

Udskriftsdato: mandag den 12. januar 2026

AFG nr 10305 af 23/06/2015 (Gældende)

**Bindende svar - Udbytte, aktieindkomst, fradrag for betalt skat i udlandet, CFC-beskatning, likvidationsprovenu, aktieavance/tab, ledelsens sæde, armslængde princippet, rette indkomstmodtager**

---

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 12-085709

## Bindende svar - Udbytte, aktieindkomst, fradrag for betalt skat i udlandet, CFC-beskatning, likvidationsprovenu, aktieavance/tab, ledelsens sæde, armslængde princippet, rette indkomstmodtager

Skatterådet bekræftede, at spørger er skattepligtig af deklareret udbytte udloddet af overskuddet i 2012 modtaget fra et holdingselskab inkorporeret i x-land, som spørger ejer aktier i. Skatterådet bekræftede, at udbyttet var aktieindkomst for spørger, og at skatten af spørgers aktieindkomst beregnes i overensstemmelse med reglerne i personskattelovens § 8 a, stk. 1 og stk. 2.

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at ligningslovens § 33, stk. 1, gav spørger hjemmel til at fradrage skat betalt til x-land af udbytter fra det i x-land inkorporerede holdingselskab i den danske aktieindkomst med maksimalt den i x-land betalte skat, eller den del af den danske skat, der faldt på udbyttet i indkomståret 2012. Skatterådet kunne endvidere ikke bekræfte, at ligningslovens § 33, stk. 2, gav spørger hjemmel til at fradrage det skattebeløb, som x-land i medfør af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og x-land havde et ubetinget krav på at opkræve af udbyttet i indkomståret 2012.

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at x-land i medfør af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og x-land artikel 10, stk. 1, og artikel 10, stk. 2, litra b, havde et ubetinget krav på at opkræve skat af udbytte betalt af et holdingselskab inkorporeret i x-land, som spørger ejede aktier i.

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og x-land artikel 23, stk. 1, litra a, gav spørger ret til lempelse af den danske aktieindkomst med et beløb svarende til den skat, spørger havde betalt til x-land af udbytte modtaget fra holdingselskabet inkorporeret i x-land i indkomståret 2012.

Skatterådet bekræftede, at artikel 24, stk. 2, litra a og b, jf. notevekslingens punkt (i) - (iv) i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og x-land ikke fandt anvendelse i nærværende tilfælde.

Skatterådet bekræftede, at spørger ikke var omfattet af ligningslovens § 16 H, stk. 1, og spørgsmål om tilladelse til fritagelse for CFC-beskatning for indkomståret 2012 bortfaldt.

Skatterådet bekræftede, at spørger, i tilfælde af det i x-land inkorporerede holdingselskabs likvidation, blev beskattet af et i forbindelse med likvidationen eventuelt forbundet udlodningsprovenu efter reglerne i aktieavancebeskatningsloven, jf. aktieavancebeskatningslovens § 2, stk. 1, 1. pkt.

Skatterådet bekræftede, at spørger, i tilfælde af et salg af sine aktier i det i x-land inkorporerede holdingselskab, ville blive beskattet af en given avance eller tab i henhold til reglerne i aktieavancebeskatningsloven i medfør af denne lovs § 1.

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at det i x-land inkorporerede holdingselskab ikke var skattemæssigt hjemmehørende i Danmark i medfør af selskabsskattelovens § 1, stk. 6. Skatterådet kunne endvidere ikke bekræfte, at det i x-land inkorporerede datterselskab, der var ejet af det i x-land inkorporerede holdingselskab, ikke var skattemæssigt hjemmehørende i Danmark i medfør af selskabsskattelovens § 1, stk. 6.

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at en aftale om lønvederlag for arbejde, som spørger udførte for selskabet A, ikke ville blive reguleret i medfør af ligningslovens § 2.

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at indkomst oppebåret af A kun kunne beskattes i x-land, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og x-land artikel 7.

Skatterådet bekræftede, at spørger ikke kunne anses for værende rette indkomstmodtager, jf. statskattelovens § 4, for indkomst retmæssigt oppebåret af A i medfør af dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 7. Dog kunne Skatterådet ikke bekræfte, at spørger ikke var rette indkomstmodtager i forhold til tjenesteydelsesaftalen indgået mellem A og B.

*Skatterådsmøde 23. juni 2015 - SKM2015. 533. SR*

### **Spørgsmål**

1. Er spørger skattepligtig af deklareret udbytte udloddet af overskuddet i "år" modtaget fra et holdingselskab inkorporeret i x-land, som spørger ejer aktier i, i medfør af ligningslovens § 16 A, stk. 1, 1. pkt. og stk. 2, nr. 1?
2. Anses deklareret udbytte som omfattet af spørgsmål 1 indkomstmæssigt som aktieindkomst for spørger i medfør af personskattelovens § 4 a, stk. 1, nr. 1?
3. Beregnes skatten af spørgers aktieindkomst i overensstemmelse med reglerne i personskattelovens § 8 a, stk. 1 og stk. 2?
4. Giver ligningslovens § 33, stk. 1, spørger hjemmel til at fradrage skat betalt til x-land af udbytter fra det i x-land inkorporerede holdingselskab i den danske aktieindkomst med maksimalt den i x-land betalte skat, eller den del af den danske skat, der falder på udbyttet i indkomståret 2012?
5. Giver ligningslovens § 33, stk. 2, spørger hjemmel til at fradrage det skattebeløb, som x-land i medfør af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og x-land har et ubetinget krav på at opkræve af udbyttet i indkomståret 2012?
6. Har x-land i medfør af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og x-land artikel 10, stk. 1, og artikel 10, stk. 2, litra b, et ubetinget krav på at opkræve skat af udbytte betalt af et holdingselskab inkorporeret i x-land, som spørger ejer aktier i?
7. Giver dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og x-land artikel 23, stk. 1, litra a, spørger ret til lempelse af den danske aktieindkomst med et beløb svarende til den skat, spørger har betalt i x-land af udbytte modtaget fra holdingselskabet inkorporeret i x-land i indkomståret 2012?
8. Kan det bekræftes, at artikel 24, stk. 2. litra a og b, jf. notevekslingens punkt (i) - (iv) ikke finder anvendelse i nærværende tilfælde?
9. Kan det bekræftes, at spørger ikke er omfattet af ligningslovens § 16 H, stk. 1?
10. Kan spørger få tilladelse til fritagelse for CFC-beskatning i medfør af ligningslovens § 16 H, stk. 2, for indkomståret 2012?
11. Kan det bekræftes, at spørger i tilfælde af det i x-land inkorporerede holdingselskabs likvidation, bliver beskattet af et i forbindelse med likvidationen eventuelt forbundet udlodningsprovenu efter reglerne i aktieavancebeskatningsloven i medfør af aktieavancebeskatningslovens § 2, stk. 1, 1. pkt.?
12. Kan det bekræftes, at spørger i tilfælde af et salg af sine aktier i det i x-land inkorporerede holdingselskab vil blive beskattet af en given avance eller tab i henhold til reglerne i aktieavancebeskatningsloven i medfør af denne lovs § 1?
13. Kan det bekræftes, at det i x-land inkorporerede holdingselskab ikke er skattemæssigt hjemmehørende i Danmark i medfør af selskabsskattelovens § 1, stk. 6?
14. Kan det bekræftes, at det i x-land inkorporerede datterselskab, der er ejet af det i x-land inkorporerede holdingselskab, ikke er skattemæssigt hjemmehørende i Danmark i medfør af selskabsskattelovens § 1, stk. 6?
15. Kan det bekræftes, at en aftale om lønvederlag for arbejde, som spørger udfører for selskabet A, ikke vil blive reguleret i medfør af ligningslovens § 2?

16. Kan det bekræftes, at indkomst oppebåret af A kun kan beskattes "x-land", jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og x-land artikel 7?
17. Kan det bekræftes, at spørger ikke kan anses for værende rette indkomstmodtager, jf. statsskattelovens § 4, for indkomst retmæssigt oppebåret af A i medfør af dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 7?
18. I tilfælde af, at spørgsmål 17 besvares benægtende, skal det spørges, om det kan bekræftes, at spørger ikke er rette indkomstmodtager i forhold til tjenesteydelsesaftalen indgået mellem A og B?

### Svar

1. Ja
2. Ja
3. Ja
4. Nej
5. Nej
6. Nej
7. Nej
8. Ja
9. Ja
10. Bortfalder
11. Ja
12. Ja
13. Nej
14. Nej
15. Nej
16. Nej
17. Ja
18. Nej

### Beskrivelse af de faktiske forhold

Efter endt ansættelse hos E ønskede spørger at påbegynde ny erhvervsaktivitet med produktion og levering af konsulenttjenesteydelser inden for xx-sektoren.

Aktiviteten ønskedes udført fra et selskab i x-land, idet spørger ville opnå begrænset hæftelse på aktiviteten, og omkostningsniveauet generelt er lavere i x-land. Endelig ønskede spørger adgang til at afsætte sine produkter på det europæiske og x-lands marked.

Spørger har således etableret en selskabsstruktur i x-land med et holdingselskab og et datterselskab. Erhvervsaktiviteten udføres gennem datterselskabet, mens holdingselskabets eneste aktivitet er ejerskabet af datterselskabet.

Datterselskabet har indgået en tjenesteydelsesaftale med en kunde - B i y-land. B har en portefølje af større selskaber i Europa, som datterselskabet får adgang til, ved at være underleverandør for B. Spørger udfører arbejde for datterselskabet ved at levere konsulenttjenesteydelser til Bs kunder.

Repræsentanten har oplyst følgende om baggrund, selskabernes forhold m.v.:

#### A. Aktionærens forhold

##### A. 1. Identitet og hensigt

Spørger er:

*Udeladt.*

Til dokumentation heraf er kopi af spørgers pas fremsendt som sagsbilag 1.

Spørgers baggrund er, at han er uddannet cand.jur. i Danmark, og han har beskæftiget sig i mange år med xx-branchen - senest med ansættelse på senior niveau hos E.

Spørger er således højt fagligt kompetent, dels som generalist, og dels som specialist inden for xx-branchen.

Spørger havde, efter endt ansættelse hos E, mulighed for at benytte sit netværk og sine kompetencer til at udvikle et forretningskoncept inden for xx-branchen i Europa. Således kunne han forene rådgivning på højeste plan inden for strategi og management med implementeringsløsninger, herunder software implementering af management systemer.

Spørger ønskede derfor at påbegynde ny erhvervsaktivitet, og i den anledning havde spørger til hensigt at etablere en fast erhvervsmæssig tilknytning til x-land uden tidsbegrænsning.

#### A. 1.1. Valget mellem ansættelse eller tjenesteydelsesaftale med B

Spørger havde inden etableringen af selskaberne kontakt til B i y-land, med hvem han forhandlede indgåelse af en aftale.

Spørger var blevet tilbudt et bruttobeløb på xx EUR pr. år af B som modydelse.

I tilfælde af at spørger valgte en ansættelsesaftale, ville han modtage følgende fordele:

- Længere opsigelsesvarsel, der stiger med længden på ansættelsen
- Ret til fratrædelsesgodtgørelse
- Ret til betalt efteruddannelse (mod nu betinget refunderbar efteruddannelsesbetaling)

Ansættelsen ville medføre forhøjede omkostninger for B, hvorfor bruttobeløbet skulle reduceres med følgende omkostninger:

- Kapitaliseret værdi af progressivt stigende opsigelsesvarsel
- Kapitaliseret værdi af fratrædelsesgodtgørelse
- Værdi af efteruddannelsesomkostninger
- Forøget administrativ byrde
- Sociale bidrag for arbejdsgiveren

Den kapitaliserede værdi af de første tre punkter kan konservativt skønnes til at være 1/12 del af bruttobeløbet hver, eller svarende til 25 % af bruttobeløbet, i alt xx EUR.

Arbejdsgiverens pligt til at betale sociale bidrag i y-land beløber sig til i alt 21,20 % af lønnen. Dette fremgår af Capitalconsulting's paper om beskættning i y-land, der er fremsendt som sagsbilag 29B (informationerne kan bekræftes af Eurostat).

21,20 % af xx EUR er xx EUR.

I alt ville bruttobeløbet skulle nedsættes med ca. xx EUR, hvorfor spørger ville modtage et beløb før skat på i alt xx EUR pr. år, med tillæg af eventuel bonus.

I tillæg hertil ville spørger være afskåret fra at udvikle flere ydelser, idet en ansættelsesaftale ville inkludere et forbud mod at arbejde ved siden af uden arbejdsgiverens forudgående accept.

Da spørgers omkostninger til drift af virksomhed ville være lavere end xx EUR pr. år, så havde spørger en økonomisk interesse i at indgå en tjenesteydelsesaftale med B, og ikke en ansættelsesaftale. Den reelle risiko på et opsigelsesvarsel på 4 måneder har ikke en værdi på xx EUR.

Generelt i forhold til den internationale trend, så er det sædvanligt at højt uddannede og specialiserede personer indgår tjenesteydelsesaftale i stedet for ansættelsesaftaler. Årsagen hertil er en forøget specialisering, opgavernes midlertidige karakter, samt muligheden for at arbejde uafhængigt af tid og sted. Trenden er beskrevet i en artikel fra Harvard Business review, der er fremsendt som sagsbilag 30B.

Specielt for B er modellen sædvanlig. Således er flere i B engageret på en tjenesteydelsesaftale - eksempelvis CEO.

Af Bs hjemmeside fremgår følgende: "*dato - spørger joins B. As of September the first we have strengthened our team with spørger. Prior to B spørger has worked for E in Denmark in several management positions. He brings extensive knowledge to us in the area of stakeholder management, business improvement and specifically in the business case around smart grid. Spørger will focus on the Scandinavia and German market, further he will be our program manager for our Asset Benchmark Program.*"

#### A. 1.2. Valg af selskabsform og inkorporeringsland

I forhold til valg af selskabsform har spørger en økonomisk interesse i at opnå en begrænset hæftelse, frem for at stifte en virksomhed med ubegrænset hæftelse (enkeltmandsvirksomhed eller partnerskab).

Spørger har som erhvervsdrivende pligt til at varetage sin og selskabets økonomiske interesse, jf. herved selskabslovens § 1, stk. 1, jf. tidligere aktieselskabslovens § 1, stk. 1.

##### A. 1.2.1. Sammenligning af stiftelsesomkostninger

Stiftelsesomkostninger til et anpartsselskab i Danmark kan anslås som følger:

|                                |            |
|--------------------------------|------------|
| Anpartskapital                 | 80.000 kr. |
| Gebyr Erhvervsstyrelsen        | 670 kr.    |
| Advokatombkostninger uden moms | 3.000 kr.  |
| I alt                          | 83.670 kr. |

Stiftelse af to selskaber med begrænset hæftelse i x-land har medført følgende omkostninger ved en kurs mellem DKK og Euro på 7,5.

|                     |               |
|---------------------|---------------|
| Aktiekapital        | 9.375,00 kr.  |
| Gebyrer M. F. S. A. | 4.852.50 kr.  |
| Omkostninger F      | 19.500,00 kr. |
| I alt               | 33.727.50 kr. |

Likviditetsmæssigt betyder det, at spørger sparer kr. 49.942,50 ved stiftelsen af selskaberne i x-land.

Hæftelsesmæssigt betyder det, at spørger alene hæfter for kr. 9.375 mod kr. 80.000, hvilket er en forskel på kr. 70.625.

##### A. 1.2.2. Sammenligning af driftsomkostninger

Spørger må endvidere betragte de løbende driftsomkostninger ved selskaberne.

Indledningsvis anføres nogle makroøkonomiske forhold, der har en generel virkning på prisforskellene mellem landene, som er afgørende for alle virksomheders produktionsomkostninger.

Herefter sammenlignes de ensartede ydelser i forhold til de i x-land valgte ydelser med udbudte lignende ydelser i Danmark.

Inden for EU havde Danmark i 2011 et indekseret bruttonationalprodukt pr. indbygger på 125 (indeks 100 = EU 27), mens x-land havde 85. Heraf følger, at x-land ligger en del lavere end indekxværdien for samtlige 27 EU lande, og væsentligt lavere end Danmark. Dette fremgår af EU-rostats tabel, GDP per capita in PPS, der er fremsendt som sagsbilag 31.

I forhold til bruttonationalprodukt pr. indbygger i realpriser, så havde Danmark i 2012 et bruttonationalprodukt på € 43.700, mens x-land havde et bruttonationalprodukt på € 16.100. Danmarks bruttonationalprodukt pr. indbygger er derfor ca. 3 gange større end x-lands. Dette fremgår af Eurostat compact guide 2013, der er fremsendt som sagsbilag 32.

Overordnet set medfører x-lands lavere bruttonationalprodukt pr. indbygger et lavere indkomstniveau pr. indbygger, og derfor et væsentligt lavere generelt prisniveau end i Danmark, idet der ikke er den samme pengemængde tilstede på efterspørgselssiden.

Forskellen i bruttonationalprodukt pr. indbygger afspejles i landenes forskellige gennemsnitlige lønomkostninger. Således har Danmark en gennemsnitlig lønomkostning på ca. € 40 pr. time for en ansat, mens x-land har gennemsnitlig lønomkostning på ca. € 12 pr. time for en ansat. Dette fremgår af Eurostat, Wages and labour costs, der er fremsendt som sagsbilag 33.

Da der er væsentlig forskel mellem lønomkostningerne til højtuddannede og lavt uddannende, så følger det også, at prisniveauet på alment efterspurgt varer og tjeneste ikke overstiger den gennemsnitlige efterspørgsel, der alt andet lige, er lavere end den gennemsnitlige løn pr. time (da de højestlønnede trækker gennemsnittet op).

Det kan derfor generelt lægges til grund, at det gennemsnitlige omkostningsniveau for en virksomhed, der er etableret i x-land, er mere end tre gange lavere, end i Danmark for varer og tjenester, der er nødvendige for virksomheden.

X-land har EURO som valuta, hvilket bevirker, at der er lavere transaktionsomkostninger, når der handles inden for EUROzonen, og samtidig er der ingen kursrisiko.

Endvidere er x-land blandt andet vurderet ud af 139 lande som værende;

- Nr. 7 i forhold til FDI reglers virkning på forretning
- Nr. 8 i forhold til revisions- og rapporteringsstandard
- Nr. 10 i forhold til bankers stabilitet
- Nr. 12 i forhold til adgang til lån

Endelig er et af hovedsprogene engelsk.

Disse informationer fremgår af x-lands Enterprise - facts & Figures, der er fremsendt som sagsbilag 34.

Spørger ønskede at opnå begrænset hæftelse for sin erhvervsvirksomhed. Endvidere var det spørgers strategi, at spørger først ville opbygge rådgivningsdelen af virksomheden, og derved skabe indtjening, der kunne understøtte en udvidelse af selskabets produkter.

Da spørger derfor i en periode skulle anvende sin tid til produktion af rådgivningstjenesteydelser, så havde spørger behov for at alle selskabets øvrige ledelsesmæssige og administrative funktioner blev varetaget af tredjemand.

De ledelsesmæssige og administrative ydelser, der sammenlignes er;

- Direktør/bestyrelsesmedlem
- Almindelig administration inklusiv bogføring
- Basis kontor
- Udformning og indgivelse af selvangivelse
- Forhandlinger med SKAT
- Årlig revision af årsregnskabet

De danske priser og ydelser er indsamlet på internettet. Der er ingen præcis officiel statistik, der bedre belyser markedet.

X-lands priser, er de valgte hos F.

Alle priser nævnt er eksklusiv moms.

Omkostninger til et eller flere bestyrelsesmedlemmer varierer meget. Prisen afhænger blandt andet af det involverede ansvar, omfanget af opgaver, tidsforbrug og størrelsen på virksomheden. Dette fremgår blandt andet af FAQ fra Vinderstrategi, der er fremsendt som sagsbilag 35.

Der fremgår af ASNET.dk ofte stillede spørgsmål, at minimumshonoraret i Danmark til et bestyrelsesmedlem forventes at ligge på kr. xx. Ofte stillede spørgsmål fra ASNET.dk er fremsendt som sagsbilag 36.

Månedlig bogføring er udbudt online. Heraf fremgår, at en månedlig pakke med 200 bilag, inklusiv bogføring, momsindberetning og regnskab koster kr. xx pr. måned. Dette giver kr. xx pr. år.

Endvidere fremgår det, at opstilling og indgivelse af selvangivelse efter virksomhedsskatteordningen koster kr. xx pr. år.

Tilbud for bogføring - priser er fremsendt som sagsbilag 37.

En virksomhed udbyder administrative ydelser online. Dette omfatter de væsentligste nødvendige ydelser, en virksomhed har behov for. Dette gøres til en timepris på kr. xx. Ved 5 timer administrativt arbejde om måneden beløber dette sig til kr. xx pr. måned eller kr. xx pr. år.

Virksomheden - administrative Ydelser er fremsendt som sagsbilag 38.

En anden virksomhed udbyder kontorhotel i København. Det fremgår, at lejen pr. arbejdsplads (skrivebord med tilbehør) er på kr. xx pr. måned. Dette giver en årlig leje på kr. xx.

Udbudsmateriale fra den anden virksomhed er fremsendt som sagsbilag 39.

En revisionsvirksomhed har offentliggjort pristilbud online. Heraf fremgår at udarbejdelse af årsrapport og revision for et anpartsselskab med 1-2 ansatte og en omsætning på op til kr. xx anslås til kr. xx.

Revisionsvirksomheden tilbyder revisorassistance for mellem kr. xx - xx pr. time. I forhold til eventuelle forhandlinger med SKAT om endelig årlig opgørelse lægges det til grund, at der anvendes 10 timer á kr. xx, i alt kr. xx.

Priseksempler fra revisionsvirksomheden er fremsendt som sagsbilag 40.

De komparative danske ydelser koster pr. år eksklusiv moms følgende:

|                                           |        |
|-------------------------------------------|--------|
| Direktør/bestyrelsesmedlem                | xx kr. |
| Almindelig administration inkl. Bogføring | xx kr. |
| Basis kontor                              | xx kr. |
| Udformning af selvangivelse               | xx kr. |
| Forhandlinger med SKAT                    | xx kr. |
| Årsrapport og revision                    | xx kr. |
| Nødvendige kapacitetsomkostninger         | xx kr. |
| i alt:                                    |        |

I forhold til beregningen af Fs priser, så anvendes en kurs mellem DKK og EURO på 7,5.

Nødvendige kapacitetsomkostninger pr. selskab:

|                                           |        |
|-------------------------------------------|--------|
| Direktør & company secretary              | xx kr. |
| Almindelig administration inkl. Bogføring | xx kr. |
| Basis kontor                              | xx kr. |
| Udformning af selvangivelse               | xx kr. |
| Forhandlinger med SKAT                    | xx kr. |
| Nødvendige kapacitetsomkostninger         | xx kr. |
| i alt:                                    |        |

For administration af et selskab er forskellen mellem priser i det danske marked og det x-lands marked derfor kr. xx pr. år, mens forskellen er kr. xx pr. år ved administration af to selskaber i x-land sammenlignet med et dansk selskab.

Da spørger derfor kan halvere sine omkostninger til administration af selskab ved stiftelse af selskaber i x-land, så varetager spørger sin økonomiske interesse ved at vælge x-land som hjemsted for selskaberne.

Separat bemærkes i øvrigt, at udgifter til et fysisk kontor i x-land er lave. Således er der udbudt kontorlokaler i x-land i nye lokaler til henholdsvis € 65 og € 90 pr. KVM pr. år. Heraf følger, at Fs årlige kontorleje svarer til kontorleje af mellem 7,69 og 5,55 KVM kontorlokale pr. år.

Udbudte lejemål er fremsendt som sagsbilag 41.

Endvidere bemærkes det, at Fs priser er på niveau med de internationale priser for Corporate Management. Således udbydes lignende ydelse i England fra et selskab. Kopi af det engelske selskabs priser er fremsendt som sagsbilag 42.

#### A. 2. Professionelle forhold ved stiftelsen af selskaber

Spørger kontaktede i den forbindelse G Advokater for at få assistance med etableringen af en selskabsstruktur i x-land.

Spørgers forretningside, strategi og forventninger blev i den forbindelse gennemgået. Dette skete med henblik på at fastlægge, om det var i spørgers interesse at stifte selskaber i x-land, og for at kortlægge hvilke behov spørger havde i den anledning.

I forhold til ledelse af selskaberne i x-land skulle spørger forholde sig til, om denne ønskede at engagere en professionel ledelse i landet, eller om spørger selv stod for ledelsen eller alternativt fandt en anden kompetent ledelse.

Ved valget af ledelse bør en aktionær vælge en ledelse, der professionelt kan varetage aktionærens interesse, og varetage selskabets ledelsesmæssige ansvar.

Det ledelsesmæssige ansvar består hovedsagligt i;

- At træffe beslutninger, der binde selskabet juridisk
- At påse at selskabet drives lovligt
- At selskabet har en forsvarlig strategi
- At overse selskabets administration
- At føre opsyn med selskabets forskellige aktiviteter
- At bidrage til at selskabet modtager gode tilbud fra leverandører og har adgang til finansiering

Til generel information om en bestyrelses ansvar og opgave er fremsendt en folder fra en dansk advokatvirksomhed som sagens bilag 43. Folderen er relevant i forhold til at forstå det basale ledelsesansvar, og bidrag fra ledelsen til virksomheden.

G Advokater udarbejdede forslag til selskabsstruktur, udkast til vedtægter, og fremsendte de til stiftelsen nødvendige informationer til F i x-land.

Ved valget af ledelse har spørger taget hensyn til god selskabsledelse. I den forbindelse henvises til Anbefalinger for god Selskabsledelse af Komiteén for god selskabsledelse, august 2011.

Det fremgår således af anbefalinger for god selskabsledelse, punkt 1, side 7, at "god selskabsledelse forudsætter hensigtsmæssige rammer, der gør det enkelt for aktionærerne at indgå i dialog med selskabets ledelse".

Videre beskrives god selskabsledelse i punkt 4.1. med følgende:

"4.1. Overordnede opgaver og ansvar

4.1.1. Det anbefales, at det centrale ledelsesorgan mindst en gang årligt fastlægger selskabets overordnede strategi med henblik på at sikre værdiskabelsen i selskabet.

4.1.2. Det anbefales, at det øverste ledelsesorgan mindst en gang årligt drøfter og sikrer, at de nødvendige kompetencer og finansielle ressourcer er til stede for, at selskabet kan nå sine strategiske mål.

4.1.4. Det anbefales, at det øverste ledelsesorgan hvert år drøfter selskabets aktiviteter for at sikre mangfoldighed i selskabets ledelsesniveauer, herunder at der er lige muligheder for begge køn, samt at det øverste ledelsesorgan fastsætter konkrete mål i ledelsesberetningen i selskabets årsrapport og/eller på selskabets hjemmeside redegør for såvel sin målsætning som status for opfyldelsen heraf."

Endvidere er følgende om det øverste ledelsesorgans sammensætning og organisering anført:

"(...) side 11,

Det er væsentligt, at det øverste ledelsesorgan i et selskab er sammensat således, at varetagelsen af de kontrolmæssige opgaver kan ske effektivt, og at der samtidig er en konstruktiv og kvalificeret dialog med direktionen.

5.1.4. Det anbefales, at der årligt i ledelsesberetningen redegøres for sammensætningen af det øverste ledelsesorgan, herunder for mangfoldigheden, samt for de enkelte medlemmers særlige kompetencer.

5.3.1. Det anbefales, at antallet af medlemmer af det øverste ledelsesorgan ikke er større end, at der kan foregå en konstruktiv debat og effektiv beslutningsproces, hvor alle medlemmer har mulighed for at deltage aktivt.

5.4.1. Det anbefales, at mindst halvdelen af de generalforsamlingsvalgte ledelsesmedlemmer er uafhængige, således at det øverste ledelsesorgan kan handle uafhængigt af særinteresser."

Vedrørende vederlæggelse af ledelsen fremføres følgende:

"(...) side 16

Det er vigtigt, at der er åbenhed og transparens om alle væsentlige forhold vedrørende principperne for og størrelsen af ledelsesmedlemmernes vederlag. Principperne for vederlaget skal understøtte en langsigtet værdiskabelse for selskabet.

En konkurrencedygtig vederlæggelse er en forudsætning for at tiltrække og fastholde kompetente medlemmer af et selskabs ledelse. Den samlede vederlæggelse, dvs. den faste og den variable del samt andre vederlagskomponenter, bør ligge på et rimeligt niveau og afspejle ledelsens selvstændige indsats, ansvar og værdiskabelse for selskabet."

Vedrørende risikostyring fremføres følgende:

"(...) side 19

Effektiv risikostyring og et effektivt internt kontrolsystem medvirker til at reducere strategiske og forretningsmæssige risici, til at sikre overholdelse af gældende regler og forskrifter samt til at sikre kvaliteten af grundlaget for ledelsens beslutninger og finansielle rapportering. Selskabets strategivalg medfører naturligt risici. Det er væsentligt, at risiciene identificeres og kommunikeres, og at risiciene håndteres på en hensigtsmæssig måde.

Effektiv risikostyring og intern kontrol er en forudsætning for, at det øverste ledelsesorgan og direktion hensigtsmæssigt kan udføre de opgaver, der påhviler disse organer. Det er derfor væsentligt, at det øverste ledelsesorgan påser, at der er en effektiv risikostyring og effektive interne kontroller."

Spørger og F indgik herefter aftale om stiftelse af selskaber med mere.

Spørger gennemgik forretningsideen og strategien med F på mødet i x-land den *dato*. F har efter selskabernes stiftelse været ansvarlig for implementeringen af forretningsgangene og at virkeliggøre selskabernes strategi.

Selskabernes direktion har allerede fra etableringen af selskaberne sikret god ledelse i overensstemmelse med anbefalingerne. Dette er sket ved;

- Selskaberne havde en strategi fra etableringen inkluderende; produktportefølje med målsætninger og udvikling heraf, potentielle kunder og opnåelse heraf, budget mål og opnåelse heraf, konsolideringsstrategi og udlovningspolitik.
- Transparens i forhold til selskabernes udvikling.
- Valg af øverste ledelse, der tog hensyn til diversificering af kompetente personer i selskabet.
- Valg af ledelse, der er uafhængig af aktionæren.
- Vederlæggelse af ledelsen, der er transparent, består af en fast og en variabel del, og som skal sikre værdiskabelse for selskabet.
- Efterfølgende sikring af overholdelse af regler og retningslinjer.

- Kontrol af interne og eksterne risici ved månedlige beslutninger og kontroller. Ved en centralisering af selskabets ledelse og forvaltning, er risiciene begrænsede til den kontinuerlige levering af tjenesteydelser udadtil.

F er et selskab inkorporeret i x-land, der har følgende oplysninger:

*Udeladt.*

Kopi af selskabets registreringscertifikat er fremsendt som sagsbilag 2.

Spørgers repræsentant har om F oplyst:

F er et selskab, der tilbyder en professionel ledelse til selskaber etableret i x-land.

F har således mangeårig erfaring i ledelse og rådgivning af familieejede selskaber. Herunder kan F forestå en lovmedholdelig selskabsdrift inden for selskabsretslige forhold, momsretslige forhold, bogføringsmæssige forhold, skatteretlige holde og revisionsmæssige forhold. I tillæg hertil kan F som etableret rådgivningsfirma bidrage med gode forbindelse til et selskabs nødvendige leverandører, så som bankforbindelser, forsikringsselskaber, IT-leverandører, samt øvrige leverandører, der måtte være nødvendige fra det maltesiske marked. Som generelt rådgivningsfirma kan F endvidere bidrage til selskabets overordnede strategi og økonomiske optimering.

Mere information om F kan findes på internettet.

Selskabet kan endvidere findes i det i x-land online register for selskaber.

Direktøren for F er (Statsautoriseret) revisor, og er blandt andet medlem af x-lands anti-hvidvasknings råd.

Kopi af x-lands autorisation som revisor er fremsendt som sagsbilag 3.

Spørger indbetalte midler til G Advokaters klientkonto til dækning af aktiekapital og etableringsomkostninger for holdingselskabet i x-land.

### A. 3. Selskabskapital, aktionærer og udbytte

G Advokater modtog i alt kr. xx den *dato*. Dette fremgår af overførselsbilag fra G Advokaters bankforbindelse, der er fremsendt som sagsbilag 4.

G Advokater overførte midlerne til Fs klientkonto i x-land.

Overførslen fandt sted den *dato*, hvor der blev overført kr. xx. Dette fremgår af overførselsbilag fra G Advokaters bankforbindelse, der er fremsendt som sagsbilag 5.

Eurochange modtog midlerne på konto nummer xx.

Eurochange modtog i alt Euro xx den *dato*. Dette fremgår af kvittering fra Eurochange, der er fremsendt som sagsbilag 6.

Spørger og F indgik aftale om levering af tjenesteydelser (benævnt Fiduciary and Indemnity Agreement). Aftalen er fremsendt som sagsbilag 7.

Aftalen blev indgået den *dato*.

Det fremgår af aftalen på side 1, at spørger er skadesløsholder (Indemnifier) i forhold til F.

Det fremgår endvidere af aftalens side 1 i præamblen, afsnit (i) at et holdingselskab under stiftelse har behov for tjenesteydelser leveret af F.

De valgte tjenesteydelser er følgende, der fremgår af Annex VII, på side 24:

|                                                                                                     |   |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|---|
| Formation of company                                                                                | x |
| Provision of Fiduciary shareholder                                                                  | x |
| Provision of Director                                                                               | x |
| Provision of Company Secretary                                                                      | x |
| Registrere office                                                                                   | x |
| Annual administration                                                                               | x |
| Preparation of tax charges and filing in of tax return                                              | x |
| Application for yearly tax refund claims on dividends and any negotiations with ITU Tax formalities | x |
| Annual audit                                                                                        | x |

Priserne for tjenesteydelserne fremgår af aftalens Annex VI.

Spørger har i henhold til x-lands lov (Trust and Trustees Act (Cap. 331) mulighed for at lade en autoriseret Trustee være registreret aktionær. F og Fs direktør er autoriseret til at være Trustee i henhold til den pågældende lov.

Virkningen heraf er, at det er Trustee (F), der optræder som registreret aktionær i selskabsregistreret. Aktionøren bliver herefter betegnet som den reelle aktionær (Beneficial Owner).

Betingelserne for registreret aktionærtjeneste fremgår af aftalens Annex II og IIa.

Af Annex II fremgår det, at F som registreret aktionær holder aktierne og alle dividender i tillid (trust) i helhed og absolut for og på vegne af den reelle ejer og dennes arvinger. Dette fremgår med følgende ordlyd:

"We, the undersigned, for and on behalf of F, duly authorised company in terms of the Trusts and Trustees Act (Cap. 331) registered and incorporated in x-country on the *date*, company registration number xx, being the registered holder of 1 ordinary share of nominal value of one euro (€ 1.00) each one hundred per cent (100 %) paid up in the company in Formation, hereby declare that we hold such shares and all dividends and interest accruing or to accrue upon the same as licensed authorized company and, therefore in trust entirely and absolutely in the name and on behalf of the beneficial owner and its successors in title, namely:

.....

"We further declare that we shall act and exercise all and any powers attaching to said shares according to and in terms of the instructions received from the said beneficial owner, provided that these instructions are not beyond the powers of the shareholder and/or the company, nor in breach of any provisions of the Laws of x-land."

Af Annex IIa fremgår det endvidere, at den registrerede aktionær afregner alle modtagne dividender over for den reelle ejer, og at den registrerede aktionær skal følge alle lovlige instrukser vedrørende aktierettighederne fra den reelle ejer. Det fremgår med følgende ordlyd:

"... and WE UNDERTAKE and agree not to transfer, deal with or dispose of said shares or any of them save as the Owner may from time to time direct. AND WE FURTHER UNDERTAKE and agree to account to the Owner for all dividends and profits which may be paid to us from time to time upon the said shares and for all other monies or profits which may be payable to us in respect thereof. AND WE FURTHER UNDERTAKE and agree to exercise our voting power as holder of the said shares in such manner and for such purpose as the Owner may from time to time direct or determine. This Declaration of Trust shall be governed by the laws of x-land."

Alle rettigheder, der følger med aktierne, tilkommer derfor ultimativt set den reelle ejer.

Spørger har valgt at benytte sig af muligheden for registreret aktionær.

Det fremgår af aftalens Annex III, at antallet af aktier, den registrerede aktionær holder, er 1, der udgør 0,08 procent af aktiekapitalen.

Holdingselskabet har følgende aktionærer:

|                                     |              |
|-------------------------------------|--------------|
| Aktionær:                           | 1.249 aktier |
| Registreret aktionær:               | 1 aktie      |
| Spørgers samlede aktiepost: aktier: | 1.250 aktier |

Informationen fremgår af Good Standing certifikat udstedt af M. F. S. A, der er fremsendt som sagsbilag 8.

Ligningslovens § 16 A forpligter spørger til at opregne alt, hvad der udloddes fra selskabet, som udbytte.

The Income Tax Act (skattelov i x-land) artikel 31 tilregner en aktionær i et selskab med begrænset hæftelse den del af selskabets overskud før skat, der udloddes, som udbytte. Artiklen har følgende ordlyd:

"31. The income of a person arising from a dividend paid by a company liable to tax under this Act shall, where such tax has been deducted therefrom, be the gross amount before making such deduction; where no such deduction has been made, the income arising shall be the amount of the dividend increased by an amount on account of such taxes corresponding to the extent to which the profits, out of which the said dividend has been paid, have been charged with such taxes."

Holdingselskabet afholder aktionærens udbytteskat på vegne af aktionæren.

Efter stiftelse kan aktionæren modtage månedlige "management account", hvorved aktionæren er informeret om selskabets værdi, i form af egenkapitalen, og derved er aktionæren informeret om datterselskabets værdi.

Aktionæren i holdingselskabet afgav den *dato* en generel fuldmagt til direktionen, således at direktionen kunne afgive stemme på aktionærens vegne, i tilfælde af at aktionæren ikke mødte op til selskabets årlige generalforsamling.

Kopi af generalfuldmagt er fremsendt som sagsbilag 44.

Det fremgår af selskabets vedtægter, klausul 56, at selskabet skal afholde ordinær generalforsamling en gang årligt, og senest 15 måneder efter sidste generalforsamling.

Selskabet afholdt derfor generalforsamling den *dato*.



Aktiekapitalen er fuldt indbetalt.

Selskabets formål fremgår af vedtægternes artikel 3, hvor hovedformålet fremgår af 3a, der er sålydende:

3a: To acquire, hold and deal in any shares, stocks and bonds, debentures and other securities;

Holdingselskabets aktionærer vedtog en resolution om at binde selskabet til at stifte et datterselskab.

Resolutionen blev vedtaget på Holdingselskabets registrerede adresse i x-land.

Kopi af resolutionen er fremsendt som sagsbilag 16.

Holdingselskabets direktion er specificeret i vedtægternes artikel 6, og er som følger:

*Udeladt.*

Holdingselskabets vedtægter er fremsendt som sagsbilag 13.

Hvis direktøren er et selskab, repræsenteres dette af den nedennævnte fysiske person:

*Udeladt*

Kopi af den fysiske persons pas er fremsendt som sagsbilag 14.

Holdingselskabet har valgt følgende Company Secretary:

*Udeladt.*

Kopi af Company Secretary's ID kort er fremsendt som sagsbilag 15.

Holdingselskabet afholdt efterfølgende direktionsmøde. Direktionsmødet blev afholdt på selskabets adresse i x-land, og det blev besluttet at stifte et datterselskab.

Kopi af referat fra holdingselskabets direktionsmøde er fremsendt som sagsbilag 17.

Holdingselskabets kontor findes på *adressen*, x-land. Kontoret er et fysisk eksisterende kontor. Holdingselskabet betaler årligt en basis leje på xx euro for kontoret. Selskabet har endvidere adgang til at anvende kontoret efter behov mod yderligere betaling (hvilket fremgår af fremsendt bilag 18, side 23, punkt 5).

Holdingselskabet indgik aftale med F om administration m.v.

Aftalen blev indgået den *dato*.

Kopi af aftalen er fremsendt som sagsbilag 18.

I henhold til aftalen omfatter administrationen følgende:

- Daglig bogføring
- Periodisk afstemning
- Moms angivelser
- EU moms angivelser
- Årsregnskab
- Selskabsskat
- Skatterefusion
- Registreret kontor
- Back office (modtagelse af post m.v.)
- Direktion

- Selskabs sekretær
- Assistance til selskabs sekretær

De samlede basis omkostninger for selskabet var på xx euro med tillæg af 18 % moms.

I tillæg hertil betaler selskabet for administrationsydelser i forhold til den faktisk medgåede tid for Fs stab. Ovenstående fremgår af fremsendte bilag 18 på side 2. Fs direktør har p.t. et honorar på € xx pr. time.

Af årsrapporten for år (perioden *dato* - *dato*) fremgår det, at administrationsudgifter udgør € xx - heraf € xx til "Formation expenses".

Holdingselskabet afholdt endvidere direktionsmøde den *dato*.

Selskabets direktion besluttede, at selskabets løbende omkostninger skulle afholdes ved, at der blev optaget et lån i datterselskabet.

Kopi af selskabets direktionsreferat er fremsendt som sagsbilag 46.

Selskabets beslutning om at afholde omkostninger, som selskabet er pligtig at betale, behandles på datterselskabets direktionsmøder (se nedenfor). Direktionen fører endvidere opsyn med den økonomiske udvikling af aktiernes værdi på datterselskabets direktionsmøder, hvor management account fremlægges månedligt.

Holdingselskabet indgik en låneaftale med datterselskabet. Denne er vedtaget af selskabernes direktion.

Kopi af låneaftalen er fremsendt som sagsbilag 47.

Holdingselskabet åbnede bankkonti. Det fremgår af åbningsansøgningen, at kontoen administreres af Fs direktør på vegne af kunden (Holdingselskabet).

Kopi af åbningsansøgning er fremsendt som sagsbilag 48.

Selskabet er endvidere registreret som skatteyder i x-land med registreringsnummer xx.

Dette fremgår af e-mail bekræftelse fra Inland Revenue Department af *dato*, der er fremsendt som sagsbilag 49.

Holdingselskabet ansøgte i forbindelse med indgivelsen af selvangivelse for selskabet, om at få en afgørelse fra de x-lands skattemyndigheder, der fastslog, at selskabet var hjemmehørende i x-land i medfør af ledelsens sæde. Kopi af ansøgning er fremsendt som sags bilag 64.

Holdingselskabet modtog afgørelse i form af certifikat fra de x-lands skattemyndigheder, der anerkendte, at selskabet var hjemmehørende i x-land i medfør af ledelsens sæde. Kopi af certifikat er fremsendt som sagens bilag 62.

### B. 3 Holdingselskabets aktivitet og resultat

Holdingselskabet indledte sin aktivitet som ejer af selskabsandele ved stiftelse af et datterselskab.

Holdingselskabet har følgende resultat og balance, jf. årsrapporten for år (perioden *dato* - *dato*):

#### Income statement

*Udeladt.*

### C. 1. Datterselskabets inkorporering

*Udeladt.*

Datterselskabet betalte afgifter i medfør af L. N. 354 af 2008 companies act som følge af stiftelsen.

Afgiftspligtig ydelse: Application to register a new company.

Afgift i Euro: 260,00 Euro.

Dette fremgår af kvitteringen, der er fremsendt som sagsbilag 21.

Endvidere blev følgende afgift afholdt:

Afgiftspligtig ydelse:      Certificates/certified copies

Afgift i Euro: 63,50

Dette fremgår af kvitteringen, der er fremsendt som sagsbilag 22.

Datterselskabet betalte endvidere  $F$  for stiftelsestjenesteydelser.

Ydelser:      Formation

Euro: xx med tillæg af moms på 18 %, i alt Euro xx.

Dette fremgår af faktura fra F, der er fremsendt som sagsbilag 23.

Datterselskabet indkaldte til og afholdte den *dato* ordinær generalforsamling i selskabet.

Generalforsamlingen blev afholdt på selskabets kontor med deltagelse af direktionen for aktionæren, og selskabets direktion.

Der blev ikke fremlagt reviderede årsrapport, idet regnskabsperioden løber frem til den. *dato.*

F blev valgt til direktør i selskabet for endnu en periode.

Kopi af selskabets referat fra generalforsamlingen er fremsendt som sagsbilag 50.

## C. 2. Datterselskabets kapital, formål, ledelse, kontor og administration.

Datterselskabets aktiekapital fremgår af vedtægternes artikel 4, litra b, og datterselskabet er derfor stiftet med følgende kapitalforhold:

Antal aktier: 1.250.

Á EURO: 1 Euro.

Aktiekapitalen er fuldt indbetalt.

Datterselskabets vedtægter er fremsendt som sagsbilag 24.

Datterselskabets formål fremgår af vedtægternes artikel 3, hvor hovedformålet fremgår af 3 a, der er sålydende:

3 a: To provide consultancy and ancillary services within the xx sector;

Datterselskabets direktion er specificeret i vedtægternes artikel 6, og er som følger:

*Udeladt.*

Hvis direktøren er et selskab, repræsenteres dette af den nedennævnte fysiske person

*Udeladt.*

Kopi af den fysiske persons pas er fremsendt som sagsbilag 25.

Datterselskabet har valgt følgende Company Secretary:

*Udeladt.*

Kopi af Company Secretary's ID kort er fremsendt som sagsbilag 26.

Datterselskabets direktion afholdt direktionsmøde, og gennemgik datterselskabets strategi.

Kopi af direktionsreferat er fremsendt som sagsbilag 27.

Direktionsmødet blev afholdt på datterselskabets registrerede adresse i x-land.

Datterselskabets kontor findes på *adressen*, x-land. Selskabets kontor i x-land er et fysisk kontor, med adgang for selskabets ansatte, hvorfra der kan arbejdes på tilgængelige arbejdsstationer. Kopi af billeder fra selskabets kontor er fremsendt som sagsbilag 56.

Datterselskabet betaler årligt en basis leje på € xx for kontoret. Selskabet har endvidere adgang til at anvende kontoret efter behov mod yderligere betaling (hvilket fremgår af fremsendt bilag 18, side 23, punkt 5)

Datterselskabet indgik aftale med F om administration m.v.

Aftalen blev indgået den *dato*.

Kopi af aftalen er fremsendt som sagsbilag 18.

I henhold til aftalen omfatter administrationen følgende:

- Daglig bogføring
- Periodisk afstemning
- Moms angivelser
- EU moms angivelser
- Årsregnskab
- Selskabsskat
- Skatterefusion
- Registreret kontor
- Back office (modtagelse af post m.v.)
- Direktion
- Selskabs sekretær
- Assistance til selskabs sekretær

De samlede basis omkostninger for selskabet var på € xx med tillæg af 18 % moms.

I tillæg hertil betaler selskabet for administrationsydelser i forhold til den faktisk medgåede tid for Fs stab. Ovenstående fremgår af fremsendte bilag 18 på side 2. Fs direktør har p.t. et honorar på € xx pr. time.

Af årsrapporten for *år* (perioden *dato* - *dato*) fremgår det, at administrationsudgifter udgør € xx - heraf udgifter til "Accounting and administration fees", € xx og "Professional fees", € xx.

Af indsendte kopier af fakturaer fra F fremgår det, at service er opdelt i "Professional fees for maintenance of company", "Director and fiduciary services", "Company secretary services" og "Registered office fees". Herudover er der faktureret for service i forbindelse med indgivelse af selvangivelsen i x-land. De indsendte fakturaer ses ikke at være for hele *år* regnskabsperioden, og kan derfor ikke afstemmes til de anførte udgifter i årsrapporten.

Der er indsendt kopi af time/sags registreringer fra F for perioder i *år* - *år*. Registreringerne indeholder ikke specifikationer, så de kan afstemmes til de indsendte fakturaer eller til årsrapporten. Ud fra teksten på registreringerne ses de primært at relatere sig til administrative opgaver i forbindelse med skat, bogføring, fakturering samt rådgivning i forbindelse hermed.

Selskabets direktion afholder direktionsmøder minimum månedligt.

Kopi af referater fra direktionsmøder i perioden *dato* til den *dato*, der er fremsendt som sagsbilag 51.

Direktionen er enebemyndiget til at foretage al forretningsaktivitet for selskabet, jf. vedtægternes artikel 85.

Direktionen er ligeledes enebemyndiget til at binde selskabet i forhold til tredjemand, jf. vedtægternes artikel 94.

Det fremgår af direktionsreferat af *dato*, at selskabet binder sig til ved mundtlig aftale med B at levere tjenesteydelser, mod at B betaler selskabets faktura indtil en endelig skriftlig aftale er indgået.

Det fremgår af direktionsreferat af *dato*, at spørger bemyndiges til at producere konsulenttydelser til B, uden at han i øvrigt har ret til at binde selskabet.

Der fremgår af direktionsreferat af *dato*, at G Advokater udnævnes til selskabets advokater.

Den endelig skriftlige aftale med B om A blev forhandlet i perioden *dato* til *dato*.

Uddrag af korrespondance angående de enkelte kontraktuelle punkter er fremsendt som sagsbilag 52.

Som det fremgår, er de enkelte klausuler gennemgået med selskabets direktion, der tillige selvstændigt har foreslået ændringer.

Den endelige kontrakt med B er fremsendt som sagsbilag 53.

Det fremgår af direktionsreferaterne, at selskabets direktion hver måned fører opsyn med, at B ikke har reklamationer vedrørende de i perioden ydede tjenesteydelser.

Det fremgår endvidere af direktionsreferaterne, at der månedligt tages stilling til selskabets omkostninger, samt om disse er retsligt berettigede og skal afholdes.

Der fremlægges endvidere management accounts månedligt ved direktionsmøderne, hvoraf fremgår selskabets finansielle status.

Kopi af uddrag af management accounts for *dato* er fremsendt som sagsbilag 54.

Der tages endvidere stilling til selskabets engagering af andre leverandører, herunder vekslefirmaer, forsikringsselskaber, kurere m.v.

Endelig har direktionen tiltrådt en handelsagentaftale. Kopi af aftalen er fremsendt som sagsbilag 55.

Som det fremgår af direktionsreferaterne, så er alle direktionsmøder afholdt på selskabets kontor i x-land.

Selskabet oprettede endvidere bankkonto. Det er repræsentanten for direktionen, der er eneberettiget til at administrere kontoen.

Kopi af åbningsansøgning af bankkonto for selskabet er fremsendt som sagsbilag 57.

Selskabet korresponderer månedligt med B i forbindelse med fremsendelse af faktura.

Kopi af e-mails til B for perioden *dato* til *dato* er fremsendt som sagsbilag 58.

Datterselskabet ansøgte i forbindelse med indgivelsen af selvangivelse for selskabet om at få en afgørelse fra de x-lands skattemyndigheder, der fastslog, at selskabet var hjemmehørende i x-land i medfør af ledelsens sæde. Kopi af ansøgning er fremsendt som sags bilag 65.

Datterselskabet modtog afgørelse i form af certifikat fra "x-lands" skattemyndigheder, der anerkendte, at selskabet var hjemmehørende i x-land i medfør af ledelsens sæde. Kopi af certifikat er fremsendt som sags bilag 63.

Selskabet fakturerer B månedligt i henhold til den indgående kontrakt.

Kopi af faktura for perioden *dato* til *dato* er fremsendt som sagsbilag 59.

Selskabet er registreret som skatteyder hos x-lands skattevæsen.

Kopi af selskabets skatteregistrering er fremsendt som sagsbilag 60.

Selskabet er endvidere momsregistreret, og det indgiver momsangivelser kvartalsvist.

Kopi af selskabets momsangivelser fra *dato* til *dato* er fremsendt som sagsbilag 61.

### C. 3. Datterselskabets aktiviteter samt resultat og balance, jf. årsrapport år (perioden *dato* - *dato*)

Datterselskabet driver erhverv (økonomisk overskudsgivende virksomhed) ved produktion og levering af konsulenttjenesteydelser inden for xx-sektoren.

Konsulenttjenesteydelserne er hovedsagligt rettet mod selskaber i Europa.

Selskabets kunder er beliggende inden for EU, og de første forventes at være etablerede i y-land, Tyskland og x-land.

Datterselskabet har indgået aftale med B i y-land, med henblik på at levere konsulenttjenesteydelser til dette selskab og dets kunder. Udkast til serviceaftale er fremsendt som sagsbilag 29A.

Følgende punkter fremgår af serviceaftalen:

#### Parterne:

Serviceaftalen indgås mellem B (klienten) i y-land og A i x-land (der er repræsenteret af Fs direktør).

#### Præamblen:

Klienten (B) har specialiseret sig i udførslen af management konsulent aktiviteter inden for xx-sektoren i Europa.

Klienten har behov for tjenesteyderen (A) til at assistere i udførslen af disse aktiviteter. Tjenesteyderen kan sende stab med tilstrækkelig kendskab og erfaring (aftalen er derfor ikke bundet på spørger alene).

#### Ikrafttræden:

Aftalen træder i kraft den *dato*.

#### Aktiviteter:

Tjenesteyderen sender en ressource på senior/direktør niveau.

Tjenesteyderen skal lave projekt management og business development inden for xx-selskaber i Europa, og inden for benchmarking og asset og performance management.

Parterne kan aftale andre ydelser, der skal leveres.

Den allokerede ressource kan ikke udføre arbejde for andre end klienten i aftalens varighed.

#### Sted og tid:

Aktiviteterne skal udføres hos kunden eller hos dennes kunder. Disse aktiviteter dækker hele Europa.

Hvis den fremsendte ressource bliver syg i en periode på over 3 måneder, eller 4 uger i træk, og tjenesteyderen ikke kan fremsende en ny ressource, så ophører kontrakten.

#### Varighed

Aftalen er indgået for en uendelig periode.

#### Opsigelse:

Aftalen kan opsiges gensidig med en måneds varsel, og med 3 efterfølgende måneder overgang.

#### Pris:

Den årlige pris er på € xx pr. år, der udbetales månedligt bagud.

Dertil kan der kræves en succes pris på 10 % af den årlige pris, hvis tjenesteyderen opnår specificerede mål og kvalitet i service niveauerne.

#### Rejseudgifter:

Tjenesteyderen får refunderet dokumenterede omkostninger til rejser.

#### Hemmeligholdelse og konkurrence:

Tjenesteyderen skal holde al information hemmeligt, som denne får fra klienten.

Tjenesteyderen må ikke i en 12 måneders periode efter aftalens ophør indgå lignende aftaler med et lignende selskab, og må heller ikke i en 24 måneders periode lave aftaler med klientens tidligere ansatte eller kunder.

### Bod:

Overtrædelse af hemmeligholdelses- og konkurrenceklausulen og klausulen om klientens ejendom, medfører en bod på € xx pr. overtrædelse.

Derudover hæfter tjenesteyderen for opfyldelse af aftalen, ligesom klienten kan kræve fastholdelse eller fuld kompensation.

### Udgifter til undervisning:

Tjenesteyderen skal tilbagebetale klientens udgifter til undervisning af tjenesteyderen, hvis sådanne udgifter er afholdte, dog således at procentsatsen falder hvert år aftalen forbliver i kraft.

### Andre klausuler

Aftalen er underlagt y-lands ret.

Y-lands ansættelsesret findes i code Civil artikel 7, der er sålydende:

"Title 7.10 Employment agreement

Section 7.10.1 General provisions

Article 7:610 Definition of 'employment agreement'— 1. An employment agreement is an agreement under which one of the parties ('the employee') engages himself towards the opposite party ('the employer') to perform work for a period of time in service of this opposite party in exchange for payment. —  
- 2. When an agreement has the characteristics of both, an agreement as meant in paragraph 1 and of another statutory regulated particular agreement, then the statutory provisions of the present Title (Title 7.10) and the statutory provisions set by law for this other particular agreement shall apply simultaneously (side by side) to that agreement. In the event of a conflict between these statutory provisions, the statutory provisions of the present Title (Title 7.10) prevail.

Article 7:610a Presumption of the existence of an employment agreement— A person who, in exchange for a remuneration, performs work on behalf of another person for three consecutive months, and this weekly or for at least twenty hours per month, is presumed to perform such work pursuant to an employment agreement."

Aftalen anses for at være en tjenesteydelsesaftale efter y-lands ret og ikke en ansættelsesaftale.

Spørger udfører arbejde for datterselskabet, således at spørger producerer tjenesteydelser til datterselskabets kunder. Spørger har ikke udfærdiget endelig aftale med datterselskabet endnu på grund af de x-lands myndigheder, men spørger forventer at yde arbejdsindsatsen for datterselskabet enten uden vederlag eller mod et beskedent vederlag. Derudover ønsker spørger at foretage arbejde for selskabet inkluderende design af hjemmeside og andre materialer, kundekontakt og kontakt til potentielle kunder, deltage i seminarer og uddannelsesforløb m.v.

Endvidere forhandler selskabet om indgåelse af en handelsagentaftale, med henblik på at datterselskabet skal assistere ved salget af software for tredjemand til kunder i den europæiske xx-sektor uden for Danmark. Endelig underskrevet aftale med handelsagenten er fremsendt som sagens bilag 55.

Efter de foreliggende oplysninger har selskabet ikke haft indkomster fra aftalen med handelsagenten.

Datterselskabet har følgende resultat og balance, jf. årsrapporten for år (perioden *dato* - *dato*):

## Income statement

*Udeladt.*

De for sagen relevante dispositioner er som følger:

1. Spørgers modtagelse af aktier i holdingselskabet ved dets stiftelse (gennemført)
2. Spørgers valg af fiduciary service (gennemført)
3. Valg af direktion i holdingselskabet, og direktionens beslutninger (gennemført)
4. Holdingselskabets ejerskab af datterselskabet (gennemført)
5. Datterselskabets direktion og dets beslutninger (gennemført)
6. Holdingselskabets udlodning af deklareret udbytte til spørger for regnskabsåret *år* (gennemført)
7. Holdingselskabets udlodning af provenu til spørger ved holdingselskabets likvidation (påtænkt)
8. Spørgers salg af aktier i holdingselskabet til tredjemand (påtænkt)
9. Datterselskabets indgåelse af tjenesteydelsesaftale (gennemført)

## **Spørgers opfattelse og begrundelse**

### Ad spørgsmål 1)

Ligningslovens § 16 A, stk. 1, og stk. 1, nr. 1, er sålydende:

§ 16 A. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnes udbytte af aktier, andelsbeviser og lignende værdipapirer, jf. dog stk. 4.

Stk. 2. Til udbytte henregnes:

- 1) Alt, hvad der af selskabet udloddes til aktuelle aktionærer eller andelshavere, jf. dog stk. 3.

Spørger har ved indskud af aktiekapital i holdingselskabet erhvervet aktier i holdingselskabet, der er et selskab med begrænset hæftelse.

Holdingselskabet og dets datterselskab er inkorporeret i henhold til x-lands selskabslov, Companies Act 1995 (cap. 386, laws of x-land). Selskaberne har begrænset hæftelse, jf. lovens artikel 67.

Skatterådet har ved bindende svar i xxSR med henvisning til tidligere bindende svar i samme sag af *dato/år* afgjort, at et holdingselskab i x-land med begrænset hæftelse er en selvstændig skattemæssig juridisk enhed, der svarer til et dansk anparts-/aktieselskab.

Spørgers aktiebeholdning kan opgøres således:

Ordinær aktiebeholdning: 1.249 aktier á 1 Euro.

Reel aktiebeholdning: 1 aktie á 1 Euro.

Aktiebeholdning i alt: 1.250 aktier á 1 Euro.

I relation til reelt ejerskab (Beneficial owner), så fremgår det af aftalen med F, at den ultimative ret til at gøre rettigheder gældende i henhold til de af aftalen omfattede aktier tilkommer den reelle ejer, og ikke Trustee, og at retten til at modtage udbyttet tillige tilkommer den reelle ejer, og ikke Trustee, hvorfor en sådan aktiebeholdning både ejes af den reelle ejer, og udbytte herfra skal beskattes i medfør af ligningslovens § 16 A, jf. Skatterådets afgørelse i sagen SKM2007. 770. SR.

Spørger forventer for sin aktiebeholdning at modtage deklareret udbytte af selskabets overskud i *år* på Euro xx, svarende til 100 procent af det forventede deklarerede udbytte.

Da spørger har erhvervet aktier i et holdingselskab, der svarer skattemæssigt til et dansk anparts- eller aktieselskab, med begrænset hæftelse etableret i x-land, og da disse aktier giver ret til udbytte, er et sådant udbytte skattepligtigt i medfør af ligningslovens § 16 A, stk. 1, og stk. 2, nr. 1.

Spørgsmålet kan derfor besvares bekræftende.

#### Ad spørgsmål 2)

Personskattelovens § 4 a, stk. 1, nr. 1, er sålydende:

§ 4 a. Aktieindkomst omfatter det samlede beløb af:

1) aktieudbytte efter ligningslovens § 16 A samt beløb omfattet af virksomhedsomdannelseslovens § 4, stk. 4, 3. pkt., fra selskaber, der er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, 2, 2 e, 2 h eller 4, eller som er eller har været hjemmehørende i udlandet, medmindre aktierne er omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 19,

Udbytte udbetalt af holdingselskabet i x-land til spørger er omfattet af ligningslovens § 16 A, stk. 1, jf. spørgsmål 1, og spørger skal derfor beskattes af det modtagne beløb som aktieindkomst, jf. personskattelovens § 4 a.

Spørgsmål 2 kan derfor besvares bekræftende.

#### Ad spørgsmål 3)

Personskattelovens § 8 a, stk. 1 og 2, har følgende ordlyd:

Skat af aktieindkomst, der ikke overstiger et grundbeløb (*år-niveau*), beregnes som en endelig skat, der for indkomstårene *år* og *år* udgør xx pct. og for indkomståret *år* og efterfølgende indkomstår udgør 27 pct. Indeholdt udbytteskat efter kildeskattelovens § 65 af aktieindkomst, der ikke overstiger grundbeløbet, er endelig betaling af skatten, og udbytteskatten modregnes ikke i sluskskatten efter kildeskattelovens § 67.

Stk. 2. Skat af aktieindkomst, der overstiger et grundbeløb (*år-niveau*), beregnes med xx pct. Skatten indgår i sluskskatten, og den udbytteskat, der er indeholdt i denne del af udbyttet efter kildeskattelovens § 65, modregnes i sluskskatten efter kildeskattelovens § 67.

Da indkomsten er aktieindkomst omfattet af personskattelovens § 4 a, beskattes det modtagne beløb med satserne i personskattelovens § 8 a, stk. 1, og stk. 2.

Spørgsmål 3 kan derfor besvares bekræftende.

#### Ad spørgsmål 4)

Ligningslovens § 33, stk. 1, har følgende ordlyd:

Skat, der er betalt til fremmed stat, til Grønland eller til Færøerne og opkrævet af indkomst fra kilder dér, det være sig ved direkte påligning eller ved indeholdelse, kan fradrages i de indkomstskatter til stat og kommune, der skal svares af denne indkomst i Danmark. Fradragsbeløbet skal dog ikke kunne overstige den del af den samlede danske skat, der efter forholdet mellem den i fremmed stat, i Grønland eller på Færøerne beskattede del af indkomsten og hele den i Danmark beskattede indkomst falder på førstnævnte del af indkomsten.

Den juridiske vejledning, afsnit C. F. 4 har følgende indhold:

En skattepligtig, der har betalt skat i udlandet (herunder Grønland og Færøerne) af en indkomst optjent i udlandet, har krav på et nedslag i den skat, der bliver beregnet i Danmark af den udenlandske indkomst.

Nedslaget udgør det beløb, der er betalt i skat i udlandet af den udenlandske indkomst.

Nedslaget kan dog maksimalt udgøre den forholdsmæssige del af den danske skat, der er beregnet af den udenlandske indkomst.

Hvis Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med det andet land, kan nedslaget ikke overstige det skattebeløb, som landet har ubetinget krav på i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Se LL § 33, stk. 1 og stk. 2.

Det er de danske skattemyndigheder, der afgør, om det andet land har et ubetinget krav på skattebeløbet i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Dette afgøres efter fortolkningsprincippet i artikel 3, stk. 2, som giver en stat ret til at anvende egne interne fortolkningsregler, med mindre andet følger af overenskomstens ordlyd. Det er således dansk skatteretspraksis, der er udgangspunktet for afgørelsen. Se cirkulære nr. 72 af 17.4.1996 pkt. 5.1.1.

LL § 33, er en intern lempelsesregel, der kan bruges, hvis der ikke er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og det pågældende land, eller hvis det er mere fordelagtigt at bruge den interne lempelsesregel i stedet for en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Se cirkulære nr. 72 af 17.4.1996 pkt. 5.2.7.

LL § 33, kan ikke bruges på lønindkomst omfattet af LL § 33 A (skattefrihed for lønindkomst optjent i udlandet) eller SØBL § 5 eller § 8. Se LL § 33, stk. 7.

Landsskatteretten fandt, at et dansk selskab frit kunne vælge mellem at anvende lempelse efter en DBO eller LL § 33. Landsskatteretten fandt ikke, at selskabet indirekte havde valgt lempelse efter reglerne i DBO'en, fordi selskabet ikke havde selvangivet den udenlandske indkomst fra 1992 til 1995. Se TfS 2000, 69 LSR.

Skat der er omfattet af LL § 33

LL § 33, omfatter faktisk betalte udenlandske indkomstskatter og særlige indkomstskatter, men ikke formueskatter. Se cirkulære nr. 72 af 17.4.1996 pkt. 5.1.1.

Nedslag for betalt skat

Den skattepligtige skal dokumentere, hvor meget skat der er betalt i udlandet. Skatten behøver ikke at være betalt i det indkomstår, den vedrører. En senere påligning og betaling af skat til udlandet berettiger til nedslag i det indkomstår, hvor indkomsten er optjent. Se cirkulære nr. 72 af 17.4.1996 pkt. 5.1.1.

Den udenlandske skat skal være opkrævet (pålignet) direkte af den udenlandske skattemyndighed som skat af den udenlandske indkomst. Se SKDM 1979, 50, som er refereret i eksempel 1.

Der kan kun gives nedslag for betalt skat i udlandet, hvis den udenlandske indkomst er positiv, når den bliver opgjort efter danske regler. Den udenlandske indkomst skal man opgøre efter et nettoprincip efter LL § 33 F. Se LSR 1984.174 som er refereret i eksempel 2 og 2008.910. SR, som er refereret i eksempel 3.

Er en udenlandsk indkomst ikke skattepligtig i Danmark, kan der kun gives nedslag for den betalte skat i udlandet, hvis der i den danske indkomstopgørelse indgår andre indkomster, der er knyttet til den samme indkomstkilde i udlandet.

Om spørgers skat i x-land kan oplyses følgende:

Spørger er subjektiv skattepligtig i medfør af The Income Tax Act artikel 4, stk. 1, litra C, af indkomst fra udbytter udloddet fra et selskab i x-land, hvorfor spørger er begrænset kildeskattepligtig til x-land af udbytte modtaget fra holdingselskabet inkorporeret i x-land.

Holdingselskabet har ledelsens sæde i x-land, jf. det anførte under spørgsmål 13.

X-land anvender et fuldt imputationsskattesystem, hvor formålet er at opnå skattneneutralitet i forhold til, om den skattepligtige indkomst er i selskabet, eller er hos ejeren af selskabet.

The Income Tax Act artikel 31 bestemmer derfor, at en person, der modtager dividende fra et selskab til sin indkomst skal tilregnes det udloddede beløb før skat. Beløbet svarer til den del af selskabets overskud før skat, der udloddes som dividende.

Holdingselskabet afholder ejerens skat på udbyttet, og får selv ret til fradrag for betalt skat, jf. The Income Tax Act artikel 59, stk. 1, litra a. Holdingselskabet udsteder et dividende certifikat, hvoraf fremgår skatten på udbyttet, jf. artikel 58.

Selskabsskatteprocenten er på 35 % af den skattepligtige indkomst, jf. The Income Tax Act artikel 56, stk. 6, litra a.

En aktionær, bosiddende på eller uden for x-land, i et selskab etableret i x-land har mulighed for at fravælge at selvangive indkomst fra udbytter udloddet af et selskab i x-land, jf. the Income Tax Act artikel 68, stk. 1, litra a (da selskabet netop har selvangivet aktionærens skat og betalt den, jf. artikel 59). I tilfælde af at aktionæren vælger dette, bliver den betalte skat på udbyttet (svarende til 35 %) endelig, jf. the Income Tax Act artikel 68, stk. 1, litra b.

Holdingselskabets skattemæssige indkomstår er kalenderåret, mens selvangivelsesåret er det efterfølgende år. Det samme gør sig gældende for holdingselskabets ejere, når der udloddes dividende, hvorfor spørger er skattepligtig af dividenden i indkomståret *år*, mens skatten angives og afholdes i det efterfølgende år i forbindelse med holdingselskabets vedtagelse af udbetaling af dividende.

Skatterådet har ved bindende svar i sagen xxSR taget stilling til anvendelsen af ligningslovens § 33, stk. 1, i forbindelse med udbetaling af dividende fra et udenlandsk holdingselskab til en i Danmark bosiddende aktionær, samt forståelsen af imputationssystemets effekt på lempelsesreglen.

Skatterådet anvendte følgende begrundelse:

"Under forudsætning af, at der kan henføres en personlig skattebetaling vedrørende spørgers udbytte fra Holdingselskabet, kan spørger opnå en lempelse i den danske skattebetaling, der svarer til den x-lands personlige indkomstskat på udbyttet. Lempelsen kan dog ikke overstige den del af den danske skattebetaling, der kan henføres til den x-lands lempelsesberettigede indkomst, jf. ligningslovens § 33, stk. 1.

Spørger kan alene få lempelse for den skat, der er pålignet ham personligt i x-land.

Spørger kan ikke få lempelse for skat, der er pålignet det udloddende selskab i x-land.

Spørger kan alene få lempelse for nettoskatten på udbyttet, det vil sige for pålignet udbytteskat i x-land fratrukket skattegodtgørelse modtaget fra x-land. Der kan i den forbindelse henvises til den praksis, som blev anvendt ved fortolkningen af dagældende Dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Storbritannien, da Storbritannien havde et skattegodtgørelsessystem."

Det kan derfor konkluderes, at spørger pålignes personlig indkomstskat af udbyttet fra holdingselskabet. Udbyttet udgør bruttobeløbet af dividenden, hvilket svarer til den udloddede del af holdingselskabets overskud før skat. Skatten udgør 35 % af det udloddede udbyttet. Skatten pålignes samme år, som det kalender år, holdingselskabets regnskabsår vedrører, men skattebetalingen afregnes i det efterfølgende år, der er selvangivelsesåret. Spørger har bevisbyrden for betalingen af den pålignede skat.

Spørger har derfor ret til lempelse efter ligningslovens § 33, stk. 1, for den skat betalt til x-land af udbytter fra det på x-land inkorporerede holdingselskab i den danske aktieindkomst med maksimalt den i x-land betalte skat, eller den del af den danske skat, der falder på udbyttet i år.

Spørgsmål 4 kan derfor besvares bekræftende.

#### Ad spørgsmål 5)

Ligningslovens § 33, stk. 2, har følgende ordlyd:

Stk. 2. Såfremt der med den fremmede stat, med Grønland eller med Færøerne er indgået en overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning, skal der dog ikke gives fradrag for et større skattebeløb end det, som denne stat, Grønland eller Færøerne efter overenskomsten har et ubetinget krav på at oppebære.

Højesteret har afgjort, at det tilkommer de danske myndigheder at afgøre, om den udenlandske stat har et ubetinget krav på at oppebære skatterne, jf. TfS 1989.605.

Skatterådet har ved bindende svar i xxSR afgjort, at x-land har et ubetinget krav på at oppebære skat af udbytte udbetalt fra holdingselskab i x-land i medfør af dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 10, stk. 2. I samme afgørelse har Skatterådet bekræftet, at en herværende skatteyder havde krav på at kunne fradrage betalt skat i x-land efter samme metoder, som under ligningslovens § 33, stk. 1.

Med samme ret som under spørgsmål 4 anført, har spørger ret til lempelse efter ligningslovens § 33, stk. 2.

Spørgsmål 5 kan derfor besvares bekræftende.

#### Ad spørgsmål 6)

Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og x-land artikel 10, stk. 1, og artikel 10, stk. 2, litra b, har følgende ordlyd:

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

2. Sådant udbytte kan imidlertid også beskattes i den kontraherende stat, hvor det selskab, der udbetaler udbyttet, er hjemmehørende, og i overensstemmelse med lovgivningen i denne stat, men

a) når udbyttet udbetales af et selskab, der er hjemmehørende i Danmark, til en i x-land hjemmehørende person, som er den retmæssige ejer deraf, må den således pålignede danske skat ikke overstige:

(i) 0 pct. af bruttobeløbet af udbyttet, hvis den retmæssige ejer er et selskab (bortset fra et interessentskab), der direkte ejer og har ejet mindst 25 pct. af kapitalen i det selskab, som udbetaler udbyttet, i en 12-måneders periode forud for den dato udbyttet er fastsat;

(ii) 15 pct. af bruttobeløbet af udbyttet i alle andre tilfælde;

b) når udbyttet udbetales af et selskab, der er hjemmehørende i x-land, til en i Danmark hjemmehørende person, som er den retmæssige ejer deraf, må x-lands skat af udbyttets bruttobeløb ikke overstige den skat, der kan pålignes den fortjeneste, hvorefter udbyttet er udbetalt.

De kompetente myndigheder i de kontraherende stater skal ved gensidig aftale fastsætte de nærmere regler for gennemførelsen af disse begrænsninger.

Dette stykke skal ikke berøre adgangen til at beskatte selskabet af den fortjeneste, hvorefter udbyttet er udbetalt.

Skatterådet har ved afgørelsen i xxSR bindende besvaret spørgsmålet med følgende begrundelse:

"Da det fremgår af artikel 10, stk. 2, litra b, at x-land kan pålægge en skat på udbytte udbetalt af et selskab beliggende der med en sats højest svarende til den skat, der kan pålægges den fortjeneste, der udbetales udbytte af, finder Skatteministeriet, at det følger af dobbeltbeskatningsoverenskomsten, at x-land som kildeland har ret til at oppebære skat af udbytte udbetalt fra holdingselskabet til spørger, forudsat at x-land i henhold til intern x-lands ret har hjemmel til at pålægge en sådan skat."

Da Skatterådet således har taget bekræftede stilling til spørgsmålet, er det administrativ praksis ved fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten, at x-land er tillagt et ubetinget krav på at kunne oppebære skat af udbytter udbetalt af et selskab beliggende der til en person bosiddende i Danmark.

Der henvises i øvrigt til det anførte under spørgsmål 4.

Spørgsmål 6 kan derfor besvares bekræftende.

#### Ad spørgsmål 7)

Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og x-land artikel 23, stk. 1, litra a, har følgende ordlyd:

Dobbeltbeskatning skal undgås således:

##### 1. For Danmarks vedkommende:

a) Medmindre bestemmelserne i litra c) medfører andet, skal Danmark i tilfælde, hvor en person, der er hjemmehørende i Danmark, oppebærer indkomst, som, i overensstemmelse med bestemmelserne i denne overenskomst, kan beskattes i x-land, indrømme fradrag i den pågældende persons skat af indkomsten med et beløb svarende til den indkomstskat, som er betalt i x-land;

Skatterådet har ved afgørelsen i xxSR bindende besvaret spørgsmålet med følgende begrundelse:

"Udbytte udloddet fra holdingselskabet til spørger kan beskattes både i x-land og i Danmark, jf. artikel 10 i den dansk-x-lands dobbeltbeskatningsoverenskomst. I et sådant tilfælde ophæver Danmark som bopælsstat dobbeltbeskatningen efter dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 23, stk. 1, litra a og b, efter credit-princippet. Lempelsesmetoden svarer til den danske interne lempelsesmetode i ligningslovens § 33. Spørger kan vælge hvilken lempelsesmetode, han ønsker.

Det betyder, at der gives fradrag i den danske skat med skatten til x-land på udbyttet, som spørger har betalt. Der gives dog maksimalt fradrag i den danske skattebetaling for den del af skatten til x-land, der kan henføres til den udenlandske/x-lands udbytteindkomst. Nettoprincippet jf. ligningslovens § 33 F, finder også her anvendelse.

Spørger har pligt til at dokumentere den betalte skat i x-land på udbyttet.

Spørger kan alene få lempelse for den skat, der er pålignet ham personligt i x-land. Spørger kan ikke få lempelse for skat, der er pålignet det udloddende selskab i x-land. Spørger kan alene få lempelse for nettoskatten på udbyttet, det vil sige for pålignet udbytteskat i x-land fratrukket skattegodtgørelse modtaget fra x-land."

Da Skatterådet som myndighed har taget stilling til anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 23, stk. 1, litra a, er det udtryk for administrativ praksis, som spørger kan støtte ret på.

Der henvises i øvrigt til det anførte under spørgsmål 4.

Spørgsmål 7 kan derfor besvares bekræftende.

#### Ad spørgsmål 8)

Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og x-land artikel 24, stk. 2, litra a og b, jf. notevekslingens punkt (i)-(iv), har følgende ordlyd:

1. I tilfælde hvor enhver indkomst efter bestemmelserne i denne overenskomst er fritaget for skat i en kontraherende stat, og hvor en person, i henhold til den gældende lovgivning i den anden kontraherende stat for så vidt angår denne indkomst, er skattepligtig i henseende til den del af beløbet, som er overført til eller modtaget i denne anden kontraherende stat og ikke i henseende til det fulde beløb, skal den fritagelse, der skal gives i den førstnævnte stat ifølge denne overenskomst, kun omfatte den del af indkomsten, som er beskattet i den anden kontraherende stat.

2. Bestemmelserne i denne overenskomst skal ikke finde anvendelse på personer, som er berettigede til enhver speciel skattebegunstigelse i henhold til:

a) en lov i hver af de kontraherende stater som er blevet fastslået i en Noteveksling mellem de kontraherende stater; eller

b) enhver væsentligt lignende lov som efterfølgende vedtages.

#### NOTEVEKSLING

Bryssel, den *dato*

Hans Excellence xx

X-lands ambassadør

Deres Excellence,

Jeg har den ære at henvise til den i dag undertegnede overenskomst og at foreslå på vegne af regeringen i Kongeriget Danmark, at:

Under henvisning til artikel 24, stykke 2, skal bestemmelserne i denne overenskomst ikke finde anvendelse på personer, som er berettigede til:

(i) en speciel skattebegunstigelse i henhold til x-lands Financial Services Centre Act (kap. 330), bortset fra de personer, som i henhold til afsnit 41 i den nævnte lov vælger at være undergivet de normale bestemmelser i the Income Tax Act (kap. 123) og i the Income Tax Management Act, 1994; eller

(ii) fritagelse eller enhver anden speciel skattebegunstigelse i henhold til bestemmelserne i the Merchant Shipping Act, 1973, med ændringer. Dette gælder imidlertid ikke indkomst, som er undergivet den normale indkomstskat i x-land; eller

(iii) enhver speciel skattebegunstigelse for så vidt angår udlodninger fra en trust, der er omfattet af bestemmelserne i the Trusts Act, eftersom en trust som foreskrevet i denne lov ikke har status som en juridisk person og derfor ikke selvstændigt kan drage fordel af overenskomsten; eller

(iv) enhver speciel skattebegunstigelse i henhold til enhver væsentligt lignende lov, som efterfølgende vedtages, og som det er aftalt mellem de kompetente myndigheder i de kontraherende stater som værende omfattet af betingelserne i artikel 24, stykke 2.

Selskaberne er skattepligtige i x-land i medfør af The Income Tax Act. Selskaberne er ikke omfattet af de i noten nævnte skattebegunstigende love, eller nogen efterfølgende vedtaget lignende skattebegunstigende lov.

Skatterådet har i afgørelsen xxSR bindende taget stilling til spørgsmålet med følgende begrundelse.

"Spørger har - blandt andet med henvisning til selvangivelser for holdingselskabet og driftsselskabet - oplyst, at ingen af disse selskaber er omfattet af de særlige skattebegunstigelser, som finder anvendelse for visse personer/kapitalselskaber i x-land. På den baggrund finder Skatteministeriet, at artikel 24, stk. 2, ikke finder anvendelse. Det forudsættes, at hverken holdingselskabet eller driftsselskabet efterfølgende omfattes af de nævnte eller efterfølgende vedtagne skattebegunstigelser i x-land."

Idet Skatterådets afgørelse vedrører en identisk selskabsstruktur, der er underlagt identiske skatteregler, og da Skatterådets afgørelse er administrativ praksis, som spørger kan støtte ret på, så finder artikel 24, stk. 2, litra a, jf. notevekslingen, ikke anvendelse på spørgers forhold.

Spørgsmål 8 kan derfor besvares bekræftende.

#### Ad spørgsmål 9)

Ligningslovens § 16 H, stk. 1, har følgende ordlyd:

§ 16 H. Hvis en skattepligtig omfattet af kildeskattelovens § 1 eller dødsboskattelovens § 1, stk. 2, kontrollerer et udenlandsk selskab eller en forening m.v. (selskabet), jf. stk. 6, skal den skattepligtige medregne selskabets CFC-indkomst opgjort efter stk. 7-10 samt selskabsskattelovens § 32, stk. 5, når indkomsten er positiv. 1. pkt. finder kun anvendelse, hvis selskabet har indgået aftale om skattesats eller beskatningsgrundlag med skattemyndighederne i den stat, hvor det er hjemmehørende, herunder efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, eller hvis skattereglerne i den pågældende stat er indrettet efter, hvor den kontrollerende aktionær er hjemmehørende, eller betingelserne nedenfor er til stede:

1) Selskabets samlede udenlandske indkomstskat er mindre end  $\frac{3}{4}$  af skatten beregnet på grundlag af satsen i selskabsskattelovens § 17, stk. 1, af selskabets samlede skattepligtige indkomst opgjort efter stk. 4 og 5 for det pågældende indkomstår.

2) Selskabets CFC-indkomst, jf. stk. 4 og selskabsskattelovens § 32, stk. 5, for samme periode udgør mere end  $\frac{1}{2}$  af selskabets skattepligtige indkomst opgjort efter stk. 4. Ved bedømmelsen ses der bort fra skattepligtig indkomst hidrørende fra selskaber kontrolleret af selskabet, hvis selskaberne er hjemmehørende i samme land som selskabet. I stedet inddrages skattepligtig indkomst i de pågældende selskaber forholdsmæssigt efter selskabets direkte eller indirekte ejerandele.

3) Den skattepligtiges aktier, investeringsforeningsbeviser m.v. i selskabet er ikke aktier eller investeringsforeningsbeviser m.v. i investeringselskaber efter aktieavancebeskatningslovens regler

Skatterådet har ved bindende svar i sagen xxSR taget stilling til et ensartet tilfælde, og svaret bekræftende med følgende begrundelse:

"Det fremgår, at ligningslovens § 16 H, stk. 1, at 1. pkt., finder anvendelse, hvis

- Selskabet har indgået aftale om skattesats eller beskatningsgrundlag med skattemyndighederne i den stat, hvor det er hjemmehørende, herunder efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, eller
- Hvis skattereglerne i den pågældende stat er indrettet efter, hvor den kontrollerende aktionær er hjemmehørende

Spørger har oplyst, at hverken holdingselskabet eller driftsselskabet har en aftale om skattesats med skattemyndighederne i x-land. Den første betingelse er derfor ikke opfyldt for hverken holdingselskabet eller driftsselskabet.

På baggrund af spørgers oplysninger finder Skatteministeriet endvidere at kunne lægge til grund, at reglerne i The Income Tax Act artikel 4, der pålægger spørger skattepligt af indkomst fra udbytte fra selskaber etableret i x-land, og selskaber etableret i x-land skattepligt af indtægter, der ikke er indrettet efter, hvor den kontrollerende aktionær er hjemmehørende, idet de er indrettet efter, hvor indtægtskilden er (i x-land).

Det kan derfor lægges til grund, at den anden betingelse heller ikke er opfyldt, hverken for holdingselskabet eller for driftsselskabet.

Når ingen af de to ovennævnte betingelser er opfyldt, finder 1. pkt., kun anvendelse, hvis samtlige 3 nedenstående betingelser er opfyldt:

1. Selskabets samlede udenlandske indkomstskat er mindre end  $\frac{3}{4}$  af skatten beregnet på grundlag af satsen i selskabslovens § 17, stk. 1, af selskabets samlede skattepligtige indkomst opgjort efter stk. 4 og 5 for det pågældende indkomstår.
2. Selskabets CFC-indkomst, jf. stk. 4 og selskabsskattelovens § 32, stk. 5, for samme periode udgør mere end  $\frac{1}{2}$  af selskabets skattepligtige indkomst opgjort efter stk. 4. Ved bedømmelsen ses der bort fra skattepligtig indkomst hidrørende fra selskaber kontrolleret af selskabet, eller som selskabet har en væsentlig indflydelse på, hvis selskaberne er hjemmehørende i samme land som selskabet. I stedet inddrages skattepligtig indkomst i de pågældende selskaber forholdsmæssigt efter selskabets direkte eller indirekte ejerandel.
3. Den skattepligtiges aktier, investeringsforeningsbeviser m.v. i selskabet er ikke aktier eller investeringsforeningsbeviser m.v. i investeringsselskaber efter aktieavancebeskatningslovens regler.

Ad betingelse 1)

..... (min udhævning)

Det er dokumenteret, at Driftsselskabet har betalt 35 % i skat af sin indkomst i 2007. Der er ikke oplysninger i sagen, der indikerer, at indkomstopgørelsen efter x-lands regler sker på en væsentlig lempeligere måde end efter danske regler, jf. ligningslovens § 16 H, stk. 4 og 5. Skatteministeriet finder derfor ikke i den konkrete sag, at det kan lægges til grund, at betingelse 1) er opfyldt for så vidt angår Driftsselskabet. Det forudsætter dog, at indkomstopgørelsen efter x-lands regler ikke sker på en væsentlig lempeligere måde end efter danske regler, jf. ligningslovens § 16 H, stk. 4 og 5.

Ad betingelse 2)

Allerede fordi betingelse 1) ikke er opfyldt, finder Skatteministeriet ikke, at der er grund til at foretage en vurdering af, om betingelse 2) og 3) er opfyldt.

Da hverken Holdingselskabet eller Driftsselskabet opfylder betingelse nr. 1), finder Skatteministeriet, at ligningslovens § 16 H, stk. 1, ikke kan finde anvendelse på spørgers indkomst fra de to selskaber i indkomståret 2007. Der er således ikke hjemmel til at påligne spørger CFC-skat i indkomståret 2007."

I nærværende sag kan det lægges til grund, at holdingselskabet og driftsselskabet er underlagt identiske skatteregler, som i xxSR, idet selskaberne ikke har indgået aftale om skattesats, og idet x-lands skattelove ikke er indrettet efter, hvor et selskabs aktionær er hjemmehørende, og idet begge selskaber er underlagt en beskatning på 35 % i medfør af the Income Tax Act artikel 56, stk. 6, litra a.

Spørger kan derfor støtte ret på Skatterådets administrative praksis i relation til vurderingen af ligningslovens § 16 H, stk. 1's anvendelse på en ens selskabsstrukturs ensartede skatemæssige behandling i x-land.

Spørgsmål 9 kan derfor besvares bekræftende.

Ad spørgsmål 10)

Ligningslovens § 16 H, stk. 2, har følgende ordlyd:

Stk. 2. Den skattepligtige kan efter anmodning fritages for beskatning efter stk. 1, for så vidt angår selskaber, som er hjemmehørende i en fremmed stat inden for EU eller EØS, hvis den skattepligtige kan dokumentere, at selskabet reelt er etableret i den pågældende stat og dér udøver reel økonomisk virksomhed vedrørende CFC-indkomsten. Det er en forudsætning for fritagelse, at det er muligt via en dobbeltbeskatningsoverenskomst, bistandsdirektivet eller anden aftale om udveksling af oplysninger at verificere den skattepligtiges dokumentation vedrørende CFC-indkomsten. Den skattepligtige beskattes ikke af indkomsten i udenlandske selskaber som nævnt i stk. 1, i det omfang indkomsten skal medregnes til et selskabs eller en fonds skattepligtige indkomst efter selskabsskattelovens § 31 A eller § 32 eller fondsbeskatningslovens § 12.

Vedrørende begrebet "reel økonomisk virksomhed" er dette yderligere uddybet i bemærkningerne til ændringen af ligningslovens § 16 H, stk. 2, der er L 213.

Af bemærkningerne fremgår følgende:

I bemærkningerne til lovforslaget (L 213 af 18. april 2007) fremgår formålet og lovgivers hensigt i afsnit 1.1. Heraf fremgår følgende passager:

"EF domstolen afgav den 12. september 2006 dom i den såkaldte Cadbury Schweppes-sag. Dommen betyder, at det ikke er muligt at opretholde de gældende CFC-regler inden for EU/EØS, medmindre der er tale om kunstige arrangementer."

"Regeringen finder ikke, at en sådan situation kan accepteres. Regeringen finder det derfor nødvendigt, at opretholde og justere CFC-reglerne, så de fortsat kan håndhæves også inden for EU/EØS og i overensstemmelse med EU-retten".

Formålet med ligningslovens § 16 H, stk. 1, og stk. 2, er derfor at bevare CFC-beskatningen, mens lovgivers hensigt er, at en sådan beskatning skal være overensstemmende med EU-retten.

I Cadbury Schweppes dommen (C-196/04) udtaler domstolen om lovligheden af CFC-beskatning i præmis 55 at "... skal det specifikke formål med en sådan restriktion være at hindre adfærd, der består i at oprette rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, med henblik på at undgå den normalt skyldige skat af overskud, der optjenes ved virksomhed, der udføres på det nationale område."

Domstolen fortsætter i præmis 64 med følgende: "For at konstatere, at der foreligger et sådant arrangement, kræves det således ud over et subjektivt forhold, der består i hensigten om at opnå en skattemæssig fordel, at det fremgår af de objektive omstændigheder, at det mål, der forfølges ved etableringsfriheden, således som det er beskrevet i denne doms præmis 54 og 55, ikke er nået, til trods for, at fællesskabsrettens betingelser formelt er opfyldt."

Domstolen konkluderer i præmis 75 "Det forelagte spørgsmål må i lyset af det anførte besvares med, at artikel 43 EF og 48 EF skal fortolkes således, at de er til hindre for, at der i beskatningsgrundlaget for et hjemmehørende selskab der er etableret i en medlemsstat, medregnes overskud, der er optjent af et CFC-selskab i en anden medlemsstat, når disse overskud dér beskattes på et lavere niveau end det, der finder anvendelse i den første stat, med mindre en sådan medregning kun angår rent kunstige arrangementer, der har til formål at undgå den normale skyldige nationale skat."

Det følger således klart af dommens præmisser, at et kunstigt arrangement, er et arrangement, der ikke har nogen økonomisk realitet, og som har til hensigt at undgå den normalt skyldige nationale skat. Et kunstigt arrangement skal kunne dokumenteres ved objektive omstændigheder.

I tilfælde af at objektive omstændigheder ikke kan påvise, at arrangementet savner økonomisk realitet, så er arrangementet definitorisk "ægte", og dermed er CFC-beskatning udelukket.

Spørger har ved etableringen af holdingselskabet i x-land haft til hensigt at etablere en fast erhvervs-mæssig tilknytning til x-land uden tidsbegrænsning. Dette har spørger gjort ved af stifte selskaber med begrænset hæftelse.

Spørger har varetaget sin økonomiske interesse ved at vælge en selskabsform med begrænset hæftelse, og med en lav kapital risiko (aktiekapitalen er Euro 1.250).

Selskaberne har indgået aftaler med leverandører, etableret i x-land, der kan opfylde selskabernes administrative behov ved etableringen af selskaberne. Endelig har selskaberne ansat en direktør, og selskaberne har fysiske lokaler, svarende til selskabernes driftsbehov ved etableringen. Ingen af disse aftaler savner økonomisk realitet, da de er gensidigt bebyrdende, og indgået mellem to uafhængige parter.

Det kan således lægges til grund, at der ikke er nogen objektive betingelser, der ved etableringen af selskaberne, dokumenterer, at aftalerne er rent kunstige. Da dette ikke er tilfældet, vil det være i strid med Folketingets hensigt med vedtagelsen af ligningslovens § 16 H, stk. 2, at nægte spørger fritagelse for CFC-beskatning i medfør af ligningslovens § 16 H, stk. 2, på grund af, at arrangementet anses for at være kunstigt.

Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og x-land artikel 27 har følgende ordlyd:

#### UDVEKSLING AF OPLYSNINGER

1. De kompetente myndigheder i de kontraherende stater skal udveksle sådanne oplysninger, som er nødvendige for at gennemføre bestemmelserne i denne overenskomst eller i de kontraherende staters interne lovgivning vedrørende skatter, der omfattes af overenskomsten, for så vidt som denne beskatning ikke strider mod overenskomsten. Udvekslingen af oplysninger er ikke begrænset af artikel 1. Alle oplysninger, der modtages af en kontraherende stat, skal behandles som hemmelige på samme måde som oplysninger, der er opnået i henhold til denne stats interne lovgivning og må kun meddeles til personer eller myndigheder (herunder domstole og forvaltningsmyndigheder), der er beskæftiget med ligning, opkrævning, inddrivelse, retsforfølgning med hensyn til, eller klageafgørelser i forbindelse med de skatter, der er omfattet af overenskomsten. Sådanne personer eller myndigheder må kun benytte

oplysningerne til de nævnte formål. De kan meddele oplysningerne under offentlige retshandlinger eller i retsafgørelser.

2. Bestemmelserne i stykke 1 skal i intet tilfælde kunne fortolkes således, at der pålægges en kontraherende stat en pligt til:

- a) at udføre forvaltningsakter, der strider mod denne eller den anden kontraherende stats lovgivning og forvaltningspraksis;
- b) at meddele oplysninger, som ikke kan opnås i henhold til denne eller den anden kontraherende stats lovgivning eller normale forvaltningspraksis;
- c) at meddele oplysninger, som ville røbe nogen erhvervsmæssig, forretningsmæssig, industriel, kommerciel eller faglig hemmelighed eller fremstillingsmetode, eller oplysninger, hvis offentliggørelse ville stride mod almene interesser (ordre public).

Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og x-land indeholder en bestemmelse om udveksling om oplysninger, hvilket indebærer, at ligningslovens § 16 H, stk. 2, 2. pkt., er opfyldt.

Skatteforvaltningslovens § 21, stk. 3, har følgende ordlyd:

Stk. 3. Bindende svar gives ikke på spørgsmål om den skattemæssige virkning af toldlovgivningen. Bindende svar gives heller ikke på spørgsmål om bevillinger eller dispensationer vedrørende påtænkte dispositioner.

Skatterådet har ved afgørelse i xxSR taget stilling til, at anmodning om fritagelse efter ligningslovens § 16 H, stk. 2, er en bevillingssag.

Dette fremgår med følgende begrundelse:

Det fremgår af ligningslovens § 16 H, stk. 2, at den skattepligtige efter anmodning kan fritages for beskatning efter stk. 1.

Der er dermed tale om en bevillingssag.

Da spørger har etableret et holdingselskab og et datterselskab i x-land i år, der begge er omfattet af The Income Tax Act for indkomståret år, og da datterselskabets indkomst stammer fra salg af tjenesteydelser, er der i nærværende sag ikke tale om påtænkte dispositioner, men om gennemførte dispositioner. Ved indgivelsen af anmodningen om bindende svar til skatteforvaltningen, er der derfor ikke hjemmel til at afvise spørgsmålet i sagen i medfør af skatteforvaltningslovens § 21, stk. 3, 2. pkt.

Da der er reel økonomisk erhvervsaktivitet i x-land i de etablerede selskaber, og da der er en gensidig aftale om udveksling af oplysninger i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og x-land, og da anmodningen om fritagelse for CFC-skat er indgivet til skatteforvaltningen, er skatteforvaltningen pligtig at imødekomme denne anmodning fra spørger, jf. ligningslovens § 16 H, stk. 2.

Spørgsmål 10 kan derfor besvares bekræftende.

#### Ad spørgsmål 11)

Aktieavancebeskatningslovens § 2, stk. 1, 1. pkt., har følgende ordlyd:

Gevinst og tab ved udlodning af likvidationsprovenu fra aktieselskaber m.v. i det kalenderår, hvori selskabet m.v. endeligt opløses, behandles efter reglerne i denne lov.

Da spørger ejer aktie i et holdingselskab i x-land, der er omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 1 (se spørgsmål 12), så skal en given avance eller tab i forbindelse med udlodning af likvidationsprovenu fra selskabet beskattes i henhold til reglerne i aktieavancebeskatningsloven.

Dette er endvidere bekræftet af Skatterådet i bindende svar i xxSR med henvisning til bindende svar i samme sagskompleks af *dato/år*.

Spørgsmål 11 kan derfor besvares bekræftende.

#### Ad spørgsmål 12)

Aktieavancebeskatningslovens § 1 har følgende ordlyd:

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

Skatterådet har i sagen xxSR afgjort, med henvisning til bindende svar i samme sag af *dato/år*, at aktier i et holdingselskab i x-land af typen Limited, stiftet i henhold til x-lands selskabslovs artikel 67, er et anparts- eller aktieselskab i aktieavancebeskatningslovens forstand.

Da spørger har dokumenteret ejerskab af aktier i et holdingselskab i x-land, der har begrænset ansvar, selvstændig retsevne, og er et selvstændigt skattesubjekt, så finder aktieavancebeskatningsloven anvendelse, jf. § 1, stk. 1, hvorfor en given avance eller tab skal opgøres efter reglerne i denne lov.

Spørgsmål 12 kan derfor besvares bekræftende.

#### Ad spørgsmål 13)

Selskabsskattelovens § 1, stk. 6, bestemmer, at et selskab anses for værende hjemhørende i Danmark, hvis ledelsen har sit sæde i landet.

Af bemærkningerne til lovforslaget (lov nr. 312 af 17/5 1995) fremgår det, at bestemmelsen er indført for at Danmark kan kunne udnytte den beskatningsret, der i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne er tillagt bopælsstaten.

Det fremgår endvidere af bemærkningerne, at beslutninger, der almindeligvis træffes på generalforsamlingsniveau, som udgangspunkt ikke er afgørende for om selskabet anses for hjemmehørende her i landet. Videre fremgår det, at aktionærens hjemsted kan indgå i vurderingen af, om selskabet har hjemsted her i landet, hvis aktionæren faktisk udøver ledelsen af selskabet.

Det følger af Højesterets domme, herunder blandt andet i sagen TfS 2003.222 H, at kommentarerne til OECD's dobbeltmodeloverenskomst har retskildemæssig værdi.

Bestemmelsen skal derfor fortolkes i overensstemmelse med dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4, stk. 3.

Kommentarerne til dobbeltbeskatningsoverenskomsten artikel 4, stk. 3 er sålydende:

Dette følger endvidere af dansk administrativ praksis, jf. 2013.9. SR.

Det fremgår af afsnit 24 i kommentaren til OECD's dobbeltbeskatningsoverenskomst, at ledelsens sæde (effective management) er der, hvor de væsentligste afgørelser om selskabets forvaltning og forretning besluttet. Endvidere fremgår det, at et selskab alene kan have ét sted, hvor ledelsen har sit sæde ad gangen.

Kommentarerne lægger vægt på følgende forhold, når stedet for ledelsens sæde skal afgøres:

- Stedet for direktionsskøderne
- Stedet for CEO's aktivitet
- Stedet for selskabets hovedkvarter
- Hvilket lands love regulerer selskabets retslige status
- Hvor selskabets regnskabsmateriale er opbevaret

I nærværende sag udføres alle forhold nævnt i kommentarerne bevisligt i x-land af direktionen. Hertil skal tilføjes, at selskabet ikke har truffet nogen beslutninger, der ikke fremgår af det fremsendte materiale for den pågældende periode.

Den eneste aktivitet, som selskabet udfører uden for x-land, er produktionen af tjenesteydelser, der foregår i y-land og i Tyskland, og således ikke i Danmark.

Det er således klart, at dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4, stk. 3, ikke kan fortolkes således, at ledelsen i denne sag har sit sæde i Danmark.

Administrativ praksis vedrørende holdingselskaber, indregistreret i udlandet, fremgår af den juridiske vejledning, afsnit C. D. 1.1.1.4. Heraf fremgår det, at 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 det der kunne lægges vægt på, hvorfra der forhandles om finansiering af selskabets aktiviteter.

Højesteret har i afgørelsen TfS 1998.607 afgjort, at der ved fastlæggelsen af ledelsens sæde skal lægges vægt på, hvor den daglige ledelse af selskabet foretages. Den daglige ledelse er sædvanligvis direktionen.

Fra administrativ afgørelsespraksis skal det anføres, at der i xxSR blev lagt vægt på, at et holdingselskab, inkorporeret i x-land, blev anset som værende hjemhørende i x-land, da holdingselskabets direktør var hjemmehørende i x-land, og udførte arbejdet fysisk i x-land, og da direktionsskøder vedrørende eksempelvis holdingselskabets investeringer afholdes i x-land, og da holdingselskabets investeringsstrategi retter sig mod driftsaktiviteterne, der for hovedpartens vedkommende er sandsynliggjort at ske fra x-land.

I øvrigt kan der henvises til 2009.545. Heraf fremgår følgende:

"Sædet for den virkelige ledelse er det sted, hvor de afgørende ledelsesmæssige og forretningsmæssige beslutninger, der er nødvendige for virksomhedens forretningsmæssige udøvelse i det væsentligste træffes, jf. kommentarerne til OECD's modeloverenskomst artikel 4, stk. 3, pkt. 24.

Dette er i dansk ret uddybet nærmere i cirkulære nr. 82. af 29/5 1997, hvoraf det kan udledes, at hvis alle møder og beslutninger vedrørende selskabets forhold reelt foregår i udlandet (i dette tilfælde Schweiz), vil udgangspunktet være, at ledelsens virkelige sæde ikke er i Danmark."

I nærværende sag er Holdingselskabets, at investere i kapitalandele i andre selskaber og at forvalte disse kapitalandele.

Herefter skal det vurderes;

- A) Hvem træffer de væsentligste afgørelser om selskabets forvaltning og forretning?
- B) Hvor træffes disse beslutninger?

Ad. A) Hvem træffer de væsentligste afgørelser om selskabets forvaltning og forretning?

Selskabets direktion er F.

Direktionen er valgt for at fremme god selskabsledelse. Se afsnit A. 2.

Direktionen har i relation til selskabets forretning (investering) truffet beslutning om investering af kapital i datterselskabet.

Direktionen fører månedligt opsyn med udviklingen af aktiernes værdi ved gennemgang af management accounts for datterselskabet.

Direktionen har givet møde på datterselskabets generalforsamling, og der udøvet aktiebesiddelsens stemmeret.

Direktionen beslutter enerådigt selskabets udlodningspolitik til selskabets aktionær.

Direktionen har i relation til selskabets finansiering af dets løbende omkostninger truffet beslutning om, at datterselskabet ved løbende långivning finansierer selskabets løbende omkostninger.

Endvidere disponerer direktionen enerådigt over selskabets bankkonto, og er enebemyndiget til at søge lån optaget hos banken, eller hos tredjemand.

Selskabet er registreret som skatteyder i x-land. Skattemyndighederne i x-land har udstedt et certifikat, hvori det fastslås, at selskabet har ledelsens sæde i x-land i medfør af dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Certifikatet er fremsendt som sagens bilag 64.

Direktionen betales med årligt € xx, og herudover med timepris for Fs medarbejdere. Fs direktør har p.t. et honorar på € xx pr. time.

Såfremt der er ledelsesmæssige opgaver i holdingselskabet, der kræver ledelsens arbejdskraft i 47 uger om året og 40 timer om ugen, så vil det samlede honorar være på € xx. Ved en kurs på 7,5 svarer det til kr. xx. Et sådant honorar kan ikke karakteriseres som værende ikke reel.

Basishonoraret fra F er i øvrigt i overensstemmelse med markedsprisen i x-land for Corporate Management (ledelse og administration af selskaber).

Priserne er i øvrigt i overensstemmelse med de internationale priser på Corporate Management.

Prisaftalen er indgået mellem uafhængige parter, og den er økonomisk rationel, idet der ikke betales for ledelse af selskabet, som der ikke er behov for.

Det bemærkes endvidere at aflønningsmodellen er overensstemmende med den danske selskabslovs § 138.

Det bemærkes i øvrigt, at F ligeledes var rådgiver og tjenesteyder for selskaberne, der er omhandlet i xxSR.

Ad. B) Stedet, hvor beslutningerne er truffet

Alle beslutningerne om selskabets forvaltning og forretning er truffet på selskabets kontor i x-land.

Ingen beslutninger om selskabets forvaltning eller forretning hverken er eller kan, de jure eller de facto, træffes andre steder end i x-land.

*Konklusion:*

Holdingselskabet har ledelsens sæde i x-land. Spørgsmål 13 kan derfor besvares bekræftende.

Ad spørgsmål 14)

Selskabsskattelovens § 1, stk. 6, bestemmer, at et selskab anses for værende hjemhørende i Danmark, hvis ledelsen har sit sæde i landet.

Af bemærkningerne til lovforslaget (lov nr. 312 af 17/5 1995) fremgår, at bestemmelsen er indført for at Danmark kan kunne udnytte den beskatningsret, der i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne er tillagt bopælsstaten.

Det fremgår endvidere af bemærkningerne, at beslutninger, der almindeligvis træffes på generalforsamlingsniveau, som udgangspunkt ikke er afgørende for om selskabet anses for hjemhørende her i landet. Videre fremgår det, at aktionærens hjemsted kan indgå i vurderingen af, om selskabet har hjemsted her i landet, hvis aktionæren faktisk udøver ledelsen af selskabet.

Det følger af Højesterets domme, herunder blandt andet i sagen TfS 2003.222 H, at kommentarerne til OECD's dobbeltmodeloverenskomst har retskildemæssig værdi.

Bestemmelsen skal derfor fortolkes i overensstemmelse med dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4, stk. 3.

Dette følger endvidere af administrativ praksis, jf. 2013.9. SR.

Det fremgår af afsnit 24 i kommentaren til OECD's dobbeltbeskatningsoverenskomst, at ledelsens sæde (effective management) er der, hvor de væsentligste afgørelser om selskabets forvaltning og forretning besluttet. Endvidere fremgår det, at et selskab alene kan have ét sted, hvor ledelsen har sit sæde ad gangen.

Se citat af kommentarerne samt bemærkningerne hertil punkt 24 under spørgsmål 13.

Højesteret har i afgørelsen TfS 1998.607 afgjort, at der ved fastlæggelsen af ledelsens sæde skal lægges vægt på, hvor den daglige ledelse af selskabet foretages. Den daglige ledelse er sædvanligvis direktionen.

Fra administrative praksisafgørelser skal anføres, at i 2013.9. SR havde et selskabe sin værdiskabende produktion i Danmark, mens bestyrelsen og direktionen traf de administrative beslutninger i Litauen. Det blev statueret, at selskabet havde ledelsens sæde i Litauen, men at det havde et fast driftssted i Danmark.

I øvrigt kan der henvises til 2009.545. Heraf fremgår følgende:

"Sædet for den virkelige ledelse er det sted, hvor de afgørende ledelsesmæssige og forretningsmæssige beslutninger, der er nødvendige for virksomhedens forretningsmæssige udøvelse i det væsentligste træffes, jf. kommentarerne til OECD's modeloverenskomst artikel 4, stk. 3, pkt. 24.

Dette er i dansk ret uddybet nærmere i cirkulære nr. 82. af 29/5 1997, hvoraf det kan udledes, at hvis alle møder og beslutninger vedrørende selskabets forhold reelt foregår i udlandet (i dette tilfælde Schweiz), vil udgangspunktet være, at ledelsens virkelige sæde ikke er i Danmark."

I nærværende sag er Datterselskabets erhvervsaktivitet at producere og sælge tjenesteydelser og beslægtede aktiviteter inden for xx-branchen.

Det følger af selskabslovens § 1, stk. 1, at et selskab skal være erhvervsdrivende.

Selskabsloven indeholder en lang række regler, der regulerer de forskellige ledelsesorganer, som et selskab kan have, således bestyrelsen, tilsynsrådet eller direktionen.

Ledelse af et selskab er derfor erhvervsvirksomhed, eller en del af det at drive erhvervsvirksomhed.

Selskabslovens § 115, definerer bestyrelsen opgaver således:

" I kapitalselskaber, der har en bestyrelse, skal denne ud over at varetage den overordnede og strategiske ledelse og sikre en forsvarlig organisation af kapitalselskabets virksomhed påse, at

- 1) bogføringen og regnskabsaflæggelsen foregår på en måde, der efter kapitalselskabets forhold er tilfredsstillende,
- 2) der er etableret de fornødne procedurer for risikostyring og interne kontroller,
- 3) bestyrelsen løbende modtager den fornødne rapportering om kapitalselskabets finansielle forhold,
- 4) direktionen udøver sit hverv på en behørig måde og efter bestyrelsens retningslinjer og
- 5) kapitalselskabets kapitalberedskab til enhver tid er forsvarligt, herunder at der er tilstrækkelig likviditet til at opfylde kapitalselskabets nuværende og fremtidige forpligtelser, efterhånden som de forfalder, og kapitalselskabet er således til enhver tid forpligtet til at vurdere den økonomiske situation og sikre, at det tilstedeværende kapitalberedskab er forsvarligt."

Ingen af de opgaver, der vedrørende den daglige ledelse har karakter af produktion af selskabets produkter (varer eller tjenesteydelser).

Det kan derfor konkluderes, at ledelse af et selskab er erhvervsaktivitet, og at ledelse ikke består i produktion af selskabets produkter.

Det skal vurderes;

- A) Hvem træffer de væsentligste afgørelser om selskabets forvaltning og forretning?
- B) Hvor træffes disse beslutninger?

Ad. A) Hvem træffer de væsentligste beslutninger om selskabets forvaltning og forretning?

Selskabets direktion er F, der er et selskab hjemmørende i x-land.

Det bemærkes i øvrigt, at F ligeledes var rådgiver og tjenesteyder for selskaberne, der er omhandlet i xxSR.

Se kommentarerne om god ledelse under spørgsmål 13.

I relation til direktionens beslutninger om selskabets forretning, så skal det anføres, at selskabets direktion har været ledende i forhandlingerne om aftalen med B, og i den forbindelse søgt rådgivning fra selskabets advokat.

Direktionen har ved sin underskrift retsligt bundet selskabet til aftalen med B.

Direktionen har endvidere, efter rådgivning fra selskabets advokat, ved sin underskrift bundet selskabet til aftalen med handelsagenten.

Direktionen har selvstændigt engageret selskabets nødvendige leverandører.

Direktionen fører månedligt opsyn med produktionen, herunder om B har eventuelle reklamationer over de leverede tjenesteydelser.

Direktionen vurderer månedligt, om de mod selskabet rejste krav er legitime, og afholder de omkostninger, der er berettigede.

Direktionen gennemgår månedligt selskabets finansielle status.

Direktionen er eneberettiget til at administrere selskabets bankkonto og til at søge eksterne finansiering fra tredjemand.

I relation til selskabets forvaltning så foregår fakturering fra selskabets administration til selskabets kunder.

Selskabet er registreret som skatteyder i x-land. Skattemyndighederne i x-land har udstedt et certifikat, hvori det fastslås, at selskabet har ledelsens sæde i x-land i medfør af dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Certifikatet er fremsendt som sagens bilag 65.

Selskabet er momsregistreret og har indgivet momsangivelser til x-lands skattevæsen.

Selskabets fysiske kontor er beliggende i x-land, og der står arbejdsstationer til rådighed for de til selskabet tilknyttede personer.

Direktionen har ikke særlige kvalifikationer inden for xx-branchen. Dette er ikke blot nødvendigt, det ville være decideret uintelligent. Dette ville være i strid med principperne for god selskabsledelse.

Et selskab har behov for, at der er flere mennesker med forskellige kvalifikationer, for at selskabet kan få dækket de forskellige behov for opgaveudførelse, som selskabet har.

I dette tilfælde er selskabet underlagt selskabsret, skatteret, momsret, bogføringsret, årsregnskabsret og revisions pligt i x-land, og selskabets hovedleverandører er hjemmehørende i x-land.

Aktionærene skal i deres beslutninger varetage selskabets interesse (hvilket i Danmark følger af selskabslovens § 362, stk. 1, modsætningsvis). De har derfor pligt til at foretage rationelle beslutninger, herunder om valget af direktion.

Et selskabs direktion er ansvarlig for selskabets lovmedholdelige drift og administration.

Det er derfor fuldt rationelt, at en dansk aktionær vælger en direktion, der kan sikre lovmedholdelig drift af selskabet, samt sikre at selskabet opnår aftaler med pålidelige lokale leverandører, da dette mindsker den økonomiske risiko for selskabet, hvilket er i selskabets interesse.

Ad. B) Stedet, hvor beslutningerne er truffet

Alle beslutninger vedrørende selskabets forvaltning og forretning er truffet på selskabets kontor i x-land.

Ingen beslutninger vedrørende selskabets forvaltning eller forretning er eller kan, de jure eller de facto, træffes andre steder, end i x-land.

Selskabet har ledelsen og administrationen i x-land, og derfor har selskabet erhvervsaktivitet i x-land.

I tilfælde af at Skatteministeriet (fejlagtigt) mener, at produktion af selskabets ydelser er ledelse, så kan selskabets ledelse alligevel ikke tillægges Danmark, da denne aktivitet udøves i y-land og i Tyskland.

Selskabets kunder er uafhængige tredjemænd i forhold til selskabet. De kan derfor ikke anses for at udgøre selskabets ledelse, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 6, 1. pkt., hvorfor deres beliggenhed er ligegyldig i forhold til bedømmelsen af ledelsens sæde.

*Konklusion:*

Selskabet har ledelsens sæde i x-land. Spørgsmål 14 kan derfor besvares bekræftende.

### Ad spørgsmål 15)

Der fremgår af det stillede spørgsmål, at spørger ønsker svar på, om der kan ske lønfiksering i skattemæssig henseende for arbejde, som spørger måtte udføre for det kontrollerede selskab A.

Udover produktionsrelaterede opgaver i henhold til kontrakten med B og handelsagentkontrakten ønsker spørger at foretage arbejde for selskabet inkluderende design af hjemmeside og andre materialer, kunde-kontakt og kontakt til potentielle kunder, deltage i seminarer og uddannelsesforløb m.v.

Det følger af skatteforvaltningslovens § 21, stk. 1, 2. pkt., at spørger har ret til at få et bindende ligningssvar på både foretagne og påtænkte dispositioner.

Spørgsmålet omfatter påtænkte dispositioner

Ligningslovens § 2, stk. 1 og 2, har følgende ordlyd:

§ 2. Skattepligtige,

- 1) hvorover fysiske eller juridiske personer udøver en bestemmende indflydelse,
- 2) der udøver en bestemmende indflydelse over juridiske personer,
- 3) der er koncernforbundet med en juridisk person,
- 4) der har et fast driftssted beliggende i udlandet,
- 5) der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med et fast driftssted i Danmark, eller
- 6) der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med kulbrintetilknyttet virksomhed omfattet af kulbrinteskattelovens § 21, stk. 1 eller 4,

skal ved opgørelsen af den skatte- eller udlodningspligtige indkomst anvende priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med ovennævnte parter i nr. 1-6 (kontrollerede transaktioner) i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter.

Med juridiske personer i nr. 1 og stk. 3 sidestilles selskaber og foreninger m.v., der efter danske skatteregler ikke udgør et selvstændigt skattesubjekt, men hvis forhold er reguleret af selskabsretlige regler, en selskabsaftale eller en foreningsvedtægt.

Stk. 2. Ved bestemmende indflydelse forstås ejerskab eller rådighed over stemmerettigheder, således at der direkte eller indirekte ejes mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller rådes over mere end 50 pct. af stemmerne. Ved bedømmelsen af, om den skattepligtige anses for at have bestemmende indflydelse på en juridisk person, eller om der udøves en bestemmende indflydelse over den skattepligtige af en juridisk eller fysisk person, medregnes aktier og stemmerettigheder, som indehaves af koncernforbundne selskaber, jf. stk. 3, af personlige aktionærer og deres nærtstående, jf. ligningslovens § 16 H, stk. 6, eller af en fond eller trust stiftet af moderselskabet selv eller af de nævnte koncernforbundne selskaber, nærtstående m.v. eller af fonde eller truster stiftet af disse. Tilsvarende medregnes ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af andre selskabsdeltagere, med hvem selskabsdeltageren har en aftale om udøvelse af fælles bestemmende indflydelse. Tilsvarende medregnes ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af en person omfattet af kildeskattelovens § 1 eller et dødsbo omfattet af dødsboskattelovens § 1, stk. 2, i fællesskab med nærtstående eller i fællesskab med en fond eller trust stiftet af den skattepligtige eller dennes nærtstående eller fonde eller truster stiftet af disse. Som nærtstående anses den skattepligtiges

ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer. Stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med oprindeligt slægtskabsforhold.

Administrativ praksis vedrørende lønfiksering mellem en hovedanpartshaver og dennes kontrollerede selskaber er angivet i ligningsvejledningen afsnit C. B. 3.7.

Heraf fremgår følgende:

#### Fikseret Løn

Fastsættelse af løn mellem et selskab til dets hovedaktionær, er omfattet af armslængdeprincippet i LL § 2. En hovedaktionær, som udfører arbejde for sit selskab, skal derfor fastsætte sit arbejdsvederlag til en værdi, som svarer til, hvad selskabet skulle have betalt til en udenforstående person.

Det følger dog af praksis, at SKAT som udgangspunkt ikke fikserer løn i disse tilfælde. I de tilfælde, hvor vederlaget ligger under hvad der skulle have været betalt til en udenforstående, skal SKAT derfor i almindelighed acceptere parternes aftalte vederlag.

Skatteministeren har redegjort for den administrative praksis om fikseret løn i hovedaktionærforhold. Det fremgår af redegørelsen, at der har været en helt klar administrativ praksis om, at der som absolut altovervejende hovedregel ikke bliver fikseret løn. Se TfS 1997, 80 DEP.

De faktiske forhold er, at spørger indirekte kontrollerer 100 % af aktierettighederne, herunder stemmerettighederne i selskabet A. Udover produktionsrelaterede opgaver i henhold til kontrakten med B og handelsagentkontrakten ønsker spørger at foretage arbejde for selskabet inkluderende design af hjemmeside og andre materialer, kundekontakt og kontakt til potentielle kunder, deltagelse i seminarer og uddannelsesforløb m.v.

Spørger har endnu ikke aftalt et eventuelt vederlag med selskabet for arbejdet, men det forventes at vederlaget bliver 0 eller minimalt.

Det er fast administrativ praksis, at der ikke foretages fiksering af løn af et vederlag mellem en hovedanpartshaver og dennes kontrollerede selskab for arbejde udført af hovedanpartshaveren for selskab, og dette uanset at vederlaget er under markedsprisen, herunder at vederlag helt er undladt.

Spørger kan støtte ret på administrativ praksis.

Spørgsmål 15 kan derfor besvares bekræftende.

#### Ad spørgsmål 16)

Dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 7, stk. 1, har følgende ordlyd:

1. Fortjeneste, som oppebæres af et foretagende i en kontraherende stat, kan kun beskattes i denne stat, medmindre foretagendet driver erhvervsvirksomhed i den anden kontraherende stat gennem et der beliggende fast driftssted. Hvis foretagendet driver førnævnte erhvervsvirksomhed, kan foretagendets fortjeneste beskattes i den anden stat, men kun den del deraf, som kan henføres til dette faste driftssted.

Begrebet et foretagende i dobbeltbeskatningsoverenskomsten er defineret i artikel 2, litra f, jf. litra d og e.

Artikel 2, litra f, har følgende ordlyd:

f) udtrykkene »foretagende i en kontraherende stat« og »foretagende i den anden kontraherende stat« betyder henholdsvis et foretagende, som drives af en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, og et foretagende, som drives af en person, der er hjemmehørende i den anden kontraherende stat;

Udtrykket "foretagende" er således en virksomhed, der er drevet af en person.

Artikel 2, litra d, har følgende ordlyd:

d) udtrykket »person« omfatter en fysisk person, et selskab og enhver anden sammenslutning af personer;

Udtrykket "en person" omfatter et selskab.

Artikel 2, litra e, har følgende ordlyd:

e) udtrykket »selskab« betyder enhver juridisk person eller enhver sammenslutning, der i skattemæssig henseende behandles som en juridisk person;

Selskabet A er et selskab i medfør af Company Act 1995, artikel 67, og beskattes som en juridisk person i medfør af The Income Tax Act artikel 4.

Selskabet er derfor et foretagende i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 7, stk. 1, jf. artikel 2, litra f.

Artikel 7, stk. 1, 1. pkt., bestemmer, at indkomst, der er erhvervet af selskabet, udelukkende kan beskattes i den stat, hvor selskabet er hjemmehørende, med mindre selskabet har et fast driftssted i den anden stat.

Selskabet erhverver indkomst fra tjenesteydelsesaftalen med B i y-land, i henhold til hvilken selskabet er part.

Vedrørende skattemæssigt hjemsted, se spørgsmål 13.

Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og x-land artikel 5, stk. 1 og 2, har følgende ordlyd:

"1. I denne overenskomst betyder udtrykket »fast driftssted« et fast forretningssted, gennem hvilket et foretagendes virksomhed helt eller delvis udøves.

2. Udtrykket »fast driftssted« omfatter navnlig:

a) et sted, hvorfra et foretagende ledes;

b) en filial;

c) et kontor;

d) en fabrik;

e) et værksted; og

f) en mine, en olie- eller gaskilde, et stenbrud eller ethvert andet sted, hvor naturforekomster udvindes."

Punkt 3 og 4 i kommentarerne har følgende ordlyd:

Det er ovenfor godtgjort, at begrebet virksomhed omfatter ledelse af et selskab. Dette følger direkte af artikel 5, stk. 2, litra a. Fast driftssted omfatter endvidere et selskabs kontor, jf. artikel 5, stk. 2, litra c.

Datterselskabets ledelse og administration foregår bevisligt fra x-land.

Aktiviteten foregår bevisligt fra et i x-land beliggende fysisk kontor. Selskabet har en gyldig aftale, i henhold til hvilken selskabet kan disponere over et fysisk kontorlokale.

Selskabet har et fast driftssted i x-land, idet selskabet både udøver erhvervsaktivitet i form af ledelse i x-land, og der har et fysisk beliggende kontor, jf. Dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 5, stk. 1, og stk. 2, litra a og c.

Det faste driftssted har indgået retsgyldige aftaler med B og handelsagenten.

Det følger derfor af dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 7, stk. 1, 2. pkt., at fortjenesten fra disse kontrakter kun kan beskattes i x-land.

Spørgsmål 16 kan derfor besvares bekræftende.

#### Ad spørgsmål 17)

Statsskattelovens § 4, giver hjemmel til at henføre en indkomst til rette indkomstmodtager, jf. Højesteretsdom 2008.163. HR.

Statsskattelovens § 4, er en lex generalis i dansk ret.

Selskabet A har indgået en tjenesteydelsesaftale (Serviceaftale) med B i y-land, der er underlagt y-lands ret.

Indkomsten fra aftalen kan alene beskattes hos selskabet, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og x-land artikel 7, stk. 1, 1. pkt.

Dobbeltbeskatningsoverenskomsten regulerer alene indkomster, der både kan beskattes i Danmark og i x-land, og den er derfor en lex specialis.

Da dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og x-land er en lex specialis, og statsskattelovens § 4 er en lex generalis, og da begge love finder anvendelse på samme indkomst, så skal lex specialis anvendes.

Indkomsten fra tjenesteydelsesaftalen mellem A og B kan derfor alene beskattes hos A.

Selskabet har således erhvervet ret til indkomsten, og ikke spørger.

Uanset om skatteministeriet anser datterselskabet som værende hjemmehørende i Danmark eller i x-land, så er det et ubestridt faktum, at selskabet har indgået aftaler med B og handelsagenten.

Det følger af dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 1, stk. 1, at den finder anvendelse på personer, der er hjemhørende i en eller begge stater.

Da datterselskabet er inkorporeret i x-land, som er den juridiske person hjemhørende i en eller begge stater.

Derfor finder dobbeltbeskatningsoverenskomsten anvendelse på forholdet.

Skatteministeriet har derfor pligt til at tage stilling til, om dobbeltbeskatningsaftalens artikel 7, stk. 1, 1. pkt., finder anvendelse, og hvordan.

Spørgsmål 17 kan derfor besvares bekræftende.

#### Ad spørgsmål 18)

Statsskattelovens § 4, giver hjemmel til at henføre en indkomst til rette indkomstmodtager, jf. Højesteretsdom 2008.163. HR. Hovedreglen i læren om rette indkomstmodtager er den, at den person, der er retsligt forpligtet til at modtage en indkomst, er rette indkomstmodtager.

Reglen er et værn mod, at interesseforbundne parter kan disponere efter skattemæssige hensyn frem for real økonomiske hensyn. Dette fremgår af TfS 1998.114 HRD, hvor Højesteret fastslår, at nogle dispositioner ikke kunne anerkendes som forretningsmæssige.

Det følger modsætningsvist, at hvis en disposition er forretningsmæssigt betinget, så er der ingen hjemmel i statsskattelovens §§ 4-6, til at tilsidesætte dispositionen skatteretligt. Dette følger tillige af Højesterets praksis, jf. 2010.26. HR.

Statsskatteloven er fortolket således, at vederlag for en aftale, der i realiteten er en ansættelsesaftale, beskattes hos personen, der anses for værende ansat, og ikke dennes selskab. Princippet er tillige fulgt i administrativ praksis, jf. 2007.368. SR.

Sondringen er derfor, om der er tale om et ansættelsesforhold eller ej.

I administrativ praksis er der i en lignende sag om konsulenttydelser på direktionsniveau truffet afgørelse om, at levering af konsulenttydelser på senior/direktionsniveau kan foretages, uden af dette er et ansættelsesforhold, jf. 2009.431. SR.

I nærværende sag skal det indledningsvis bemærkes, at kontrakten er underlagt y-lands ret. Dette ville endvidere være tilfældet, hvis der var tale om en ansættelseskontrakt. Lovvalgsklausulen findes i kontraktens klausul 12.4.

Parterne har forhandlet kontrakten under forudsætning om anvendelse af y-lands ret, og med det mål, at kontrakten ikke skulle være omfattet af y-lands ansættelsesret.

Se i relation til y-lands ansættelses- og skatteret sagsfremstillingen herom.

Lovvalget er bindende, jf. Lovvalgsforordningens artikel 3, stk. 1 (Forordning nr. 593/2008/EF).

En kvalifikation af spørgsmålet om der er tale om en tjenesteydelseskontrakt eller en ansættelseskontrakt skal derfor foretages efter y-lands ret, og ikke efter dansk ret.

Modellen om indgåelse af en tjenesteydelsesaftale frem for en ansættelsesaftale er udbredt i y-land, og anerkendt både civilretligt og skatteretligt.

Herved kan henvises til xxVLR og 2012.462. HR, og fra litteraturen bl.a. David Munch, *International arbejdsudleje*, der beskriver den skatteretlige position i y-land i relation til aftalerne.

Y-land lægger i hovedsagen vægt på aftalens formelle indhold. I xxVLR er dette synspunkt uddybet af en brevveksling mellem de danske og y-lands myndigheder, der er sålydende:

"Det fremgår af brevvekslingen mellem de danske og de y-lands skattemyndigheder i sagen, at landene er uenige om fortolkningen af artikel 14, idet y-land anlægger en meget formel fortolkning, mens Danmark anlægger en "realitetsfortolkning". Y-lands finansministerium har i dets brev af *dato/år* oplyst, at de y-lands højesteretsdomme af *dato/år* og *dato/år* ikke kan lægges til grund for skatteansættelserne af de y-lands arbejdstagere for indkomstårene *år* og *år*, da skatteansættelserne er afsluttede, samt at afgørelserne ikke efter intern y-lands skatteret vil føre til, at y-land vil anse arbejdstagerne for arbejdsudlejet."

I y-land er der derfor både civilretligt, som skatteretligt et frit valg mellem, om en person indgår i en tjenesteydelsesaftale eller en ansættelsesaftale med et selskab.

I relation til Danmark, så har Danmark indgået en ny dobbeltbeskatningsaftale med y-land, som konsekvens af de nævnte sager. Det fremgår af den nye dobbeltbeskatningsaftale, artikel 15, stk. 2, at bopælsstaten alene kan beskatte en indkomst fra et personligt tjenesteforhold, såfremt tre betingelser er opfyldt:

- Modtageren opholder sig i den anden stat i en periode eller i perioder, der tilsammen ikke overstiger 183 dage i nogen 12-måneders periode, og
- Vederlaget betales af eller for en arbejdsgiver, der ikke er hjemmehørende i den anden stat, og
- Vederlaget ikke udredes af et fast driftssted eller et fast sted, som arbejdsgiveren har i den anden stat.

Da vederlaget fra B i nærværende sag betales af B i y-land, så er de sidste to betingelser ikke opfyldt, da vederlaget betales af en virksomhed hjemmehørende i y-land, og da vederlaget udredes af et der beliggende fast driftssted, hvorfor Danmark som bopælsstat ikke vil kunne beskatte indkomsten.

De opgaver, der skal leveres, er projekt management opgaver og analyse opgaver til klienten og dennes klienter i Europa. Opgaverne er derfor ensartede med dem i 2009.<sup>431</sup> SR.

Uanset ovenstående skal jeg vedrørende dansk ansættelsesret gøre følgende gældende:

Spørger har en real økonomisk interesse i at hans kontrollerede selskabet indgår en tjenesteydelseskontrakt med B, idet en ansættelseskontrakt ville indebære en væsentligt lavere indtjening.

B har en portefølje af større xx-selskaber i Europa, som spørger får adgang til, ved at være underleverandør for B.

Datterselskabet har en reel økonomisk risiko, idet det har påtaget sig økonomiske forpligtigelser, der er længerevarende end opsigelsesvarslet med B. Da selskabets erhvervsaktivitet i relation til B består af produktion af tjenesteydelser, skal der ses bort fra dækningsbidraget, idet de direkte omkostninger altid vil være 0.

Det er aftalt, at B afholder rejseomkostninger, fordi Bs kunder afholder disse omkostninger over for B. Dette er helt normalt, og sker således også inden for advokat branchen og håndværker branchen, for at nævne et par stykker.

B har en interesse i at beskytte sine immaterielle aktiver og sine data, hvorfor arbejdet naturligvis skal udføres på Bs udstyr.

B har i realiteten ikke nogen instruktionsbeføjelse, idet de fleste opgaver er længerevarende (månedslange) konsulentopgaver for større xx-selskaber i Europa, hvor arbejdet udføres på xx-selskabets (direktions) kontor, og i samarbejde med xx-selskabet.

En sådan instruktionsbeføjelse fremgår heller ikke af kontrakten med B.

B indgår en konsulentaftale med tredjemand (et xx-selskab). Aftalen outsources derefter til A. Der er således ingen instruktionsbeføjelse over spørger.

Realiteten er endvidere den, at opgaverne udføres i samarbejde med xx-selskaberne (slutkunderne). Det er i udvekslingen af informationer mellem spørger og slutkunderne, at arbejdet tilrettelægges. B kan derfor ikke i realiteten give spørger nogen instruks vedrørende indholdet af de tjenesteydelser, der leveres.

Datterselskabet indgår som kontraktpart, da dette dels er strategisk bedre i forhold til spørgers ambition om at levere flere ydelser i markedet, og idet der derved opnås en højere indtjening, end hvis der var tale om en ansættelseskontrakt.

Spørger udfører opgaverne personligt. Det forhold vil oftest være tilfældet for tjenesteydere. Dette gælder således konsulenter, advokater, revisorer, frisører og håndværkere. Dette forhold medfører dog ikke, at en indkomst et selskab retligt har modtaget anses som personlig indkomst for selskabets ejer.

Honorarafregningen, der er månedlig bagudrettet, er sammenhængende med selskabets omkostningsstruktur samt opgavernes art. Selskabet har månedlige omkostninger, der skal betales, hvorfor der skal skaffes likviditet. Opgaverne har ofte en varighed af 3 til 6 måneder, så i tilfælde af, at afregningen fulgte opgaveafslutningen, så ville selskabet have en betydelig økonomisk risiko, idet selskabet i tilfælde af misligholdelse fra B så skulle stævne dette selskab i udlandet, hvilket vil være yderligere likviditetsdrænnende. I øvrigt er det sædvanligt for rådgivere, herunder eksempelvis advokater og revisorer, at modtage betaling forud, månedsvis bagud eller efter fast afregning. Afregningsmetoden siger derfor intet i sig selv i forhold til bedømmelsen af, om der er tale om et ansættelsesforhold.

Kontrakten mangler de helt essentielle klausuler, der adskiller ansættelsesretten fra køberetten. Dette gælder følgende forhold:

#### Opsigelse:

Efter funktionærlovens § 2, er der inden for ansættelsesretten et progressivt over tid stigende opsigelsesvarsel.

Dette er ikke til stede i nærværende kontrakt.

#### Fratrædelsesgodtgørelse:

Efter funktionærlovens § 2 a, har funktionæren ret til en lovbestemt fratrædelsesgodtgørelse.

Det er sædvanligt, at der i aftaler på senior niveau tillige aftales en bedre fratrædelsesgodtgørelse, end den lovbestemte.

En sådan klausul findes ikke i nærværende kontrakt.

#### Fagforening:

En ansat har ret til at organisere sig med andre ansatte i fagforeninger, jf. funktionærlovens § 10.

En sådan klausul findes ikke i nærværende kontrakt, og datterselskabet er derfor afskåret fra at lægge pres på B i vederlagsforhandlinger m.v. sammen med andre.

#### Hæftelse:

En ansat hæfter for skade tilført arbejdsgiveren efter en culpa norm, og kun for groft uagtsomme skader.

I nærværende kontrakt hæfter datterselskabet for mangler efter de køberetlige regler, der er en strengere hæftelse.

Kontrakten mellem A og B er derfor en tjenesteydelseskontrakt.

Datterselskabet har opnået en aftale med handelsagenten, der er underlagt den danske handelsagent lov. I forbindelse med selskabets udvikling af kunder skal der tages hensyn til selskabets størrelse, dets marked og den tid det tager, dels at anskaffe produkter, og herefter at skaffe kunder. I den relation er det lykkedes selskabet at opbygge likviditet på en relativ kort periode med begrænsede midler, og samtidig at udvide selskabets produktportefølje.

#### Konklusion:

Da aftalerne gyldigt er indgået mellem to selskaber, og da dette er begrundet i forretningsmæssige forhold, og da aftalerne er tjenesteydelsesaftaler frem for ansættelsesaftaler, og da der ikke er nogen irrelevante skattemæssige hensyn bag dispositionerne, så er datterselskabet rette indkomstmodtager, jf. statsskattelovens §§ 4-6, idet der ikke består nogen hjemmel til skattemæssigt at tilsidesætte gyldigt indgåede aftaler, der er begrundet i forretningsmæssige forhold.

Spørgsmål 18 kan derfor besvares bekræftende.

Det bindende svar ønskes afgivet med virkning fra indkomståret *år*, og for en fem års periode, jf. Skatteforvaltningslovens § 25, stk. 1.

## **SKATs indstilling og begrundelse**

### Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at spørger er skattepligtig af deklareret udbytte udloddet af overskuddet i *år* modtaget fra et holdingselskab inkorporeret i x-land, som spørger ejer aktier i, i medfør af ligningslovens § 16 A, stk. 1 og stk. 2, nr. 1.

### *Lovgrundlag*

#### Ligningslovens § 16 A

Stk. 1. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnes udbytte af aktier, andelsbeviser og lignende værdipapirer, jf. dog stk. 4.

Stk.2. Til udbytte henregnes:

1) Alt, hvad der af selskabet udloddes til aktuelle aktionærer eller andelshavere, jf. dog stk. 3.

(...)

### *Praksis*

2007.770. SR

En række medarbejdere i et dansk selskab havde i henhold til en medarbejderaflønningsaftale modtaget tilbud om erhvervelse af ejerandele i form af beneficial ownerships. Skatterådet bekræftede, at sådanne beneficial ownerships er ejerandele omfattet af aktieavancebeskatningsloven.

xxSR

Skatterådet har i xxSR, med henvisning til tidligere bindende svar fra SKAT i samme sag af *dato/år*, taget stilling til, at et holdingselskab i x-land var en selvstændig skattemæssig juridisk enhed, der svarer til et dansk anparts-/aktieselskab.

2014.268. SR

Skatterådet bekræftede, at udbytte fra et maltesisk datterselskab er skattefrit. Derimod kunne Skatterådet ikke bekræfte, at refunderet selskabsskat (skattegodtgørelse) fra Malta er skattefrit.

### *Begrundelse*

Rådgiver har oplyst, at holdingselskabet og dets datterselskab er inkorporeret i henhold til x-lands selskabslov, Companies Act 1995 (cap. 386, laws of x-land). Selskaberne har begrænset hæftelse, jf. lovens artikel 67.

Det fremgår af xxSR, at et holdingselskab i x-land med begrænset hæftelse er en selvstændig skattemæssig juridisk enhed, der svarer til et dansk anparts-/aktieselskab. Det forudsættes, at selskabstypen i nærværende sag er identisk med selskabstypen i xxSR. Der er tale om en konkret vurdering, som skal foretages efter dansk ret.

Rådgiver har oplyst, at det fremgår af aftalen med F, at den ultimative ret til at gøre rettigheder gældende i henhold til de af aftalen omfattede aktier tilkommer den reelle ejer, og ikke Trustee, og at retten til at modtage udbyttet tillige tilkommer den reelle ejer, og ikke Trustee, hvorfor en sådan aktiebeholdning både ejes af den reelle ejer, og udbytte herfra skal beskattes i medfør af ligningslovens § 16 A, jf. Skatterådets afgørelse i sagen 2007.770. SR.

SKAT har lagt vægt på, at spørger har erhvervet aktier i et holdingselskab, der svarer skattemæssigt til et dansk anparts- eller aktieselskab, med begrænset hæftelse etableret i x-land, samt at disse aktier giver ret til udbytte. SKAT finder, at et sådant udbytte er skattepligtigt i medfør af ligningslovens § 16 A, stk. 1, og stk. 2, nr. 1.

Spørgsmålet kan derfor besvares bekræftende.

Det bemærkes, at eventuel refunderet selskabsskat fra x-land ikke kan anses som udbytte, der er udloddet af selskabet, jf. ligningslovens § 16 A. Der henvises til Skatterådets afgørelse i 2014.268. SR.

### *Indstilling*

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

### Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at deklareret udbytte som omfattet af spørgsmål 1 indkomstnæssigt anses som aktieindkomst for spørger i medfør af personskattelovens § 4 a, stk. 1, nr. 1.

### *Lovgrundlag*

#### Personskattelovens § 4 a, stk. 1, nr. 1

Aktieindkomst omfatter det samlede beløb af:

1) aktieudbytte efter ligningslovens § 16 A samt beløb omfattet af virksomhedsomdannelseslovens § 4, stk. 4, 3. pkt., fra selskaber, der er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, 2, 2 e, 2 h, 4 eller 5 a, eller som er eller har været hjemmehørende i udlandet, medmindre aktierne er omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 19,

### *Begrundelse*

Deklareret udbytte udloddet af holdingselskab i x-land til spørger er omfattet af ligningslovens § 16 A, stk. 1, jf. indstillingen i spørgsmål 1.

Af personskattelovens § 4 a, stk. 1, nr. 1, følger, at aktieindkomst omfatter aktieudbytte efter ligningslovens § 16 A.

Deklareret udbytte udloddet af holdingselskabet i x-land anses derfor som aktieindkomst for spørger, jf. personskattelovens § 4 a.

### *Indstilling*

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

### Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at skatten af spørgers aktieindkomst beregnes i overensstemmelse med reglerne i personskattelovens § 8 a, stk. 1 og stk. 2.

#### *Lovgrundlag*

#### Personskattelovens § 8 a

Stk. 1. Skat af aktieindkomst, der ikke overstiger et grundbeløb på 48.300 kr. (2010- niveau), beregnes som en endelig skat, der for indkomstårene 2010 og 2011 udgør 28 pct. og for indkomståret 2012 og efterfølgende indkomstår udgør 27 pct. Indeholdt udbytteskat efter kildeskattelovens § 65 af aktieindkomst, der ikke overstiger grundbeløbet, er endelig betaling af skatten, og udbytteskatten modregnes ikke i sluskskatten efter kildeskattelovens § 67.

Stk.2. Skat af aktieindkomst, der overstiger et grundbeløb på 48.300 kr. (2010-niveau), beregnes med 42 pct. Skatten indgår i sluskskatten, og den udbytteskat, der er indeholdt i denne del af udbyttet efter kildeskattelovens § 65, modregnes i sluskskatten efter kildeskattelovens § 67.

(...)

#### *Begrundelse*

Indkomsten er aktieindkomst omfattet af personskattelovens § 4 a, jf. indstillingen i spørgsmål 2.

For fysiske personer beskattes aktieindkomst efter reglerne i personskattelovens § 8 a.

SKAT finder derfor, at det modtagne beløb skal beskattes med satserne i personskattelovens § 8 a, stk. 1 og stk. 2.

#### *Indstilling*

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

### Spørgsmål 4

Det ønskes bekræftet, at ligningslovens § 33, stk. 1, giver spørger hjemmel til at fradrage skat betalt til x-land af udbytter fra det i x-land inkorporerede holdingselskab i den danske aktieindkomst med maksimalt den i x-land betalte skat, eller den del af den danske skat, der falder på udbyttet i indkomståret år.

#### *Lovgrundlag*

#### Ligningslovens § 33

Stk. 1. Skat, der er betalt til fremmed stat, til Grønland eller til Færøerne og opkrævet af indkomst fra kilder dér, det være sig ved direkte påligning eller ved indeholdelse, kan fradrages i de indkomstskatter til stat og kommune, der skal svares af denne indkomst i Danmark. Fradragsbeløbet skal dog ikke kunne overstige den del af den samlede danske skat, der efter forholdet mellem den i fremmed stat, i Grønland eller på Færøerne beskattede del af indkomsten og hele den i Danmark beskattede indkomst falder på førstnævnte del af indkomsten.

Stk.2. Såfremt der med den fremmede stat, med Grønland eller med Færøerne er indgået en overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning, skal der dog ikke gives fradrag for et større skattebeløb end det, som denne stat, Grønland eller Færøerne efter overenskomsten har et ubetinget krav på at oppebære.

(...)

#### Henvisning til dobbeltbeskatningsoverenskomst og noter dertil

Artikel 3, stk. 2 i den dansk-x-lands dobbeltbeskatningsoverenskomst er sålydende:

Stk.2. Ved en kontraherende stats anvendelse af overenskomsten til hver en tid skal ethvert udtryk, som ikke er defineret deri, medmindre andet følger af sammenhængen, tillægges den betydning, som det har på dette tidspunkt i denne stats lovgivning med henblik på de skatter, på hvilke overenskomsten finder anvendelse, idet enhver betydning i de skattelove, der anvendes i denne stat, skal gå forud for den betydning, dette udtryk er tillagt i andre love, der anvendes i denne stat.

Artikel 10, stk. 1 og stk. 2, litra b i den dansk-x-lands dobbeltbeskatningsoverenskomst er sålydende:

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

2. Sådant udbytte kan imidlertid også beskattes i den kontraherende stat, hvor det selskab, der udbetaler udbyttet, er hjemmehørende, og i overensstemmelse med lovgivningen i denne stat, men

b) når udbyttet udbetales af et selskab, der er hjemmehørende i x-land, til en i Danmark hjemmehørende person, som er den retmæssige ejer deraf, må skatten i x-land af udbyttets bruttobeløb ikke overstige den skat, der kan pålignes den fortjeneste, hvorefter udbyttet er udbetalt.

De kompetente myndigheder i de kontraherende stater skal ved gensidig aftale fastsætte de nærmere regler for gennemførelsen af disse begrænsninger.

Dette stykke skal ikke berøre adgangen til at beskatte selskabet af den fortjeneste, hvorefter udbyttet er udbetalt.

#### *Praksis*

xxSR

LL § 33, stk. 1, giver spørger hjemmel til at fradrage skat betalt til x-land af udbytter fra det i x-land beliggende Holdingselskab i den danske aktieindkomstskat med maksimalt den i x-land betalte skat eller den del af den danske skat, der falder på udbyttet. LL § 33, stk. 2, giver spørger hjemmel til at fradrage det skattebeløb, som x-land i medfør af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og x-land har et ubetinget krav på at opkræve af udbyttet. X-land kan i medfør af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og x-land, artikel 10, stk. 1, og artikel 10, stk. 2, litra b, oppebære skat af udbytte betalt af Holdingselskabet til spørger, forudsat at der er hjemmel hertil i intern x-lands ret.

#### CIR nr. 72 af 17/04/1996 om ligningsloven, pkt. 5.1.1.

(...)

Hvis Danmark og den fremmede stat, som indkomsten stammer fra, har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, kan der endvidere ikke gives fradrag med et større beløb end det, som den pågældende stat har et ubetinget krav på efter overenskomsten, jf. § 33, stk. 2. Der kan således ikke gives fradrag for en skat, som den fremmede stat i strid med den gældende overenskomst med Danmark har opkrævet. Det tilkommer de danske skattemyndigheder i overensstemmelse med dansk skatteretspraksis at afgøre, om den fremmede stat har et ubetinget krav på skattebeløbet.

#### Den juridiske vejledning, 2015-1, afsnit C. F. 4.1

(...)

Hvis Danmark har indgået en DBO med det andet land, kan lempelsen ikke overstige det skattebeløb, som landet har ubetinget krav på i henhold til DBO'en. Se LL § 33, stk. 1 og stk. 2.

(...)

Det er de danske skattemyndigheder, der afgør, om det andet land har et ubetinget krav på skattebeløbet i henhold til DBO'en. Dette afgøres efter fortolkningsprincippet i artikel 3, stk. 2, som giver et land ret til at anvende egne interne fortolkningsregler, med mindre andet følger af overenskomstens ordlyd. Det er således dansk skatteretspraksis, der er udgangspunktet for afgørelsen. Se CIR nr. 72 af 17.4.1996, pkt. 5.1.1.

*Begrundelse*— Efter ligningslovens § 33, stk. 2, er der kun hjemmel til at fradrage det skattebeløb, som x-land i medfør af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og x-land har et ubetinget krav på at opkræve af udbyttet.

Det fremgår af SKATs indstilling til spørgsmål 13, at holdingselskabets virkelige ledelse har sit sæde i Danmark. Holdingselskabet anses derfor for at være hjemmehørende i Danmark.

Der betales således udbytte fra et holdingselskab, som er hjemmehørende i Danmark, til en aktionær (spørger), der også er hjemmehørende i Danmark.

X-land er ikke berettiget til at beskatte udbyttet i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 10 - se også SKATs indstilling til spørgsmål 6. Derfor kan der ikke gives nedslag efter LL § 33.

Da der ikke skal betales skat til x-land af udbytter fra det i x-land inkorporerede holdingselskab, bliver der ikke noget beløb at fradrage i den danske aktieindkomst.

SKAT kan således ikke bekræfte, at ligningslovens § 33, stk. 1, giver spørger hjemmel til at fradrage skat betalt til x-land af udbytter fra det i x-land inkorporerede holdingselskab i den danske aktieindkomst med maksimalt den i x-land betalte skat, eller den del af den danske skat, der falder på udbyttet i indkomståret *år*.

#### *Indstilling*

SKAT indstiller, at spørgsmål 4 besvares med "Nej".

#### Spørgsmål 5

Det ønskes bekræftet, at ligningslovens § 33, stk. 2, giver spørger hjemmel til at fradrage det skattebeløb, som x-land i medfør af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og x-land har et ubetinget krav på at opkræve af udbyttet i indkomståret *år*.

#### *Lovgrundlag*

Se under spørgsmål 4.

#### *Praksis*

Se under spørgsmål 4.

#### *Begrundelse*

Se begrundelsen ved spørgsmål 4.

### *Indstilling*

SKAT indstiller, at spørgsmål 5 besvares med "Nej".

### Spørgsmål 6

Det ønskes bekræftet, at x-land i medfør af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og x-land artikel 10, stk. 1, og artikel 10, stk. 2, litra b, har et ubetinget krav på at opkræve skat af udbytte betalt af et holdingselskab inkorporeret i x-land, som spørger ejer aktier i.

### *Lovgrundlag*

Artikel 10, stk. 1 og stk. 2, litra b, i den dansk-x-lands dobbeltbeskatningsoverenskomst er refereret under spørgsmål 4, hvortil der henvises.

### *Praksis*

xxSR

Skatterådet finder, at x-land i medfør af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og x-land, artikel 10, stk. 1, og artikel 10, stk. 2, litra b, kan oppebære skat af udbytte betalt af Holdingselskabet til spørger forudsat, at der er hjemmel hertil i intern x-lands ret.

### *Begrundelse*

Det fremgår af dobbeltbeskatningsoverenskomstens art. 4, stk. 3, at i tilfælde, hvor en ikke-fysisk person efter bestemmelserne i stykke 1 er hjemmehørende i begge stater, skal den anses for kun at være hjemmehørende i den stat, hvor dens virkelige ledelse har sit sæde. Det fremgår af SKATs indstilling til spørgsmål 13, at holdingselskabets virkelige ledelse har sit sæde i Danmark.

Da holdingselskabet er hjemmehørende i Danmark, har x-land ikke i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomstens art. 10 nogen beskatningsret til det udbytte, som udbetales til spørger, der er hjemmehørende i Danmark.

SKAT kan således ikke bekræfte, at x-land i medfør af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og x-land artikel 10, stk. 1, og artikel 10, stk. 2, litra b, har et ubetinget krav på at opkræve skat af udbytte betalt af et holdingselskab inkorporeret i x-land, som spørger ejer aktier i.

### *Indstilling*

SKAT indstiller, at spørgsmål 6 besvares med "Nej".

### Spørgsmål 7

Det ønskes bekræftet, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og x-land artikel 23, stk. 1, litra a, giver spørger ret til lempelse af den danske aktieindkomst med et beløb svarende til den skat, spørger har betalt i x-land af udbytte modtaget fra holdingselskabet inkorporeret i x-land i indkomståret år.

### *Lovgrundlag*

### Henvisning til dobbeltbeskatningsoverenskomst

Artikel 23, stk. 1 i den dansk-x-lands dobbeltbeskatningsoverenskomst er sålydende:

"Dobbeltbeskatning skal undgås således:

## 1. For Danmarks vedkommende:

- a) Medmindre bestemmelserne i litra c) medfører andet, skal Danmark i tilfælde, hvor en person, der er hjemmehørende i Danmark, oppebærer indkomst, som, i overensstemmelse med bestemmelserne i denne overenskomst, kan beskattes i x-land, indrømme fradrag i den pågældende persons skat af indkomsten med et beløb svarende til den indkomstskat, som er betalt i x-land;
- b) fradraget skal imidlertid ikke i noget tilfælde kunne overstige den del af indkomstkatten, som beregnet inden fradraget er givet, der svarer til den indkomst, som kan beskattes i x-land;
- c) i tilfælde, hvor en person, der er hjemmehørende i Danmark, oppebærer indkomst, som ifølge bestemmelserne i denne overenskomst kun kan beskattes i x-land, kan Danmark medregne denne indkomst i beskatningsgrundlaget, men skal i indkomstkatten tillade fradraget den del af indkomstkatten, som kan henføres til den indkomst, der hidrører fra x-land."

### *Praksis*

xxSR

Skatterådet finder, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og x-land artikel 23, stk. 1, litra a, giver spørgeren ret til lempelse af den danske aktieindkomst med et beløb svarende til den skat, som spørger har betalt i x-land af udbyttet fra spørgers selskab. Se dog Skatteministeriets indstilling og begrundelse.

### *Begrundelse*

Som det fremgår af indstillingen i spørgsmål 6, har x-land ikke ret til at beskatte aktieudbyttet i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomstens art. 10. Dermed er der ikke grundlag for at give lempelse efter art. 23.

SKAT kan således ikke bekræfte, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og x-land artikel 23, stk. 1, litra a, giver spørger ret til lempelse af den danske aktieindkomst med et beløb svarende til den skat, spørger har betalt til x-land af udbytte modtaget fra holdingselskabet inkorporeret i x-land i indkomståret år.

### *Indstilling*

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

### Spørgsmål 8

Det ønskes bekræftet, at artikel 24, stk. 2, litra a og b, jf. notevekslingens punkt (i) - (iv), ikke finder anvendelse i nærværende tilfælde.

### *Lovgrundlag*

### Henvisning til dobbeltbeskatningsoverenskomst og noter dertil

Artikel 24, stk. 2, litra a og b i den dansk-x-lands dobbeltbeskatningsoverenskomst er sålydende:

"2. Bestemmelserne i denne overenskomst skal ikke finde anvendelse på personer, som er berettigede til enhver speciel skattebegunstigelse i henhold til:

- a) en lov i hver af de kontraherende stater som er blevet fastslået i en Noteveksling mellem de kontraherende stater; eller

b) enhver væsentligt lignende lov som efterfølgende vedtages."

#### Noteveksling af dato/år

Det følger af notehenvísningen, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten ikke finder anvendelse på personer, som er berettigede til:

- (i) en speciel skattebegunstigelse i henhold til x-lands Financial Services Centre Act (kap. 330) eller
- (ii) fritagelse eller enhver anden speciel skattebegunstigelse i henhold til bestemmelserne i the Merchant Shipping Act, 1973, med ændringer. Dette gælder imidlertid ikke indkomst, som er undergivet den normale x-lands indkomstskat; eller
- (iii) enhver speciel skattebegunstigelse for så vidt angår udlodninger fra en trust, der er omfattet af bestemmelserne i the Trusts Act, eftersom en trust som foreskrevet i denne lov ikke har status som en juridisk person og derfor ikke selvstændigt kan drage fordel af overenskomsten; eller
- (iv) enhver speciel skattebegunstigelse i henhold til enhver væsentligt lignende lov, som efterfølgende vedtages, og som det er aftalt mellem de kompetente myndigheder i de kontraherende stater som værende omfattet af betingelserne i artikel 24, stykke 2.

#### *Praksis*

xxSR

Skatterådet kan bekræfte, at artikel 24, stk. 2, litra a og b, jfr. notevekslingens punkt (i)-(iv) ikke finder anvendelse i nærværende tilfælde.

Den juridiske vejledning 2015-1

(...)

Derudover anvendes overenskomsten slet ikke over for personer, der er berettiget til en eller flere af en række opregnede skattebegunstigelser i x-land. Disse skattebegunstigelser fremgår af noteveksling af dato/år. Se artikel 24, stk. 2.

(...)

#### *Begrundelse*

Spørger har oplyst, at hverken holdingselskabet eller driftsselskabet er omfattet af de særlige skattebegunstigelser, som finder anvendelse for visse personer-/kapitalselskaber i x-land.

På denne baggrund finder SKAT, at artikel 24, stk. 2, ikke finder anvendelse. Det forudsættes, at hverken holdingselskabet eller driftsselskabet efterfølgende omfattes af de nævnte eller efterfølgende vedtagne skattebegunstigelser i x-land.

Det bemærkes dog, at holdingselskabet og driftsselskabet anses for fuldt skattepligtige til Danmark, idet selskaberne anses at have ledelsens sæde i Danmark, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2-6, jf. stk. 6. Der henvises til SKATs begrundelse til spørgsmål 13 og 14.

#### *Indstilling*

SKAT indstiller, at spørgsmål 8 besvares med "Ja".

#### Spørgsmål 9

Det ønskes bekræftet, at spørger ikke er omfattet af ligningslovens § 16 H, stk. 1, i indkomståret *år*.

### *Lovgrundlag*

Ligningslovens § 16 H, stk. 1

Hvis en skattepligtig omfattet af kildeskattelovens § 1 eller dødsboskattelovens § 1, stk. 2, kontrollerer et udenlandsk selskab eller en forening m.v. (selskabet), jf. stk. 6, skal den skattepligtige medregne selskabets CFC-indkomst opgjort efter stk. 7-10 samt selskabsskattelovens § 32, stk. 5, når indkomsten er positiv. 1. pkt. finder kun anvendelse, hvis selskabet har indgået aftale om skattesats eller beskatningsgrundlag med skattemyndighederne i den stat, hvor det er hjemmehørende, herunder efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, eller hvis skattereglerne i den pågældende stat er indrettet efter, hvor den kontrollerende aktionær er hjemmehørende, eller betingelserne nedenfor er til stede:

1. Selskabets samlede udenlandske indkomstskat er mindre end  $\frac{3}{4}$  af skatten beregnet på grundlag af satsen i selskabsskattelovens § 17, stk. 1, af selskabets samlede skattepligtige indkomst opgjort efter stk. 4 og 5 for det pågældende indkomstår.
2. Selskabets CFC-indkomst, jf. stk. 4 og selskabsskattelovens § 32, stk. 5, for samme periode udgør mere end  $\frac{1}{2}$  af selskabets skattepligtige indkomst opgjort efter stk. 4. Ved bedømmelsen ses der bort fra skattepligtig indkomst hidrørende fra selskaber kontrolleret af selskabet, hvis selskaberne er hjemmehørende i samme land som selskabet. I stedet inddrages skattepligtig indkomst i de pågældende selskaber forholdsmæssigt efter selskabets direkte eller indirekte ejerandele.
3. Den skattepligtiges aktier, investeringsbeviser m.v. i selskabet er ikke aktier eller investeringsbeviser m.v. i investeringsselskaber efter aktieavancebeskatningslovens regler.

### *Praksis*

xxSR

Skatterådet kan bekræfte, at spørger ikke er omfattet af ligningslovens § 16 H, stk. 1 i indkomståret 2007.

Denne afgørelse blev påklaget til Landsskatteretten, som i kendelse af *dato*/år stadfæstede Skatterådets afgørelse.

### *Begrundelse*

Om der skal ske CFC-beskatning efter ligningslovens § 16 H beror på en år-til-år vurdering.

Spørger har oplyst, at han udelukkende ønsker en stillingtagen til indkomståret *år*.

Ligningslovens § 16 H, stk. 1, finder anvendelse, når der kontrolleres et udenlandsk selskab m.v. Det fremgår videre af ligningslovens § 16 H, stk. 1, at bestemmelsen finder anvendelse, hvis

- selskabet har indgået aftale om skattesats eller beskatningsgrundlag med skattemyndighederne i den stat, hvor det er hjemmehørende, herunder efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, eller
- hvis skattereglerne i den pågældende stat er indrettet efter, hvor den kontrollerende aktionær er hjemmehørende

Da hverken holdingselskabet eller driftsselskabet er hjemmehørende i udlandet, men begge er hjemmehørende i Danmark, jf. SKATs indstilling ved spørgsmål 13 og 14, finder SKAT, at ligningslovens § 16 H, stk. 1, ikke kan finde anvendelse på spørgers indkomster fra de to selskaber i indkomståret *år*.

Der er således ikke hjemmel til at påligne spørger CFC-skat i indkomståret *år*.

### *Indstilling*

SKAT indstiller, at spørgsmål 9 besvares med "Ja".

### Spørgsmål 10

Det ønskes bekræftet, at spørger kan få tilladelse til fritagelse for CFC-beskatning i medfør af ligningslovens § 16 H, stk. 2, for indkomståret år.

### *Lovgrundlag*

#### Ligningslovens § 16 H, stk. 2

Den skattepligtige kan efter anmodning fritages for beskatning efter stk. 1, for så vidt angår selskaber, som er hjemmehørende i en fremmed stat inden for EU eller EØS, hvis den skattepligtige kan dokumentere, at selskabet reelt er etableret i den pågældende stat og dér udøver reel økonomisk virksomhed vedrørende CFC-indkomsten. Det er en forudsætning for fritagelse, at det er muligt via en dobbeltbeskatningsoverenskomst, bistandsdirektivet eller anden aftale om udveksling af oplysninger at verificere den skattepligtiges dokumentation vedrørende CFC-indkomsten. Den skattepligtige beskattes ikke af indkomsten i udenlandske selskaber som nævnt i stk. 1, i det omfang indkomsten skal medregnes til et selskabs eller en fonds skattepligtige indkomst efter selskabsskatteovens § 31 A eller § 32 eller fondsbeskatningslovens § 12.

### *Praksis*

xxSR

Skatterådet afviser at tage stilling til, om det kan bekræftes, at spørger kan blive fritaget for en eventuel CFC-beskatning, hvis spørgeren dokumenterer reel virksomhed i x-land i medfør af ligningslovens § 16 H, stk. 2. Se Skatteministeriets indstilling og begrundelse.

Denne afgørelse blev påklaget til Landsskatteretten, som i kendelse af dato/år ændrede Skatterådets svar på spørgsmålet fra "Afvises" til "Bortfalder". Landsskatterettens begrundelse herfor var, at da der ikke for indkomståret år var hjemmel i ligningslovens § 16 H, stk. 1, til at påligne spørgeren CFC-skat vedrørende de to selskaber i x-land, forelå der ikke en beskatning omfattet af ligningslovens § 16 H, stk. 1, og dermed heller ikke en situation omfattet af dispensationsreglen i ligningslovens § 16 H, stk. 2.

### *Begrundelse*

Da det i spørgsmål 9 indstilles, at der ikke for indkomståret år er hjemmel i ligningslovens § 16 H, stk. 1, til at påligne spørgeren CFC-skat vedrørende de to selskaber i x-land, foreligger der ikke en beskatning omfattet af ligningslovens § 16 H, stk. 1.

SKAT mener dermed heller ikke, at der er tale om en situation omfattet af dispensationsreglen i ligningslovens § 16 H, stk. 2.

### *Indstilling*

SKAT indstiller, at spørgsmål 10 besvares med "Bortfalder".

### Spørgsmål 11

Det ønskes bekræftet, at spørger i tilfælde af det i x-land inkorporerede holdingselskabs likvidation bliver beskattet af et i forbindelse med likvidationen eventuelt forbundet udlodningsprovenu efter reglerne i aktieavancebeskatningsloven i medfør af aktieavancebeskatningslovens § 2, stk. 1, 1. pkt.

### *Lovgrundlag*

#### Aktieavancebeskatningslovens § 2, stk. 1

Gevinst og tab ved udlodning af likvidationsprovenu fra aktieselskaber m.v. i det kalenderår, hvori selskabet m.v. endeligt opløses, behandles efter reglerne i denne lov. 1. pkt. finder dog ikke anvendelse ved udlodning af likvidationsprovenu, som er skattepligtigt for foreninger og selskaber efter selskabsskatteovens § 5 B, stk. 4, og fusionsskatteovens § 12, stk. 3, og i de tilfælde, hvor udlodning af likvidationsprovenu efter ligningslovens § 16 A, stk. 3, nr. 1, skal henregnes til udbytte. Ved udlodning af likvidationsprovenu fra et investeringsinstitut med minimumsbeskatning, der er omfattet af § 21, finder 1. pkt. alene anvendelse, i det omfang udlodningen overstiger minimumsindkomsten, jf. ligningslovens § 16 C, stk. 3.

### *Begrundelse*

Aktier i holdingselskabet stiftet i x-land er omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 1 (se spørgsmål 12).

Det følger af aktieavancebeskatningslovens § 2, stk. 1, 1. pkt., at gevinst eller tab i forbindelse med udlodning af likvidationsprovenu fra selskabet beskattes i henhold til reglerne i aktieavancebeskatningsloven.

Under forudsætning af, at betingelserne i aktieavancebeskatningslovens § 2, stk. 1 opfyldes - herunder at udlodning af likvidationsprovenu sker i det kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses, kan SKAT bekræfte, at udlodningsprovenu beskattes efter reglerne i aktieavancebeskatningsloven.

### *Indstilling*

SKAT indstiller, at spørgsmål 11 besvares med "Ja".

#### Spørgsmål 12

Det ønskes bekræftet, at spørger i tilfælde af et salg af sine aktier i det i x-land inkorporerede holdingselskab vil blive beskattet af en given avance eller tab i henhold til reglerne i aktieavancebeskatningsloven i medfør af denne lovs § 1.

### *Lovgrundlag*

#### Aktieavancebeskatningslovens § 1

Stk. 1. Gevinst og tab ved afståelse af aktier medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst efter reglerne i denne lov.

Stk. 2. Lovens regler om aktier finder tilsvarende anvendelse på anparter i anpartsselskaber, andelsbeviser, omsættelige investeringsbeviser og lignende værdipapirer. Lovens regler finder endvidere tilsvarende anvendelse på ejerandele i selskaber omfattet af selskabsskatteovens § 2 C samt andele i medarbejderinvesteringsselskaber omfattet af selskabsskatteovens § 1, stk. 1, nr. 2 b. 7)

Stk. 3. Endvidere finder lovens regler om aktier tilsvarende anvendelse på konvertible obligationer.

Stk. 4. Gevinst og tab ved afståelse af tegningsret til aktier, tegningsret til konvertible obligationer eller ret til fondsaktier (aktieretter) medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst efter reglerne i denne lov. Bortset fra § 36 finder reglerne i denne lov dog ikke anvendelse på tegningsretter til aktier, der er omfattet af ligningslovens § 28.

#### *Praksis*

xxSR

#### *Begrundelse*

Det fremgår af xxSR, med henvisning til SKATs bindende svar i samme sag af *dato/år*, at aktier i et holdingselskab i x-land af typen Limited, stiftet i henhold til x-lands selskabslov, er aktier i et aktieselskab i aktieavancebeskatningslovens forstand.

Spørger ejer aktier i et holdingselskab i x-land. Dette selskab har begrænset ansvar, selvstændig retsevne, og er et selvstændigt skattesubjekt.

SKAT finder på denne baggrund, at aktieavancebeskatningsloven finder anvendelse på disse aktier, jf. aktieavancebeskatningslovens § 1, stk. 1. Gevinst eller tab på disse aktier skal således opgøres efter reglerne i denne lov.

#### *Indstilling*

SKAT indstiller, at spørgsmål 12 besvares med "Ja".

#### Spørgsmål 13

Det ønskes bekræftet, at det i x-land inkorporerede holdingselskab ikke er skattemæssigt hjemmehørende i Danmark i medfør af selskabsskattelovens § 1, stk. 6.

#### *Lovgrundlag*

##### Selskabsskattelovens § 1, stk. 6

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

##### Dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og x-land artikel 4

Stk.1. I denne overenskomst betyder udtrykket »en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat«, enhver person som i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepligtig der på grund af bopæl, hjemsted, ledelsens sæde eller ethvert andet kriterium af lignende karakter, og omfatter også denne stat og enhver dertil hørende politisk underafdeling eller lokal myndighed. Dette udtryk omfatter imidlertid ikke en person, som er skattepligtig i denne stat udelukkende af indkomst fra kilder i denne stat.

(...)

Stk.3. I tilfælde, hvor en ikke-fysisk person efter bestemmelserne i stykke 1 er hjemmehørende i begge kontraherende stater, skal den anses for kun at være hjemmehørende i den stat, hvor dens virkelige ledelse har sit sæde.

#### *Forarbejder*

#### Lov nr. 312 af 17/5 1995 (L 35 1994/95)

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

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

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

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

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

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

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

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

#### *Praksis*

2014.268. SR

Skatterådet bekræftede, at et datterselskab på Malta ikke ville være fuldt skattepligtigt til Danmark, idet datterselskabet havde ledelsens sæde på Malta, men bemærker dog, at dette er under forudsætning

af, at serviceaftale eller andre aftaler, der indgås mellem det danske moderselskab og det maltesiske datterselskab ikke medfører, at daglig ledelse reelt udføres i Danmark.

2013.9. SR

Selskabsskattelovens § 1, stk. 6 og dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Litauen, artikel 4, stk. 1, skal fortolkes i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomsts art. 4, stk. 3. Sædet for den virkelige ledelse er det sted, hvor de afgørende ledelsesmæssige og forretningsmæssige beslutninger, der er nødvendige for virksomhedens forretningsmæssige udøvelse, i det væsentlige træffes, jf. kommentarerne til OECD's modeloverenskomst 2010 artikel 4, stk. 3, pkt. 24.

Spørger har oplyst, at ledelsen af selskabet varetages af enten direktøren eller bestyrelsen eller af direktøren og bestyrelsen i forening. I selskabet træffes alle beslutninger i Litauen. Bestyrelsen afholder alle sine møder i Litauen og direktøren træffer sine ledelsesbeslutninger i Litauen."

Skatterådet fandt på den baggrund ikke, at selskabets ledelse havde sæde i Danmark.

2012.591. SR

Skatterådet bekræftede, at selskabet ikke havde ledelsens sæde i Danmark, jf. selskabsskatteloven § 1, stk. 6. Skatterådet bekræftede også, at selskabet ikke havde fast driftssted i Danmark. Selskabet var stiftet og hjemmehørende i England. Selskabet blev ledet af en bestyrelse, hvor 2 af de 4 medlemmer var bosiddende i Danmark. Skatterådet fandt ud fra det oplyste om ledelse af selskabet, at beslutningerne blev foretaget i England.

xxSR

Et drifts- og holdingselskab var begge indregistrerede i x-land.

Selskaberne havde ingen bestyrelse og ledelse bestod udelukkende af en direktion. Direktør i selskaberne var E og senere F.

For så vidt angår Driftsselskabet anså Skatteministeriet selskabet for at have ledelsens sæde i x-land. Uanset at Driftsselskabets aktivitet foregik i "cyberspace" og selskabets ydelser stort set kun udnyttes uden for x-land, anså Skatteministeriet det for sandsynliggjort, at der foregik reel driftsmæssig aktivitet i x-land. Ved den vurdering blev der navnlig lagt vægt på følgende forhold:

- Driftsselskabets direktør havde bopæl og udførte arbejdet fysisk i x-land. Direktionen havde således sæde i x-land
- Driftsselskabet øvrige ansatte udførte arbejde fysisk fra x-land.
- Direktionsmøder for Holdingselskabet afholdtes i x-land. Ifølge referater herfra behandledes også forhold, der vedrørte Driftsselskabets forhold på disse møder, herunder ansættelse af ny direktør.
- Software'n kørte på Driftsselskabets server, der blev hostet af et selskab i x-land.

For så vidt angår Holdingselskabet anså Skatteministeriet selskabet for at have ledelsens sæde i x-land. Ved den vurdering blev der navnlig lagt vægt på følgende forhold:

- Holdingselskabets direktør var hjemmehørende på og udførte arbejde fysisk i x-land.
- Direktionsmøder vedrørende eksempelvis Holdingselskabets investeringer afholdtes i x-land, jf. hertil TfS 2000.196. LR.
- Holdingselskabets investeringsstrategi rettede sig mod driftsaktiviteter, der for hovedpartens vedkommende var sandsynliggjort at ske fra x-land.

TfS 2000,196 LR

Et hollandsk holdingselskab blev anset for at have ledelsens sæde i Danmark og var dermed fuldt skattepligtigt til Danmark. Dette skyldtes de beslutninger, der blev truffet i selskabets bestyrelse, hvoraf flertallet inkl. formanden, havde bopæl i Danmark. Bestyrelsesmøderne blev afholdt i Danmark. Bestyrelsen traf enhver beslutning om køb og salg af aktier i eksisterende eller nye selskaber samt beslutninger vedrørende udbyttepolitikken, herunder om overskuddet skulle anvendes til at investere i nye selskaber, til at udvide kapitalen i de eksisterende datterselskaber eller skulle deklareres som udbytte til aktionærerne.

TfS 1998, 334 LR

En til Danmark fuldt skattepligtig og her bosiddende person erhvervede aktierne i et finsk selskab. Selskabet var et holdingselskab, hvori der ikke blev taget daglige/løbende ledelsesbeslutninger. Selskabet blev anset for at være fuldt skattepligtigt til Danmark efter SEL § 1, stk. 6, idet ledelsen fandtes at have sæde i Danmark. Der blev lagt vægt på, at selskabets aktionær var bosiddende i og fuldt skattepligtig til Danmark, og at alle betydende ledelsesmæssige dispositioner ville finde sted i Danmark. Skattepligten indtrådte på erhvervelsestidspunktet for aktierne. Holdingselskab anset for hjemmehørende i Danmark.

TfS 1996, 476 LR

Et svensk selskab, der var blevet købt af et dansk selskab, blev anset for skattepligtigt til Danmark i henhold til selskabsskattelovens § 1, stk. 7. Bestyrelsesmedlemmerne havde bopæl i Danmark, men bestyrelsen havde sit sæde i Sverige, hvor det første bestyrelsesmøde blev afholdt. Direktøren havde bopæl og daglig beskæftigelse i Danmark, og eventuelle beslutninger vedrørende den daglige ledelse i selskabet ville blive truffet i Danmark. Beslutninger, der krævede bestyrelsens stillingtagen, ville blive truffet på bestyrelsesmøde, der ofte blev afholdt i Sverige. Ligningsrådet fandt, at selskabets ledelse havde sæde i Danmark. Ligningsrådet lagde herved vægt på, at hovedparten af den ledelsesmæssige aktivitet ville foregå i Danmark, og at beslutninger, der vedrører aktier i selskabet, ville blive truffet i Danmark.

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

(...)

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.... 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. F.eks. 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 f.eks. et holdingselskab eller et investeringsselskab, der er indregistreret i udlandet, reelt træffes i Danmark, så vil selskabet være hjemmehørende her i landet. Hvis alle møder og beslutninger vedrørende selskabets forhold foregår i udlandet, vil udgangspunktet være, at selskabet ikke har ledelsens sæde her i landet. Det er dog en forudsætning, at disse beslutninger reelt træffes i udlandet og ikke her i landet. Hvis selskabets virksomhed er af en karakter, hvor der ikke er en faktisk daglig ledelse, f.eks. fordi selskabets eneste aktivitet er at besidde aktier i andre selskaber, så må stedet, hvor de øvrige beslutninger vedr. selskabets ledelse tages, lægges til grund (...)

Den juridiske vejledning 2015-1, afsnit C. D. 1.1.1.3 - Hvor har ledelsen 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 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 f.eks. 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 2015-1, afsnit C. D. 1.1.1.4 - Hvorfra ledes holdingselskaber

##### 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.

##### *Begrundelse*

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.

Af Den juridiske vejledning, 2015-1, afsnit C. D. 1.1.1.4 fremgår, at 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 er ikke 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.

Ved vurdering af ledelsens sæde skal der først og fremmest lægges vægt på beslutninger forbundet med den "daglige ledelse" af selskabet og derved stedet, hvor denne ledelsesfunktion udøves. Ved bedømmelsen af, hvad der forstås ved "daglig ledelse" og hvilke beslutninger, der er hører til den daglige ledelse af et selskab, skal der henses til praksis.

Ved bedømmelsen af, hvem der udfører den virkelige daglige ledelse, og hvor den 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.

Holdingselskabet er indregistreret i x-land. 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 i x-land samt at ledelsen træffer alle beslutninger, der binder selskabet, og disse beslutninger træffes på selskabets kontor i x-land.

Selskabets formelle direktion er F repræsenteret ved Fs direktør, x-land, jf. den indgåede administrationsaftale. — Den indgåede administrationsaftale medfører at visse administrative og ledelsesmæssige opgaver, der kan henføres under "daglig ledelse", udføres af F.

Ud fra en samlet konkret vurdering af selskabernes aktiviteter, virkemåde og organisation kan den virkelige ledelse dog ikke anses, at blive udført fra x-land af F, men anses at blive udført af spørger.

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

Ved vurderingen (samlet for holdingselskab og datterselskab) er der henset til, at:

- Spørger er ejer/ultimativ ejer af holdingselskabet og datterselskabet.
- Driften i datterselskabet med levering af konsulentytelser, der udelukkende udføres af spørger. Holdingselskabet eneste aktivitet er aktiebesiddelse i datterselskabet.
- Stiftelsen af selskaberne sker på baggrund af spørgers ønske om at påbegynde ny erhvervsaktivitet, hvor hans kompetencer inden for xx-branchen ønskes videreført i selskabsform.

- Den indgåede administrationsaftale med F ses i det væsentligste, at vedrøre udførelsen af administrative rutiner som bogføring, aflæggelse af regnskab, betaling af selskabsskat og modtagelse af post og lignende. De modtagne kopier af time/sags registreringer fra F synes at bekræfte dette.
- F ses ikke at have erfaring med xx-branchen, og kan ikke derved ikke have den reelle beslutningsevne og -kompetence i forhold til væsentlige ledelsesbeslutninger som f.eks. ansættelse og afskedigelse af personale, der skal levere lignende konsulentytelser som spørger, generelle driftsmæssige målsætninger, driftsinvesteringer og markedsføring.
- Honoraret til F betragtes ikke som reel vederlæggelse til en stilling som direktør med egentlig beslutningsevne.

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 F v/Fs direktør reelt træffer beslutninger om, hvordan rettigheder i henhold til aktierne eller reelt træffer beslutninger om finansiering af selskabets aktiviteter.

Spørgers repræsentant har bl.a. henvist til xxSR, hvor F også skulle have været rådgiver/tjenesteyder. Det fremgår af denne sag, at F udførte administrationsopgaver for selskaberne, og ikke udgjorde direktionen. Direktionen i denne sag var en dansker med bopæl i x-land.

Der kan ved vurderingen ikke lægges vægt på det fremsendte certifikat fra skattemyndighederne i x-land (fremsendt som sagens bilag 63). Selskabet er registreret i x-land, og deraf som udgangspunkt skattemæssigt hjemmehørende i x-land. Anser begge lande et selskab for skattepligtigt efter nationale bestemmelser, anses selskabet dog for hjemmehørende i det land, hvor selskabets "virkelige ledelse har sit sæde". Dette fremgår af artikel 4, stk. 3, i dobbeltbeskatningsaftalen mellem Danmark og x-land.

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.

### *Indstilling*

Skat indstiller, at spørgsmål 13 besvares med "Nej".

### *Spørgsmål 14*

Det ønskes bekræftet, at det i x-land inkorporerede datterselskab, der er ejet af det i x-land inkorporerede holdingselskab, ikke er skattemæssigt hjemmehørende i Danmark i medfør af selskabsskattelovens § 1, stk. 6.

### *Lovgrundlag*

Se under spm. 13.

### *Praksis*

Se under spm. 13.

### *Begrundelse*

Af Den juridiske vejledning 2015-1, afsnit C. D. 1.1.1.3, fremgår, 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 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, 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 f.eks. 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.

Driftsselskabet er indregistreret i x-land. 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.

Repræsentanten har oplyst, at direktionen udgør den daglige ledelse af datterselskabet - selskabet har ingen bestyrelse. Direktionen hører hjemme i x-land, og ledelsesarbejdet udføres fysisk herfra fra direktionens kontor. Alle beslutninger, der binder selskabet, træffes af direktionen

Selskabets formelle direktion er F repræsenteret ved Fs direktør, x-land, jf. den indgåede administrationsaftale.

Ved bedømmelsen af, hvem der udfører den virkelige daglige ledelse, og hvor den 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.
- Generelle driftsmæssige målsætninger.
- Driftsinvesteringer.
- Finansiering af driften.
- Markedsføring.

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

Ud fra en samlet konkret vurdering af selskabernes aktiviteter, virkemåde og organisation kan den virkelige ledelse dog ikke anses, at blive udført fra x-land af F, men anses at blive udført af spørger.

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

Ved vurderingen (samlet for holdingselskab og datterselskab) er der henset til, at:

- Spørger er ejer/ultimativ ejer af holdingselskabet og datterselskabet.
- Driften i datterselskabet med levering af konsulenttydelser, der udelukkende udføres af spørger. Holdingselskabet eneste aktivitet er aktiebesiddelse i datterselskabet.

- Stiftelsen af selskaberne sker på baggrund af spørgers ønske om at påbegynde ny erhvervsaktivitet, hvor hans kompetencer inden for xx-branchen ønskes videreført i selskabsform.
- Datterselskabet har ingen erhvervsmæssig aktivitet i x-land.
- Selskaberne har ingen ansatte.
- Den indgåede administrationsaftale med F ses i det væsentligste at vedrøre udførelsen af administrative rutiner som bogføring, aflæggelse af regnskab, betaling af selskabsskat og modtagelse af post og lignende.
- F ses ikke at have erfaring med xx-branchen, og kan ikke derved ikke have den reelle beslutningsevne og -kompetence i forhold til væsentlige ledelsesbeslutninger som f.eks. ansættelse og afskedigelse af personale, der skal levere lignende konsulentytelser som spørger, generelle driftsmæssige målsætninger, driftsinvesteringer og markedsføring.
- Honoraret til F betragtes ikke som reel vederlæggelse af en stilling som direktør med egentlig beslutningsevne.

Spørgers repræsentant har bl.a. henvist til xxSR, hvor F også skulle have været rådgiver/tjenesteyder. Det fremgår af denne sag, at F udførte administrationsopgaver for selskaberne, og ikke udgjorde direktionen. Direktionen i denne sag, var en dansker med bopæl i x-land.

Der kan ved vurderingen ikke lægges vægt på det fremsendte certifikat fra skattemyndighederne i x-land (fremsendt som sagens bilag 62). Selskabet er registreret i x-land, og deraf som udgangspunkt skattemæssigt hjemmehørende i x-land. Anser begge lande et selskab for skattepligtigt efter nationale bestemmelser, anses selskabet dog for hjemmehørende i det land, hvor selskabets "virkelige ledelse har sit sæde". Dette fremgår af artikel 4, stk. 3, i dobbeltbeskatningsaftalen mellem Danmark og x-land.

Da spørger udgør den virkelige ledelse af selskabet, og da spørger er hjemmehørende i Danmark, finder SKAT, at selskabets reelle ledelse har sæde i Danmark i medfør af selskabsskatteovens § 1, stk. 1, nr. 2-6, jf. stk. 6.

### *Indstilling*

SKAT indstiller, at spørgsmål 14 besvares med "Nej".

### Spørgsmål 15

Det ønskes bekræftet, at en aftale om lønvederlag for arbejde, som spørger udfører for selskabet A, ikke vil blive reguleret i medfør af ligningslovens § 2.

### *Lovgrundlag*

#### Ligningslovens § 2

Skattepligtige,

- 1) hvorover fysiske eller juridiske personer udøver en bestemmende indflydelse,
- 2) der udøver en bestemmende indflydelse over juridiske personer,
- 3) der er koncernforbundet med en juridisk person,
- 4) der har et fast driftssted beliggende i udlandet,
- 5) der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med et fast driftssted i Danmark, eller

6) der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med kulbrintetilknyttet virksomhed omfattet af kulbrinteskattelovens § 21, stk. 1 eller 4,

skal ved opgørelsen af den skatte- eller udlodningspligtige indkomst anvende priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med ovennævnte parter i nr. 1-6 (kontrollerede transaktioner) i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter.

Med juridiske personer i nr. 1 og stk. 3 sidestilles selskaber og foreninger m.v., der efter danske skatteregler ikke udgør et selvstændigt skattesubjekt, men hvis forhold er reguleret af selskabsretlige regler, en selskabsaftale eller en foreningsvedtægt.

Stk.2. Ved bestemmende indflydelse forstås ejerskab eller rådighed over stemmerettigheder, således at der direkte eller indirekte ejes mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller rådes over mere end 50 pct. af stemmerne. Ved bedømmelsen af, om den skattepligtige anses for at have bestemmende indflydelse på en juridisk person, eller om der udøves en bestemmende indflydelse over den skattepligtige af en juridisk eller fysisk person, medregnes aktier og stemmerettigheder, som indehaves af koncernforbundne selskaber, jf. stk. 3, af personlige aktionærer og deres nærtstående, jf. ligningslovens § 16 H, stk. 6, eller af en fond eller trust stiftet af moderselskabet selv eller af de nævnte koncernforbundne selskaber, nærtstående m.v. eller af fonde eller truster stiftet af disse. Tilsvarende medregnes ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af andre selskabsdeltagere, med hvem selskabsdeltageren har en aftale om udøvelse af fælles bestemmende indflydelse. Tilsvarende medregnes ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af en person omfattet af kildeskattelovens § 1 eller et dødsbo omfattet af dødsboskattelovens § 1, stk. 2, i fællesskab med nærtstående eller i fællesskab med en fond eller trust stiftet af den skattepligtige eller dennes nærtstående eller fonde eller truster stiftet af disse. Som nærtstående anses den skattepligtiges ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer. Stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med oprindeligt slægtskabsforhold.

Stk.3. Ved koncernforbundne juridiske personer forstås juridiske personer, hvor samme kreds af selskabsdeltagere har bestemmende indflydelse, eller hvor der er fælles ledelse.

Stk.4. En juridisk eller fysisk person anses for udenlandsk, hvis personen er hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, herunder efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Stk.5. Ved ændringer i ansættelsen af den skatte- eller udlodningspligtige indkomst i henhold til stk. 1, kan den skattepligtige undgå yderligere følgeændringer (sekundære justeringer) ved at forpligte sig til betaling i overensstemmelse med de i stk. 1 anvendte priser og vilkår. Det er en forudsætning for anvendelsen af 1. pkt., at den påtagne forpligtelse også opfylder de i stk. 1 anførte betingelser. 1. pkt. gælder ikke, i det omfang den påtagne forpligtelse er omfattet af § 16 E. Ved kontrollerede transaktioner med udenlandske fysiske og juridiske personer og faste driftssteder finder 1. pkt. kun anvendelse, såfremt den pågældende udenlandske skattemyndighed foretager en beskatning, der er i overensstemmelse med de priser og vilkår, der er lagt til grund ved ansættelsen af den skattepligtige indkomst i henhold til stk. 1.

Stk.6. Det er en forudsætning for at nedsætte ansættelsen af den skatte- eller udlodningspligtige indkomst i henhold til stk. 1, at der foretages en korresponderende forhøjelse af den anden part. Det er en forudsætning for forhøjelse af anskaffelsessummer, at der foretages en korresponderende ansættelse af den anden part. Ved kontrollerede transaktioner med udenlandske fysiske eller juridiske personer og faste driftssteder er det en forudsætning, at den korresponderende indkomst medregnes ved indkomstopgørelsen i det pågældende andet land.

### *Praksis*

TfS 1997, 80 DEP

Redegørelse om praksis om lønfiksering i hovedaktionærforhold. Lønfikseringssager skulle indtil 1992 forelægges Told - og Skattestyrelsen, men skal nu forelægges told- og skatteregionen. Der er ikke herved tilsigtet nogen ændring af praksis, hvorefter der som altovervejende hovedregel ikke skal foretages lønfiksering.

2010.431. SR

Skatterådet bekræftede, at der efter praksis som udgangspunkt ikke sker lønfiksering, når ejeren af det pågældende ejerselskab skal udbetale løn eller udbytte til sig selv.

#### Den juridiske vejledning 2015-1, afsnit C. B. 3.7

Fastsættelse af løn fra et selskab til dets hovedaktionær, er omfattet af armslængdeprincippet i LL § 2. En hovedaktionær, som udfører arbejde for sit selskab, skal derfor fastsætte sit arbejdsvederlag til en værdi, som svarer til, hvad selskabet skulle have betalt til en udenforstående person.

Det følger dog af praksis, at SKAT som udgangspunkt ikke fikserer løn i disse tilfælde. I de tilfælde, hvor vederlaget ligger under hvad der skulle have været betalt til en udenforstående, skal SKAT derfor i almindelighed acceptere parternes aftalte vederlag.

Skatteministeren har redegjort for den administrative praksis om fikseret løn i hovedaktionærforhold. Det fremgår af redegørelsen, at der har været en helt klar administrativ praksis om, at der som absolut altovervejende hovedregel ikke bliver fikseret løn. Se TfS 1997, 80 DEP.

#### *Begrundelse*

Det fremgår, at spørger ønsker svar på, om der kan ske lønfiksering i skattemæssig henseende for arbejde, som spørger måtte udføre for det kontrollerede selskab A.

Fastsættelse af løn fra et selskab til dets hovedaktionær, er omfattet af armslængdeprincippet i ligningslovens § 2. En hovedaktionær, som udfører arbejde for sit selskab, skal derfor fastsætte sit arbejdsvederlag til en værdi, som svarer til, hvad selskabet skulle have betalt til en udenforstående person.

Som absolut altovervejende hovedregel bliver der dog ikke fikseret løn, når en hovedaktionær udfører arbejde for sit selskab. Denne praksis fremgår bl.a. af TfS 1997, 80 og Den juridiske vejledning 2015-1, afsnit C. B. 3.7.

Som det fremgår af den beskrevne praksis er der dog tale om, at der ikke fikseres løn som "altovervejende hovedregel" og "i almindelighed".

Det kan derfor ikke udelukkes, at der kan være situationer, hvor der kan fikseres løn, når en hovedaktionær udfører arbejde for sit selskab.

SKAT kan derfor ikke bekræfte, at en aftale om lønvederlag for arbejde, som spørger udfører for selskabet A, i alle tilfælde ikke vil kunne blive reguleret i medfør af ligningslovens § 2.

Det bemærkes i øvrigt, at som det fremgår af SKATs indstilling i spørgsmål 18, finder SKAT, at det er spørger, der er rette indkomstmotager til vederlaget fra B i y-land.

Vedrørende vederlaget fra B i y-land, har spørger således ikke udført arbejdet på vegne af driftsselskabet. Derfor kan det ikke komme på tale, at driftsselskabet skal vederlægge spørger for hans arbejde for B. I denne sammenhæng kan regulering i medfør af ligningslovens § 2, således ikke komme på tale.

## *Indstilling*

SKAT indstiller, at spørgsmål 15 besvares med "Nej".

### Spørgsmål 16

Det ønskes bekræftet, at indkomst oppebåret af A kun kan beskattes i x-land, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og x-land, artikel 7.

## *Lovgrundlag*

### Dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og x-land

Bekendtgørelse af overenskomst mellem Kongeriget Danmark og x-land til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomstskatter

#### Artikel 7 - Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Fortjeneste, som oppebæres af et foretagende i en kontraherende stat, kan kun beskattes i denne stat, medmindre foretagendet driver erhvervsvirksomhed i den anden kontraherende stat gennem et der beliggende fast driftssted. Hvis foretagendet driver førnævnte erhvervsvirksomhed, kan foretagendets fortjeneste beskattes i den anden stat, men kun den del deraf, som kan henføres til dette faste driftssted.

2. Såfremt bestemmelserne i stykke 3 ikke medfører andet, skal der, i tilfælde, hvor et foretagende i en kontraherende stat driver erhvervsvirksomhed i den anden kontraherende stat gennem et der beliggende fast driftssted, i hver kontraherende stat til dette faste driftssted henføres den fortjeneste, som det kunne forventes at opnå, hvis det havde været et frit og uafhængigt foretagende, der var beskæftiget med den samme eller lignende virksomhed på de samme eller lignende vilkår, og som under fuldstændig frie forhold gjorde forretninger med det foretagende, hvis faste driftssted det er.

3. Ved ansættelsen af et fast driftssteds fortjeneste skal det være tilladt at fradrage omkostninger, som er afholdt for det faste driftssted, herunder generalomkostninger afholdt til ledelse og administration, enten i den stat, hvor det faste driftssted er beliggende, eller andetsteds.

4. Hvis det har været sædvane i en kontraherende stat at ansætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af en fordeling af foretagendets samlede fortjeneste mellem dets forskellige afdelinger, skal intet i stykke 2 udelukke denne kontraherende stat fra at ansætte den skattepligtige fortjeneste på grundlag af en sådan sædvanemæssig fordeling; den valgte fordelingsmetode skal imidlertid være sådan, at resultatet bliver i overensstemmelse med de principper, der er fastlagt i denne artikel.

5. Ingen fortjeneste skal kunne henføres til et fast driftssted, blot fordi dette faste driftssted har foretaget indkøb af varer for foretagendet.

6. Ved anvendelsen af de foregående stykker skal den fortjeneste, der henføres til det faste driftssted, ansættes efter samme metode år for år, medmindre der er god og fyldestgørende grund til at anvende en anden fremgangsmåde.

7. I tilfælde, hvor fortjeneste omfatter indkomster, som er omhandlet særskilt i andre artikler i denne overenskomst, skal bestemmelserne i disse andre artikler ikke berøres af bestemmelserne i denne artikel.

*Begrundelse*— Dobbeltbeskatningsoverenskomstens art. 7, stk. 1, fastslår, at fortjeneste ved erhvervsvirksomhed kun kan beskattes i den stat, hvori virksomheden er hjemmehørende, medmindre virksomheden udøves gennem fast driftssted i den anden stat, kildestaten. Er dette tilfældet, kan kildestaten beskatte den del af fortjenesten, der kan henføres til det faste driftssted.

Virksomheden er hjemmehørende i Danmark, jf. SKATs indstilling i spørgsmål 14, idet den virkelige ledelse af selskabet er i Danmark.

Virksomheden udøver således ikke udelukkende erhverv gennem et fast driftssted i x-land.

SKAT kan således ikke bekræfte, at indkomst oppebåret af A kun kan beskattes i x-land, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og x-land artikel 7

### *Indstilling*

SKAT indstiller, at spørgsmål 16 besvares med "Nej".

### Spørgsmål 17

Det ønskes bekræftet, at spørger ikke kan anses for værende rette indkomstmodtager, jf. statsskattelovens § 4, for indkomst retmæssigt oppebåret af A i medfør af dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 7.

### *Lovgrundlag*

#### Statsskattelovens § 4

Som skattepligtig indkomst betragtes med de i det følgende fastsatte undtagelser og begrænsninger den skattepligtiges samlede årsindtægter, hvad enten de hidrører her fra landet eller ikke, bestående i penge eller formuegoder af pengeværdi, således f eks:

a) af agerbrug, skovbrug, industri, handel, håndværk, fabrikdrift, søfart, fiskeri, eller hvilken som helst anden næring eller virksomhed, så og alt, hvad der er oppebåret for eller at anse som vederlag for videnskabelig, kunstnerisk eller litterær virksomhed eller for arbejde, tjeneste eller bistandsydelse af hvilken som helst art;

(...)

#### Dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og x-land

Bekendtgørelse af overenskomst mellem Kongeriget Danmark og x-land til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomstskatter

#### Artikel 7 - Fortjeneste ved erhvervsvirksomhed

Fortjeneste, som oppebæres af et foretagende i en kontraherende stat, kan kun beskattes i denne stat, medmindre foretagendet driver erhvervsvirksomhed i den anden kontraherende stat gennem et der beliggende fast driftssted. Hvis foretagendet driver førnævnte erhvervsvirksomhed, kan foretagendets fortjeneste beskattes i den anden stat, men kun den del deraf, som kan henføres til dette faste driftssted.

2. Såfremt bestemmelserne i stykke 3 ikke medfører andet, skal der, i tilfælde, hvor et foretagende i en kontraherende stat driver erhvervsvirksomhed i den anden kontraherende stat gennem et der beliggende fast driftssted, i hver kontraherende stat til dette faste driftssted henføres den fortjeneste, som det kunne forventes at opnå, hvis det havde været et frit og uafhængigt foretagende, der var beskæftiget med den samme eller lignende virksomhed på de samme eller lignende vilkår, og som under fuldstændig frie forhold gjorde forretninger med det foretagende, hvis faste driftssted det er.

3. Ved ansættelsen af et fast driftssteds fortjeneste skal det være tilladt at fradrage omkostninger, som er afholdt for det faste driftssted, herunder generalomkostninger afholdt til ledelse og administration, enten i den stat, hvor det faste driftssted er beliggende, eller andetsteds.

4. Hvis det har været sædvane i en kontraherende stat at ansætte den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, på grundlag af en fordeling af foretagendets samlede fortjeneste mellem dets forskellige afdelinger, skal intet i stykke 2 udelukke denne kontraherende stat fra at ansætte den skattepligtige fortjeneste på grundlag af en sådan sædvanemæssig fordeling; den valgte fordelingsmetode skal imidlertid være sådan, at resultatet bliver i overensstemmelse med de principper, der er fastlagt i denne artikel.

5. Ingen fortjeneste skal kunne henføres til et fast driftssted, blot fordi dette faste driftssted har foretaget indkøb af varer for foretagendet.

6. Ved anvendelsen af de foregående stykker skal den fortjeneste, der henføres til det faste driftssted, ansættes efter samme metode år for år, medmindre der er god og fyldestgørende grund til at anvende en anden fremgangsmåde.

7. I tilfælde, hvor fortjeneste omfatter indkomster, som er omhandlet særskilt i andre artikler i denne overenskomst, skal bestemmelserne i disse andre artikler ikke berøres af bestemmelserne i denne artikel.

### *Begrundelse*

Som spørgsmålet er formuleret, er der tale om indkomster retmæssigt oppebåret af A i medfør af dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 7.

Hvis der er tale om indkomster, der er retmæssigt oppebåret af A, må dette betyde, at selskabet må være rette indkomstmodtager af den pågældende indkomst efter statsskattelovens § 4. Spørger kan i så fald ikke være rette indkomstmodtager.

En sådan indkomst, der retmæssigt er oppebåret af A, vil være omfattet af artikel 7 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og x-land.

SKAT kan dermed bekræfte, at spørger ikke kan anses for værende rette indkomstmodtager, jf. statsskattelovens § 4, når der er tale om indkomst retmæssigt oppebåret af A i medfør af dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 7.

Det bemærkes dog, at SKAT ved spørgsmål 18 har indstillet, at A ikke er rette indkomstmodtager i relation til indkomst fra B.

### *Indstilling*

SKAT indstiller, at spørgsmål 17 besvares med "Ja".

### Spørgsmål 18

Det ønskes bekræftet, - I tilfælde af, at spørgsmål 17 besvares benægtende - at spørger ikke er rette indkomstmodtager i forhold til tjenesteydelsesaftalen indgået mellem A og B.

### *Lovgrundlag*

Statsskattelovens §§ 4-6

§ 4. Som skattepligtig indkomst betragtes med de i det følgende fastsatte undtagelser og begrænsninger den skattepligtiges samlede årsindtægter, hvad enten de hidrører her fra landet eller ikke, bestående i penge eller formuegoder af pengeværdi, således f.eks:

a) af agerbrug, skovbrug, industri, handel, håndværk, fabrikdrift, søfart, fiskeri, eller hvilken som helst anden næring eller virksomhed, så og alt, hvad der er oppebåret for eller at anse som vederlag for

videnskabelig, kunstnerisk eller litterær virksomhed eller for arbejde, tjeneste eller bistandsydelse af hvilken som helst art;

(...)

§ 5. Til indkomsten henregnes ikke:

a) formueforøgelse, der fremkommer ved, at de formuegenstande, en skattepligtig ejer, stiger i værdi - medens der på den anden side ikke gives fradrag i indkomsten for deres synken i værdi -, eller indtægter, som hidrører fra salg af den skattepligtiges ejendele (herunder indbefattet værdipapirer) for så vidt disse salg ikke henhører til vedkommendes næringsvej, for eksempel handelsvirksomhed med faste ejendomme, eller er foretaget i spekulationsøjemed, i hvilke tilfælde den derved indvundne handelsfortjeneste henregnes til indkomsten, ligesom også eventuelt tab kan fradrages i denne. Ved salg af fast ejendom samt aktier og lignende offentlige værdipapirer, der er indkøbt efter 1. januar 1922, anses spekulationshensigt at have foreligget, når salget sker inden 2 år efter erhvervelsen, medmindre det modsatte godtgøres at være tilfældet; (...)

Den under a og b omhandlede formueforøgelse, ligesom også den formueformindskelse, der fremkommer ved formuegenstandes synken i værdi, kommer derfor kun i betragtning, for så vidt som formuens udbytte derved er blevet forøget eller formindsket, og da kun med beløbet af den således fremkomne udbytteforøgelse eller udbytteformindskelse.

§ 6. Ved beregningen af den skattepligtige indkomst bliver at fradrage:

a) driftsomkostninger, dvs. de udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, herunder ordinære afskrivninger;

b) fra embedsindtægter de udgifter til kontorhold mv., som embedets besiddelse har medført;

c) pensioner og andre byrder, der påhviler et embede:

d) - - -

e) renter af prioriteter og anden gæld samt hvad der er anvendt til blot vedligeholdelse eller forsikring af de af den skattepligtiges ejendele, hvis udbytte beregnes som indkomst. Derimod kan ikke fradrages, hvad der af den skattepligtige er anvendt til afdrag på hans gæld, hvilket også gælder om fideikommisbesidderes afdrag på fideikommisets gæld.

Den beregnede skatteindtægt er skattepligtig uden hensyn til, hvorledes den anvendes, altså hvad enten den benyttes til egen eller families underhold, betjening, nytte eller behagelighed, eller til formueforøgelse, til forbedring af ejendom, til udvidelse af næring eller drift, henlæggelse til reserve- eller andre lignende fonds, til gaver eller på anden måde.

*Praksis*

2010.26. HR

Højesteret frifandt H1, idet Skatteministeriet ikke havde godtgjort, at H3 ikke var rette indkomstmodtager. Højesteret udtalte bl.a., at selv om flytningen af annonceringsvirksomheden ikke var underbygget af skriftlige aftaler, var det godtgjort, at både den indkomstskabende aktivitet og indkomsten med virkning fra den 1. april 1999 var blevet flyttet fra H1 til H3. Højesteret lagde til grund, at de involverede selskaber var interesseforbundne parter, og at flytningen af annonceringsvirksomheden til dels var begrundet i forretningsmæssige overvejelser bl.a. for at sikre den fortsatte mulighed for at oppebære formidlingspro-

vision. Uanset at parterne var interesseforbundne, kunne det forhold, at flytningen måtte antages tillige at være begrundet i et ønske om at udnytte det skattemæssige underskud i H3, jf. ligningslovens § 15, ikke føre til, at flytningen ikke tillagdes skattemæssig virkning.

2008.163. HR

Personen var rette indkomstmodtager til vederlag i henhold til konsulentaftaler.

Personen havde oprindeligt drevet selvstændig konsulentvirksomhed i H1. Han blev ansat som økonomidirektør i G1 og blev efter fire års ansættelse i januar 1999 afskediget med fratræden til 1. august 1999. Efter forklaringerne ryddede han sit kontor primo februar. Han/H1 havde kontakt med tre mulige kunder. I marts 1999 besluttede G1, at han skulle bistå med salg af dele af G1s aktiviteter, hvilket han fortsatte med frem til udløbet af opsigelsesvarslet. Der blev indgået en konsulentaftale om, at han i perioden august - november 1999 skulle fortsætte med at bistå med salg af aktiviteterne. Det var omtvistet, om det var ham personligt eller H1, der var kontraktpart. Han fortsatte med at have fri bil, telefon og bærbar computer til rådighed også i december 1999, hvor der ikke var noget kontraktforhold mellem ham/H1 og G1. Der blev for perioden januar til 30. april 2000 indgået en ny konsulentaftale, hvor det også var omtvistet, om han eller H1 var part i aftalen.

Højesteret fandt, at det arbejde, personen havde udført i henhold til konsulentaftalerne, skattemæssigt måtte anses for udført af ham som lønmodtager. Højesteret henviste bl.a. til, at det af konsulentaftalerne fremgik, at han skulle repræsentere G1 som "senior vicepresident", at han havde fri rådighed over bilen mv., og at han fra ophøret af ansættelsen ved udgangen af juli 1999 til ansættelsen den 15. april 2000 som direktør i G1 i det al væsentlige kun havde indtægter fra G1.

2014.686. ØLR

Sagen vedrørte spørgsmålet, om appellant eller et anpartsselskab var rette indkomstmodtager af en række honorarer fra foredrags- og konsulentvirksomhed i indkomstårene 2005 og 2006.

Landsretten fastslog, at anpartsselskabets vedtægtsmæssige formål ikke var foredrags- og konsulentvirksomhed, at appellant i de omtvistede indkomstår og frem til 2007 drev konsulentvirksomhed i personligt regi, at der var tale om interesseforbundne parter, og at det af et bestyrelsesmødereferat og en erklæring fra bestyrelsesformanden fremgik, at appellant lod sine konsulentindtægter gå ind i selskabet for at bedre økonomien, og at der skulle tilføres selskabet min. kr. 1/2 million.

På den baggrund fandt landsretten, at appellant havde bevisbyrden for, at indtægterne var oppebåret af selskabet og ikke ham personligt. Denne bevisbyrde havde appellant ikke løftet alene gennem sin egen forklaring og de af ham udstedte fakturaer.

2013.344. VLR

Landsretten tiltrådte efter en samlet vurdering, at eneanpartshaveren var rette indkomstmodtager af en række vederlag i det omhandlede indkomstår for arbejde med servicering af tankstationer, der var udført af eneanpartshaveren, men indtægtsført i hans selskab. Landsretten bemærkede bl.a., at arbejdet var udført igennem en længere årrække, at arbejde indgik som en løbende og integreret del af hvervsgiverens virksomhed, at arbejdet var timeafflønnet og blev afregnet månedsvis, og at selskabets indtægter i det væsentligste hidrørte fra dette arbejde. Materialer og reservedele blev stillet til rådighed af hvervgiveren, der tillige betalte kørselspenge, hvorfor selskabet ikke havde afholdt udgifter, der efter art og omfang adskilte sig væsentligt fra, hvad der er sædvanligt for lønmodtagere.

2009.752. VLR

Landsretten fandt, at S - og ikke hans selskab A ApS - var rette indkomstmodtager af indkomst fra managementaftaler, som A ApS havde indgået med et selskab, der producerede motorer. Landsretten fandt dog, at S og A ApS var berettiget til omgørelse, idet landsretten lagde til grund, at de overvejende hensyn bag beslutningen om, at indkomsten var henført til A ApS ikke var skattemæssige.

2013.694. BR

Efter en samlet vurdering af de faktiske omstændigheder sammenholdt med de kriterier, der er angivet i pkt. B 3.1.1. i cirkulære nr. 129 af 4/7 1994 om personskatteloven, finder retten, at de honorarer, som sagsøgerne modtog fra Privathospitalet G1 A/S, må anses som vederlag for sagsøgernes personlige arbejde i tjenesteforhold, jf. kildeskattelovens § 43, stk. 1.

2012.652. BR

Hovedanpartshaver blev anset for rette indkomstmodtager af honorar, som var indtægtsført i hans helejede selskab. Byretten lagde blandt andet vægt på, at der var tale om et honorar, der ubestridt var vederlag for hovedanpartshaverens personlige arbejdsydelser.

2009.431. SR

Skatterådet kunne bekræfte, at BM ApS er rette indkomstmodtager for vederlaget for udførte konsulent-ydelser for den administrerende direktør i G1 A/S. Skatterådet kunne endvidere bekræfte, at BM ApS er rette indkomstmodtager for vederlaget for udførte konsulent-ydelser for G2.

2007.368. SR

Skatterådet anerkendte ikke et konsultentselskab som rette indkomstmodtager til honorarer, da arbejdsop-gaverne ikke havde karakter af selvstændig erhvervsvirksomhed.

#### Den juridiske vejledning 2015-1, afsnit C. D. 2.2.1

(...)

Koncernindkomsten skal i skatteretlig henseende fordeles til det skattesubjekt, som er henholdsvis rette indkomstmodtager og rette omkostningsbærer. Denne fordeling foretages som udgangspunkt på grundlag af de almindelige principper i SL §§ 4 - 6. Indtægter skal henføres til det skattesubjekt, som har et retligt krav på indtægten, og omkostninger skal henføres til det skattesubjekt som har en retlig forpligtelse til at afholde omkostningen.

Skattemæssige hensyn kan være bestemmende for fordelingen af indtægter og udgifter mellem skattesub-jekter, hvor der foreligger interessefællesskab.

Der tages udgangspunkt i aftaler indgået imellem interesseforbundne parter, men der må foretages en konkret vurdering af hvem, der har erhvervet retten til indkomsten henholdsvis er forpligtet til at afholde omkostningen.

Fordelingen af indkomsten/omkostningen sker ved en egentlig bevisvurdering med udgangspunkt i fakti-ske oplysninger, indgåede aftaler mv.

Afgørelsen af, hvem der er rette indkomstmodtager/omkostningsbærer er i høj grad fastlagt af konkrete afgørelser og er således bestemt af praksis. En række afgørelser er udførligt beskrevet i afgørelsesskemaet i afsnittet "Oversigt over afgørelser, domme, kendelser, SKAT-meddelelser med videre".

Afgørelsesskemaet indeholder mange afgørelser vedrørende såkaldte "hovedaktionær-dispositioner". Karakteristisk for disse er, at der ud fra fx aftaleretlige og selskabsretlige regler vurderes, hvem der er berettiget eller forpligtet i henhold til kontrakten om arbejdets udførelse mv. I denne vurdering må der bl.a. henses til, hvem et erstatningskrav for misligholdelse af kontrakten eller et evt. funktionærretligt krav kan gøres gældende mod. Der kan også ses på, om instruktionsbeføjelsen over for personen reelt ligger hos hovedaktionærselskabet eller dets medkontrahent.

### *Begrundelse*

Det bemærkes indledningsvis, at der ved spørgsmål 17 er taget stilling til indkomster, som retmæssigt er oppebåret af A. Som spørgsmål 17 er formuleret, har SKAT ikke taget stilling til specifikke indkomster, som A oppebærer.

Ved spørgsmål 18 spørges der specifikt om A kan anses som rette indkomstmodtager i forhold til tjenesteydelsesaftalen med B.

Så uanset, at der kun ønskes svar på dette spørgsmål i tilfælde af, at spørgsmål 17 besvares benægtende, anser SKAT, at der stadig ønskes svar, da der ved spørgsmål 17 ikke er taget stilling til specifikke indkomster.

Spørgers repræsentant har anført, at en kvalifikation af spørgsmålet om der er tale om en tjenesteydelseskontrakt eller en ansættelseskontrakt, skal foretages efter y-lands ret, og ikke efter dansk ret.

SKAT bemærker hertil, at som altovervejende udgangspunkt anvendes dansk skatteret ved afgørelsen af danske beskatningsspørgsmål. Dette gør sig gældende både ved afgørelser om subjektiv og objektiv skattepligt.

Dansk skatteret anvendes f.eks. ved kvalifikation af udenlandske selskaber, jf. bl.a. det anførte under spørgsmål 1. Der kan også henvises til 2009.706. HR, hvor Højesteret fastslog, at den polske skattemæssige behandling af tilskud som skattefrie ikke kunne begrunde en indskrænkende fortolkning af statsskattelovens § 4.

SKAT indstiller således, at spørgsmålet omkring tjenesteydelseskontrakt ctr. ansættelseskontrakt, og skattemæssige forhold i den forbindelse, skal foretages efter dansk skatteret.

Af Den juridiske vejledning 2015-1, afsnit C. D. 2.2.1 fremgår, at koncernindkomsten i skatteretlig henseende skal fordeles til det skattesubjekt, som er henholdsvis rette indkomstmodtager og rette omkostningsbærer.

Denne fordeling foretages som udgangspunkt på grundlag af de almindelige principper i SL §§ 4 - 6. Indtægter skal henføres til det skattesubjekt, som har et retligt krav på indtægten, og omkostninger skal henføres til det skattesubjekt, som har en retlig forpligtelse til at afholde omkostningen.

Skattemæssige hensyn kan være bestemmende for fordelingen af indtægter og udgifter mellem skattesubjekter, hvor der foreligger interessefællesskab.

Der tages udgangspunkt i aftaler indgået imellem interesseforbundne parter, men der må foretages en konkret vurdering af hvem, der har erhvervet retten til indkomsten henholdsvis er forpligtet til at afholde omkostningen.

Fordelingen af indkomsten/omkostningen sker ved en egentlig bevisvurdering med udgangspunkt i faktiske oplysninger, indgåede aftaler mv.

Afgørelsen af, hvem der er rette indkomstmodtager/omkostningsbærer er i høj grad fastlagt af konkrete afgørelser og er således bestemt af praksis.

I henhold til cirkulære 129 af 4/7 1994 om personskatteloven, pkt. B. 3.1.1.1., kan der lægges vægt på følgende kriterier, når det skal vurderes om der er tale om et tjenesteforhold:

hvervgiveren har en almindelig adgang til at fastsætte generelle eller konkrete instrukser for arbejdets udførelse, herunder tilsyn og kontrol,

indkomstmodtageren udelukkende eller i overvejende grad har samme hvervgiver,

der mellem hvervgiveren og indkomstmodtageren er indgået aftale om løbende arbejdsydelse,

indkomstmodtageren har arbejdstid fastsat af hvervgiveren,

indkomstmodtageren har ret til opsigelsesvarsel,

vederlaget er beregnet, som det er almindeligt i tjenesteforhold (timeløn, ugeløn, månedsløn, provision, akkord m.v.),

vederlaget udbetales periodisk,

hvervgiveren afholder udgifterne i forbindelse med udførelsen af arbejdet,

vederlaget i overvejende grad er nettoindkomst for indkomstmodtageren,

indkomstmodtageren anses for lønmodtager ved praktisering af ferieloven, lov om arbejdsløshedsforsikring, funktionærloven, lov om arbejdsskadeforsikring og lov om arbejdsmiljø.

Serviceaftalen indgås mellem B i y-land og driftsselskabet A i x-land. Aftalen er betegnet som Letter of Engagement (fremsendt til sagen som bilag 53).

Det er oplyst, at driftsselskabet kan sende stab med tilstrækkelig kendskab og erfaring til at opfylde sin del af aftalen. Aftalen er derfor ikke bundet på spørger alene. Driftsselskabet kan sende en ressource på senior/direktør niveau.

Der er dog, efter det oplyste, ikke andre end spørger selv i driftsselskabet til at udføre arbejdet.

Endvidere har A ikke andre indkomster end fra B. I henhold til de foreliggende oplysninger er der kun tale om mulige indkomster i henhold til den aftale, selskabet har indgået med handelsagenten.

SKAT anser, efter en samlet konkret vurdering, sammenholdt med ovennævnte administrative praksis og retspraksis, at indtægterne fra aftalen med B skal henføres til spørger personligt, og ikke til driftsselskabet.

Skat har herved lagt vægt på:

- Arbejdet for B indgår som en løbende og integreret del af dette selskabs virksomhed. B udfører konsulentvirksomhed inden for xx-branchen. Ifølge aftalen skal driftsselskabet assistere med at udføre denne konsulentvirksomhed.
- Driftsselskabet har kun samme hvervgiver.
- I henhold til aftalen, må driftsselskabets allokerede ressource til B - det vil sige spørgeren - ikke udføre arbejde for andre end B uden udtrykkeligt samtykke hertil.
- Driftsselskabet har ingen væsentlig økonomisk driftsrisiko. Udgifter til rejser, udstyr og andre udgifter betales/dækkes efter regning af B. Aktiviteterne skal udføres hos B eller hos deres klienter.

- Aftalen er indgået for en uendelig periode. Aftalen kan opsiges med en måneds varsel, og med tre efterfølgende måneders overgang. Arbejdstider og fridage skal tilpasses dem, personalet i B har. Det årlige vederlag udgør € xx, der udbetales månedligt bagud. Hertil kommer 10 % bonus, hvis særlige mål opnås.
- Spørger ses udadtil præsenteret som en ansat/repræsentant for B.

Spørgers repræsentant har anført, at der ikke består nogen hjemmel til skattemæssigt at tilsidesætte gyldigt indgåede aftaler, der er begrundet i forretningsmæssige forhold.

SKAT bemærker hertil, at det ikke er et krav ved fordeling af indkomst til det skattesubjekt, som er rette indkomstmodtager, at det påvises at dispositionen overvejende er foretaget på grund af skattemæssige hensyn. Se f.eks. 2009.752. VLR, hvor landsretten fandt, at en hovedaktionær var rette indkomstmodtager af indkomst, men samtidig fandt, at parterne var berettiget til omgørelse, idet landsretten lagde til grund, at de overvejende hensyn bag beslutningen om, at indkomsten var henført til selskabet ikke var skattemæssige.

Spørgeres repræsentant har endvidere anført, at Danmark som bopælsstat ikke vil kunne beskatte indkomsten, jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og y-land.

SKAT har ikke taget stilling til dette forhold, da der ikke er anmodet om bindende svar vedrørende dette.

#### *Indstilling*

SKAT indstiller, at spørgsmål 18 besvares med "Nej".

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

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.