b) I henhold til Danmarks lovgivning, pensionsordninger i henhold til pensionsbeskatningslovens afsnit I.

#### Praksis

Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit C. F. 8.2.2.21.1.

#### Pensionsordninger

Udbetalinger fra privatoprettede pensionsordninger, herunder pensionsordninger oprettet af selvstændigt erhvervsdrivende, er omfattet af modeloverenskomstens artikel 21, fordi de falder uden for modeloverenskomstens artikel 18 om pensioner. Se afsnit C. F. 8.2.2.18.1.

Afkast der overføres fra pensionsinstituttet mv. til den enkelte persons pensionsdepot er omfattet af modeloverenskomstens artikel 21. Se også afsnit C. G. 3.3.4.1 om beskatning af pensionsafkast. Se også SKM2019. 113. SR om beskatning af nogle konkrete amerikanske IRA-pensionsordninger.

#### Bemærk

I mange danske DBO'er er udbetalinger fra privatoprettede pensionsordninger dog udtrykkelig omfattet af artiklen om pensioner. Se afsnit C. F. 8.2.2.18.2.2.

Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit C. F. 9.2.20.5.2

---

## "Artikel 18: Pensioner, social sikring, livrenter, underholdsbidrag og bidrag til børn

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

### Regel

Private pensioner kan kun beskattes i kildelandet. Se artikel 18, stk. 1, litra a. Bestemmelsen omfatter kun pensioner, der udbetales efter en pensionsordning, der er skattemæssigt godkendt i det land, hvor ordningen er oprettet.

### Overgangsregel

Personer, som den 31. marts 2000 var hjemmehørende det ene land, og som på dette tidspunkt modtog privat pension, der er omfattet af artikel 18, stk. 1, fra det andet land, kan kun beskattes af pensionen i bopælslandet, så længe modtageren af pensionen bliver ved med at være hjemmehørende i dette land. Se artikel 18, stk. 1, litra b.

Livrenter, der ikke er omfattet af artikel 18, stk. 1, kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 18, stk. 3.

Det fremgår af protokollen, punkt 4, litra b, hvilke ordninger der er omfattet af artikel 18, stk. 1.

Det drejer sig om:

- I Danmark: Pensionsordninger efter PBL, afsnit I.
- I USA: Pensionsordninger efter
  - sektion 401 (a) i Internal Revenue Code,
  - individuelle ordninger (herunder individuelle pensionsordninger, der er en del af en forenklet lønmodtagerpensionsordning efter sektion 408 (k),
  - individuelle pensionskonti,
  - individuelle pensionslivrenter,
  - sektion 408 (p) konti
  - Roth IRAs efter sektion 408A, sektion 403(a) godkendte livrenteplaner og sektion 403(b) ordninger.

### *Se også*

Se også afsnit C. A. 10.4.2.4.3 om ordninger omfattet af reglen i PBL § 53 B.

### Sociale ydelser

Sociale ydelser efter sociallovgivningen, fx folke- og invalidepension, kan kun beskattes i kildelandet. Se artikel 18, stk. 2.

### Underholdsbidrag og børnebidrag

Underholdsbidrag, der er fradragsberettiget i yderens bopælsland, kan kun beskattes i modtagerens bopælsland.

"Underholdsbidrag" betyder løbende betalinger efter en skriftlig separationsbevilling eller en skilsmisse, underholdsbidrag eller pligtig understøttelse, som er skattepligtige for modtageren efter lovgivningen i det land, hvor modtageren er hjemmehørende. Se artikel 18, stk. 4.

Børnebidrag, der betales efter en skriftlig separationsbevilling eller en skilsmisse af en person, der er hjemmehørende i det ene land til en person, der er hjemmehørende i det andet land, kan kun beskattes i kildelandet. Se artikel 18, stk. 5.

## Eksempler

Pensionsydelse fra "United States of America Railroad Retirement Board" er en offentlig pension. Se LSR 1976, 94.

En forsørgertabsydelse fra USA var omfattet af artikel X (1) om pensioner i den dagældende overenskomst, Bekendtgørelse nr. 1 af 11. januar 1948. Med henvisning til artikel XV (b) jf. artikel X (1) i den dagældende overenskomst fandt landsretten, at Danmark kunne medregne ydelsen ved skatteberegningen mod at indrømme lempelse. Se SKM2003. 484. VLR.

Se om beskatning af nogle konkrete amerikanske IRA-pensionsordninger i forbindelse med en påtænkt flytning af hjemsted til Danmark i SKM2019. 113. SR.

*Se også*

Se også afsnit C. F. 8.2.2.18 om OECD's modeloverenskomst artikel 18."

## *Afgørelser*

SKM2019. 113. SR

Sagen vedrører beskatning af nogle konkrete amerikanske IRA-pensionsordninger i forbindelse med en påtænkt flytning af hjemsted fra USA til Danmark. Skatterådet svarede, at udbetalinger fra en af spørgerens amerikanske IRA-pensionsordninger indgår i den danske beskatning. Det fremgår dog af svaret, at udbetalingen alene indgår i den danske beskatning med progressionsvirkning. Skatterådet svarede også, at det årlige afkast beskattes i Danmark, når det gælder spørgerens øvrige IRA-pensionsordninger. Skatterådet svarede derudover at opgørelsen af indkomster og beregning af lempelse sker efter danske regler. Endelig bekræftede Skatterådet, at der kan ske udbetaling og indbetaling uden skattemæssige konsekvenser, når det gælder den del af IRA-pensionsordningerne, hvor spørgeren ikke har opnået fradrag eller bortseelsesret for indbetalingerne til ordningerne.

---

## Spørgsmål 4

### *Lovgrundlag*

Dobbeltbeskatningsaftalen mellem Danmark og USA

### *Artikel 13*

#### Kapitalgevinster

1. Fortjeneste, som oppebæres af en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, og som kan henføres til afhændelse af fast ejendom, der er beliggende i den anden kontraherende stat, kan beskattes i denne anden stat.
2. Udtrykket »fast ejendom beliggende i den anden kontraherende stat« skal i denne artikel omfatte:
  - a) fast ejendom som omhandlet i artikel 6 (Indkomst af fast ejendom);
  - b) deltagelse i fast ejendom i USA (United States real property interest); og
  - c) en tilsvarende deltagelse i fast ejendom beliggende i Danmark.

3. Fortjeneste ved afhændelse af formuegoder bortset fra fast ejendom, der kan henføres til et fast driftssted, som et foretagende i en kontraherende stat har i den anden kontraherende stat, eller som kan henføres til et fast sted, som en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, har til rådighed ved udøvelse af frit erhverv i den anden kontraherende stat, samt fortjeneste ved afhændelse af et sådant fast driftssted (særskilt eller sammen med hele foretagendet) eller af et sådant fast sted, kan beskattes i denne anden stat.

4. Uanset bestemmelserne i stykke 3 kan fortjeneste, der erhverves af et foretagende i en kontraherende stat ved afhændelse af skibe, både, luftfartøjer eller containere drevet eller anvendt i international trafik eller formuegoder bortset fra fast ejendom, der hører til driften eller anvendelsen af sådanne skibe, både, luftfartøjer eller containere, kun beskattes i denne stat.

5. Fortjeneste, som et foretagende, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, erhverver i tilfælde, hvor en installation, borerig eller et skib anvendt i den anden kontraherende stat ved efterforskning eller udnyttelse af olie- og gasforekomster anses for afhændet, kan beskattes i denne anden stat i overensstemmelse med denne stats lovgivning, men kun i et omfang svarende til afskrivninger foretaget i denne anden stat.

6. Fortjeneste ved afhændelse af alle andre aktiver end de i stykke 1-5 omhandlede kan kun beskattes i den kontraherende stat, i hvilken afhænderen er hjemmehørende.

7. Såfremt en person, der er hjemmehørende i kontraherende stat, er indkomstskattepligtig i begge de kontraherende stater ved råden over aktiver og behandles, som om han havde afhændet aktiver, for hvilke en fortjeneste fastsættes i henhold til indkomstskattelovgivningen i den anden kontraherende stat, kan denne person, uanset at der ikke i øvrigt stilles krav herom, vælge i sin selvangivelse af indkomst for afhændelsesåret at være skattepligtig i den stat, hvori han er hjemmehørende, i det år, som om han umiddelbart inden da havde solgt og atter købt et sådant aktiv til et beløb, der svarer til aktivets handelsværdi på dette tidspunkt. Et sådant valg skal anvendes på alle aktiver, der er omhandlet i dette stykke, når de er afhændet af den pågældende i det skatteår, for hvilket valget er foretaget, eller til enhver tid derefter.

8. I tilfælde, hvor en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, afhænder aktiver i forbindelse med selskabstiftelse, omstrukturering, fusion, spaltning eller lignende, og fortjeneste, gevinst eller indkomst med hensyn til en sådan afhændelse ikke fastsættes med henblik på beskatning i denne stat, kan den kompetente myndighed i den anden kontraherende stat efter anmodning fra den person, der erhverver aktivet, for at undgå dobbeltbeskatning og under forudsætning af, at vilkår og betingelser er tilfredsstillende for denne kompetente myndighed, aftale at udskyde beskatningen af fortjenesten, gevinsten eller indkomsten vedrørende et sådant aktiv med henblik på beskatning i denne anden stat til et sådant tidspunkt og på en sådan måde, som der opnås enighed om i aftalen.

### *Praksis*

Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit C. F. 9.2.20.5.2

### Artikel 13: Kapitalgevinster

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Fortjeneste ved salg af containere, der anvendes i international trafik, kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 13, stk. 4.

Fortjeneste på installationer, borerigge samt skibe anvendt til efterforskning og udnyttelse af naturforekomster, der fx i forbindelse med fraflytning anses for solgt, kan højst beskattes op til de afskrivninger, der er foretaget. Se artikel 13, stk. 5.

#### *Bemærk*

Artiklen indeholder ikke modeloverenskomsten artikel 13, stk. 4, om kildelandsbeskatning af fortjeneste ved salg af aktier i ejendomsaktieselskaber. Denne fortjeneste er derfor omfattet af artikel 13, stk. 6 (opsamlingsbestemmelse).

#### *Se også*

Se også afsnit C. F. 8.2.2.13 om OECD's modeloverenskomst artikel 13.

#### Spørgsmål 5

#### *Lovgrundlag*

Dobbeltbeskatningsaftalen mellem Danmark og USA

#### *Artikel 11*

##### Renter

1. Renter, der hidrører fra en kontraherende stat og retmæssigt ejes af en person, der er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, kan kun beskattes i denne anden stat.

2. Udtrykket »renter« betyder i denne artikel indkomst af gældsfordringer af enhver art, hvad enten de er sikret ved pant i fast ejendom eller ikke, og hvad enten de indeholder en ret til andel i skyldnerens fortjeneste eller ikke, og især indkomst af statsgældsbeviser og indkomst af obligationer, herunder agiobeløb og gevinster, der knytter sig til sådanne gældsbeviser og obligationer, og enhver anden indkomst, der i henhold til skattelovgivningen i den kontraherende stat, fra hvilken indkomsten hidrører, er undergivet samme skattemæssige behandling som indkomst af pengelån. Indkomst som omhandlet i artikel 10 (Udbytte) og tillæg ved for sen betaling skal ikke anses for renter i denne artikel.

3. Bestemmelserne i stykke 1 skal ikke finde anvendelse, såfremt renternes retmæssige ejer, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, driver erhvervsvirksomhed i den anden kontraherende stat, hvorfra renterne hidrører, gennem et dér beliggende fast driftssted eller udøver frit erhverv i denne anden stat fra et dér beliggende fast sted, og renterne kan henføres til et sådant fast driftssted eller fast sted. I så fald skal bestemmelserne i henholdsvis artikel 7 (Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed) og artikel 14 (Frit erhverv) finde anvendelse.

4. I tilfælde, hvor en særlig forbindelse mellem den, der betaler renterne, og den retmæssige ejer, eller mellem disse og en tredje person, bevirker, at renterne set i forhold til den gældsfordring, for hvilken de betales, overstiger det beløb, som ville være aftalt mellem den, der betaler renterne, og den retmæssige ejer, såfremt den nævnte forbindelse ikke havde foreligget, skal bestemmelserne i denne artikel kun finde anvendelse på det sidstnævnte beløb. I så fald skal det overskydende beløb kunne beskattes i overensstemmelse med lovgivningen i hver af staterne under hensyntagen til de øvrige bestemmelser i denne overenskomst.

5. Uanset bestemmelserne i stykke 1 gælder følgende:

a) renter, der betales af en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, og som er fastsat med henvisning til skyldners eller en tilknyttet persons indtægter, omsætning, indkomst, fortjeneste eller

anden pengestrøm, til enhver ændring i værdien af skyldners eller en tilknyttet persons aktiver eller til ethvert udbytte, interessentskabsudlodning eller lignende betaling, der foretages af skyldner til en tilknyttet person og som betales til en person, der er hjemmehørende i den anden stat, kan også beskattes i den kontraherende stat, hvorfra de hidrører, og i overensstemmelse med lovgivningen i denne stat, men hvis den retmæssige ejer er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, kan bruttobeløbet af renterne beskattes med en sats, der ikke overstiger den sats, der er fastsat i artikel 10, stykke 2, litra b) (Udbytte); og

b) overrente (excess inclusion), som vedrører øvrige andele (residual interest) i et amerikansk »Real Estate Mortgage Investment Conduit« (REMIC) kan beskattes i hver af staterne i overensstemmelse med den interne lovgivning i den enkelte stat.

#### *Praksis*

Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit C. F. 9.2.20.5.2

#### Artikel 11: Renter

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Renter kan kun beskattes i bopælslandet. Se artikel 11, stk. 1.

#### *Bemærk*

Artiklen indeholder modeloverenskomstens artikel 11, stk. 4, om kildelandsbeskatning af renter i forbindelse med udøvelse af erhvervsvirksomhed med fast driftssted. Se artikel 11, stk. 3.

Renter, der er afhængige af omsætning, fortjeneste eller lignende kan beskattes i kildelandet med 15 pct. Se artikel 11, stk. 5, litra a.

Overrente (excess inclusion), som vedrører øvrige andele (residual interest) i et amerikansk "Real Estate Mortgage Investment Conduit" (REMIC) kan beskattes i hvert af landene i overensstemmelse med den interne lovgivning i det enkelte land. Se artikel 5, stk. 5, litra b.

#### *Se også*

Se også afsnit C. F. 8.2.2.11 om OECD's modeloverenskomst artikel 11.

#### Spørgsmål 6

#### *Lovgrundlag*

#### Selskabsskatteloven § 1, stk. 1, nr. 2

Skattepligt i henhold til denne lov påhviler følgende selskaber og foreninger m.v., der er hjemmehørende her i landet:

- 1) indregistrerede aktieselskaber og anpartsselskaber,
- 2) andre selskaber, i hvilke ingen af deltagerne hæfter personligt for selskabets forpligtelser, og som fordeler overskuddet i forhold til deltagernes i selskabet indskudte kapital, selskaber omfattet af § 2 C og registrerede selskaber med begrænset ansvar,

#### Selskabsskattelovens 8 C

I §§ 8 D og 8 E forstås ved:

1) Hybridt mismatch: En situation, der involverer et selskab eller en forening m.v. omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1-2 b, 2 d-2 j og 3 a-6, § 2, stk. 1, litra a og b, fondsbeskatningslovens § 1 eller kulbrinteskattelovens § 21, stk. 4, hvor

a) en betaling under et finansielt instrument giver anledning til fradrag uden medregning, når en sådan betaling ikke medregnes inden for et rimeligt tidsrum og det pågældende mismatchresultat skyldes forskelle i kvalificeringen af instrumentet eller betalingen i henhold hertil,

b) en betaling til en hybrid enhed giver anledning til fradrag uden medregning, når det pågældende mismatchresultat skyldes forskelle i allokeringen af betalinger til den hybride enhed i henhold til lovgivningen i den jurisdiktion, hvor den hybride enhed er etableret eller registreret, og jurisdiktionen for enhver person med en deltagelse i denne hybride enhed,

c) en betaling til en enhed med et eller flere faste driftssteder giver anledning til fradrag uden medregning, når det pågældende mismatchresultat skyldes forskelle i allokeringen af betalinger mellem enheden og det faste driftssted eller mellem to eller flere faste driftssteder af samme enhed i henhold til lovgivningen i de jurisdiktioner, hvor enheden opererer,

d) en betaling giver anledning til fradrag uden medregning som følge af et tilsidesat fast driftssted,

e) en betaling foretaget af en hybrid enhed giver anledning til fradrag uden medregning, når det pågældende mismatch skyldes den omstændighed, at der ses bort fra betalingen i henhold til lovgivningen i betalingsmodtagerens jurisdiktion,

f) en fikseret intern betaling mellem en enhed og et fast driftssted eller mellem to eller flere faste driftssteder giver anledning til fradrag uden medregning og det pågældende mismatch skyldes den omstændighed, at der ses bort fra betalingen i henhold til lovgivningen i betalingsmodtagerens jurisdiktion, eller

g) et dobbelt fradrag forekommer.

2) Betaling medregnes inden for et rimeligt tidsrum: En betaling i henhold til et finansielt instrument, hvor

a) betalingen medregnes i betalingsmodtagerens jurisdiktion i en skatteperiode, som starter senest 12 måneder efter udgangen af betalerens skatteperiode, eller

b) det er rimeligt at forvente, at betalingen medregnes i betalingsmodtagerens jurisdiktion i en fremtidig skatteperiode, og betalingsbetingelserne er dem, som ville forventes at blive aftalt mellem uafhængige selskaber, jf. ligningslovens § 2.

3) Mismatchresultat: Et dobbelt fradrag eller et fradrag uden medregning.

4) Dobbelt fradrag: Et fradrag for samme betalinger, udgifter eller tab i den jurisdiktion, hvor betalingerne har sit udspring, udgifterne er pådraget eller tabene er lidt (betalerens jurisdiktion), og i en anden jurisdiktion (investorens jurisdiktion). I forbindelse med en betaling fra en hybrid enhed eller et fast driftssted er betalerens jurisdiktion den jurisdiktion, hvor den hybride enhed eller det faste driftssted er etableret eller beliggende.

5) Fradrag uden medregning: Et fradrag af en betaling eller en fikseret intern betaling mellem enheden og et fast driftssted eller mellem to eller flere faste driftssteder i enhver jurisdiktion, hvor den pågældende betaling eller den fikserede interne betaling anses for at være foretaget (betalerens jurisdiktion), uden at den pågældende betaling eller fikserede interne betaling på tilsvarende vis medregnes skattemæssigt i betalingsmodtagerens jurisdiktion. Betalingsmodtagerens jurisdiktion er enhver jurisdiktion, hvor betalingen

eller den fikserede interne betaling modtages eller anses for at være modtaget i henhold til lovgivningen i en anden jurisdiktion.

6) Medregning: Det beløb, der bringes i betragtning i den skattepligtige indkomst i henhold til lovgivningen i betalingsmodtagerens jurisdiktion. En betaling under et finansielt instrument anses ikke for at indgå, i det omfang betalingen giver ret til et skattnedslag udelukkende på grund af den måde, som betalingen er karakteriseret på i henhold til lovgivningen i betalingsmodtagerens jurisdiktion.

7) Skattnedslag: En skattefritagelse, en nedsættelse af skatteprocenten eller enhver skattelempelse eller tilbagebetaling. En creditlempelse for betalt skat anses dog ikke for at være et skattnedslag.

8) Dobbelt medregnet indkomst: Enhver indkomst, der er omfattet af lovgivningen i begge de jurisdiktioner, hvor mismatchresultatet er opstået.

9) Hybrid enhed: En enhed eller et arrangement, der betragtes som et selvstændigt skattesubjekt i henhold til lovgivningen i en jurisdiktion, og hvis indtægt eller udgift behandles som indtægt eller udgift for en eller flere andre personer i henhold til lovgivningen i en anden jurisdiktion.

10) Finansielt instrument: Ethvert instrument, i det omfang det giver anledning til afkast af finansiering eller egenkapital, som beskattes efter skattereglerne for gæld, egenkapital eller derivater i henhold til lovgivningen i enten betalingsmodtagerens eller betalerens jurisdiktion og omfatter en hybrid overførsel.

11) Værdipapirhandler: En person eller enhed, der beskæftiger sig med regelmæssigt at købe og sælge finansielle instrumenter for egen regning med henblik på at skabe fortjeneste.

12) Hybrid overførsel: Et arrangement til at overføre et finansielt instrument, hvor det underliggende afkast på det overførte finansielle instrument skattemæssigt behandles som samtidig afledt af mere end én af parterne i dette arrangement.

13) Hybrid overførsel på markedet: En hybrid overførsel, som en værdipapirhandler deltager i som led i den normale forretningsgang og ikke som led i et struktureret arrangement.

14) Tilsidesat fast driftssted: Et arrangement, der anses for at give anledning til et fast driftssted i henhold til lovgivningen i enhedens jurisdiktion, men ikke anses for at give anledning til et fast driftssted i henhold til lovgivningen i den anden jurisdiktion.

15) Konsolideret koncern i regnskabsmæssig henseende: En koncern bestående af alle enheder, der fuldt ud indgår i de konsoliderede regnskaber, som udarbejdes i overensstemmelse med International Financial Reporting Standards, årsregnskabsloven eller det nationale regnskabssystem i en anden stat, der er medlem af EU eller EØS.

16) Struktureret arrangement: Et arrangement, der indebærer et hybridt mismatch, hvor mismatchresultatet er prissat i vilkårene for det pågældende arrangement, eller et arrangement, der er udformet med henblik på at frembringe et hybridt mismatch, medmindre skattesubjektet eller en tilknyttet person ikke med rimelighed kunne forventes at være bekendt med det hybride mismatch og ikke får del i værdien af den skattefordel, der følger af det hybride mismatch.

17) Tilknyttet person: Et selvstændigt skattesubjekt, hvori et andet selvstændigt skattesubjekt (subjektet) har direkte eller indirekte indflydelse i form af stemmerettigheder eller kapitalejerskab på 25 pct. eller mere, eller hvorfra subjektet har ret til at modtage 25 pct. eller mere af overskuddet. Ved tilknyttet person forstås desuden en fysisk person eller et selvstændigt skattesubjekt, som har direkte eller indirekte indflydelse i form af stemmerettigheder eller kapitalejerskab på 25 pct. eller mere i subjektet eller har ret til at modtage 25 pct. eller mere af subjektets overskud. Har en fysisk person eller et selvstændigt

skattesubjekt direkte eller indirekte indflydelse i subjektet og et eller flere selvstændige skattesubjekter på 25 pct. eller mere, anses alle berørte enheder, herunder subjektet, for tilknyttede personer. Agerer en fysisk person eller et selvstændigt skattesubjekt sammen med en anden person eller et selvstændigt skattesubjekt, for så vidt angår stemmerettigheder eller kapitalejerskab af et subjekt, skal det selvstændige skattesubjekt henholdsvis personen hver især anses som indehaver af alle de berørte stemmerettigheder eller hele den berørte kapital i det pågældende subjekt. Ved en tilknyttet person forstås også et selvstændigt skattesubjekt, der er del af samme konsoliderede koncern i regnskabsmæssig henseende som subjektet, et selvstændigt skattesubjekt, hvor subjektet har en væsentlig indflydelse på ledelsen, eller et selvstændigt skattesubjekt, som har en væsentlig indflydelse på ledelsen af subjektet. Uanset 1.-3. pkt. er ejerskabskravet 50 pct. ved hybride mismatch omfattet af stk. 1, nr. 1, litra b-e og g, § 2 C, stk. 1, og § 8 D, stk. 3.

Stk. 2. Uanset stk. 1, nr. 1, litra a, giver en betaling, der udgør det underliggende afkast på et overført finansielt instrument, ikke anledning til et hybridt mismatch, når betalingen foretages af en værdipapirhandler i forbindelse med en hybrid overførsel på markedet og betalerens jurisdiktion kræver, at værdipapirhandleren medtager alle beløb, der modtages vedrørende det overførte finansielle instrument, som indkomst.

Stk. 3. Uanset stk. 1, nr. 1, litra e-g, opstår et hybridt mismatch kun, i det omfang betalerens jurisdiktion giver mulighed for fradrag, der kan modregnes i et beløb, der ikke er dobbelt medregnet indkomst.

Stk. 4. Uanset stk. 1 anses et mismatchresultat ikke som et hybridt mismatch, medmindre det opstår mellem tilknyttede personer, mellem et skattesubjekt og en tilknyttet person, mellem enheden og det faste driftssted, mellem to eller flere faste driftssteder af samme enhed eller i forbindelse med et struktureret arrangement.

#### Selskabsskattelovens 8 D

Selskaber og foreninger m.v. omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1-2 b, 2 d-2 j og 3 a-6, § 2, stk. 1, litra a og b, fondsbeskatningslovens § 1 eller kulbrinteskattelovens § 21, stk. 4, har ikke fradrag, i det omfang et hybridt mismatch fører til dobbelt fradrag. Der er dog fradrag, hvis Danmark er betalerens jurisdiktion og fradraget nægtes i investorens jurisdiktion. Uanset 1. og 2. pkt. kan der foretages fradrag i dobbelt medregnet indkomst.

Stk. 2. Selskaber og foreninger m.v. har ikke fradrag for betalinger, i det omfang et hybridt mismatch fører til fradrag uden medregning. Selskaber og foreninger m.v. skal medregne betalinger, i det omfang et hybridt mismatch ellers ville give anledning til fradrag uden medregning, når fradraget ikke nægtes i betalerens jurisdiktion. 1. pkt. finder ikke anvendelse i de situationer, der er omfattet af § 13, stk. 1, nr. 2, 3. pkt., når betalingsmodtageren beskattes af betalingen som følge af direktiv 2011/96/EU om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater.

Stk. 3. Selskaber og foreninger m.v. har ikke fradrag for betalinger, i det omfang en sådan betaling direkte eller indirekte finansierer fradragsberettigede udgifter, der giver anledning til et hybridt mismatch gennem en transaktion eller en række transaktioner mellem tilknyttede personer, eller som indgår som led i et struktureret arrangement. 1. pkt. finder ikke anvendelse, hvis en af de jurisdiktioner, der er involveret i transaktionerne eller rækken af transaktioner, har foretaget en tilsvarende justering i forbindelse med et sådant hybridt mismatch.

Stk. 4. Selskaber og foreninger m.v. skal ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregne den indkomst, der ellers ville blive henført til et tilsidesat fast driftssted i udlandet, i det omfang et hybridt mismatch omhandler indkomst fra et tilsidesat fast driftssted.

## Selskabsskattelovens 8 E

Selskaber og foreninger m.v. omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1-2 b, 2 d-2 j og 3 a-6, fondsbeskatningslovens § 1 eller kulbrinteskattelovens § 21, stk. 4, der i skattemæssig henseende også er hjemmehørende i en anden jurisdiktion, har ikke fradrag for betalinger, udgifter og tab, som er fradragsberettiget i begge jurisdiktioner, i det omfang den anden jurisdiktion giver mulighed for, at betalingerne m.v. modregnes i indkomst, der ikke er dobbelt medregnet indkomst. Betalinger, udgifter og tab, som er fradragsberettiget i begge jurisdiktioner, hvor fradraget ikke nægtes efter 1. pkt., kan alene fradrages i dobbelt medregnet indkomst.

Stk. 2. Betalinger, udgifter og tab kan uanset stk. 1, 2. pkt., fradrages i indkomst, der ikke er dobbelt medregnet indkomst, hvis den anden jurisdiktion er medlem af EU og selskabet efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst anses for hjemmehørende i Danmark, i det omfang den anden jurisdiktion nægter fradrag for betalinger, udgifter og tab.

Stk. 3. Et sambeskattet selskab, jf. §§ 31 og 31 A, der også deltager i en sambeskatning eller anden form for underskudsoverførsel i en anden jurisdiktion, har ikke fradrag for betalinger, udgifter og tab, i det omfang denne anden jurisdiktion giver mulighed for, at betalingerne m.v. modregnes i indkomst, der ikke er dobbelt medregnet indkomst. Betalinger, udgifter og tab, som er fradragsberettiget i begge jurisdiktioner, hvor fradraget ikke nægtes efter 1. pkt., kan alene fradrages i dobbelt medregnet indkomst.

### *Praksis*

SKM2012. 245. SR

Skatterådet fandt på baggrund af en konkret vurdering, at et amerikansk S-Corp var et selvstændigt skattesubjekt.

SKM2012. 631. SR

Skatterådet fandt på baggrund af en konkret vurdering af et amerikansk S-Corp's vedtægter og virkemåde, at det var et selvstændigt skattesubjekt.

## Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit C. D. 1.1.3

### Indhold

Afsnittet beskriver hvilke skattesubjekter, der er skattepligtige efter SEL § 1, stk. 1, nr. 2.

Afsnittet indeholder:

- Resumé
- Regel
- Justering af den subjektive skattepligt for erhvervsdrivende foreninger m.v.
- Hvad er en enhed?
- Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

### *Resume*

Andre selskaber, er selskaber i hvilke ingen af deltagerne hæfter personligt for selskabets forpligtelser, og som fordeler overskuddet i forhold til deltagernes i selskabet indskudte kapital, er fuldt skattepligtige efter selskabsskatteloven, såfremt de er hjemmehørende i Danmark. Se SEL § 1, stk. 1, nr. 2.

Det samme gælder selskaber, som er omfattet af SEL § 2 C.

## Regel

Bestemmelsen omfatter de her i landet hjemmehørende selskaber, der ikke er indregistrerede som aktie- eller anpartsselskaber, såfremt disse selskaber ellers anses som en selvstændig juridisk enhed, hvor ingen af deltagerne hæfter personligt for selskabets forpligtelser, og som fordeler overskuddet i forhold til deltagerens indskudte kapital i selskabet. Disse selskaber anses for i et vist omfang at ligne aktieselskaber, hvorfor reglen om skattepligten også følger tæt op ad reglerne for aktie- og anpartsselskaber.

Under bestemmelsen hører eksempelvis selskaber uden indskudskapital, men kun med garantikapital, selskaber med vekslende kapital samt selskaber med vedtægtsmæssig begrænsning af udbytte og likvidationsprovenu.

### Justering af den subjektive skattepligt for erhvervsdrivende foreninger m.v.

Ved en lovændring i 2011 blev erhvervsdrivende virksomheder skattepligtige af hele deres indkomst efter ændrede kriterier.

Med virkning for indkomstår, der påbegyndes den 24. november 2010 eller senere, blev selskaber mv. med begrænset ansvar, der registreres efter § 3 i lov om visse erhvervsdrivende virksomheder, omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 2. Skattepligten forudsatte, at disse selskaber mv. opfylder de betingelser, der generelt stilles, for at der er tale om et selvstændigt skattesubjekt. Hvis disse betingelser ikke er opfyldt, vil der i stedet skulle ske beskatning af de enkelte deltagere.

Der var ikke tilsigtet nogen ændringer i afgrænsningen mellem et selvstændigt skattesubjekt og en skattemæssig transparent enhed. Endelig var det en forudsætning, at disse selskaber mv. ikke er omfattet af reglerne om andelsbeskatning i SEL § 1, stk. 1, nr. 3, 3a eller 4. Udvidelsen af selskabsskattepligtige efter SEL § 1, stk. 1, nr. 2 skete ved Lov nr. 254 af 30. marts 2011.

Flere virksomheder end oprindeligt tilsigtet blev dog fuldt skattepligtige.

Reglerne vedrørende subjektiv skattepligt for visse erhvervsdrivende selskaber og foreninger, der er omfattet af lov om visse erhvervsdrivende virksomheder er derfor ændret ved lov nr. 1637 af 26. december 2013. Det er kun SMBA'er, der fremover omfattes af den fulde skattepligt efter selskabsskattelovens almindelige regler.

For visse erhvervsdrivende foreninger m.v., der er omfattet af den fulde skattepligt efter selskabsskattelovens almindelige regler, vil de som udgangspunkt fremover ikke længere omfattes af disse regler, men i stedet kun beskattes af erhvervsmæssig indkomst.

Skattepligtsbestemmelsen i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, er ændret således at foreninger m.v. omfattet af § 3 i lov om visse erhvervsdrivende virksomheder ikke automatisk omfattes af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2.

Derimod fremgår det udtrykkeligt af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, at registrerede selskaber med begrænset ansvar omfattes af denne skattepligtsbestemmelse.

Som betingelse for, at et SMBA er omfattet af skattepligten efter § 1, stk. 1, nr. 2, skal det være registreret i Erhvervsstyrelsens it-system som et SMBA.

Med virkning fra 1. januar 2014 kan der ikke længere oprettes nye SMBA'er, jf. Lov nr. 616 af 12/6 2013.

Øvrige selskaber og foreninger, der er registreret i Erhvervsstyrelsen som omfattet af § 3 i lov om erhvervsdrivende virksomheder, vil ikke automatisk være skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1,

stk. 1, nr. 2, men kan efter omstændighederne være omfattet af § 1, stk. 1, nr. 2, efter bestemmelsens øvrige kriterier. Disse kriterier er, at der er tale om selskaber, i hvilke ingen af deltagerne hæfter personligt for selskabets forpligtelser, og som fordeler overskuddet i forhold til deltagernes i selskabet indskudte kapital, samt selskaber omfattet af § 2 C.

For de foreninger m.v., der ikke længere omfattes af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, vil der konkret skulle foretages en vurdering af, hvilken skattepligtsbestemmelse de herefter omfattes af.

For en række foreninger vil dette betyde, at de fremover omfattes af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6. Ved overgangen finder skattelovgivningens almindelige regler for overgang i beskatningsform anvendelse. Hvis en forening m.v. således overgår til beskatning efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, medfører det ophørsbeskatning af samtlige foreningens aktiver og passiver.

Loven vil gælde med tilbagevirkende kraft.

#### Hvad er en enhed?

Om der foreligger et selskab, som er omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 2, må afgøres ud fra en samlet konkret vurdering. Af væsentlig betydning for denne vurdering er selskabets vedtægter og hensigten med dets virksomhed, men derudover kan nedennævnte forhold være af betydning for vurderingen.

Det bemærkes, at de nævnte forhold ikke er udtryk for en udtømmende liste. Endelig bemærkes, at et enkelt af disse forhold ikke kan være ubetinget afgørende.

Ved vurderingen kan følgende tale for, at selskabet er omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 2:

- ingen af deltagerne hæfter personligt
- fordeling af overskuddet sker i forhold til den af deltagerne indskudte kapital
- det årlige overskud fordeles på grundlag af omsætningen, men en eventuel
- likvidationsudlodning baseres på kapitalens størrelse
- selvstændige vedtægter
- særskilt regnskab
- særskilte foreningsorganer, som med bindende virkning kan handle, også for de medlemmer,
- som ikke er med i ledelsen
- mulighed for udvidelse af medlemskredsen
- bestemmelse om, hvad der skal ske med formuen ved det enkelte medlems udtræden eller
- ved enhedens opløsning
- indskudskapital (kan enten være nominelt angivet til en bestemt størrelse, eller der kan være
- tale om vekslende indskudskapital).

Følgende kan tale imod, at selskabet er omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 2:

- fordeling af både overskud og af likvidationsprovenu foretages på grundlag af omsætningen
- (kooperativ virksomhed)
- én eller flere hæfter personligt
- ingen fordeling af overskud finder sted i forhold til kapitalindskuddet
- overskuddet anvendes til almenyttige eller almenvelgørende formål.
- Visse skattemæssige transparente enheder, der omkvalificeres efter SEL § 2 C, beskattes efter
- reglerne i SEL § 1, stk. 1, nr. 2.

Bestemmelsen vil desuden typisk alene finde anvendelse på

- udenlandske selskabstyper/sammenslutninger, der er hjemmehørende i Danmark efter SEL §
- 1, stk. 6, eller

- udenlandske selskabstyper/sammenslutninger omkvalificeret i henhold til SEL § 2 C.

## Spørgsmål 7

### *Lovgrundlag*

#### Selskabsskattelovens § 1, stk. 6

Selskaber og foreninger m.v. omfattet af stk. 1, nr. 2-6, anses for hjemmehørende her i landet, hvis selskabet eller foreningen m.v. er registreret her i landet eller har ledelsens sæde her i landet. Bestemmelsen i 1. pkt. finder dog ikke anvendelse på et selskab eller en forening mv., som er omfattet af fuld skattepligt i en fremmed stat efter denne stats skatteregler, hvis Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomst med den pågældende stat medfører, at Danmark skal lempe dobbeltbeskatning af indkomst fra et fast driftssted i den pågældende stat ved at nedsætte den danske skat af denne indkomst med et større beløb end det beløb, der er betalt i skat af denne indkomst i den pågældende stat.

### *Forarbejder*

#### Bemærkninger til selskabsskattelovens § 1, stk. 6 - (Lov nr. 312 af 17. maj 1995 - L 35 1994-95)

(...) Efter de nugældende regler er aktieselskaber m.v. indregistreret i Danmark fuldt skattepligtige her i landet. I den skatteretlige teori er der tvivl, om der efter de gældende regler er hjemmel til at beskatte selskaber, der er indregistreret i fremmede lande, som fuldt skattepligtige i Danmark, selvom selskabet faktisk ledes her fra landet. Der er ikke administrativ praksis for at anse disse selskaber for fuldt skattepligtige i Danmark. Den foreslåede ændring fjerner denne tvivl og sikrer, at selskaber m.v., der ledes fra Danmark også kan beskattes som fuldt skattepligtige her i landet.

I tilfælde, hvor flere lande efter interne regler anser et selskab for fuldt skattepligtigt, tillægges den fulde beskatningsret af selskabet efter dobbeltdomicilbestemmelsen i hovedparten af de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster det land, hvor selskabets faktiske ledelse har sit sæde (effective management). Dobeltdomicilbestemmelsen for selskaber forudsætter således, at der efter interne regler er hjemmel til at beskatte selskaber, der reelt ledes fra Danmark, som fuldt skattepligtige. Den foreslåede ændring præciserer denne hjemmel.

Lovforslaget sikrer, at det eksisterende beskatningsgrundlag ikke udhules, ved at selskaber, der reelt er danske, gennem indregistrering i udlandet undgår den fulde skattepligt i Danmark.

Efter forslaget anses et selskab for at være hjemmehørende her i landet, når selskabet er indregistreret her i landet, eller når selskabets ledelse har sæde her i landet.

*Afgørelsen af, om et selskabs ledelse har sæde her i landet, beror på en konkret vurdering af de faktiske forhold i forbindelse med beslutningstagningen i selskabet. Ved denne vurdering lægges først og fremmest vægt på beslutninger forbundet med den daglige ledelse af selskabet. Selskabet vil derfor ofte blive anset for hjemmehørende i Danmark, når direktionen har sæde, eller hovedsædet er beliggende her i landet.*

I det omfang bestyrelsen forestår den reelle ledelse af selskabet, vil stedet for bestyrelsens sæde være af væsentlig betydning for vurderingen af, om selskabet er hjemmehørende i Danmark.

Det er stedet, hvor bestyrelsens beslutninger reelt træffes, der i disse tilfælde er afgørende for ledelsens sædes placering. Dette kan være aktuelt i tilfælde, hvor f.eks. bestyrelsesformanden reelt forestår ledelsen af selskabet.

Beslutninger, der almindeligvis træffes på generalforsamlingsniveau, er som udgangspunkt ikke afgørende for, om selskabet kan anses for hjemmehørende her i landet. Aktiebesiddelse vil derfor som udgangspunkt ikke være afgørende for vurderingen. I det omfang en aktionær faktisk udøver ledelsen af selskabet, kan aktionærens hjemsted indgå i vurderingen af, om selskabets ledelse har sæde her i landet.

(...)

#### *Praksis*

#### SKM2020. 98. SR

Skatterådet bekræftede, at Spørger var fuldt skattepligtig til Danmark fra og med 20xx i henhold til kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1. Det blev bl.a. ved afgørelsen tillagt vægt, at Spørger opholdte sig i Danmark i forbindelse med løbende udførelse af arbejde for en dansk arbejdsgiver.

Skatterådet bekræftede, at Spørgers personlige selskab X Ltd. var fuldt skattepligtig til Danmark efter reglerne om ledelsens sæde i selskabsskattelovens § 1, stk. 6, og artikel 4, stk. 3, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og et andet EU-land, fra det tidspunkt, hvor Spørger blev fuld skattepligtig til Danmark. Det blev bl.a. ved afgørelsen tillagt vægt, at Spørger var den primære beslutningstager i selskabet.

#### Spørgsmål 9

#### *Lovgrundlag*

BKI nr. 1 af 18/02/2008 - Protokol af 2. maj 2006, artikel II

#### Artikel 10

#### Udbytte

1. Udbytte, som udbetales af en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, til en person, der er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, kan beskattes i denne anden stat.

2. Sådant udbytte kan dog også beskattes i den kontraherende stat, hvor det selskab, der udbetaler udbyttet, er hjemmehørende, og efter lovgivningen i denne stat, men hvis den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, må den skat, der pålignes, ikke overstige:

a) 5 pct. af bruttobeløbet af udbyttet, såfremt den retmæssige ejer er et selskab, der direkte ejer mindst 10 pct. af aktiekapitalen i det selskab, der udbetaler udbyttet;

b) 15 pct. af bruttobeløbet af udbyttet i alle andre tilfælde.

Dette stykke berører ikke adgangen til at beskatte selskabet af den fortjeneste, hvoraf udbyttet udbetales.

3. Uanset bestemmelserne i stykke 2 kan sådan udbytte ikke beskattes i den kontraherende stat, hvori det selskab, der udbetaler udbyttet, er hjemmehørende, såfremt den retmæssige ejer er:

a) et selskab, som er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, og som har ejet, direkte eller indirekte gennem en eller flere personer, der er hjemmehørende i en af de kontraherende stater, aktier, der repræsenterer 80 pct. eller mere af stemmerettighederne i det selskab, som udbetaler udbyttet, i en 12 måneders periode, der udløber den dag, hvor retten til udbyttet er besluttet, og

i) opfylder betingelserne i artikel 22, stykke 2, litra c, punkt i), ii) eller iii) (Begrænsning af overenskomstfordele);

(ii) opfylder betingelserne i artikel 22, stykke 2, litra f, punkt i) og ii), forudsat at selskabet opfylder betingelserne i den nævnte artikels stykke 4 med hensyn til udbyttet;

iii) er berettiget til fordele med hensyn til udbyttet efter artikel 22, stykke 3; eller

iv) har modtaget en afgørelse efter artikel 22, stykke 7, med hensyn til dette stykke; eller

b) en kvalificeret offentlig enhed, som er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, og som ikke kontrollerer den, der udbetaler udbyttet; eller

c) en pensionskasse, som omtalt i artikel 22, stykke 2, litra e (Begrænsning af overenskomstfordele), der er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, forudsat at sådan udbytte ikke hidrører fra udøvelse af virksomhed af pensionskassen eller gennem et forbundet foretagende.

4. a) Stykke 2, litra a, og stykke 3, litra a, skal ikke finde anvendelse på udbytte, der udbetales af et amerikansk "Regulated Investment Company" (RIC) eller en amerikansk "Real Estate Investment Trust" (REIT). I tilfælde, hvor udbytte udbetales af et "Regulated Investment Company", skal stykke 2, litra b, og stykke 3, litra b og c, finde anvendelse. I tilfælde, hvor udbytte udbetales af en "Real Estate Investment Trust", skal stykke 2, litra b, og stykke 3, litra b og c, dog kun finde anvendelse, såfremt:

i) den retmæssige ejer af udbyttet er en fysisk person eller en pensionskasse, som i hvert tilfælde ejer en andel på ikke over 10 pct. i den pågældende "Real Estate Investment Trust";

ii) udbyttet udbetales vedrørende en klasse af andele, der handles offentligt, og den retmæssige ejer af udbyttet er en person, der ejer en andel på ikke over 5 pct. af nogen klasse af andelene i den pågældende "Real Estate Investment Trust"; eller

iii) den retmæssige ejer af udbyttet er en person, der ejer en andel på ikke over 10 pct. i den pågældende "Real Estate Investment Trust", og der er tale om en "Real Estate Investment Trust" med bredt sammensatte investeringer (diversified).

Bestemmelserne i dette stykke skal også finde anvendelse på udbytte, der udbetales af selskaber, som er hjemmehørende i Danmark, og som svarer til de amerikanske selskaber, der er omtalt i dette stykke. Hvorvidt selskaber, der er hjemmehørende i Danmark, svarer til amerikanske selskaber, som omtalt i dette stykke, skal afgøres ved gensidig aftale mellem de kompetente myndigheder.

b) Ved anvendelsen af dette stykke skal en "Real Estate Investment Trust" anses for at have bredt sammensatte investeringer (diversified), hvis værdien af ingen enkelt andel i fast ejendom overstiger 10 pct. af dens samlede andele i fast ejendom. Ved anvendelsen af denne regel skal tvangsrealiseret ejendom (foreclosure property) ikke anses som andel i fast ejendom. I tilfælde, hvor en "Real Estate Investment Trust" ejer en andel i et interessentskab, skal det anses for at eje direkte en andel af interessentskabets andel i fast ejendom, der svarer til dets andel i interessentskabet.

5. Udtrykket "udbytte" betyder i denne artikel indkomst af aktier eller andre rettigheder, som ikke er gældsfordringer, og som giver ret til andel i fortjeneste, såvel som indkomst, der er undergivet samme skattemæssige behandling som indkomst af aktier i henhold til lovgivningen i den stat, i hvilken den, der udbetaler udbyttet, er hjemmehørende.

6. Bestemmelserne i stykke 2 og 3 skal ikke finde anvendelse, hvis udbyttets retmæssige ejer, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, driver erhvervsvirksomhed i den anden kontraherende stat, hvor det udbyttebetalende selskab er hjemmehørende, gennem et dér beliggende fast driftssted, eller udøver frit erhverv i denne anden stat fra et dér beliggende fast sted, og udbyttet kan henføres til sådant fast driftssted

eller fast sted. I så fald skal bestemmelserne i henholdsvis artikel 7 (Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed) eller artikel 14 (Frit erhverv) finde anvendelse.

7. En kontraherende stat må ikke påligne nogen skat på udbytte, der udbetales af et selskab, der ikke er hjemmehørende i denne stat, medmindre udbyttet udbetales til en person, der er hjemmehørende i denne kontraherende stat, eller udbyttet kan henføres til et fast driftssted eller et fast sted, der er beliggende i denne stat, eller pålægge skat på et selskabs ikke-udloddede fortjeneste, undtagen som bestemt i stykke 8, selv om det udbetalte udbytte eller den ikke-udloddede fortjeneste helt eller delvis består af fortjeneste eller indkomst, der hidrører fra denne stat.

8. Et selskab, som er hjemmehørende i en kontraherende stat, og som har et fast driftssted i den anden kontraherende stat, eller som er skattepligtig i den anden kontraherende stat på grundlag af nettoindkomst, der kan beskattes i den anden stat efter artikel 6 (Indkomst af fast ejendom) eller artikel 13, stykke 1 (Kapitalgevinster), kan undergives beskatning i denne anden kontraherende stat ud over den skat, der kan pålignes efter de andre bestemmelser i denne overenskomst. En sådan skat kan dog kun pålignes den del af selskabets fortjeneste, som kan henføres til det faste driftssted, og den del af indkomsten, der er henvist til i den foranstående sætning, som er skattepligtig efter artikel 6 (Indkomst af fast ejendom) eller artikel 13, stykke 1 (Kapitalgevinster), der, for så vidt angår De Forenede Stater, udgør et beløb, der svarer til udbyttet af sådan fortjeneste eller indkomst, og for så vidt angår Danmark, er et beløb, der modsvarer det beløb, der svarer til udbyttet.

9. Den skat, der er henvist til i stykke 8, kan ikke pålægges med en sats, der overstiger satsen, der er anført i stykke 2, litra a. Under alle omstændigheder kan den ikke pålægges på et selskab, der

a) opfylder betingelserne i artikel 22, stykke 2, litra c, punkt i), ii) eller iii) (Begrænsning af overenskomstfordele);

b) opfylder betingelserne i artikel 22, stykke 2, litra f, punkt i) og ii), forudsat at selskabet opfylder betingelserne i den nævnte artikels stykke 4 med hensyn til indkomst, fortjeneste eller gevinst, som omtalt i denne artikels stykke 8; eller

c) er berettiget til fordele efter artikel 22, stykke 3, med hensyn til indkomst, fortjeneste eller gevinst, som omtalt i denne artikels stykke 8; eller

d) har modtaget en afgørelse i henhold til artikel 22, stykke 7, med hensyn til dette stykke.

### *Praksis*

Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit C. F. 9.2.20.5.2

### Artikel 10: Udbytte

Der er indsat en ny artikel ved protokol af 2. maj 2006, artikel II.

Artiklen afviger fra OECDs modeloverenskomst, se nærmere om OECDs modeloverenskomst artikel 10 C. F. 8.2.2.10

Kildelandet kan beskatte udbytter med 15 pct., såfremt den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i den anden kontraherende stat.

### Ejerandelskrav

Hvis det modtagende selskab direkte ejer mindst 10 pct. af aktiekapitalen i det udbetalende selskab, som anses for hjemmehørende i kildelandet, og det modtagende selskab anses for at være den retmæssige

ejer af udbyttet, kan kildelandet dog kun beskatte udbyttet med 5 pct. Der er ikke noget krav om, at kapitalandelen skal have været ejet i en bestemt periode inden udbetalingen af udbyttet. Se artikel 10, stk. 2, litra a).

Hvis det modtagende selskab ejer, direkte eller indirekte, gennem en eller flere personer, der er hjemmehørende i en af de kontraherende stater, aktier, der repræsenterer 80 pct. eller mere af stemmerettighederne i det selskab, som udbetaler udbyttet, i en 12 måneders periode, der udløber den dag, hvor retten til udbyttet er besluttet, og samtidig opfylder nærmere bestemte kriterier, kan kildelandet beskatte udbyttet med 0 pct., se nærmere i artikel 10 i protokol, Lov nr. 1574 af 20. december 2006.

Det vil herefter afhænge af kildelandets interne regler, om beskatningsretten udnyttes. Se om Danmarks interne regler for beskatning af udbytte i selskabskonstruktioner samt om begrebet retmæssig ejer samt LL § 3 i afsnit C. D. 8.10.5 Udbytteindtægter (begrænset skattepligt - selskaber)

Efter artikel 10, stk. 3, litra c, jf. artikel 22, stk. 2, litra e, er der i USA ikke kildeskat på udbytter til "pension funds". Efter Skatteministeriets vurdering er alle institutioner, der beskattes efter PAL §§ 6 og 7 at betragte som "pension funds". Disse institutioner kan derfor ikke tage lempelse for amerikanske kildeskatter på aktieudbytter, og skal derfor selv, i det omfang USA opkræver kildeskatter af udbytter til disse institutioner, tilbagesøge disse hos de amerikanske skattemyndigheder. Endvidere er det også muligt for visse kundejede selskabsskattepligtige livsforsikringsselskaber efter en konkret vurdering, at blive omfattet af undtagelsesbestemmelsen i DBO'en. Skatteministeriet er gerne behjælpelig med denne konkrete vurdering.

Artiklen indeholder særregler for udbytte, der udbetales af et amerikansk "Regulated Investment Company" eller "Real Estate Investment Trust". Se artikel 10, stk. 4.

Overskud i et fast driftssted, der ejes af et selskab i den anden kontraherende stat, kan undergives en tillægsbeskatning på højst 5 pct. Bestemmelserne handler om den amerikanske "branch profits tax", der indebærer, at USA ud over selskabsskat kan pålægge faste driftssteder en skat, der principielt svarer til kildeskatten på udbytter fra selskaber for at sikre en ligelig behandling af datterselskaber og faste driftssteder. Satsen, der internt i USA er på 30 pct., kan efter overenskomsten højst udgøre 5 pct., og skatten må ikke pålignes selskaber, der opfylder visse betingelser i artikel 22. Se artikel 10, stk. 8.

*Se også*

Se afsnit A. B. 4.1.4.2 om tilbagebetaling af dansk udbytteskat.

*Afgørelser*

SKM2012. 245. SR

X er hovedaktionær med 50 % i et amerikansk S-corporation. I USA behandles S-corporation som en transparent enhed.

X flytter til Danmark, og i den forbindelse bekræfter Skatterådet, at det amerikanske S-corporation kan anses som et selvstændigt skattesubjekt efter dansk ret

Skatterådet bekræfter endvidere, at Danmark vil give credit lempelse for de amerikanske indkomstskatter, der er indeholdt i USA.

SKM2020. 429. SR

A er skattepligtig til USA og medejer af et amerikansk indregistreret selskab (H1). Selskabet påtænker at etablere et dansk datterselskab og A overvejer at flytte til Danmark for at tiltræde stillingen som administrerende direktør for datterselskabet.

Skatterådet bekræftede, at H1 skal behandles som et selvstændigt skattesubjekt efter dansk skatteret og at udlodninger fra selskabet vil kvalificere som aktieindkomst for A.

Skatterådet bekræftede desuden, at A i den danske skat af udlodninger fra H1 kan opnå lempelse for amerikansk skat af indkomsten fra H1. Skatterådet bemærkede dog, at i det omfang beskatningen i Danmark (som aktieindkomst) er lempeligere end beskatningen i USA, kan der ikke opnås lempelse i Danmark for et eventuelt overskydende skattebeløb.

Endelig bekræftede Skatterådet, at A kan opnå lempelse i den danske skat for amerikansk skat uanset, at indkomst og skat ikke henføres til samme år i de to lande. Skatterådet bemærkede dog, at allokering af den endelige amerikanske skat skal ske således, at lempelsen i Danmark alene gives for amerikanske skatter, der vedrører den indkomst, som beskattes i Danmark.

## Spørgsmål 10

### *Lovgrundlag*

#### *Artikel 15*

##### *Personligt arbejde i tjenesteforhold*

1. Såfremt bestemmelserne i artikel 16 (Bestyrelseshonorarer), 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. Uanset de foranstående bestemmelser i denne artikel kan vederlag som omhandlet i stykke 1, der oppebæres af en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, for personligt arbejde som medlem af den faste besætning på et skib eller luftfartøj, der anvendes i international trafik, kun beskattes i denne stat.

#### *Artikel 16*

##### *Bestyrelseshonorarer*

Bestyrelseshonorarer og andre lignende vederlag, som oppebæres af en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, i egenskab af medlem af bestyrelsen i et selskab, der er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, kan beskattes i denne anden stat.

*Forarbejder*

*Praksis*

SKM2012. 429. SR

A er skattepligtig til USA og medejer af et amerikansk indregistreret selskab (H1). Selskabet påtænker at etablere et dansk datterselskab og A overvejer at flytte til Danmark for at tiltræde stillingen som administrerende direktør for datterselskabet.

Skatterådet bekræftede, at H1 skal behandles som et selvstændigt skattesubjekt efter dansk skatteret og at udlodninger fra selskabet vil kvalificere som aktieindkomst for A.

Skatterådet bekræftede desuden, at A i den danske skat af udlodninger fra H1 kan opnå lempelse for amerikansk skat af indkomsten fra H1. Skatterådet bemærkede dog, at i det omfang beskatningen i Danmark (som aktieindkomst) er lempeligere end beskatningen i USA, kan der ikke opnås lempelse i Danmark for et eventuelt overskydende skattebeløb.

Endelig bekræftede Skatterådet, at A kan opnå lempelse i den danske skat for amerikansk skat uanset, at indkomst og skat ikke henføres til samme år i de to lande. Skatterådet bemærkede dog, at allokering af den endelige amerikanske skat skal ske således, at lempelsen i Danmark alene gives for amerikanske skatter, der vedrører den indkomst, som beskattes i Danmark.

Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit C. F. 9.2.20.5.2

#### Artikel 15: Personligt arbejde i tjenesteforhold

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit C. F. 8.2.2.15 om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

*Se også*

Artikel 16 om bestyrelseshonorarer

Artikel 17 om løn til kunstnere og sportsfolk

Artikel 19 om løn for offentligt hverv

Afsnit C. F. 8.2.2.15 om OECD's modeloverenskomst artikel 15.

#### Artikel 16: Bestyrelseshonorarer

Artiklen svarer til OECD's modeloverenskomst. Se afsnit C. F. 8.2.2.16 om OECD's modeloverenskomst artikel 16.

Om lempelse, se nedenfor under spørgsmål 11.

#### Spørgsmål 11

*Lovgrundlag*

Artikel 23

## Lempelse for dobbeltbeskatning

1. I overensstemmelse med bestemmelserne og under hensyntagen til begrænsningerne i De Forenede Staters lovgivning (som denne måtte blive ændret fra tid til anden uden forandringer i dens generelle principper) skal De Forenede Stater indrømme en person, der er hjemmehørende i eller statsborger i De Forenede Stater et nedslag i De Forenede Staters skat af indkomst:

a) med et beløb svarende til den indkomstskat, der er betalt eller skyldig til Danmark af eller på vegne af en sådan hjemmehørende person eller statsborger: og

b) i tilfælde hvor et selskab, der er hjemmehørende i De Forenede Stater, ejer mindst 10 pct. af de stemmeberettigede aktier i et selskab, der er hjemmehørende i Danmark, og hvorfra det modtager udbytte, med et beløb svarende til den indkomstskat, der er betalt eller skyldig til Danmark af eller på vegne af den, der betaler udbyttet, for så vidt angår den fortjeneste, hvoraf udbyttet er betalt.

c) (i) Medmindre bestemmelserne i litra c)(ii) medfører andet og under hensyntagen til de skatter, som er pålagt i henhold til Kulbrinteskatteloven, der er omhandlet i artikel 2, stykke 1, litra b)(iv) (De af overenskomsten omfattede skatter), skal De Forenede Stater indrømme en person, der er hjemmehørende i eller statsborger i De Forenede Stater, nedslag i De Forenede Staters skat på indkomst med et beløb svarende til den skat, der er betalt eller skyldig til Danmark af eller på vegne af en sådan hjemmehørende person eller statsborger i henhold til Kulbrinteskatteloven om indkomst fra indvinding af olie og gas fra kilder i Danmark. Det beløb, der tillades som nedslag, kan imidlertid ikke overstige resultatet af den højest tilladte skattesats i De Forenede Stater for en sådan hjemmehørende person eller statsborger i et sådant skatteår, multipliceret med den indkomst, der er ansat særskilt til skat i henhold til Kulbrinteskatteloven.

(ii) Det nedslag, der gives, er også undergivet enhver anden begrænsning i De Forenede Staters lovgivning, som denne måtte blive ændret fra tid til anden, der anvendes på skatter, for hvilke der gives nedslag, i henhold til section 901 eller 903 i Forbundsskatteloven (Internal Revenue Code), på personer, der gør krav på fordele i henhold til denne overenskomst. Ethvert indkomstskattebeløb, der er ansat særskilt til skat i henhold til Kulbrinteskatteloven, udover det pågældende skattebeløb, kan kun anvendes som nedslag i et andet skatteår, og kun i De Forenede Staters skat på indkomst, der er ansat særskilt i henhold til Kulbrinteskatteloven.

(iii) Bestemmelserne i litra c) (i) og (ii) skal på samme måde finde anvendelse særskilt på den skat, der er betalt eller skyldig til Danmark i henhold til Kulbrinteskatteloven, af (1) dansk olierelateret indkomst, der ikke er omhandlet i litra c) (i); og (2) andre indkomster fra dansk kilde.

Ved anvendelsen af denne artikel skal danske skatter, der er omhandlet i artikel 2, stykkerne 1(b) og 2 (De af overenskomsten omfattede skatter), anses for indkomstskatter og skal indrømmes som nedslag i den indkomstskat, der er betalt i De Forenede Stater, under hensyntagen til alle bestemmelser og begrænsninger i dette stykke.

2. I tilfælde, hvor en statsborger i De Forenede Stater er hjemmehørende i Danmark:

a) For så vidt angår indkomst, som er oppebåret af en i Danmark hjemmehørende person, der ikke er statsborger i De Forenede Stater, og som i henhold til denne overenskomst er fritaget for beskatning i De Forenede Stater eller pålægges skat der efter en nedsat skattesats, skal Danmark kun indrømme nedslag i den danske skat med et beløb svarende til den eventuelt betalte skat, som De Forenede Stater kan pålægge i henhold til bestemmelserne i denne overenskomst, bortset fra skatter, der måtte blive pålagt alene på grund af statsborgerskab i henhold til undtagelsesbestemmelsen i artikel 1, stykke 4 (Overenskomstens anvendelsesområde);

b) Med henblik på beregning af De Forenede Staters skat på indkomst omhandlet i litra a), skal De Forenede stater indrømme et nedslag i De Forenede Staters skat med et beløb svarende til den indkomstskat, der er betalt til Danmark efter det i litra a) omhandlede nedslag; det således tilladte nedslag skal ikke nedsætte den andel af De Forenede Staters skat, hvori der kan indrømmes nedslag i dansk skat i overensstemmelse med litra a); og

c) den under litra a) omhandlede indkomst skal, udelukkende med henblik på ophævelse af dobbeltbeskatning i De Forenede stater i henhold til litra b), anses for at hidrøre fra Danmark i det omfang, der er nødvendigt for at undgå dobbeltbeskatning af sådan indkomst i henhold til litra b).

3. For så vidt angår Danmark skal dobbeltbeskatning ophæves på følgende måde:

a) I tilfælde, hvor en person, der er hjemmehørende i Danmark, oppebærer indkomst, som ifølge bestemmelserne i denne overenskomst kan beskattes i De Forenede Stater, skal Danmark indrømme fradrag i den pågældende persons skat på indkomst med et beløb svarende til den indkomstskat, som er betalt i De Forenede Stater;

b) fradraget skal imidlertid ikke i noget tilfælde kunne overstige den del af indkomstskatten beregnet inden fradraget er givet, der kan henføres til den indkomst, som kan beskattes i De Forenede Stater;

c) i tilfælde, hvor en person, der er hjemmehørende i Danmark, oppebærer indkomst, som ifølge bestemmelserne i denne overenskomst, kun kan beskattes i De Forenede Stater, kan Danmark medregne denne indkomst i beskatningsgrundlaget, men skal i indkomstskatten tillade et fradrag svarende til den del af indkomstskatten, som kan henføres til den indkomst, der hidrører fra De Forenede stater.

Ved anvendelsen af dette stykke, skal De Forenede Staters skatter, der er omhandlet i artikel 2, stykkerne 1 a) og 2 (De af overenskomsten omfattede skatter), anses for indkomstskatter, og skal indrømmes som et nedslag i de danske indkomstskat.

### *Praksis*

Den juridiske vejledning 2021-1, afsnit C. F. 9.2.20.5.2

#### Artikel 23: Lempelse for dobbeltbeskatning

Artiklen afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Danmark giver almindelig creditlempelse på skat af indkomst, som USA efter DBO'en kan beskatte. Se artikel 23, stk. 3, litra og b.

Hvis indkomsten efter DBO'en kun kan beskattes i USA, lempes skatten efter metoden exemption med progression. Indkomsten medregnes i beskatningsgrundlaget, og skatten nedsættes med den del af skatten, som svarer til den indkomst, der stammer fra USA. Se artikel 23, stk. 3, litra c.

Artikel 23, stk. 2, handler om den situation, hvor en statsborger i USA er hjemmehørende i Danmark. USA beskatter amerikanske statsborgeres globalindkomst. Danmark skal kun give lempelse for den skat, som USA efter DBO'en kan opkræve af personer, der er hjemmehørende i Danmark, og som ikke er amerikanske. Den dobbeltbeskatning, der måtte opstå i den forbindelse, ophæves efter artikel 23, stk. 2, litra b og c.

USA giver creditlempelse for skat af indkomst, som Danmark kan beskatte efter DBO'en. Lempelse er begrænset efter interne amerikanske regler for bl.a. kulbrintebeskatning. Se artikel 23, stk. 1.

Skatterådet kunne bekræfte, at et dansk selskab kunne få creditlempelse i sin danske selskabsskat for betaling af den skat, som 3 direktører i selskabet havde betalt i USA vedrørende kunstnerisk virksomhed i USA. Se SKM2012. 415. SR.

*Se også*

Se også afsnit C. F. 8.2.2.23 om OECD's modeloverenskomst artikel 23.