

Taxo.2020.03

PRÆCEDENS California Kleindienst

Af professor, ph.d. Anders Nørgaard Laursen / Juridisk institut, Aarhus Universitet

I dansk skatteret anses et selskab for hjemmehørende her i landet, såfremt det enten er indregistreret her i landet ("registreringskriteriet") eller har ledelsens sæde her i landet ("hovedsædekriteriet"), jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 1 og stk. 6.

Det skatteretlige hovedsædekriterium blev gennemført i dansk skatteret i 1995. Indtil da havde det været omtvistet, om et selskab kunne anses for hjemmehørende her i landet, såfremt det var indregistreret i udlandet. Med gennemførelsen af hovedsædekriteriet i SEL § 1, stk. 7 (nu stk. 6) blev der tilvejebragt sikkerhed om hjemmelsgrundlaget. Der blev samtidig sikret hjemmel til at anse fonde og andre selvejende institutioner, som havde ledelsens sæde her i landet, for omfattet af fondsbeskatningsloven, jf. FBL § 1, stk. 1, nr. 4.

Gennemførelsen af det skatteretlige hovedsædekriterium i 1995 skulle bl.a. ses i lyset af, at OECD's modeloverenskomst (hvorpå de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster byggede), klart forudsatte, at der var internretlig hjemmel til at beskatte selskaber, som havde ledelsens sæde i en af de kontraherende stater – uanset om selskabet også var indregistreret i denne stat. Det blev fremhævet i forarbejderne til SEL § 1, stk. 7, såvel som i den forudgående rapport fra Personskatteudvalget fra 1992, at manglende internretlig hjemmel til at beskatte sådanne selskaber som hjemmehørende i Danmark potentielt kunne medføre, at disse selskaber kunne undgå beskatning i noget land. Dette ville selvsagt være en u hensigtsmæssig retstilstand. Med gennemførelsen af SEL § 1, stk. 7, var der skabt overensstemmelse mellem intern dansk ret og den beskatningsret, Danmark var tillagt efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Ud over at tjene som tilknytningskriterium efter dansk ret spiller det skatteretlige hovedsædekriterium også en anden afgørende rolle. Efter de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster, som bygger på OECD-modellen (før revisionen i 2017), vil et selskab, som anses for hjemmehørende i begge de kontraherende stater (dobbelt domicil), skulle anses for kun at være hjemmehørende i den stat, i hvilken selskabets virkelige ledelse har sit sæde. Ved revisionen af OECD's modeloverenskomst i 2017 blev ledelsens sæde som afgørende kriterium afskaffet og erstattet med en regel, hvorefter selskabers hjemsted i tilfælde af dobbelt domicil skal afgøres ved gensidig aftale mellem de kompetente myndigheder i de kontraherende stater. Som ét blandt flere momenter, der skal lægges vægt på ved denne afgørelse, er dog fortsat, hvor selskabets virkelige ledelse har sit sæde, jf. art. 4, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst (2017). En tilsvarende bestemmelse findes i Det multilaterale instrument, art. 4, stk. 1.

Både i intern dansk ret og i de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster spiller begrebet "ledelsens sæde" således en afgørende rolle.

Det ledende præjudikat ved fortolkningen af begrebet omhandler imidlertid hverken indkomstskat eller fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomster, men derimod reglerne om "kapitaltilførselsafgift", som blev ophævet pr. 19. maj 1993 som led i en større omlægning af skattesystemet.

I juni 1992, dvs. knap et år forinden, blev der afholdt generalforsamling i det danske aktieselskab California Bilvask A/S, hvor det blev vedtaget at udvide aktiekapitalen med nominelt 2.500.000 kr. California Bilvask A/S drev virksomhed i Danmark

med salg af autovaskemaskiner og værkstedsudstyr til bilbranchen. Selskabet var nødlidende, og vedtagelsen af kapitaludvidelsen havde til formål at reetablere aktiekapitalen.

Told- og Skattestyrelsen traf efterfølgende i maj 1993 en afgørelse om, at der skulle svares kapitaltilførselsafgift af kapitalforhøjelsen. Afgiften var efter de dagældende regler 1 pct. og skulle således svares med 25.000 kr.

California Bilvask A/S bestred afgiftspligten og stævnedes Skatteministeriet ved Østre Landsret i august 1993.

California Bilvask A/S var en del af en større tysk koncern, og selskabets bestyrelsen bestod af tre personer, som alle var hjemmehørende i Tyskland. Det fremgik af vedtægterne, at selskabet blev tegnet af to medlemmer af bestyrelsen i forening eller af et bestyrelsesmedlem i forening med direktøren. Selskabets adm. direktør var hjemmehørende i Danmark, og den årlige generalforsamlingen skulle afholdes i København.

Efter kapitaltilførselsafgiftslovens § 2 omfattede afgiftspligten alene selskaber, hvis "egentlige ledelse" havde sæde her i landet. Spørgsmålet, som skulle afklares ved domstolene, var således, om begrebet den "egentlige ledelse" i kapitaltilførselsafgiftslovens § 2 skulle forstås som bestyrelsen – hvis sæde utvivlsomt var i Tyskland – eller som direktionen, der havde sæde i Danmark.

Ved dom af 18. december 1995 afgjorde landsrettens flertal (2-1) sagen til Skatteministeriets fordel. Landsrettens flertal udtalte:

"at det tyske moderselskab, der ejede sagsøgeren 100 pct., fastlagde de generelle retningslinjer for driften og førte kontrol hermed, men det findes, som sagen er oplyst, ikke godtgjort, at moderselskabet eller sagsøgerens bestyrelse i Tyskland udøvede en så afgørende indflydelse på driften af det sagsøgende selskab, at dettes egentlige ledelse kan anses for at have haft sæde i Tyskland og ikke i Danmark."

California Bilvask A/S, som i mellemtiden havde skiftet navn til California Kleindienst A/S, ankede herefter sagen til Højesteret, som afsagde dom den 18. august 1998. Dommen er refereret i U 1998.1534 H og TfS 1998, 607 H.

En enig Højesteret stadfæstede landsrettens dom med følgende kortfattede begrundelse:

"Efter § 2 i den nu ophævede lov om kapitaltilførselsafgift kan afgift kun afkræves her i landet, hvis »selskabets egentlige ledelse« har sit sæde her. Det citerede udtryk – som er i overensstemmelse med artikel 4, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst vedrørende dobbeltbeskatning – må forstås således, at hovedvægten skal lægges på, hvor selskabets daglige ledelse varetages. Det er almindeligvis direktionen, der varetager denne funktion, jf. aktieselskabslovens § 54, stk. 2, 1. pkt., og hovedvægten må derfor i disse tilfælde lægges på, hvor direktionen har sæde. Under henvisning til det, landsretten har anført - som bestyrkes ved Arne Kolath Knudsens [selskabets direktør, min tilføjelse] forklaring til brug for Højesteret - er der ikke grundlag for at antage, at selskabets daglige ledelse ikke har været varetaget af direktionen."

Med disse præmisser fastslog Højesteret ikke alene, hvorledes begrebet den "egentlige ledelse" i kapitaltilførselsafgiftslovens § 2 skulle fortolkes. Højesteret fastslog også, hvordan begrebet "ledelsens sæde" helt generelt skal fortolkes i dansk skatteret.

Sagen var nemlig den, at kammeradvokaten i sin procedure for såvel landsretten som for Højesteret havde gjort gældende, at

begrebet den “egentlige ledelse” i kapitaltilførselsafgiftslovens § 2 skulle fortolkes i overensstemmelse med “de almindelige regler inden for selskabsskatteretten”, herunder bl.a. SEL § 1, stk. 7 (nu stk. 6) om det skatteretlige hovedsædekriterium, der som omtalt var blevet gennemført i 1995.

Af forarbejderne til SEL § 1, stk. 7, fremgik det, at der ved afgørelsen af, om et selskabs ledelse havde sæde her i landet, skulle anlægges en konkret vurdering af de faktiske forhold i forbindelse med beslutningstagningen i selskabet. Ved denne vurdering skulle der først og fremmest lægges vægt på beslutninger forbundet med den daglige ledelse af selskabet. Et selskab ville følgelig ofte blive anset for hjemmehørende i Danmark, hvis direktionen havde sit sæde her i landet.

Det ses, at Højesteret i dommen gengiver en helt tilsvarende retsopfattelse, og dommen må derfor tages til indtægt for, at “ledelsen” i dansk skatteret helt generelt dækker over den “daglige ledelse” af et selskab. Til trods for, at dommen omhandlede fortolkningen af begrebet den “egentlige ledelse” i kapitaltilførselsafgiftslovens § 2, må dommen anses for at være det ledende præjudikat ved fortolkningen af bestemmelsen i SEL § 1, stk. 6.

Med dommen fastslog Højesteret tre forhold om begrebet “ledelsens sæde”.

For det første at begrebet “den daglige ledelse” som udgangspunkt må afgrænses i overensstemmelse med det tilsvarende selskabsretlige begreb, jf. Højesterets udtrykkelige henvisning til § 54, stk. 2, 1. pkt. i den dagældende aktieselskabslov. En tilsvarende bestemmelse fandtes i den dagældende anpartsselskabslovs § 20. Begge disse bestemmelser er nu i vidt omfang videreført i selskabslovens § 117, stk. 1, og denne bestemmelse må derfor være retningsgivende ved fortolkningen af begrebet ledelsens sæde i dag. De opgaver, der skal varetages af direktionen som led i den daglige ledelse af et selskab, må følgelig skulle afgrænses over for de opgaver, der skal varetages af bestyrelsen, jf. selskabslovens § 115 (herunder også den overordnede og strategiske ledelse, som varetages af direktionen i medfør af selskabslovens § 117, stk. 2, shm. selskabslovens § 111, stk. 1, nr. 2), samt tilsynsrådets opgaver, jf. selskabslovens § 116.

For det andet at det skatteretlige hovedsædekriterium er et funktionelt begreb. Hvis den daglige ledelse konkret varetages af andre end direktionen – evt. i strid med selskabslovens regler – vil det afgørende være, hvor sædet er for den eller de personer, som de facto udøver den daglige ledelse.

For det tredje at der må gælde en formodningsregel om, at den daglige ledelse udøves af direktionen, og at sædet for direktionen dermed som udgangspunkt udgør “ledelsens sæde” i skatteretlig henseende. Den part, som gør gældende, at andre end direktionen de facto varetager den daglige ledelse, har bevisbyrden for, at dette er tilfældet.

Som nævnt indledningsvis spiller begrebet “ledelsens sæde” ikke kun en rolle i intern dansk ret i forbindelse med afgrænsningen af de selskaber, der skal anses for hjemmehørende her i landet, jf. SEL § 1. Begrebet spiller tillige en rolle som kriterium ved afgørelsen af, hvor et dobbelt domicileret selskab har sit hjemsted i henhold til de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster, jf. art. 4, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

I den forbindelse er det et yderligere bemærkelsesværdigt forhold ved dommen, at Højesteret – nærmest *en passant* – bemærker, at begrebet “selskabets egentlige ledelse” er i overensstemmelse med art. 4, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst. Hverken skatteyderen eller kammeradvokaten havde henvist til OECD-modellen, og inddragelsen af modeloverenskomsten skete dermed på Højesterets eget initiativ.

Det forekommer af den grund nærliggende at opfatte bemærkning om det tilsvarende begreb i OECD-modellen på den måde, at Højesteret bevidst har benyttet lejligheden til at tilkendegive sin opfattelse af, hvordan begrebet “ledelsens virkelige sæde” i art. 4, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst skal fortolkes. Højesteret har med henvisningen – formodningsvis – villet sikre sig, at ledelsesbegrebet blev fortolket ensartet i dansk skatteret, uanset i hvilken sammenhæng begrebet blev anvendt. Hvis et selskab således har “ledelsens sæde” i Danmark, jf. SEL § 1, stk. 6, har selskabet også “ledelsens virkelige sæde” i Danmark, jf. art. 4, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

Sammenfattende kan det konkluderes, at dommen ikke blot bidrager til afklaringen af begrebet “ledelsens sæde” i dansk skatteret, jf. SEL § 1, stk. 6. Med dommen har Højesteret samtidig tilvejebragt en umiddelbart besnærende retstilstand, hvorefter “ledelsens sæde” i dansk ret bliver opfattet som et entydigt begreb. Det er i disse to forhold tilsammen, at dommens egentlige præjudikatværdi skal findes.

Andre forhold er imidlertid også med til at gøre dommen bemærkelsesværdig, herunder bl.a. at der af en række årsager kan sættes spørgsmålstejn ved Højesterets fortolkning og anvendelse af de i sagen omhandlede regler.

Kammeradvokaten havde i sagen som nævnt gjort gældende, at begrebet den “egentlige ledelse” i kapitaltilførselsafgiftslovens § 2 skulle fortolkes i overensstemmelse med reglen i SEL § 1, stk. 7 (nu stk. 6), herunder at det i forarbejderne til bestemmelsen fremgik, at begrebet “ledelsens sæde” skulle fortolkes som sædet for “den daglige ledelse”, dvs. (som udgangspunkt) sædet for direktionen. Et synspunkt Højesteret tilsyneladende tilsluttede sig. Sagen vedrørte imidlertid en kapitaludvidelse, som var blevet gennemført i 1992, dvs. tre år før SEL § 1, stk. 7, var blevet gennemført i dansk skatteret i 1995. I tiden for gennemførelsen af SEL § 1, stk. 7, blev begrebet “ledelsens sæde” i dansk skatteret i almindelighed og i overensstemmelse med Højesterets dom om Det danske Gas-Compagni (U 1918.39/1 H) opfattet som sædet for bestyrelsen. Højesteret fortolkede således de for sagen relevante bestemmelser i overensstemmelse med den retsopfattelse, der var blevet tilvejebragt ved gennemførelsen af SEL § 1, stk. 7, i 1995, selvom sagen vedrørte en kapitaludvidelse i 1992.

Et andet særdeles bemærkelsesværdigt element ved sagen var, at Højesteret overhovedet fortolkede kapitaltilførselsafgiftslovens § 2 i overensstemmelse med begrebets “almindelige” betydning i dansk skatteret, herunder som nævnt SEL § 1, stk. 7, og (indirekte) aktieselskabslovens § 54, stk. 2 (dagældende). Kapitaltilførselsafgiftsloven var nemlig i sin helhed implementeringen af “kapitaltilførselsdirektivet”, dengang Rådets direktiv af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter (69/335/EØF). Der fandtes imidlertid ingen fortolkningsbidrag til den nærmere afgrænsning af begrebet, hvorfor begrebsdannelsen i sagens natur måtte anses for usikker. Som sådan burde spørgsmålet være søgt afklaret ved at anmode den daværende EF-Domstol om en præjudiciel afgørelse – hvilket Højesteret i øvrigt som sidste instans var forpligtet til at anmode EF-Domstolen om.

Et sidste bemærkelsesværdigt forhold ved dommen er, at Højesteret som nævnt antydede, at der var overensstemmelse mellem begreberne “den egentlige ledelsens sæde” i kapitaltilførselsafgiftslovens § 2 og “den egentlige ledelsens sæde” i art. 4, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst. Dette forhold er givetvis korrekt fra en dansk synsvinkel – Højesteret vil jo være sidste instans for fortolkning af danske dobbeltbeskatningsoverenskomster og fastlægger dermed endeligt retstilstanden.

I teorien er det imidlertid generelt antaget, at begrebet “ledelsens virkelige sæde” i OECD's modeloverenskomst skal fortolkes som et “autonomt begreb”, dvs. at begrebet skal fortolkes *uden* at hense til dets betydning i intern ret. Der er således ikke nødvendigvis enighed om, at “ledelsens virkelige sæde” i art. 4, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst, skal fortolkes som sædet for den daglige ledelse, og Højesterets fortolkning af begrebet vil derfor næppe

være repræsentativt i en international sammenhæng. Dette kan få betydning i de tilfælde, hvor der opstår uenighed mellem Skattemyndigheden som kompetent myndighed og de kompetente myndigheder i et andet land ved fastlæggelsen af, hvor et dobbeltdomicileret selskab skal anses for hjemmehørende efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, der bygger på OECD-modellen.