

Ledelsens sæde

– Fuld skattepligt for udenlandske
selskaber med dansk ledelse





SKAT | Af Michael Tell, Ph.D., Juridisk Institut, CBS, og CORIT Advisory P/S

Historisk set er danske virksomheders internationalisering sket gennem eksportaktivitet. I nyere tid sker internationalisering dog langt oftere end tidligere ved henlæggelse af aktiviteter til udenlandske datterselskaber, herunder produktionsaktiviteter, salgsaktiviteter, finansieringsaktiviteter, forskningsaktiviteter med videre. Ved sådanne udflytninger bør de skatteretlige konsekvenser naturligvis iagttages.

Det gælder blandt andet i forhold til ledelsen af sådanne udenlandske datterselskaber. Det er ikke ualmindeligt, at danske selskaber ønsker en tæt kontakt og kontrol med de udenlandske datterselskaber og derfor også har én eller flere danske personer siddende i ledelsen af udenlandske datterselskaber. En sådan tilgang med en helt eller delvist dansk ledelse i et udenlandsk datterselskab kan have betydelige skattemæssige konsekvenser, da datterselskabet potentielt bliver fuldt skattepligtigt til Danmark som følge heraf.

I dansk skatteret anvendes forskellige tilknytningskriterier for henholdsvis aktie- og anpartsselskaber (SEL § 1, stk. 1, nr. 1) og andre selskaber og foreninger (SEL § 1, stk. 1, nr. 2-6). Fuldt skattepligtigt for aktie- og anpartsselskaber betinges alene af indregistrering i Danmark (indregistreringskriteriet). For alle andre selskaber og foreninger med videre anvendes i stedet hovedsædekriteriet i SEL § 1, stk. 6, hvorved det afgørende er, om ledelsen har sæde her i landet eller ej. Der redegøres i denne artikel for indholdet af hovedsædekriteriet i SEL § 1, stk. 6. Det vises, at der ved fastlæggelsen af hovedsædet lægges vægt på stedet, hvor beslutninger vedrørende den daglige ledelse træffes, hvilket altid nødvendiggør en konkret vurdering af de faktiske forhold. Det vises yder-

mere, at den daglige ledelse er fortolket i overensstemmelse med selskabsrettens afgrænsning af direktionens opgaver og ansvar samt at der i situationer, hvor der ikke eksisterer en daglig ledelse (eksempelvis holdingselskaber), i stedet lægges vægt på stedet, hvor de øvrige beslutninger vedrørende selskabets ledelse tages.

Ledelsens sæde - regulering

Historisk har ledelsens sæde været et afgørende tilknytningskriterium i Danmark. Det fulgte allerede af statsskatte-loven fra 1903, at selskaber ansås for hjemmehørende i Danmark, såfremt selskabets bestyrelse eller hovedkontor var i Danmark. Der blev således lagt vægt på det overordnede beslutningsdygtige organ eller hovedkontoret. Dette blev til-lige fastholdt ved indførelsen af selskabsskatte-loven i 1960.

I 1992 anførte Personskatteudvalget, at hjemstedskriteriet burde overvejes ændret. Det anførtes, at der i administrativ praksis lagdes vægt på, om bestyrelsens flertal eller selskabets hovedkontor lå i Danmark, i øvrigt i overensstemmelse med statsskatte-loven. Personskatteudvalget anførte, at hjemstedskriteriet burde overvejes ændret, således at der i stedet blev lagt afgørende vægt på, hvor den reelle ledelse, herunder den faktiske daglige ledelse, blev varetaget.

Lovgiver fulgte denne opfordring, og ved lov nr. 312 af 17. maj 1995 (L 35) blev den nuværende formulering i SEL § 1, stk. 6, indsat. Det følger heraf, at selskaber og foreninger med videre, dog ikke aktie- og anpartsselskaber, anses for hjemmehørende her i landet, hvis ledelsen har sæde her i landet. Dette gælder efter ordlyden, uanset hvor selskabet eller

foreningen med videre eventuelt er indregistreret. Det anføres i forhold til ledelsens sæde i lovbemærkningerne til lov nr. 312 af 17. maj 1995 (L 35), at:

”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.”

Begrebet hjemmehørende ændredes derved i forhold til selskaber og foreninger med videre, dog ikke aktie- og anpartsselskaber, således at der i stedet lægges vægt på den daglige ledelse (direktionen) og ikke bestyrelsen.

Det uddybes ydermere i lovbemærkningerne til lov nr. 312 af 17. maj 1995 (L 35), at:

”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 for eksempel bestyrelsesformanden reelt forestår ledelsen af selskabet.”

Slutteligt anføres om begrebet ledelsens sæde i pkt. 2.1.1 i cirkulære nr. 82 af 29. maj 1997 om international beskatning, at:

”Hvis selskabets virksomhed er af en karakter, hvor der ikke er en faktisk daglig ledelse, for eksempel fordi selskabets eneste aktivitet er at besidde aktier i andre selskaber, så må stedet, hvor de øvrige beslutninger vedrørende selskabets ledelse tages, lægges til grund. Dette medfører, at hvis hovedparten af den ledelsesmæssige aktivitet, der foregår, sker i Danmark, så vil ledelsen blive anset for beliggende her i landet. Der lægges også i denne sammenhæng vægt på en vurdering af, hvor beslutningerne reelt træffes.”

Samlet set følger det, at der ved identifikation af ledelsen først og fremmest lægges vægt på beslutninger forbundet med den ”daglige ledelse” af selskabet og derved stedet, hvor denne ledelsesfunktion udøves. Det er dog ikke nærmere uddybet, hvad der forstås ved ”daglig ledelse”, ligesom det ikke er angivet, hvilke beslutninger der hører til den daglige ledelse af et selskab. Der skal i stedet henses til praksis.

Praksis om ledelsens sæde

Ledelsens sæde er behandlet i både administrativ praksis og retspraksis, hvorved der herfra findes nærmere fortolkningsbidrag. Allerede i 1996 berørtes begrebet af det daværende

Ligningsråd i Tfs 1996, 257 LR. Ligningsrådet fandt ikke, at et canadisk indregistreret selskab, hvis aktivitet var rejefiskevirksomhed i canadisk farvand, havde ledelsens sæde i Danmark, og selskabet var derved ikke fuldt skattepligtigt til Danmark. Ligningsrådet lagde vægt på, at den daglige ledelse, ifølge det oplyste, herunder funktionsbeskrivelsen af aktiviteterne i Danmark/Canada og ombord på skibet, i det væsentlige fandt sted i Canada. Skibet var indregistreret i Canada og befandt sig næsten udelukkende i canadisk farvand. På skibet foretoges blandt andet beslutninger om det nødvendige antal besætningsmedlemmer, udskiftning af besætningsmedlemmer, fangstområde, produktionssammensætning og bestilling af diverse materialer. Ligeledes foregik bogføring, skattebetaling for mandskab med videre fra kontoret i Canada. Derimod tillagdes det ikke vægt, at de daglige ledere og ultimative ejere af selskabet havde bopæl i Danmark. Ligningsrådet fandt således ikke, at ledelsen havde sæde her i landet.

Ligningsrådet fandt derimod i Tfs 1996, 476 LR, at et svensk selskab var skattepligtigt til Danmark, da ledelsen havde sæde her i landet. Det var oplyst, at der ikke var behov for en daglig ledelse, idet det svenske selskabs eneste funktion var at eje aktier (holdingselskab). Ligningsrådet lagde derfor i stedet afgørende vægt på, hvor beslutninger om selskabets ledelse blev truffet. Alle bestyrelsesmedlemmerne havde bopæl i Danmark, mens selve bestyrelsen havde sit sæde i Sverige, hvor det første bestyrelsesmøde ligeledes afholdtes. Beslutninger, der krævede bestyrelsens stillingtagen, ville blive truffet på bestyrelsesmøder, der ofte blev afholdt i Sverige, mens beslutninger af større rækkevidde skulle godkendes af ledelsen i det danske moderselskab. Direktøren havde bopæl i Danmark og havde daglig beskæftigelse i Danmark. Ligningsrådet fandt efter en konkret vurdering, at selskabets ledelse havde sæde i Danmark. Ligningsrådet lagde vægt på, at hovedparten af den ledelsesmæssige aktivitet ville foregå i Danmark, og at beslutninger, der vedrørte aktier i selskabet, ville blive truffet i Danmark.

Ligningsrådet behandlede tilsvarende ledelsens sæde for et holdingselskab i Tfs 1998, 334 LR. En til Danmark fuldt skattepligtig person erhvervede aktierne i et finsk holdingselskab, og det finske holdingselskabs eneste funktion var at eje et dansk datterselskab. Der blev ikke truffet daglige ledelsesbeslutninger, ligesom der ikke var ansat en direktør. Bestyrelsen i holdingselskabet bestod af aktionæren og den lokale direktør for det finske datterselskab, men det oplystes samtidigt, at der ikke var afholdt bestyrelsesmøder siden købet, og at selskabets generalforsamling blev afholdt telefonisk, hvorefter dokumenterne blev rundsendt til bestyrelsesmedlemmernes underskrift. Det var således ikke mange holdepunkter for konstatering af ledelsesbeslutninger, herunder stedet herfor. Ligningsrådet tiltrådte Told- og Skatteregionens indstilling, hvorefter holdingselskabets ledelse fandtes at have sæde i Danmark, da der lagdes vægt på, at selskabets aktionær var bosiddende og fuldt skattepligtig til Danmark, og at den fak-

PARATVIDEN I LOMMEFORMAT

SKATTEMEMO

Gennemgår de vigtigste skatteregler og indeholder alle beløbsgrænser og procentsatser på skatteområdet. Der er lagt særlig vægt på nye skatteregler.

Beskrivelserne er suppleret med beregningseksempler, diagrammer og fortolkningsbidrag. Afgiftsdelen er opbygget således, at hver enkelt lov gennemgås for sig.

Medlemspris inkl. usb:

370,-



MOMS- OG AFGIFTSMEMO

Er opdelt i en momsdel og en afgiftsdel. Momsdelen er et alfabetisk opslagsværk med beskrivelser og forklaringer på de væsentligste emner i relation til moms. I afgiftsdelen gennemgås hver enkelt lov for sig.

Medlemspris inkl. usb:

370,-



REVISIONSMEMO

Er opbygget som et alfabetisk opslagsværk med beskrivelser og forklaringer på mere end 200 emner og begreber. Bogen tager sit udspring i de danske revisionsstandarder og vejledninger, og behandler ligeledes områder indenfor revisionsteorien og -praksis.

Relevant for alle der vil have et hurtigt, praktisk og præcist overblik over de mest forekommende revisionsopgaver, som en revisor kan have brug for i sin dagligdag.

Medlemspris inkl. usb:

322,-



REGNSKABSMEMO

De oftest forekommende emner indenfor regnskab, opbygget som et alfabetisk opslagsværk med beskrivelser, eksempler og forklaringer på mere end 200 emner og begreber. Bogen omhandler indregning og måling efter årsregnskabsloven, regnskabsvejledninger og de internationale regnskabsstandarder (IFRS) med primær vægt på de danske regler samt andre relevante emner indenfor regnskab.

Medlemspris inkl. usb:

322,-



INTERNATIONAL TOLD- & MOMSMEMO

Indeholder beskrivelser og forklaringer på de væsentligste emner inden for internationale told- og momsforhold. Den henvender sig til alle, som har brug for hurtige og konkrete oplysninger inden for disse emner. Bogen er opdelt i en told- og en momsdel, der hver især er opbygget alfabetisk, således at du hurtigt og nemt kan finde svar på de spørgsmål, du sidder med.

Medlemspris inkl. usb:

370,-



BESTIL ALLE 5:

1.406,-
Inkl. usb



Ved samlet bestilling af både Skatte- samt Moms- & Afgiftsmemo er den samlede pris 662 kr. Pakken indeholder begge bøger i trykt version samt én USB-nøgle med begge bøger.

662,-
Inkl. usb



Ved samlet bestilling af både Revision- samt Regnskabsmemo er den samlede pris 566 kr. Pakken indeholder begge bøger i trykt version samt én USB-nøgle med begge bøger.

566,-
Inkl. usb

Bemærk venligst:
Alle priser er ekskl. ekspedition, porto og moms. Der tages forbehold for trykfejl. MEMO'erne sælges kun til medlemmer af FSR – danske revisorer

**DANSKE
REVISORER**

FSR*

BESTIL DINE EKSEMPLARER ELLER TEGN ABONNEMENT MED DET SAMME: WWW.FSR.DK/MEMO



tiske administration af koncernen vurderedes at finde sted i Danmark.

Højesteret behandlede i Tfs 1998, 697 H ledelsesbegrebet, dog ikke i forhold til SEL § 1, men derimod i forhold til den dagældende lov om kapitaltilførselsafgift. Det fulgte af § 2 i den dagældende lov om kapitaltilførselsafgift, at afgift kun kunne afkræves i Danmark, såfremt selskabets "egentlige ledelse" havde sit sæde i Danmark. Højesteret fandt, at det danske selskabs daglige ledelse foregik i Danmark, uanset at det tyske moderselskab besluttede de generelle driftsmæssige mål, godkendte selskabets regnskab, budget, personaleudvidelse og aftaler om leasing af firmabiler samt indgik aftaler om priser og design for autovaskeanlæg. Højesteret stadfæstede landsrettens dom med bemærkning om, at det almindeligvis er direktionen, der varetager den daglige ledelse, hvorfor hovedvægten i disse tilfælde må lægges på, hvor direktionen har sæde. Der henvistes til den dagældende aktieselskabslovs § 54, stk. 2 (nu selskabslovens § 117). Det fulgte heraf, at direktionen varetager den daglige ledelse af selskabet og skal følge de retningslinjer og anvisninger, som bestyrelsen har udstukket. Ligeledes fulgte det, at den daglige ledelse ikke omfatter dispositioner, der efter selskabets forhold er af usædvanlig art eller af stor betydning. Højesteret tiltrådte således, at selskabets ledelse havde sæde i Danmark, hvorfor der skulle betales kapitaltilførselsafgift af aktieudvidelsen.

I Tfs 2000, 196 LR havde et moderselskab datterselskaber i en række lande. En del af disse selskaber var ejet af et mellemliggende hollandsk holdingselskab (C BV). I forbindelse med en omstrukturering af koncernen ønskedes et nyt hollandsk holdingselskab (B BV) stiftet med ledelsens sæde i Danmark. B BV ville herefter eje samtlige aktier i C BV, og B BV ville fungere som et typisk holdingselskab og hverken have kontor eller ansatte i Holland. B BV påtænkte at ansætte en administrerende direktør med bopæl i Danmark. Den administrerende direktørs arbejde ville blandt andet bestå i at koordinere kommunikationen med datterselskaberne på den ene side og aktionærerne på den anden side, samt udarbejde referater fra bestyrelsesmøder, føre forhandlingsprotokollen og forestå kommunikationen med de danske myndigheder. Bestyrelsesarbejdet omfattede enhver beslutning om køb og salg af aktier i eksisterende eller nye selskaber samt beslutninger vedrørende udbyttepolitik. Bestyrelsen i B BV ville have fem medlemmer, hvoraf tre, herunder bestyrelsesformanden, ville have bopæl i Danmark. Bestyrelsen skulle mødes mindst én gang årligt i København for at diskutere og godkende forretningsplanerne. Øvrige bestyrelsesmøder skulle afholdes i København, medmindre der helt undtagelsesvist var behov for en omgående afgørelse "på stedet". Derudover ville den årlige generalforsamling blive afholdt i København. Ligningsrådet fandt, at B BV ville blive anset for fuldt skattepligtigt til Danmark efter SEL § 1, stk. 6, idet ledelsen fandtes at ville få sit sæde i Danmark. De opgaver, som den administrerende direktør ville varetage, var dog ikke tilstrækkelige til at flytte ledelsens sæde til Danmark, og det afgørende var indholdet

af bestyrelsens beslutninger samt sikkerhed for, at disse beslutninger reelt ville blive truffet i Danmark.

I Tfs 2000, 197 LR behandlede Ligningsrådet ligeledes en tilflytningssituation. Ligningsrådet blev forespurgt om et engelsk indregistreret selskab ville have ledelsens sæde i Danmark. Det oplystes, at de nuværende engelske bestyrelsesmedlemmer og direktøren ville fratræde, at selskabet ville blive afregistreret hos det lokale virksomhedsregister i England, at selskabets adresse ville blive ændret fra England til Danmark, at anlægsaktiver, administration, herunder bogføring med videre skulle flyttes til Danmark, at der skulle udnævnes nye bestyrelsesmedlemmer og en ny direktør med bopæl i Danmark, samt at alle bestyrelsesmøder og generalforsamlinger ville blive holdt i Danmark. Ligningsrådet fandt ud fra det oplyste om karakteren af de beslutninger, som bestyrelsen kan træffe, at holdingselskabet herefter ville have ledelsens sæde i Danmark.

Landsskatteretten behandlede i Tfs 2000, 209 LSR en klage over en bindende forhåndsbesked, hvorefter Ligningsrådet havde anset et irsk indregistreret selskab for at have ledelsens sæde i Danmark. Faktum i sagen var, at en dansk bank havde medvirket til securitization af danske realkreditobligationer og af danske statsobligationer, og banken ønskede nu at medvirke til securitization af virksomhedsobligationer, pantebreve, banklån eller lignende aktiver i kombination med swapaftaler eller andre finansielle kontrakter. Til dette formål skulle oprettes et irsk Public Limited Company med egen bestyrelse og administrator, der alle var uafhængige af banken. Den daglige drift, herunder løbende ledelsesbeslutninger, skulle varetages af administrator og bestyrelsen, der alle ville være fysiske eller juridiske personer hjemmehørende i Irland, og som ville træffe deres beslutninger i Irland. Bestyrelsen skulle udgøre det ultimative ledelsesorgan og have kontrol over alle beslutninger. Ligningsrådet havde anset ledelsens sæde for at være i Danmark. Modsat fandt Landsskatteretten, at ledelsen ikke havde sæde her i Danmark, og at selskabet derfor ikke var fuldt skattepligtigt til Danmark.

I Tfs 2009, 405 SR behandlede Skatterådet begrebet ledelsens sæde. Selskabet var etableret som et offshore selskab i Dubai med henblik på ejendomsinvestering i De Forenede Arabiske Emirater. Det var oplyst, at ledelsen i selskabet i Dubai bestod af et Board of Directors (bestyrelse), hvilken bestod af to personer, der begge var bosat i Dubai. Ledelsen var udpeget på den stiftende generalforsamling, ligesom ledelsens beføjelser var nærmere fastsat i selskabets vedtægter og særskilt fuldmagt. Af generalforsamlingsprotokollatet fremgik det, at ledelsen bemyndigedes til at åbne bankkonti, forhandle med banker og offentlige myndigheder på vegne af selskabet samt repræsentere selskabet over for enhver tredjemand. Af vedtægterne fremgik det, at selskabets aktiviteter administreredes af ledelsen, og at ledelsen var bemyndiget til at udnævne en anden ledelse eller supplere den eksisterende ledelse. Af fuldmagten fremgik det, at ledelsen be-

myndiges til at repræsentere selskabet over for enhver offentlig myndighed, tiltræde og implementere selskabets finansielle forretninger, forhandle og optage lån, opkræve skyldnere, underskrive og eksekvere kontrakter, skøder med videre, indgå forsikringsaftaler og allokere dem, ansætte og afskedige personale, repræsentere selskabet i retssystemet i enhver henseende og engagere advokater med videre. Endvidere blev det oplyst, at selskabet havde adresse i Dubai, hvilket også var ledelsens adresse. Inden selskabets formelle registrering i Dubai havde selskabet investeret i fire ejendomsprojekter, og beslutning om disse projekters gennemførelse var foretaget af enejeeren af anpartsselskabet, der ved selskabets formelle registrering blev direktør i selskabet i Dubai. Direktøren af selskabet i Dubai, der samtidigt var enejeer af det danske moderselskab, ansås for bosiddende i Danmark. Skatterådet fandt efter en konkret vurdering, at ledelsens sæde var i Dubai uden en fremhævelse af de afgørende momenter.

Skatterådet var igen på banen i TfS 2009, 984 SR i forbindelse med, at en rederikoncern hjemmehørende på Bahamas ønskede at flytte til Danmark. Rederiets direktør påtænkte at tage bopæl i Danmark. Om rederiets ledelse blev det oplyst, at denne typisk bestod af en præsident (administrerende direktør) i hvert enkelt selskab samt en bestyrelse bestående af direktøren og én eller to personer med bopæl på Bahamas. Ingen væsentlige beslutninger blev truffet i rederiet uden direktørens medvirken. Efter direktørens tilflytning til Danmark ville hovedkvarteret på Bahamas blive reduceret, og idet direktøren ville blive bosat i Danmark, ville ledelsen få centrum i Danmark. Skatterådet henviste til, at der skete en reduktion af de ansatte i hovedkvarteret på Bahamas, at ledelsesfunktionen flyttede til Danmark, at direktøren var aktiv i ledelsen, og at ingen beslutning blev truffet uden hans medvirken, at bestyrelsen ville bestå af direktøren og én eller to personer bosat på Bahamas samt en finansdirektør bosat i Danmark. Skatterådet fandt herefter, at ledelsens sæde var i Danmark.

I TfS 2009, 987 SR påtænkte et dansk anpartsselskab at flytte ledelsens sæde til Schweiz. Selskabet havde hjemsted i Danmark og var indregistreret i Danmark og derfor skattepligtigt til Danmark efter SEL § 1, stk. 1, nr. 1. Den skatteretlige problemstilling vedrørte derfor, hvor selskabet skulle anses for hjemmehørende efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået mellem Danmark og Schweiz. Selskabet blev tegnet af én direktør, hvilken blev udpeget på generalforsamlingen. Ved udflytning til Schweiz var det påtænkt at udnævne en ny ledelse placeret i Schweiz. Den nye ledelse skulle bestå af en bestyrelse på tre medlemmer, der alle ville have bopæl i Schweiz, ligesom alle bestyrelsesmøder ville blive afholdt i Schweiz, og alle beslutninger vedrørende selskabet ville blive truffet i Schweiz. På den baggrund fandt Skatterådet, at ledelsens sæde herefter ville være i Schweiz.

Skatterådet behandlede i TfS 2009, 1137 SR et dansk indregistreret anpartsselskab, som (derfor) var skattepligtigt til Dan-

mark efter SEL § 1, stk. 1, nr. 1. Den skatteretlige problemstilling vedrørte, hvor selskabet skulle anses for hjemmehørende efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået mellem Danmark og Luxembourg. Selskabet var ejet ligeligt af to fysiske personer, der begge havde bopæl i Frankrig og nu skulle flytte til Luxembourg. Selskabets aktiviteter bestod dels af ejendomsudlejning gennem et interessentskab i Danmark og dels af køb og salg af værdipapirer. Selskabet havde ingen bestyrelse og blev udelukkende ledet af de to anpartshavere, der begge var direktører i selskabet. Det fremgik af selskabets vedtægter, at direktionen varetog selskabets ledelse, og at direktionen kunne fastsætte de nærmere retningslinjer herfor gennem en forretningsorden. Selskabet blev tegnet af en direktør. Selskabet udførte ingen aktiviteter i Luxembourg og havde derfor hverken fysisk eller anden repræsentation i landet. Selskabets aktivitet var udelukkende knyttet til anpartshavernes fysiske tilstedeværelse i Luxembourg. Værdipapirhandlerne foregik gennem både danske og udenlandske banker. Selskabets danske adresse blev kun anvendt i forbindelse med bogføring og regnskabsføring, og der foregik ikke erhvervsaktiviteter på adressen. Anpartshaverne modtog løn fra selskabet i kraft af deres direktørstillinger, men i og med at arbejdet udelukkende fandt sted i Luxembourg, blev indkomsten kun beskattet dér. Skatterådet bemærkede, at udgangspunktet for vurderingen af selskabets hjemsted er art. 4, stk. 3 i den indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Luxembourg. Herefter henvistes til praksis vedrørende SEL § 1, stk. 6. Skatterådet henviste til, at selskabets direktører havde bopæl i Luxembourg, at direktørerne udførte arbejdet i Luxembourg, at direktørernes arbejdsindsats i Luxembourg var væsentlig henset til lønnens størrelse, at selskabet ikke havde nogen bestyrelse, at hovedparten af selskabets aktiviteter vedrørte handel med værdipapirer, at beslutninger vedrørende handlen med værdipapirer på baggrund af faktum fandtes at finde sted i Luxembourg, at deltagelsen i interessentskabet ansås for at være en passiv kapitalanbringelse, og at beslutningen om deltagelse i interessentskabet ansås for at være truffet i Luxembourg. Skatterådet fandt herefter, at ledelsens sæde var i Luxembourg.

Skatterådets afgørelse i TfS 2010, 667 SR vedrørte et dansk aktieselskab, hvis aktiviteter bestod i at eje, administrere og handle med værdipapirer samt anden dermed beslægtet virksomhed. Eneaktionæren påtænkte at flytte til Schweiz, hvorefter selskabet ville få kontor i Schweiz på samme adresse som ejerens bopæl. Eftersom der var tale om et dansk indregistreret aktieselskab, kunne frigørelse fra beskatning af selskabet i Danmark kun ske, såfremt Schweiz i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten var tildelt beskatningsretten og faktisk udnyttede beskatningsretten. Dette afhæng af ledelsens sæde. Skatterådet bemærkede, at begrebet ledelsens sæde var uddybet i intern ret i cirkulære nr. 82 af 29. maj 1997, hvoraf det følger, at hvis alle møder og beslutninger vedrørende selskabets forhold reelt foregår i udlandet, vil udgangspunktet være, at ledelsens virkelige sæde ikke er i Danmark. Eftersom selskabets ledelse alene bestod af én di-

rektør, og eftersom de ledelsesmæssige beslutninger udelukkende ville blive truffet i Schweiz og af direktøren, fandtes ledelsens sæde at være i Schweiz.

Senest har Skatterådet i SKM 2011, 92 SR bekræftet, at hverken et maltesisk indregistreret driftsselskab eller et maltesisk indregistreret holdingselskab var skattemæssigt hjemmehørende i Danmark i medfør af SEL § 1, stk. 6. Det var oplyst, at ledelsen i begge selskaber udelukkende bestod af en direktion. Skatteministeriet lagde i forhold til driftsselskabet i sin indstilling vægt på, at direktionen havde sæde på Malta, da driftsselskabets direktør havde bopæl på Malta og udførte arbejdet fysisk på Malta. Ligeledes lagde man vægt på, at driftsselskabets øvrige ansatte fysisk udførte arbejdet fra Malta, samt at direktionsmøder for holdingselskabet afholdtes på Malta, da der ifølge referater herfra også behandlede forhold, som vedrørte driftsselskabets forhold, herunder ansættelse af ny direktør. Slutteligt blev det tillagt vægt, at softwaren kørte på driftsselskabets server, der blev hostet af et selskab på Malta. I forhold til holdingselskabet lagde Skatteministeriet vægt på, at holdingselskabets direktør var hjemmehørende på Malta og fysisk udførte arbejde på Malta, at direktionsmøder vedrørende eksempelvis holdingselskabets investeringer blev afholdt på Malta, samt at holdingselskabets investeringsstrategi rettede sig mod driftsaktiviteter, der for hovedpartens vedkommende var sandsynliggjort at ske fra Malta. Skatterådet tiltrådte Skatteministeriets indstilling og begrundelser uden nærmere kommentarer.

Afsluttende bemærkninger

Samlet understøtter praksis en fortolkning af ledelsens sæde i overensstemmelse med stedet, hvor beslutninger vedrørende den daglige ledelse træffes. Ligeledes understøttes det at fortolke begrebet daglig ledelse i overensstemmelse med selskabsrettens afgrænsning af direktionens opgaver og ansvar. Der skal dog fortsat foretages en konkret vurdering af de faktiske forhold i forbindelse med beslutningstagningen i selskabet. Ved fastlæggelsen af ledelsens sæde er der således i praksis lagt vægt på stedet, hvor der træffes beslutning om:

- Selskabets daglige drift
- Ansættelse og afskedigelse af medarbejdere og andre personalemæssige anliggender
- Bogføring og regnskab
- Generelle driftsmæssige målsætninger
- Driftsinvesteringer
- Finansiering af driften
- Markedsføring

Herudover skal det erindres, at der ikke altid består en daglig ledelse. I sådanne situationer må der i stedet lægges vægt på stedet, hvor de øvrige beslutninger vedrørende selskabets ledelse tages. Der er ved holdingselskaber og andre selskaber uden daglig ledelse i praksis lagt vægt på stedet, hvor:

- Ledelsesorganet træffer sine afgørelser
- Ledelsesorganet holder møder
- Ledelsesorganets medlemmer har bopæl.

Det skal understreges, at den blotte identifikation af (den daglige) ledelse ikke er nok, da stedet, hvor denne ledelsesfunktion udøves, er afgørende. Dette kan være problematisk, såfremt ledelsen udføres af et kollegialt organ bestående af en flerhed af personer. Det kan særlig være vanskeligt at afgøre, hvor ledelsen samles og træffer sine beslutninger, såfremt kommunikationen mellem ledelsens medlemmer ikke foregår ved fysiske møder. Der består da ikke én fysisk ledelseslokalitet, hvorved der formentlig lægges vægt på andre elementer, herunder eksempelvis vedtægtsbestemmelser om hjemsted, kontorfaciliteter, ledelsens bopælsforhold med videre. Det er dog ikke endeligt afklaret, hvorved der i sådanne tilfælde består et væsentligt usikkerhedsmoment.

Samlet set bør den danske deltagelse i ledelsen af udenlandske selskaber således nøje overvejes. Det gør sig ikke blot gældende i forhold til antallet af danske ledelsesmedlemmer i udenlandske selskaber, men ligeledes de ledelsesmæssige beføjelser tillagt danske ledelsesmedlemmer. Det bør samtidig tilstræbes, at danske ledelsesmedlemmer slet ikke eller kun i mindre grad træffer ledelsesmæssige beslutninger i Danmark. I modsat fald kan fuld skattepligt til Danmark indtræde, hvilket kan være en bekostelig affære.

Om forfatteren

Michael Tell, Ph.D., er adjunkt i skatteret ved Copenhagen Business School og Senior Associate i CORIT Advisory P/S. Michael er specialiseret i selskabsskatteret og international selskabsskatteret og rådgiver primært større internationale virksomheder.

For yderligere info, kontakt:

mt@corit.dk