18. november 2021

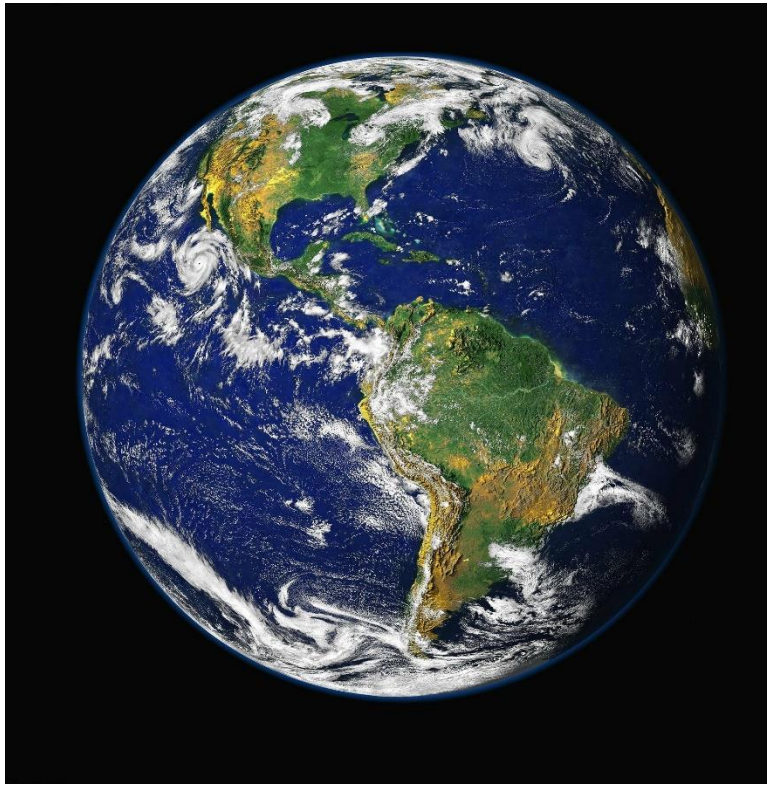
Hvor er selskaber hjemmehørende?

FSR – Danske Revisorer: International beskatning 2021

Peter Koerver Schmidt, ph.d.
Professor MSO, MPP / CBS LAW
Academic Advisor, CORIT Advisory

Dagsorden

- Introduktion og historik
- Gældende intern dansk ret
- Dobbeltbeskatningsaftaler
- Perspektiver for fremtiden
- Konklusioner



Introduktion

- Begrebet ”hjemmehørende” udgør en hjørnesten i (selskabs-) skatteretten – både nationalt og internationalt
- Har sin rod i andre retsdiscipliner, fx civilret og international privatret
- Debat: Bør begrebet til stadighed spille en så væsentlig rolle i en globaliseret verden?
- Stater kan/bør ikke beskatte ”ud af det blå”
  - Der skal være en forbindelse (connecting factor)
  - Dvs. et link mellem jurisdiktionen og den pågældende skatteyder/indkomst
- Typiske tilgange til konstatering af fuld skattepligt for selskaber
  - Registreringsprincippet
  - Hovedsædeprincippet

  } **Evt. i kombination**
- Afgrænsning
  - Ingen omtale af andre enheder end selskaber, og ingen omtale af selve kvalifikationsspørgsmålet

Historik

Før 1995

- Omtvistet om et selskab kunne anses for hjemmehørende i DK, hvis det var registreret i udlandet
- Begrebet ”ledelsens sæde” blev normalt fortolket i overensstemmelse med Højesterets dom i U 1918/39 H (*Det Danske Gas-Compagni*)
  - Dvs. med vægt på bestyrelsens sæde



Fra 1995

- Lov nr. 312 af 17. maj 1995 – L 35 (1994/1995)
  - Hjemmelsgrundlag for hovedsædekriteriet sikret
  - SEL § 1, stk. 7 (nu stk. 6)

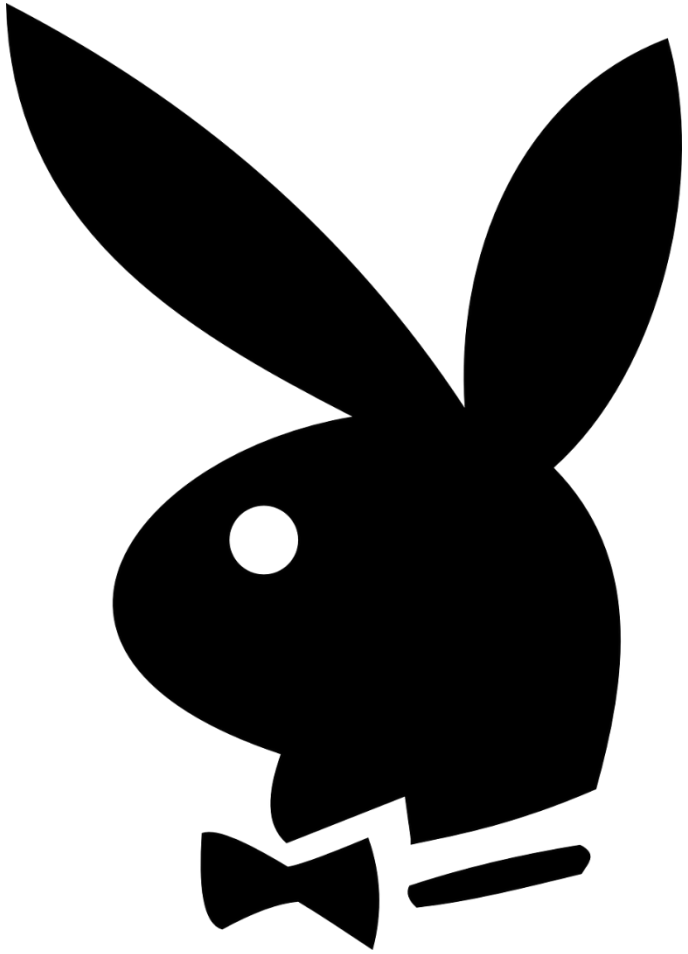
Historik

2007

- Intet dobbelt tilknytningskrav for A/S og ApS, jf. SKM2007.151.HR (*Playboy*)
  - Dvs. registrering i DK tilstrækkeligt for (bevarelse af) fuld dansk skattepligt

2012

- Dobbelt tilknytningskrav for s.m.b.a., jf. SKM2012.177.LSR
  - Dvs. registrering ikke tilstrækkeligt for (bevarelse af) fuld dansk skattepligt
    - Forskellig retsstilling for A/S og ApS contra "andre selskaber" efter SEL § 1, stk. 1, nr. 2
    - "Repareret" ved Lov nr. 1254 af 18. december 2012 – L 10 (2012/2013)
    - Dvs. heller intet dobbelt tilknytningskrav for andre selskaber



Gældende intern dansk ret

Lovens ordlyd og forarbejder

SEL § 1, stk. 1, nr. 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…

Lovbemærkningerne – L 35 (1994/1995)

- 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.

Ledende præjudikat

TfS 1998, 607 H (*California Kleindienst*)

- Vedrørte kapitaltilførselsafgift
- Selskabets bestyrelse bestod af tre personer, alle hjemmehørende i Tyskland
- Direktøren var hjemme-hørende i DK
- Højesteret:
  - Udtrykket ”egentlige ledelse” skal forstås i overens-stemmelse med art. 4, stk. 3 OECD
  - Hovedvægt på hvor selskabets daglige ledelse varetages
  - Almindeligvis direktionen

Tre forhold fastlagt, jf. A.N. Laursen, TAXO.2020.03

1. **Afgrænsning i overensstemmelse med det selskabsretlige begreb**
2. **Der er tale om et funktionelt begreb**
3. **Der må gælde en formodningsregel**

Cirkulæret

Cirkulære nr. 82 af 29. maj 1997 – International beskatning

- Hvis selskabets eneste aktivitet er at eje aktier… vil det kunne tillægges vægt, hvor der træffes beslutninger om, hvordan rettigheder i henhold til aktierne skal udøves.
- Tilsvarende vil der kunne lægges vægt på, hvorfra der forhandles om finansiering af selskabets aktiviteter.
- Det vil sige, at hvis beslutningerne i f.eks. et holdingselskab eller et investeringsselskab, der er indregistreret i udlandet, reelt træffes i Danmark, så vil selskabet være hjemmehørende her i landet.
- Hvis alle møder og beslutninger vedrørende selskabets forhold foregår i udlandet, vil udgangspunktet være, at selskabet ikke har ledelsens sæde her i landet. Det er dog en forudsætning, at disse beslutninger reelt træffes i udlandet og ikke her i landet.
- Hvis selskabets virksomhed er af en karakter, hvor der ikke er en faktisk daglig ledelse, f.eks. fordi selskabets eneste aktivitet er at besidde aktier i andre selskaber, så må stedet, hvor de øvrige beslutninger vedr. selskabets ledelse tages, lægges til grund.
- I de af Danmarks overenskomster, der bygger på OECD-modellen, anses selskaber m.v. i tilfælde af dobbeltdomicil for hjemmehørende i den stat, hvor selskabets ledelse har sit sæde, jf. modeloverenskomstens art. 4.3.
- Bedømmelsen af, om et selskab har ledelsens sæde i Danmark efter denne bestemmelse, foretages ud fra de ovenfor anførte retningslinier, jf. modeloverenskomstens art. 3.2.

Opmærksomhedspunkter

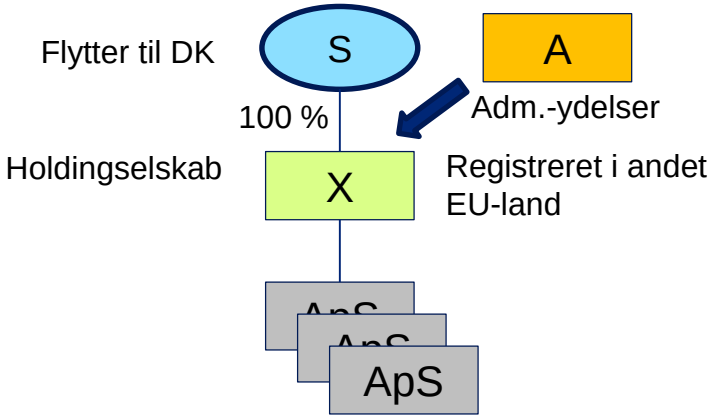
- Fysisk person flytter til DK og trækker sit (holding-)selskab med
  - SKM2020.98.SR og SKM2021.350
- Ledende medarbejder arbejder hjemmefra i DK
  - SKM2021.412.SR
- Aktivitet i udlandet men reel ledelse i DK
  - LSR af 26. februar 2021 – 15-2317119
- (Holding-)selskab i udlandet med bestyrelsesmedlemmer i DK
  - SKM2017.89.SR og SKM2017.92.SR
- Ledelsens sæde flytter ud eller udskiftes med udenlandsk ledelse
  - Fortsat registreret i DK → Fuld skattepligt bibeholdes
    - SKM2020.296.SR: ApS, aktivitet med grafiske ydelser, eneanpartshaver/direktør og eneste ansatte flytter til UK.
  - Selskab afregistreres i DK – Fuld skattepligt ophører
    - SKM2016.203.SR: ApS, ejet af brasiliansk selskab, europæisk hovedkontor, afregistreres i DK, registreres i Spanien, ny direktion i Spanien

Omtales ikke yderligere

SKM2020.98SR

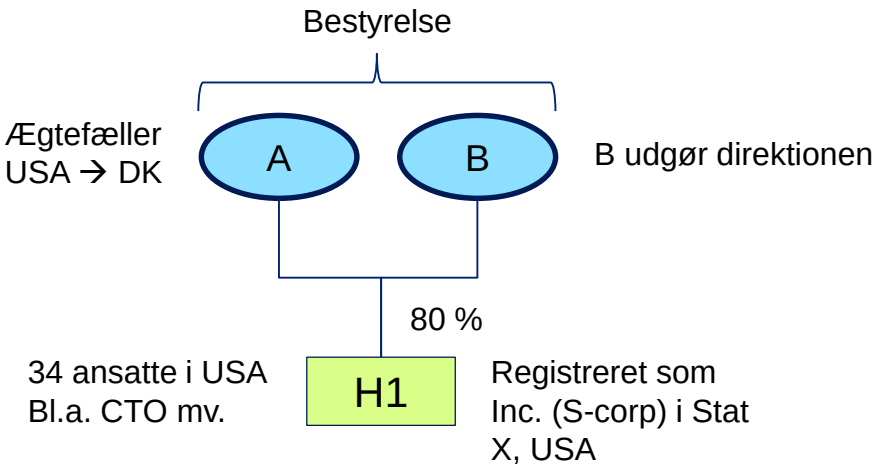
Faktum

- Direktionen i X består af spørger (S) og et administrationsselskab (A).
- A er hjemmehørende i samme EU-land og varetager administrationen af X' forhold i henhold til reglerne i landet – f.eks. i forhold til skatte-/momsbetalinger og bogføring.
- A kontakter S for alle spørgsmål der ikke er af rutinemæssig karakter.
- S træffer alle beslutninger om X' virksomhed og X' egne forhold.



- Spørgers/Skattestyrelsens opfattelse – tiltrådt af SR
  - S er den primære beslutningstager i X
  - A fungerer udelukkende som et administrativt led
  - X opnår derfor ledelsens sæde i DK ved S' tilflytning

SKM2021.350SR



Faktum

- SR anser H1 for et selvstændigt skattesubjekt, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 2.
- Bestyrelsen (A og B) og udgør det øverste ledelsesorgan.
- Direktionen (B) er ifølge vedtægterne beføjet til, under bestyrelsens tilsyn, at opsige øvrige ledere i selskabet. B skal under opholdet i Danmark fortsat være direktør.
- Bestyrelsesmøder og generalforsamling afholdes i USA.
- To fem-dages ”company-retreats” samt et ugentligt zoom-møde af en times varighed.
- A og B arbejder kun nogle få timer ugentligt for selskabet, hvor de afholder møder og tilrettelægger den langsigtede strategiske planlægning.
- CTO og øvrige ledere står med ansvaret for de daglige aktiviteter.

Tilsvarende for ægtefællen: SKM2021.351.SR

SKM2021.350SR

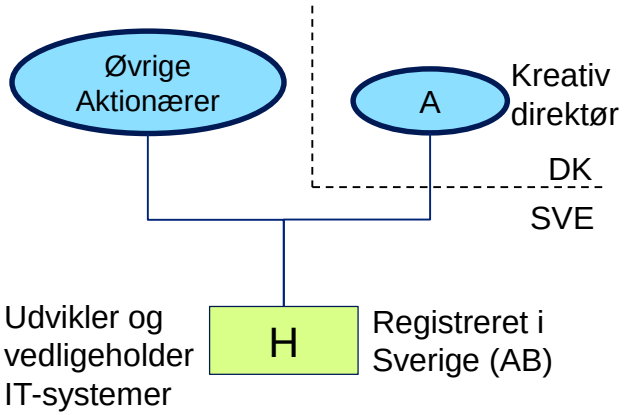
- Spørgerens/repræsentantens opfattelse
  - Ikke ledelsens sæde i DK da daglig ledelse i USA

- Skattestyrelsens opfattelse – tiltrådt af SR
  - Direktøren (B) er ifølge vedtægterne, og under bestyrelsens tilsyn, tillagt beføjelse til overordnet at varetage den daglige ledelse, herunder opsige øvrige ledere (CTO)
  - Der skal ikke opfyldes bestemt ”time-antal” for at udgøre daglig ledelse
  - Da B er direktør, og alene udgør direktionen, er det underordnet at B har uddelegeret arbejde f.eks. til CTO
  - Alle overordnede væsentlige beslutninger træffes af A og B.
  - Konklusion: Ikke påvist at den reelle daglige ledelse udføres fra USA, idet udgangspunktet for ledelsens sæde må være, at den varetages af direktionen, dvs. B

SKM2021.412SR

Faktum

- H har en bestyrelse bestående af de reelle ejere.
- Direktionen består af én direktør (CEO). bosiddende i Sverige.
- Alle ansatte arbejder primært hjemmefra.
- A er ansat som kreativ direktør.
  - Selskabsretligt ikke en del af direktionen.
  - Arbejder virtuelt fra sin bolig i DK 99 % af tiden.
  - Spiller betydelig rolle i forbindelse med selskabets udviklingsarbejde.
  - A forestår demonstration af nye produkter/løsninger



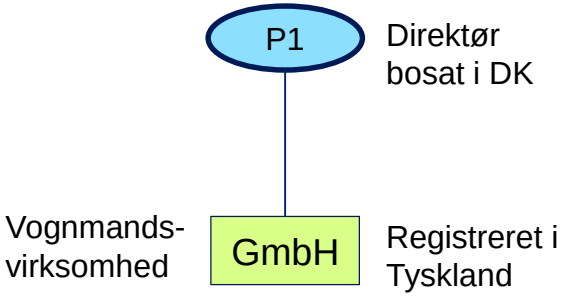
- Spørgers/Skattestyrelsens opfattelse – tiltrådt af SR
  - Direktionen (CEO, den ”rigtige” direktør) må anses for at forestå den daglige ledelse af H
  - H skal dermed ikke anses for at have ledelsens sæde i DK blot pga. A’s tilstedeværelse i DK

LSR2021.15-2317119

Faktum

- P1 er eneaktionær og direktør – Kan egenhændigt repræsentere selskabet.
- På baggrund af politiets aflytninger mv. kan det konstateres:
  - P1 står for daglig kontakt til kunder og ansatte
  - P1 indgår alle aftaler om driften
  - Ringer rundt til ansatte og kunder for at organisere kørsler/opgaver
  - P1 opholder sig helt primært i DK, hvor kontor med PC, regnskab osv. normalt forefindes
  - På selskabets adresse i Tyskland findes blot postkasser
  - De tyske myndigheder anser ikke selskabet som drevet fra Tyskland

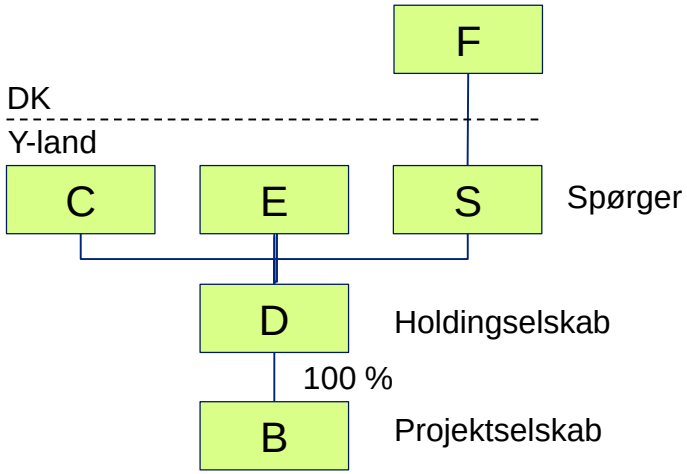
- Landsskatterettens opfattelse
  - P1 har beslutningskompetencen i selskabet og virker fra DK
  - GmbH har ledelsens sæde i DK
  - Stadfæster SKTS' afgørelse



SKM2017.89SR

Faktum

- Et projekt i Y-land opføres/drives af B, der ejes 100 % af holdingselskabet D.
- D har tre ejere, heri blandt Spørger, der er stiftet og registreret i Y-land.
- Spørger har ingen ansatte og en enstrenget ledelse, der pt. består af en bestyrelse på 3
- Spørger er skatte- og momspligtig i Y-land. Bank, revisor og postadresse i Y-land.
- Al bogføring og selskabsadministration udføres af G, der er hjemmehørende i Y-land og specialiseret i at levere sådanne ydelser
- Hovedparten af Spørgers virke er reguleret i et omfattende aftalegrundlag
- Det påtænkes at udskifte bestyrelsen i Spørger, så følgende vil gøre sig gældende:
  - Alle medlemmer vil være fysiske personer hjemmehørende i Danmark
  - Møder om monitorering/drift af projektet afholdes i Danmark
  - Møder om særlige/væsentlige forhold eller daglig drift (adm., bank, regnskab, revision) afholdes i Y-land
  - Mindst et årligt møde afholdes i Y-land



SKM2017.89SR

- Spørgerens/repræsentantens opfattelse
  - Hovedparten af Spørgers drift forudbestemt i aftalegrundlag indgået i Y-land
  - Bestyrelsesmøder i DK afgrænser sig til at monitorere projektet og Spørgers kapitalgrundlag (har karakter af formel kodificering af det allerede aftalte)
  - Møder hvorpå der træffes nye reelle ledelsesbeslutninger afholdes i Y-land
  - → Ikke ledelsens sæde i DK

- Skattestyrelsens opfattelse – tiltrådt af SR
  - Det omfattende aftalegrundlag medfører ikke i sig selv at den daglige ledelse skal anses for at ske i Y-land (kan ikke erstatte løbende beslutninger)
  - Ikke godtgjort at bestyrelsens rolle alene er at "kodificere"
  - På møderne i DK træffes også løbende beslutninger om kapitalgrundlaget
  - Tyder på at der træffes beslutninger om selskabets ledelse i DK, herunder at der i DK forhandles om selskabets finansiering
  - → Ledelsens sæde i DK

N.B. Modsat udfald i SKM2017.92.SR samt SKM2015.53.SR. Sidstnævnte angik et S.A. i Luxembourg med to bestyrelsesmedlemmer i Luxembourg og et i DK.

Dobbeltbeskatningsaftaler

Adgang til DBO-beskyttelse

- Domicil i en af de hjemmehørende stater er en forudsætning for at anvende DBO'er, jf. art. 1, OECD, og er afgørende for fordelingen

- Begrebet *hjemmehørende* i art. 4, stk. 1,OECD, skal forstås i overensstemmelse med intern ret → Risiko for dobbeltdomicil
  - Den ene stat anvender registreringsprincippet og den anden hovedsædekriteriet, eller
  - Indholdet af de to staters hovedsædekriterier er forskelligt



Hovedsædekriterier

Forskellige afarter af hovedsædekriteriet i national ret
Place of central management and control
Place of operational day-to-day management
Place of the head/main office
Place where the board of administrators meet
Place of the main and substantial activity
Place of the principal activity
Nationality and residence of shareholders
Location of the company's most valuable assets
Mixed approaches

Kilde: E. Traversa et al., Corporate Tax Residence and Mobility, 2018, p. 7

Dobbeltdomicil

- Art. 4, stk. 3, OECD 2014:

  "Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, then it shall be deemed to be a resident only of the State in which its place of effective management is situated."

- Kommentarerne
  - POEM er det sted, hvor selskabet m.v. faktisk ledes
  - POEM er det sted, hvor de afgørende ledelsesmæssige og forretningsmæssige beslutninger, der er nødvendige for virksomhedens forretningsmæssige udøvelse i sin helhed, i det væsentlige træffes.
  - Alle relevante kendsgerninger og omstændigheder skal undersøges for at afgøre stedet for sædet for POEM.
  - En virksomhed kan have flere steder, hvor der udøves ledelse, men den kan til enhver tid kun have et sted, hvor den virkelige ledelse udøves

- Observation
  - Løser situationer, der skyldes kollision mellem registrerings- og hovedsædekriteriet
  - Ingen garanti for løsning i situationer hvor POEM fortolkes forskelligt, f.eks. fordi stater traditionelt har tendens til at fortolke POEM i overensstemmelse med intern ret

Dobbeltdomicil

- Art. 4, stk. 3, OECD 2017

  "…the competent authorities of the Contracting States shall endeavour to determine by mutual agreement the Contracting State of which such person shall be deemed to be a resident for the purposes of the Convention, having regard to its place of effective management, the place where it is incorporated or otherwise constituted and any other relevant factors…

- Kommentarerne (se også SKM2015.53.SR)
  - Myndighederne forventes at tage forskellige faktorer i betragtning såsom:
    - Hvor den juridiske persons bestyrelsesmøder eller lignende møder afholdes.
    - Hvor den administrerende direktør og andre ledende medarbejdere sædvanligvis udøver deres virksomhed.
    - Hvorfra den daglige ledelse af den juridiske person udøves.
    - Hvor hovedsædet er beliggende, hvilket lands lovgivning den juridiske persons status er underlagt, hvor regnskabsbøger opbevares, om afgørelsen af, at den juridiske person i overenskomstens forstand er hjemmehørende i den ene af de kontraherende stater og ikke i den anden, vil medføre risiko for uretmæssig brug af overenskomsten osv.

- Observation
  - Slet ingen garanti for løsning

SKM2020.298.SKTS

- COVID-19 medførte, at mange ikke kunne møde fysisk op på deres arbejdsplads mv. og i stedet måtte arbejde hjemmefra
  - Hvad betyder det, hvis ledelsen i en periode arbejder hjemmefra, og hjemmet befinder sig i et andet land?
  - Styresignal baseret på OECD-notatet *Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis*
- *"Hvis den reelle ledelse af selskabet på grund af corona-situationen er ramt af rejserestriktioner og derfor midlertidigt er nødsaget til at træffe sine beslutninger i en anden jurisdiktion, end de sædvanligvis ville gøre, vil dette efter Skattestyrelsens opfattelse - på grund af den midlertidige og ekstraordinære karakter - ikke medføre, at ledelsens sæde dermed anses for at være flyttet."*
- Ikke så overraskende, at midlertidige og ekstraordinære ændringer ikke skal tillægges afgørende betydning for vurderingen
  - Hverken i relation til 2014- eller 2017-versionen

Perspektiver og konklusioner

Perspektiver

The history demonstrates that there has never been any certainty about the meaning of “place of effective management”… Perhaps the time has come to abandon the expression.

J.F. Avery Jones, Bulletin for International Taxation, 2009, p. 183-186.

Arguably, Pillar II is primarily concerned with residence-based taxation…The consequence is that the income inclusion rule bolsters residence-based taxation and reduces the tax planning advantages of incorporating a subsidiary in a low-tax jurisdiction…

C. Elliffe, Bulletin for International Taxation, 2020, p. 532-549

Under a “place of effective management test”, the extent of economic activities within a country’s territory may, in practice, be relatively modest… the only thing that matters is whether they comply with the conditions in the local laws on legal persons and perform the ceremonial acts required for tax purposes…the author believes that the assignment of the tax base should switch to the locations of the recipients of goods and services, for both nexus and allocation purposes

M. de Wilde, World Tax Journal, 2020, p. 79-128.

Konklusioner

- Intet dobbelt tilknytningskrav i dansk ret

- Ved fastlæggelse af *ledelsens sæde*:
  - Som HR vægt på hvor direktionen befinder sig, da denne normalt må formodes at udgøre den daglige ledelse
  - Er det reelt bestyrelsen som varetager den daglige ledelse, lægges vægt på hvor bestyrelsens beslutninger reelt træffes
  - Har selskabet ingen daglig ledelse, lægges der vægt på, hvor vigtige beslutninger om selskabet tages

- Fra et dansk perspektiv: Begrebet *ledelsens sæde* i intern ret og DBO'erne fortolkes ens

- Ændringer i art. 4 OECD
  - 2014: Tie-breaker baseret på POEM
  - 2017: Gensidig aftale baseret på en vifte af kriterier