

Udskriftsdato: 23. december 2025

AFG nr 10010 af 19/11/2024 (Gældende)

Ledelsens sæde - holdingselskab - eneanpartshavers fraflytning

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 23-1425717

Ledelsens sæde - holdingselskab - eneanpartshavers fraflytning

H1 (Spørger) var et holdingselskab, hvis eneste aktivitet var besiddelsen af 20% af anparterne i D1, som var et selskab med driftsaktiviteter. Spørger var etableret ved en skattefri ophørsspaltning af et holdingselskab etableret i forbindelse med en skattefri aktieombytning. H1's enepartshaver, der også udgjorde selskabets direktion, overvejede at flytte fra Danmark til X-land.

Spørger ønskede under spørgsmål 1 at få bekræftet, at ledelsen sæde i H1 ville forblive i Danmark efter A's fraflytning til X-land under forudsætning af, at der indsattes en direktør bosiddende i Danmark, og generalforsamlinger afholdtes i Danmark. Skatterådet bekræftede dette.

Spørger ønskede under spørgsmål 2 at få bekræftet, at A's fraflytning til X-land ikke indebar, at anparterne i D1 skulle anses for afstået med den konsekvens, at anpartsombytningen, der var gennemført, blev skattepligtig. Skatterådet bekræftede dette.

Skatterådsmøde 19. marts 2024 - SKM2024.599.SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at ledelsens sæde i H1 (Spørger) forbliver i Danmark efter A's fraflytning til X-land under forudsætning af, at der indsættes en direktør bosiddende i Danmark, og generalforsamlinger afholdes i Danmark, se vedhæftede udkast til vedtægtsændringer
2. Hvis spørgsmål 1 besvares bekræftende, kan Skatterådet så bekræfte, at A's fraflytning til X-land ikke indebærer, at anparterne i D1 anses for afstået med den konsekvens, at anpartsombytningen, der er gennemført, bliver skattepligtig?

Svar

1. Ja
2. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

A, der er eneanpartshaver i H1 (Spørger), overvejer at flytte til X-land.

I forbindelse med fraflytningen, vil der blive foretaget tilpasninger af vedtægterne i H1 i overensstemmelse med det udkast til vedtægter, som er vedlagt anmodningen.

Beskrivelse af selskabet Om H1 (Spørger):

- A ejer alle anparterne i H1.
- H1 ejer 20 % af anparterne i D1.
- H1 er stiftet ved en skattefri ophørsspaltning af H0 gennemført den [dato og årstal udeladt].
- H0 blev stiftet ved en skattefri anpartsombytning gennemført den [dato og årstal udeladt].

H1 har ikke andre aktiver eller anden aktivitet end at eje anparter i D1.

Det er oplyst, at C, der er bosat i Danmark, vil blive indsat som direktør i H1.

I relation til perioden forud for den påtænkte vedtægtsændring fremgår af cvr.dk, at A har udgjort selskabets direktion siden stiftelsen i [årstal udeladt] og at selskabet tegnes af den samlede direktion i forening. Der figurerer ikke en bestyrelse.

Det er oplyst af repræsentanten, at selskabets generalforsamlinger, skal afholdes på selskabets hjemsted, jf. pkt. 5.1, som er i Danmark.

Skattestyrelsen har modtaget følgende dokumenter fra repræsentanten, som fremgår nedenfor i uddrag:

- Udkast til ændring af vedtægter for H1
- Ejeraftale af [dato og årstal udeladt]: "Shareholder's Agreement of D1 (som ændrer den oprindelige ejeraftale)
- Tillæg til ejeraftale af [dato og årstal udeladt]: "Addendum to shareholders' agreement regarding ownership of D1

Uddrag af udkast til ændring af vedtægter for H1

[...]

4 KAPITALANDELENES RETTIGHEDER

[...]

4.5 Enhver overgang eller pantsætning af kapitalandele kræver samtykke fra direktionen. Ved overgang af kapitalandele forstås enhver overførsel af ejerskab til kapitalandele, herunder ved salg, gave, arv og retsforfølgning samt overgang i forbindelse med bodeling ved separation eller skilsmisse.

5 GENERALFORSAMLING

5.1 Generalforsamling skal afholdes på selskabets hjemsted.

[...]

5.5 Dagsordenen for den ordinære generalforsamling skal omfatte:

- Valg af dirigent
- Direktionens beretning om selskabets virksomhed i det forløbne år
- Fremlæggelse af årsrapporten til godkendelse
- Beslutning om anvendelse af overskud eller dækning af underskud i henhold til den godkendte årsrapport
- Eventuel beslutning om revision af selskabets kommende årsregnskaber m.v., hvis selskabet fremover ikke er omfattet af undtagelsen til revisionspligten efter årsregnskabsloven eller anden lovgivning
- Valg af medlemmer til direktionen
- Eventuelle forslag fra direktionen og kapitalejerne

5.6 Ekstraordinær generalforsamling skal afholdes, når direktionen, generalforsamlingen eller en eventuelt generalforsamlingsvalgt revisor har forlangt det. Enhver kapitalejer kan skriftligt forlange, at der afholdes en ekstraordinær generalforsamling. Ekstraordinær generalforsamling til behandling af et bestemt angivet emne skal indkaldes af direktionen, senest 2 uger efter at det er forlangt.

[...]

6 LEDELSE

6.1 Selskabets ledelse består af en direktion.

6.2 Direktionen består af 1-3 medlemmer, der vælges af generalforsamlingen. Direktører skal have bopæl i Danmark.

6.3 Direktionen skal varetage såvel den overordnede og strategiske ledelse som den daglige ledelse. Direktionen skal desuden sikre en forsvarlig organisation af selskabets virksomhed.

8 TEGNINGSRET

8.1 Selskabet tegnes af den samlede direktion i forening.

[...]

Uddrag af ejeraftale af [dato og årstal udeladt]: "Shareholder's Agreement of D1

Parterne indgik i forlængelse af anpartsombytningen og spaltningen en ejeraftale som ændrer den oprindelige ejeraftale af [dato og årstal udeladt], hvoraf bl.a. fremgår:

Shareholder's Agreement of D1

6. Partners to the Agreement

D1, company registration number [registreringsnummer udeladt], a start-up company registered in Copenhagen Area, Denmark for Internet and Web Applications development, (the "Company"). Partners:

a) A-b) B-c) C

2. Ownership of the shares

The ownership of the shares [beløb udeladt] is presented in the table below: [tabel udeladt]

3. Background & Rational and the Spirit of this Agreement

This Shareholders' Agreement defines the co-operation principles between the Partners, and related measures and responsibilities. This is an amended version of the Shareholders' Agreement and replaces older versions.

[...]

To implement the proceedings described above, the Partners agree to efficiently work together at the shareholders' meetings and before them. Any Partner may call the Partners to meet in two weeks' notice, either in person if possible, or over internet/telephone, and otherwise following the protocols used for inviting a shareholders' meeting. The Partners will do their best effort to find meeting times - several meetings if necessary - to work out their common voting strategy.

The Partners agree to either participate in all shareholders' meetings, in person or by proxy instructed to follow the proceedings described above.

[...]

7. Holding Companies

The Partners are each entitled to transfer their shares to a holding company which they are the sole (100%) owners of without having to observe the Agreement's provisions concerning restrictions on the transfer of shares. Multiple Partners likewise have the right to transfer their shares to a joint holding company which the Partners are the sole owners of without having to observe the Agreement's provisions concerning restrictions on the transfer of shares.

The abovementioned transfer of shares to holding companies is subject to the transferring Partner remaining jointly and severally liable for the holding company's satisfaction of its obligations pursuant to

the Agreement and the holding company must accede to the Agreement. If the transferring Partner in question ceases to own 100% of the votes of the new holding company, the holding company shall transfer such shares in the Company back to the original Partner or, alternatively, to another company owned 100% by that Partner.

Other forms of restructuring of a Partner's shareholding in the Company are covered by the Agreement's provisions concerning restrictions on the transfer of shares.

8. Buy Back Option in normal Partner Exit Situation and Share Disposal Restrictions The Partners undertake not to transfer their shares to third parties before 1 year of signing the shareholders Agreement for the first time, unless otherwise agreed in writing by the Partners holding at least 90% of the shares of the Company. Each Partner shall inform the other Partners about any intent to transfer the Partner's shares and about the information to be given to third parties in connection with such intent to transfer shares.

The Partners to this Agreement have the right to buy shares back for a period of one month from resignation of a Partner if the buyback has not materialized earlier.

9. Exit

In connection with the Liquidation Event, any Net Consideration shall be distributed pro-rata between the shareholders.

10. Rules Governing Share Disposal

[...]

15. Other Shareholder Agreements

Any resolution to pay dividends requires the approval of 90% of the Partners' number of votes. Dividends resolved on the Company's annual general meeting or an extraordinary general meeting in accordance with applicable company law shall be paid quarterly in equal amounts divided over each four quarters or otherwise in accordance with the specific pay-out resolution adopted at the general meeting.

[...]

The rule regarding the [...] needed votes for a decision apply just in the case of the initial three cofounders, and this will be changed when one or more partners/shareholders will join the Company. The rule will be modified before, in the case of any other partners/shareholders joining the Company. [...]

17. Costs

Each of the Partners hereto will bear his/her or its own legal, accountancy and other costs, charges and expenses connected with the negotiation, preparation and implementation of this Agreement and any other Agreement incidental to or referred to in this Agreement.

18. Assign Ability

This Agreement cannot be assigned by any one of the Partners without the prior written consent of the other Parties.

19. Disputes and Governing Law

This Agreement will be governed by and constructed in accordance with the laws of Denmark.

21. Ancillary Provisions and Signature

Except as otherwise provided herein, no addition, amendment to or modification of this Agreement will be effective, unless it is made in writing and signed by and on behalf of all Parties.

There will be no waiver of any term, provision or condition of this Agreement unless such waiver is evidenced in writing and signed by the waiving Parties.

[...]

Tillæg til ejeraftale af [dato og årstal udeladt] : “Addendum to shareholders’ agreement regarding ownership of D1

This addendum to the shareholders’ agreement between

A

[adresse og postnummer udeladt]

and

B

[adresse og postnummer udeladt]

and

C

[adresse og postnummer udeladt]

(each a “Partner”, together “the Partners”)

has been made between the Partners concerning and regulating their ownership of D1, a Danish private limited company with company registration number [registreringsnummer udeladt], having its registered address on [adresse og postnummer udeladt], (the “Company”), the shareholders’ agreement first entered into between the Partners and signed in [dato og årstal udeladt] and subsequently amended, last on the [dato og årstal udeladt] (the “Shareholders’ Agreement”)

(this addendum in the following defined as the “Addendum”).

Whereas, the Company has been subject to a restructuring of ownership, first on [dato og årstal udeladt] where the Partners personally and directly owned shares in the Company were paid in kind and exchanged for shares in the newly incorporated company H0, a Danish private limited company with company registration number [registreringsnummer udeladt], having its registered address at [adresse og postnummer udeladt], (the “Temporary Holding Company”) and the shares received in the Temporary Holding Company corresponding exactly to each Partner’s direct proportionate ownership of the Company;

Whereas, the Temporary Holding Company was demerged by a general meeting resolution on [dato og årstal udeladt] whereby the Partners each received a newly incorporated holding company each holding shares in the Company in exact proportion to their ownership stake in the Temporary Holding Company;

Whereas, the restructuring of ownership outlined above is a tax free transaction as long as none of the Partners divest of any of their shares in neither their newly formed holding companies nor the Company within three years after the demerger of the Temporary Holding Company, and if anyone of them so does, the restructuring becomes taxable for every Partner;

Now, therefore, the following terms have been agreed to the Shareholders' Agreement:

1 RESTRUCTURING OF OWNERSHIP

1.1 As outlined in the preamble to this Addendum, the ownership of the Company has been restructured and the Partners now own their shares in the Company through each their holding company, i.e.

- A owns his shares in the Company through H1.
- B owns his shares in the Company through H2.
- C owns his shares in the Company through H3.

1.2 All rights and obligations agreed to under the terms and conditions of the Shareholders' Agreement apply to the Partners' holding Companies as well as the Partners themselves. For the avoidance of doubt, this also applies to clause 15 of the Shareholders' Agreement.

2 DIVESTMENT OF SHARES

2.1 The Partners are not entitled to divest of, in any way, including pledging, any of their shares in each their holding company, and the Partners are not entitled to allow anyone to subscribe for new issues of share in their holding companies.

2.2 In the event of a Partner's death, the other Partners shall have the right to secure that they do not become taxable on the restructuring and shall have the rights to acquire or have redeemed the deceased Partner's holding company's shares in the company sufficient to secure that the Partners' or their holding companies do not become liable to pay tax on the restructuring.

3 BREACH OF COMMITMENT TO NON-DIVESTMENT

3.1 If a Partner breaches his obligations under clause 2, the other Partner(s), including their holding companies, shall have the right to purchase the breaching Partner's holding company's shares at par value.

3.2 The non-breaching Partner(s) shall have the right to let the Company repurchase the shares of the breaching Partner's holding company to be held in treasury at par value or let the Company redeem the shares at par value. The breaching Partner(s) is obliged to vote in favour of proposals on the Company's general meeting to repurchase or redeem the said shares.

3.3 If one or more Partners become(s) liable to pay tax on the restructuring due to a Partner, or his holding company, breaching their obligations explicitly outlined in this Addendum, the breaching Partner shall be liable to pay damages for any loss, including consequential loss and loss of cost of capital, which the non-breaching Partner(s) may suffer. This obligation to pay damages applies on a nofault basis, i.e. the obligation to pay damages is not dependant on negligence.

3.4 This clause 3 takes precedence to the Shareholders' Agreement's clauses regarding divestment and pledging of shares, which are suspended for the duration of clauses 2 and 3 of this Addendum.

4 PLEDGING

4.1 Each Partner's holding company herewith pledges its shares, without pledging the voting rights attaching to the shares, in the Company to the other Partners' holding companies for their obligations under clauses 2 and 3 to this Addendum, giving each Partner and their holding companies security for their claims under this Addendum.

4.2 In the event of a breach of this Addendum's clause 2, the non-breaching pledgees have the right to take ownership of the breaching pledgor's shares in the Company.

4.3 Therefore, to give effect to clause 4.1

4.3.1 H1 pledges its shares in the Company with first priority to H2 and H3;

4.3.2 H2 pledges its shares in the Company with first priority to H3 and H1; 4.3.3 H3 pledges its shares in the Company with first priority to H1 and H2.

4.4 To perfect the pledges, each Partner shall sign this Addendum in their capacity as directors of the Company, the Company thereby being notified of each holding company's pledge of its shares to the other holding companies.

4.5 The pledging of shares pursuant to this clause 4 shall be recorded in the Company's shareholders' register.

5 LIQUIDATION

5.1 A resolution to liquidate, or strike off, the Company can only be adopted by a unanimous vote on the general meeting of the Company.

6 HOLDING PERIOD

6.1 Without prejudice to any of the other terms of the Shareholders' Agreement, the obligations under clauses 2, 3, 5 and the pledging of shares under this Addendum lapse on 1 June 2025.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Baggrunden for anmodningen om bindende svar er at sikre, at anpartsombytningen ikke bliver skattepligtig, hvis A, der er eneanpartshaver i H1 (Spørger), fraflytter Danmark.

En fraflytning til X-land ville umiddelbart indebære, at ledelsens sæde i H1 ville anses for at være i X-land, hvilket potentielt ville indebære, at H1 ansås for at have afstået alle anparterne i D1, jf.

selskabsskattelovens § 5, stk. 7 og SKM2014. 737. SR.

En afståelse af anparterne i D1 inden [dato og årstal udeladt] ville indebære, at anpartsombytningen, der blev gennemført [dato og årstal udeladt], ville blive skattepligtig.

For at imødegå dette, vil der blive foretaget tilpasninger af vedtægterne i H1, jf. udkast til vedtægter vedlagt anmodningen.

At C bliver indsat som direktør, er godt i tråd med det tillæg til ejeraftalen, som parterne indgik i forlængelse af anpartsombytningen og spaltningen og som er vedlagt anmodningen.

Repræsentanten fremhæver desuden, at det fremgår af pkt. 4 af tillægget til ejeraftalen, at parterne har pantsat anparterne i D1 til hinanden og at det fremgår af pkt. 8 i den oprindelige ejeraftale vedlagt anmodningen, at de øvrige anpartshavere har ret til at købe aktierne tilbage i tilfælde af, at en partner udtræder.

Retsgrundlaget

Det fremgår af selskabsskattelovens § 5, stk. 7:

"Hvis et selskab eller en forening mv. ophører med at være skattepligtig efter § 1, eller hvis et selskab eller en forening mv. efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver hjemmehørende i udlandet, Grønland eller Færøerne, anses aktiver og passiver, som ikke fortsat er omfattet af dansk beskatning, for afhændet på fraflytningstidspunktet. Salgssummen ansættes til handelsværdien på fraflytningstidspunktet."

Det fremgår af artikel 4, stk. 3 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og X-land: "Hvor en ikke-fysisk person efter bestemmelserne i stykke 1 anses for hjemmehørende i begge de kontraherende stater, skal den anses for at være hjemmehørende i den kontraherende stat, i hvilken dens virkelige ledelse har sit sæde."

Som udgangspunkt lægges der vægt på den daglige ledelse.

Følgende fremgår af Juridisk Vejledning, afsnit C. D. 1.1.1.4:

"Hvis selskabets virksomhed er af en karakter, hvor der ikke er en faktisk daglig ledelse, fx 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 ledelsens sæde blive anset for at være i Danmark. Der lægges også i denne sammenhæng vægt på en vurdering af, hvor beslutningerne reelt træffes.

Hvis selskabets eneste aktivitet er aktiebesiddelse, vil det kunne tillægges vægt, hvor beslutninger træffes om, hvordan rettigheder i henhold til aktierne skal udøves. Tilsvarende vil der kunne lægges vægt på, hvorfra der forhandles om finansiering af selskabets aktiviteter.

Dvs. at hvis beslutningerne i fx et holdingselskab eller et investeringsselskab, der ikke er indregistreret i Danmark, reelt træffes i Danmark, så vil selskabet være hjemmehørende her i landet, uanset at der formelt er en direktion i udlandet, eller at bestyrelsesmøderne formelt afholdes i udlandet."

I nyere afgørelse fra Landsskatteretten har taget stilling til ledelsens sæde, se SKM2022. 485. LSR

I sagen blev der stillet følgende spørgsmål:

"Kan det bekræftes, at det på Malta inkorporerede holdingselskab ikke er skattemæssigt hjemmehørende i Danmark i medfør af selskabsskattelovens § 1, stk. 6? "

Både Skatterådet og Landsskatteretten nåede frem til, at ledelsens sæde var i Danmark, selv om der var indsat en direktør på Malta. Skatterådet begrundede afgørelsen som følger:

"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.

Holdingselskabet er indregistreret på Malta. Selskabet vil derfor kun blive omfattet af fuld skattepligt til Danmark, hvis selskabets ledelse har sæde i Danmark, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2-6, jf. stk.

6.

Selskabet har ingen bestyrelse og ledelsen består udelukkende af en direktion.

Spørger har oplyst, at holdingselskabets direktion er hjemmehørende på og udfører arbejde fysisk på Malta samt at ledelsen træffer alle beslutninger, der binder selskabet, og disse beslutninger træffes på selskabets kontor på Malta.

Selskabets formelle direktion er G3 Limited repræsenteret ved XX, Malta, jf. den indgåede administrationsaftale.

Den indgåede administrationsaftale medfører at visse administrative og ledelsesmæssige opgaver, der kan henføres under "daglig ledelse", udføres af G3 Limited.

Ud fra en samlet konkret vurdering af selskabernes aktiviteter, virkemåde og organisation kan den virkelige ledelse dog ikke anses, at blive udført fra Malta af G3 Limited, men anses at blive udført af spørger.

G3 Limited anses hovedsageligt at udføre opgaver som administrator, bogfører og rådgiver for selskabene. G3 Limited anses ikke at besidde den reelle beslutningsevne og - kompetence i forhold til selskabernes aktiviteter.

Da holdingselskabets eneste aktivitet er aktiebesiddelse i datterselskabet, skal det normalt tillægges vægt, hvor beslutninger omkring aktiernes rettigheder udøves, når stedet for ledelsens sæde skal vurderes. Da spørger er enejer af aktierne i holdingselskabet, finder SKAT det ikke sandsynliggjort, at G3 Limited v/XX reelt træffer beslutninger om, hvordan rettigheder i henhold til aktierne eller reelt træffer beslutninger om finansiering af selskabets aktiviteter.

Da spørger er hjemmehørende i Danmark, finder SKAT, at holdingselskabets reelle ledelse har sæde i Danmark i medfør af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2-6, jf. stk. 6."

Der blev således lagt afgørende vægt på beslutninger vedrørende aktiebesiddelsen i datterselskabet.

Spørgsmål 1

Der er ikke andre aktiviteter i selskabet end at besidde anparter i D1. I forvejen har A ikke nogen mulighed for at disponere over disse anparter, idet der er indgået en ejeraftale og et tillæg til denne, der stærkt begrænser hans rådighed.

Hvis A nu flytter til X-land, har de øvrige anpartshavere i D1 en stærk interesse i at begrænse A's rådighed over anparterne i D1 yderligere. Det forhold, at C, der i forvejen ejer 51 % af anparterne i D1, udpeges til ny direktør, ligger således i naturlig konsekvens af den indgåede ejeraftale.

Idet der er tale om et holdingselskab, der ikke har andre aktiviteter end at besidde anparter i D1, skal rådigheden over disse anparter tillægges afgørende betydning, jf. SKM2022. 485. LSR. Idet direktøren, der er bosiddende i Danmark, i henhold til pkt. 4.5. i vedtægterne udøver bestemmende indflydelse vedrørende aktiebesiddelsen, må det følge af ovenstående gennemgang af Juridisk Vejledning samt den omtalte landsskatteretskendelse, at ledelsens sæde er i Danmark.

Spørgsmål 1 bør derfor besvares med Ja.

Spørgsmål 2

Idet ledelsens sæde i H1 fortsat vil være i Danmark, indtræder der ikke likvidationsbeskatning af selskabet. Anparterne i D1 anses derfor ikke for afstået.

Spørgsmål 2 bør derfor besvares med Ja.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at ledelsens sæde i H1 forbliver i Danmark efter A's fraflytning til X-land under forudsætning af, at der indsættes en direktør bosiddende i Danmark, og generalforsamlinger afholdes i Danmark?

Begrundelse

H1 (Spørger) er et dansk indregistreret anpartsselskab og hermed fuldt skattepligtigt til Danmark i kraft af sin indregistrering, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Skattestyrelsen lægger til grund for besvarelsen, at eneanpartshaveren, A, som oplyst, fortsat er bosiddende i Danmark, og at der således er tale om en påtænkt disposition.

Skattestyrelsen lægger endvidere til grund for besvarelsen, at D1 har ledelsens sæde i Danmark og forudsætter, at dette forhold ikke ændres af ved A's fraflytning.

Flytningen af ledelsens sæde er kun relevant i tilfælde af, at selskabet også indtræder i fuld skattepligt i et andet land, hvormed Danmark har indgået en dobbeltbeskatningssaftale. Skattestyrelsen lægger til grund for vurderingen af ledelsens sæde, at H1 vil indtræde i fuld skattepligt i X-land ved A's tilflytning dertil og at de påtænkte nye vedtægter for H1 forinden er ændret som beskrevet i anmodningen.

Efter den dansk-X-landiske dobbeltbeskatningsoverenskomsts art. 4, stk. 1: "anvendes udtrykket "hjemmehørende i en af de kontraherende stater" på enhver person, som i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepligtig der på grund af hjemsted, bopæl, ledelsens sæde eller et andet lignende kriterium; [...]".

Herefter afgøres det skattemæssige hjemsted efter dobbeltbeskatningsoverenskomstens stk. 3, hvorefter selskabet: "anses for at være hjemmehørende i den kontraherende stat, i hvilken dens virkelige ledelse har sit sæde."

For visse overenskomster omfattet af MLI-loven er artiklen om dobbeltdomicil for juridiske personer ændret således, at ledelsens virkelige sæde blot indgår som et blandt flere kriterier, og spørgsmålet skal afgøres ved aftale mellem de kompetente myndigheder med inddragelse af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst fra 2017.

Overenskomsten mellem Danmark og X-land er dog ikke omfattet af og ændret i medfør af MLI-loven, hvorfor overenskomsten på nuværende tidspunkt er uændret og OECD modeloverenskomsten og kommentarerne fra 2014 er hermed fortsat gældende.

Afgørelsen af, om et selskabs ledelse har sæde her i landet, beror herefter på en konkret vurdering af de faktiske forhold i forbindelse med beslutningstagningen i selskabet.

Ved vurdering af ledelsens sæde skal der først og fremmest lægges vægt på, hvem der træffer beslutninger forbundet med den "daglige ledelse" af selskabet og herefter på stedet, hvor denne ledelsesfunktion udøves.

Ved bedømmelsen af, hvem der udfører den virkelige daglige ledelse, og hvor denne ledelse foretages fra, kan der efter praksis bl.a. lægges vægt på stedet, hvor der træffes beslutning om:

- Den daglige drift.
- Ansættelse og afskedigelse af medarbejdere.
- Bogføring og regnskab.
- Investeringer.
- Finansiering.

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

Hvis selskabets virksomhed er af en karakter, hvor der ikke er en faktisk daglig ledelse, fx 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 og det vil kunne tillægges vægt, hvor beslutninger træffes om, hvordan rettigheder i henhold til aktierne skal udøves. Tilsvarende vil der kunne lægges vægt på, hvorfra der forhandles om finansiering af selskabets aktiviteter.

Repræsentanten henviser til SKM2022. 485. LSR og fremhæver, at der blev lagt afgørende vægt på beslutninger vedrørende aktiebesiddelsen. I sagen blev ledelsens sæde for to maltesisk indregistrerede selskaber - et holdingselskab og et datterselskab - samlet set anset for at være i Danmark, hvor den danske enejer og stifter af strukturen var bosiddende. Den danske ejer havde etableret strukturen for personligt at udbyde konsulenttjenesteydelser via datterselskabet. Det fremgik af sagen, at den danske enejer af den maltesiske selskabsstruktur havde fuldt ejerskab og kontrol med strukturen og den indsatte direktion fandtes ikke at besidde den reelle beslutningsevne og -kompetence. Den reelle ledelse i denne sag var knyttet til ejerskabet af aktierne til trods for, at der formelt var udpeget en direktion.

Det er repræsentantens opfattelse, på baggrund af sagen, at beslutninger vedrørende aktiebesiddelsen i datterselskabet skal tillægges afgørende betydning og det fremhæves, at direktøren i H1 i henhold til pkt.

4.5. i vedtægterne udøver bestemmende indflydelse vedrørende aktiebesiddelsen.

Skattestyrelsen bemærker for det første, at pkt. 4.5 i vedtægterne for H1 vedrører begrænsninger "opad", dvs. i kapitalejerens salg m.v. af anparter i selve holdingselskabet, men vedrører derimod ikke holdingselskabets råden "nedad" over sine 20% af anparterne i datterselskabet. Derudover ses en afhændelse af anparterne i både holdingselskabet og i datterselskabet allerede at være omfattet af ejeraftalen og tillægget hertil. En ændring af ejeraftalerne kræver énstemmighed mellem de tre forretningspartnere. Direktøren vil dog udøve holdingselskabets ejerrettigheder i datterselskabet, fx i

relation til eventuel vedtagelse af udbytte, der også kræver énstemmighed.

For det andet, henset til fraværet af reel daglig ledelse og henset til at vedtægterne ændres for at undgå at ledelsens sæde flytter fra Danmark, fremstår indsættelsen af eneanpartshaverens forretningspartner, C, som direktør i H1 for at: "varetage såvel den overordnede og strategiske ledelse som den daglige ledelse", jf. vedtægternes pkt. 6.3, som en formalitet.

Det afgørende for fastlæggelsen af, hvor et selskab har ledelsens sæde, er ikke, hvor de officielle ledelsesorganer er hjemmehørende, men snarere, hvem der faktisk udøver den daglige ledelse, og hvor denne ledelse udøves fra, jf. SKM2022. 557. SR. Når der ikke efter det oplyste er nogen egentlig daglig ledelse og aktiviteterne i selskabet udelukkende består af ejerskabet af anparterne i D1 kan udpegelsen af daglig og strategisk ledelse efter vedtægterne ikke tillægges afgørende betydning. I SKM2020. 98. SR bekræftede Skatterådet, at spørgers personlige holdingselskab indtrådte i fuld skattepligt til Danmark, fra det tidspunkt, hvor spørger personligt indtrådte i fuld skattepligt ved tilflytning til Danmark. I sagen var det oplyst, at administrationsselskabets ydelser ikke havde nogen ledelsesmæssig karakter, men bestod i at varetage rutinemæssige opgaver i henhold til spørgers instrukser. Der blev ved afgørelsen lagt vægt på, at ejeren var den primære beslutningstager i selskabet og at den udpegede selskabsadministration udelukkende fungerede som et administrativt led.

På baggrund af en samlet konkret vurdering af de faktiske forhold i forbindelse med

beslutningstagningen i selskabet finder Skattestyrelsen, at den ledelsesmæssige aktivitet i selskabet - fortsat - reelt udøves af A trods den formelle udpegelse af en dansk bosiddende direktør. Idet H1's virksomhed er af en karakter, hvor der ikke er en faktisk daglig ledelse, lægges der vægt på, hvor selskabets øvrige beslutninger reelt træffes, dvs. på generalforsamlingen. Da generalforsamlingerne som oplyst afholdes i Danmark er det dermed Skattestyrelsens opfattelse, at hovedparten af den ledelsesmæssige aktivitet og beslutningstagning reelt træffes i Danmark, hvorfor H1 fortsat skal anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i Danmark.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Hvis spørgsmål 1 besvares bekræftende, ønskes det bekræftet, at A's fraflytning til X-land ikke indebærer, at anparterne i D1 anses for afstået med den konsekvens, at anpartsombytningen, der er gennemført, bliver skattepligtig?

Begrundelse

Det er oplyst, at der er gennemført en skattefri anpartsombytning uden tilladelse pr. [dato] hvortil er knyttet et holdingkrav for det erhvervende selskab på 3 år. Idet det erhvervende selskab ophørte ved skattefri spaltning uden tilladelse gennemført [dato] er holdingkravet videreført af H1.

I fald svaret på spørgsmål 1 havde været: "Nej", ville der ske ophørsbeskatning efter selskabsskattelovens § 5, stk. 5 hvorefter aktiver og passiver, som ikke fortsat er omfattet af dansk beskatning, anses for afhændet på fraflytningstidspunktet til handelsværdien på fraflytningstidspunktet, jf. selskabsskattelovens § 5, stk. 7.

Som konsekvens ville betingelserne i aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 6, 3.-5.pkt. ikke være opfyldt og den gennemførte anpartsombytning ville af denne grund blive skattepligtig.

Idet spørgsmål 1 er besvaret med: "Ja" indtræder en sådan ophørsbeskatning ikke, og H1 anses ikke ved eneejerens fraflytning for at afstå sine aktiver og passiver, hvorefter det er Skattestyrelsens opfattelse, at fraflytningen ikke påvirker opfyldelsen af betingelserne for anpartsombytningen.

Indstilling

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

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Spørgsmål 1

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Spørgsmål 2

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Selskabsskattelovens §1, stk. 1, nr. 1

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

1) indregistrerede aktieselskaber og anpartsselskaber,

Selskabsskattelovens §1, stk. 6 (oprindeligt stk. 7)

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.

Selskabsskattelovens § 5, stk. 1

Når her i landet hjemmehørende selskaber og foreninger mv. opløses, fortsætter skattepligten indtil tidspunktet for opløsningen. [...]

Selskabsskattelovens § 5, stk. 5

Hvis et selskab eller en forening mv. ophører med at være skattepligtig efter § 1, eller hvis et selskab eller en forening mv. efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver hjemmehørende i udlandet, Grønland eller Færøerne, finder stk. 1-3 og ligningslovens § 16 A, stk. 3, nr. 1, tilsvarende anvendelse. [...]

Selskabsskattelovens § 5, stk. 7

Hvis et selskab eller en forening mv. ophører med at være skattepligtig efter § 1, eller hvis et selskab eller en forening mv. efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver hjemmehørende i udlandet, Grønland eller Færøerne, anses aktiver og passiver, som ikke fortsat er omfattet af dansk beskatning, for afhændet på fraflytningstidspunktet. Salgssummen ansættes til handelsværdien på fraflytningstidspunktet.

MLI-lovens § 1

Bestemmelserne i multilateral konvention af 24. november 2016 til gennemførelse af tiltag i dobbeltbeskatningsoverenskomster til forhindring af skatteudhuling og overskudsflytning, jf. bilag 1, kan anvendes på de dobbeltbeskatningsoverenskomster, der er nævnt i bilag 3, jf. dog stk. 2. 1. pkt. kan endvidere anvendes på overenskomst af 14. marts 2018 mellem Kongeriget Danmark og Republikken Armenien til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse, for så vidt angår indkomst- og formueskatter.

[...]

Bilag 1

[...]

Artikel 4

Dobbeltdomicilerede enheder

1. Når en ikke-fysisk person efter bestemmelserne i en omfattet skatteaftale er hjemmehørende i mere end én kontraherende jurisdiktion, skal de kontraherende jurisdiktioners kompetente myndigheder søge ved gensidig aftale at bestemme, i hvilken af de kontraherende jurisdiktioner en sådan person skal anses for at være hjemmehørende ved anvendelse af den omfattede skatteaftale, idet der tages hensyn til den virkelige ledelses sæde, stedet hvor et selskab er registreret eller på anden måde oprettet samt alle andre relevante forhold. I fravær af en sådan aftale er en sådan person alene berettiget til lempelser eller skattefritagelser, som den omfattede skatteaftale giver adgang til, i det omfang og på den måde, som de kontraherende jurisdiktioners kompetente myndigheder måtte træffe aftale om.

1. Stk. 1 finder anvendelse i stedet for eller i fravær af bestemmelser i en omfattet skatteaftale, der fastsætter regler til bestemmelse af, om en ikke-fysisk person skal betragtes som hjemmehørende i en af de kontraherende jurisdiktioner i tilfælde, hvor denne person ellers ville blive betragtet som hjemmehørende i mere end én kontraherende jurisdiktion. Stk. 1 finder dog ikke anvendelse på bestemmelser i en omfattet skatteaftale, som særligt omhandler skattemæssigt hjemsted for selskaber, der deltager i arrangementer for "dual-listed companies".

2. En part kan forbeholde sig ret til

- a) ikke at anvende artiklen som helhed på sine omfattede skatteaftaler,
- b) ikke at anvende artiklen som helhed på de af sine omfattede skatteaftaler, som allerede indeholder regler om tilfælde, hvor en ikke-fysisk person er hjemmehørende i mere end én kontraherende jurisdiktion, sådan at de kontraherende jurisdiktioners kompetente myndigheder pålægges at søge at indgå en gensidig aftale om, i hvilken kontraherende jurisdiktion den pågældende er hjemmehørende,
- c) ikke at anvende artiklen som helhed på de af sine omfattede skatteaftaler, som allerede indeholder regler om tilfælde, hvor en ikke-fysisk person er hjemmehørende i mere end én kontraherende jurisdiktion, sådan at aftalefordele nægtes, uden at de kontraherende jurisdiktioners kompetente myndigheder pålægges at søge at indgå en gensidig aftale om, i hvilken kontraherende jurisdiktion den pågældende er hjemmehørende,
- d) ikke at anvende artiklen som helhed på de af sine omfattede skatteaftaler, som allerede indeholder regler om tilfælde, hvor en ikke-fysisk person er hjemmehørende i mere end én kontraherende jurisdiktion, sådan at de kontraherende jurisdiktioners kompetente myndigheder pålægges at søge at indgå en gensidig aftale om, i hvilken kontraherende jurisdiktion den pågældende er hjemmehørende, og som fastsætter, hvordan en sådan person behandles, hvis en sådan aftale ikke kan indgås,
- e) at erstatte den sidste sætning i stk. 1 med følgende tekst ved anvendelsen af omfattede skatteaftaler: "I fravær af en sådan aftale er en sådan person ikke berettiget til nogen lempelse eller skattefritagelse, som den omfattede skatteaftale giver mulighed for. ",
- f) ikke at anvende artiklen som helhed på sine omfattede skatteaftaler med parter, som har taget forbehold som nævnt i litra e.

4. Hver part, som ikke har taget forbehold som nævnt i stk. 3, litra a, skal notificere depositaren om, hvorvidt hver af dens omfattede skatteaftaler indeholder en bestemmelse som nævnt i stk. 2, som ikke er omfattet af forbehold efter stk. 3, litra b-d, og i så fald angive artikel og stykke i hver sådan

bestemmelse. Når alle kontraherende jurisdiktioner har foretaget en sådan notifikation med hensyn til en bestemmelse i en omfattende skatteaftale, erstattes denne bestemmelse af bestemmelserne i stk. 1. I andre tilfælde erstatter stk. 1 kun bestemmelserne i den omfattede skatteaftale i det omfang, at disse bestemmelser ikke er forenelige med stk. 1.

Bilag 3.

Liste over omfattede dobbeltbeskatningsoverenskomster, jf. lovens § 1, stk. 1:

Skattestyrelsen bemærker, at overenskomsten med X-land ikke er omfattet.

Cirkulære nr. 82 af 29/5 1997, om international beskatning, pkt. 2.1.1.

2.1.1. Begrebet ledelsens sæde

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 når selskabets hovedsæde er beliggende her i landet.

I det omfang bestyrelsen forestår den reelle daglige ledelse af selskabet, vil stedet for bestyrelsens sæde være af væsentlig betydning for vurderingen af, om selskabet er hjemmehørende i Danmark. I så fald er det stedet, hvor bestyrelsens beslutninger reelt træffes, der er afgørende for ledelsens sædes placering. Dette kan være aktuelt i tilfælde, hvor fx bestyrelsesformanden reelt forestår den daglige ledelse af selskabet, eller i tilfælde, hvor beslutningerne er truffet forud for den formelle afholdelse af bestyrelsesmøde.

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.

Fx vil det kunne tillægges vægt, hvor der træffes beslutninger om, hvordan rettigheder i h.t. 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 fx 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, fx 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. 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.

I de af Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster, der bygger på OECD-modeloverenskomsten, 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.

Cirkulære nr. 82 af 29/5 1997, om international beskatning, pkt. 4.1

4.1. Fraflytningsbeskatning

Efter selskabsskattelovens § 5, stk. 7, gennemføres for selskaber m.v. en generel fraflytningsbeskatning i det omfang et selskab m.v. ophører med at være fuldt skattepligtig, jf. § 1, stk. 6, som følge af, at selskabets ledelse flyttes til udlandet. Tilsvarende gælder, hvis selskabet m.v. efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland. Det er i den forbindelse uden betydning, om selskabet m.v. påberåber sig dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

[...]

Både i selskabsskattelovens § 5, stk. 7, og i kildeskattelovens § 10, gennemføres fraflytningsbeskatningen ved, at de skatterevante aktiver anses for afhændet på fraflytningstidspunktet. Herved udløses på dette tidspunkt en beskatning af avancer, genvundne afskrivninger m.v. i henhold til de almindelige regler.

Internationale aftaler

Dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og X-land af [dato]

[...]

OECD's modeloverenskomst 2014

Skattemæssigt hjemsted

Art. 4

Stk. 1. I denne overenskomst anvendes udtrykket "hjemmehørende i en af de kontraherende stater" på enhver person, som i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepligtig der på grund af hjemsted, bopæl, ledelsens sæde eller et andet lignende kriterium. Udtrykket omfatter tillige staten, enhver politisk underafdeling og lokal myndighed. Dog omfatter udtrykket ikke en person, som er skattepligtig til den pågældende stat udelukkende af indkomst fra kilder i denne stat, eller formue, der befinder sig der.

[...]

Stk. 3. Hvor en ikke-fysisk person efter bestemmelserne i stk. 1 anses for hjemmehørende i begge de kontraherende stater, skal vedkommende anses for kun at være hjemmehørende i den stat, i hvilken den virkelige ledelse har sit sæde.

Forarbejder

Lov nr. 312 af 17/5 1995 (L35 1994/95)

(...)

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 fx 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.

[...]

Bemærkninger til de enkelte bestemmelser

Til § 1

Til nr. 1 Stk. 7

[...] 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 fx 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.

[...]

Til nr. 6

Ved lovforslaget indføres for selskaber m.v. en generel avancebeskatning. I det omfang et selskab m.v. ophører med at være fuldt skattepligtig, jf. § 1, som følge af at selskabets ledelse flyttes til udlandet, eller selskabet efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, anses selskabet for at have afhændet sine aktiver og passiver. Herved udløses en beskatning af avancer, genvundne afskrivninger m.v. i henhold til de almindelige regler.

Det er alene aktiver og passiver, der efter fraflytningstidspunktet ikke længere er omfattet af dansk beskatningsret, som anses for afhændede.

Aktivernes og passivernes værdier ansættes til handelsværdien på tidspunktet for den fulde skattepligts ophør.

Ved skatteberegningen gives et nedslag for den skat, som den stat, hvor det faste driftssted er beliggende, kunne have pålignet, hvis aktiverne og passiverne var afhændet på fraflytningstidspunktet, jf. § 3, nr. 1 (ligningsloven § 33, stk. 6).

Fremgangsmåden ved den foreslåede generelle avancebeskatning svarer i princippet til den, der anvendes efter fusionsskatteoven, når et fast driftssted i udlandet glider ud af dansk beskatning som følge af fusion eller spaltning.

LFF 2019-02-06 nr 160 Forslag til lov om anvendelse af multilateral konvention til gennemførelse af tiltag i dobbeltbeskatningsoverenskomster til forhindring af skatteudhuling og overskudsflytning

Almindelige bemærkninger

1. Indledning

[...] Regeringen ønsker derfor at udbygge og vedligeholde Danmarks net af

dobbeltbeskatningsoverenskomster. Dette skal ske gennem indgåelse af nye overenskomster og ved revision af gældende overenskomster, således at de er opdateret med de seneste internationale standarder og giver gode vilkår for danske selskaber og borgere og for skattemyndighedernes opgaveudførelse. Lovforslaget har til formål at gøre det muligt for Danmark at ratificere den multilaterale konvention til gennemførelse af tiltag i dobbeltbeskatningsoverenskomster til forhindring af skatteudhuling og overskudsflytning og at implementere konventionen i dansk ret. Den multilaterale konvention gør det muligt at revidere/opdatere gældende dobbeltbeskatningsoverenskomster på vigtige områder, uden det vil være nødvendigt at forhandle bilaterale ændringsprotokoller. Konventionen vil udgøre den fornødne hjemmel til sådanne ændringer.

Den multilaterale konvention er udarbejdet som led i OECD's og G20-landenes projekt om forhindring af skatteudhuling og overskudsflytning, det såkaldte BEPS-projekt (Base Erosion and Profit Shifting).

En del af dette projekt er udviklingen af en multilateral konvention, hvorefter allerede gældende dobbeltbeskatningsoverenskomster på en enkel måde vil kunne ændres med henblik på forhindring af skatteudhuling og overskudsflytning, når der er enighed mellem de berørte lande herom.

[...]

3.2. Gennemgang af den multilaterale konvention

Den multilaterale konvention er i engelsk originaltekst og dansk oversættelse medtaget som bilag 1 til loven. Konventionen er medtaget i sin helhed.

Konventionen er opbygget på den måde, at der er en indledende del I med angivelse af anvendelsesområde og definitioner, dernæst fem dele med artikler vedrørende BEPS-elementerne og endelig en afsluttende del VII omhandlende emner som bl.a. ratifikation, reservationer, notifikationer og ikrafttræden.

Som tidligere nævnt er fire af konventionens elementer minimumstandarder, som er obligatoriske, mens de resterende elementer er frivillige. De obligatoriske elementer findes i artiklerne 6, 7 og 16 (to steder). Artikel 17 er samtidig udformet sådan, at der ikke er mulighed for en total fravælgelse, selvom den ikke regnes som en minimumstandard.

Såvel de obligatoriske som de frivillige elementer er i alt væsentligt indarbejdet i OECD's model for dobbeltbeskatningsoverenskomster. Dette skete for de fleste ændringers vedkommende ved den seneste opdatering, som blev offentliggjort i 2017. Disse elementer vil således komme til at indgå i fremtidige dobbeltbeskatningsoverenskomster i det omfang, at disse udarbejdes i overensstemmelse med OECD modellen.

Som nævnt i afsnit 2.1 anvendes i den danske oversættelse af konventionen udtrykket »omfattet skatteaftale« om en dobbeltbeskatningsoverenskomst, som er omfattet af konventionen, dvs. en dobbeltbeskatningsoverenskomst, som begge lande har notificeret som værende omfattet. I den følgende gennemgang anvendes betegnelsen »omfattet skatteaftale« herefter, når der refereres til konventionens bestemmelser. I andre tilfælde anvendes den alment anvendte betegnelse »dobbeltbeskatningsoverenskomst«.

[...]

3.2.2.2. Artikel 4 - Dobbelt domicilerede enheder

Ved en dobbelt domicileret enhed forstås en enhed, som på samme tid er fuldt skattepligtig til to lande efter disse landes interne lovgivning. Et eksempel kunne være et selskab, som er registreret i land A, og hvis ledelse samtidig har sit sæde i land B. Det må i sådanne tilfælde afgøres, hvor det pågældende selskab er hjemmehørende i dobbeltbeskatningsoverenskomstens forstand. Et selskab er i relation til en dobbeltbeskatningsoverenskomst hjemmehørende i ét og kun ét land. Det samme gælder fysiske personer.

Efter den hidtidige udformning af OECD-modeloverenskomsten er spørgsmålet om, hvor en dobbelt domicileret enhed er hjemmehørende, blevet afgjort på den måde, at enheden er blevet anset for hjemmehørende i det land, hvor enhedens virkelige ledelse har sit sæde. Dette ændres med

konventionen, sådan at de to landes kompetente myndigheder skal søge at løse spørgsmålet ved gensidig aftale, idet der skal tages hensyn til den virkelige ledelses sæde, registreringsforhold og alle andre relevante forhold, jf. stk. 1. Ledelsens sæde er herefter ikke længere det eneste kriterium.

Hvis de to landes kompetente myndigheder ikke er i stand til at indgå en gensidig aftale, er den dobbelt-domicilerede enhed alene berettiget til de lempelser eller skattefritagelser, som den omfattede skatteaftale giver adgang til, i det omfang og på den måde, som de to landes kompetente myndigheder måtte træffe aftale om.

Stk. 2 fastsætter, at bestemmelserne i stk. 1 skal anvendes i stedet for eller i fravær af bestemmelser om dobbeltdomicilerede enheder i omfattede skatteaftaler. Det er muligt for en part at tage forbehold over for hele artikel 4 eller for dele af den, jf. stk. 3. Parterne skal efter stk. 4 notificere depositaren om forskellige nærmere angivne forhold.

Praksis

Den juridiske vejledning 2023-2, afsnit C. D. 1.1.1.3 Hvor har ledelsen sæde

"Indhold

Dette afsnit handler om, hvilke kriterier der er afgørende for vurderingen af, om et selskab har ledelsens sæde her i landet.

Afsnittet indeholder:

Ledelsens sæde

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Ledelsens sæde

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 den daglige ledelse af selskabet. Selskabet vil derfor ofte blive anset for hjemmehørende i Danmark, når direktionen har sæde her i landet, eller når selskabets hovedsæde er beliggende her i landet.

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

Det er stedet, hvor bestyrelsens beslutninger reelt træffes, der er afgørende for ledelsens sædes placering. Dette kan være aktuelt i tilfælde, hvor fx bestyrelsesformanden reelt forestår den daglige ledelse af selskabet, eller i tilfælde, hvor beslutningerne er truffet forud for den formelle afholdelse af bestyrelsesmøde.

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

[...]

Den juridiske vejledning 2023-2, afsnit C. D. 1.1.1.4 Hvorfra ledes holdingselskaber "Indhold

Dette afsnit handler om, hvilke kriterier der er relevante for at anse et holdingselskab for at have ledelsens sæde her i landet, og som dermed for skattepligtig til Danmark.

Afsnittet indeholder:

Ledelsesmæssig aktivitet

Oversigt over domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv.

Ledelsesmæssig aktivitet

Hvis selskabets virksomhed er af en karakter, hvor der ikke er en faktisk daglig ledelse, fx 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 ledelsens sæde blive anset for at være i Danmark. Der lægges også i denne sammenhæng vægt på en vurdering af, hvor beslutningerne reelt træffes.

Hvis selskabets eneste aktivitet er aktiebesiddelse, vil det kunne tillægges vægt, hvor beslutninger træffes om, hvordan rettigheder i henhold til aktierne skal udøves. Tilsvarende vil der kunne lægges vægt på, hvorfra der forhandles om finansiering af selskabets aktiviteter.

Dvs. at hvis beslutningerne i fx et holdingselskab eller et investeringsselskab, der ikke er indregistreret i Danmark, reelt træffes i Danmark, så vil selskabet være hjemmehørende her i landet, uanset at der formelt er en direktion i udlandet, eller at bestyrelsesmøderne formelt afholdes i udlandet."

Den juridiske vejledning 2023-2, afsnit C. F. 8.2.2.4.2.1 Det skattemæssige hjemsted for andre end fysiske personer efter artikel 4, stk. 1 Hvad forstås ved ledelsens sæde?

Det er altid en konkret vurdering, hvor ledelsen af et selskab, en forening eller en anden juridisk person har sæde. Der ses på de faktiske forhold i forbindelse med beslutningstagningen. Der lægges først og fremmest vægt på beslutninger forbundet med den daglige ledelse af selskabet. Nedenfor gives nogle eksempler på faktorer, der spiller ind, når spørgsmålet skal afgøres.

Eksempel 1: Hvor befinder direktionen sig?

Normalt ledes et selskab mv. af sin direktion. Hvis direktøren eller direktørerne bor i Danmark, betyder det normalt også, at selskabet er hjemmehørende i Danmark.

Eksempel 2: Når det ikke er direktionen, men bestyrelsen, der træffer beslutningerne

Hvis det reelt er bestyrelsen, der står for den daglige ledelse af selskabet mv., lægges der vægt på, hvor bestyrelsens beslutninger reelt træffes. Det er ikke nødvendigvis der, hvor bestyrelsesmøderne afholdes. Hvis en bestyrelsesformand, der bor i Danmark, reelt står for den daglige ledelse af selskabet, eller hvis beslutningerne i øvrigt er truffet i Danmark før den formelle afholdelse af bestyrelsesmøde, er selskabet mv. hjemmehørende i Danmark, selv om bestyrelsesmøderne afholdes i udlandet.

Eksempel 3: Når selskabet ikke har nogen daglig ledelse?

Der forekommer selskaber mv., der ikke har nogen faktisk daglig ledelse. Det kan fx være et holdingselskab, et investeringsselskab eller lignende, hvis eneste aktivitet består i at eje aktier i andre selskaber. I et sådant selskab lægges der vægt på, hvor vigtige beslutninger om selskabet tages. Selve aktiebesiddelsen er ikke afgørende, men det har betydning, hvor der træffes beslutninger om, hvordan rettigheder i henhold til aktierne skal udøves. Det kan også tillægges betydning, hvor forhandlinger om finansiering af selskabets aktiviteter foregår. Hvis man ud fra en samlet vurdering når frem til, at hovedparten af den

ledelsesmæssige aktivitet i et sådant selskab foregår i Danmark, har selskabets ledelse sæde i Danmark, og derfor er selskabet hjemmehørende i Danmark i overenskomstens forstand.

Bemærk

Selve aktiebesiddelsen i et selskab har som udgangspunkt ingen betydning for, hvor selskabet er hjemmehørende. Der kan godt være udenlandske aktionærer i et dansk hjemmehørende selskab og omvendt. Den type af beslutninger, som normalt træffes på generalforsamlinger, har som udgangspunkt heller ikke betydning for, hvor selskabet er hjemmehørende.

SKM2022. 557. SR

Ledelsen i to norske selskaber - et holdingselskab og et driftsselskab - ansås for at være udgjort af direktøren, der flyttede til Danmark. Idet direktøren efter det oplyste hovedsageligt ville fortsætte med at udøve den daglige ledelse fra driftsselskabets kontor i Norge, hvor alle de ansatte også befandt sig, skulle selskabet dog ikke anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i Danmark. Skatterådet fandt også, at den administrerende direktør i relation til holdingselskabet måtte anses for at udgøre selskabets daglige ledelse som blev anset for udøvet i Norge.

Af skattestyrelsens indstilling fremgik, at det afgørende for fastlæggelsen af, hvor et selskab har ledelsens sæde, ikke er, hvor de officielle ledelsesorganer er hjemmehørende, men derimod, hvem der faktisk udøver den daglige ledelse, og hvor denne ledelse udøves fra.

SKM2020. 98. SR

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.

SKM2022. 485. LSR

Landsskatteretten stadfæstede Skatterådets besvarelse. Spørgsmål 13 vedrørte ledelsens sæde for spørgers holdingselskab indregistreret på Malta. Spørger var en fysisk person hjemmehørende i Danmark. Selskabet havde ingen bestyrelse og ledelsen bestod udelukkende af en direktion. Det var oplyst, at holdingselskabets direktion, udpeget via en administrationsaftale, var hjemmehørende på Malta og at selskabets ledelsesmæssige beslutninger ville blive truffet der. Ud fra en samlet konkret vurdering af selskabernes aktiviteter, virkemåde og organisation kunne den virkelige ledelse ikke anses, at blive udført fra Malta af G3 Limited, men af spørger, hvorfor selskabet var hjemmehørende i

Danmark.

TfS1997,607 H

Højesteret fandt, at selskabets sæde var i Danmark, idet der blev lagt vægt på, hvor selskabets daglige ledelse blev varetaget, dvs. hvor direktionen havde sit sæde, og ikke - som det af sagsøgeren blev anført - hvor eneaktionæren befandt sig. Ledelsens sæde var i Danmark.

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Selskabsskattelovens § 5, stk. 7

Stk. 7. Hvis et selskab eller en forening mv. ophører med at være skattepligtig efter § 1, eller hvis et selskab eller en forening mv. efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver hjemmehørende i udlandet, Grønland eller Færøerne, anses aktiver og passiver, som ikke fortsat er omfattet af dansk beskatning, for afhændet på fraflytningstidspunktet. Salgssummen ansættes til handelsværdien på fraflytningstidspunktet.

Aktieavancebeskatningslovens § 36

Stk. 6. Ombytning af aktier efter stk. 1-5 kan gennemføres, uden at der er opnået tilladelse hertil fra told- og skatteforvaltningen. Det er en betingelse, at værdien af vederlagsaktierne med tillæg af en eventuel kontant udligningssum svarer til handelsværdien af de ombyttede aktier. Det er dernæst en betingelse, at det erhvervende selskab ikke afstår aktier i det erhvervede selskab i en periode på 3 år efter

ombytningstidspunktet. Uanset 3. pkt. kan aktierne i det erhvervede selskab i den nævnte periode afstås i forbindelse med en skattefri omstrukturering af det erhvervende eller det erhvervede selskab, hvis der ved omstruktureringen ikke sker vederlæggelse med andet end aktier. I sådanne tilfælde finder betingelsen i 3. pkt. i sin restløbetid anvendelse på selskabsdeltageren henholdsvis det eller de deltagende selskaber i den efterfølgende skattefri omstrukturering. Det er en betingelse for ombytning af aktier uden tilladelse, at aktionærer, der har bestemmende indflydelse i det erhvervede selskab, jf. ligningslovens § 2, ombytter aktierne i dette selskab med aktier i et selskab, der er hjemmehørende på Færøerne eller i Grønland, en stat, der er medlem af EU/EØS, eller en stat, som har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark.