

## Subjektivt skattepligt for selskaber: Registrerings- og hovedsædekriteriet i SEL § 1

af af Michael Tell, ph.d., Juridisk Institut, CBS, og CORIT Advisory P/S

I artiklen analyseres anvendelsen af henholdsvis registreringskriteriet og hovedsædekriteriet i [SEL § 1](#), hvilket særligt har været omdiskuteret i forhold til SMBA-selskaber indregistreret i Danmark. Det konkluderes i tråd med [TfS 2012, 281](#), at registreringskriteriet anvendes i forhold til aktie- og anpartsselskaber, mens hovedsædekriteriet anvendes i forhold til alle andre selskaber og foreninger m.v., herunder SMBA-selskaber. Det ændres dog såfremt L 10 2012-2013 vedtages. I så fald anvendes fortsat et indregistreringskriterium i forhold til aktie- og anpartsselskaber, mens der i forhold til øvrige selskaber og foreninger m.v. anvendes både et registreringskriterium og et hovedsædekriterium, således at disse selskaber anses for hjemmehørende i Danmark, såfremt de enten er indregistreret i Danmark eller har ledelsens sæde i Danmark.

### 1. Indledning

Tilknytningskriterierne i selskabsskattelovens (SEL) § 1 for selskaber og foreninger m.v. har i større eller mindre grad altid været omdiskuteret i den skatteretlige litteratur.<sup>1</sup> Diskussionen er senest centreret om hvorvidt registreringskriteriet eller hovedsædekriteriet skulle anvendes i forhold til et selskab med begrænset hæftelse (SMBA) indregistreret i CVR-registret. Skatterådet fandt i [TfS 2011, 161](#), at selskabet var skattepligtigt til Danmark efter [SEL § 1](#) grundet indregistrering her i landet, uden hensyn til om selskabets ledelse havde sæde her i landet eller ej. I [TfS 2012, 281](#) ændrede Landsskatteretten dog det bindende svar, og fandt at selskabet alligevel ikke var fuldt skattepligtigt til Danmark og hjemmehørende i Danmark allerede som følge af registreringen, idet selskabets ledelse ikke havde sæde i Danmark. Begge afgørelser er kritiseret i litteraturen.

Eksempelvis anser Thorbjørn Henriksen Skatterådets afgørelse som værende *åbenbart forkert* og tilføjer at *konklusionen uomtvisteligt være derhen, at ledelsens sæde som hjemstedskriterium også gælder for danske SMBA-selskaber*.<sup>2</sup> Omvendt anfører Anders Nørgaard Laursen om Landsskatterettens afgørelse, at denne *næppe er korrekt* og at fuld dansk skattepligt for

SMBA-selskaber afgøres på baggrund af registreringen og *uden hensyntagen til SEL § 1, stk. 6*.<sup>3</sup> Der er således ikke klarhed over anvendelsen af henholdsvis hovedsædekriteriet og registreringskriteriet, som indeholdt i [SEL § 1](#). På baggrund [TfS 2012, 281](#) er det fornyligt ved L 10 2012-2013 foreslået, at det eksplicit følger af [SEL § 1](#), stk. 6, at bl.a. SMBA-selskaber omfattes af dansk skattepligt såvel ved indregistrering i Danmark som ved ledelsens sæde i Danmark.

I denne artikel redegøres for hjemstedskriteriet for aktie- og anpartsselskaber ([SEL § 1](#), stk. 1, nr. 1) samt for andre selskaber og foreninger ([SEL § 1](#), stk. 1, nr. 2-6). Det konkluderes, at aktie- og anpartsselskaber anses for hjemmehørende i Danmark som følge af indregistreringen i Danmark, mens andre selskaber og foreninger m.v. på nuværende tidspunkt anses for hjemmehørende i Danmark, som følge af at ledelsen har sit sæde i Danmark. Der skal derved på nuværende tidspunkt sondres skarpt mellem tilknytningskriterierne for selskabsformerne m.v. Det konkluderes således, at registreringskriteriet udelukkende anvendes i forhold til aktie- og anpartsselskaber, mens hovedsædekriteriet anvendes i forhold til de øvrige selskaber og foreninger m.v. Det ændres dog såfremt L 10 2012-2013 vedtages. I så fald anvendes i forhold til aktie- og anpartsselskaber fortsat et indregistreringskriterium, mens der i forhold til øvrige selskaber og foreninger m.v. anvendes både et registreringskriterium og et hovedsædekriterium, således at disse selskaber anses for hjemmehørende i Danmark, såfremt de er indregistreret i Danmark eller ledelsen er i Danmark. Afslutningsvis anføres det, at det synes hensigtsmæssigt at samme tilknytningskriterium anvendes i forhold til danske selskabstyper, hvilket sker såfremt L 10 2012-2013 vedtages. Det ændrer dog ikke ved, at begge tilknytningskriterier fortsat anvendes i [SEL § 1](#). Sondringen er i så fald ikke aktie- og anpartsselskaber kontra øvrige selskaber og foreninger m.v., men derimod danske indregistrerede selskaber og foreninger m.v. kontra ikke-dansk indregistrerede selskaber og foreninger m.v.

### 2. Subjektivt skattepligt – historisk

Skattepligt for selskaber og foreninger m.v. reguleres som bekendt af [SEL § 1](#). Det følger heraf, at skattepligt påhviler selskaber og foreninger m.v., der er *hjemmehørende her i landet*. Det angives således som et afgørende tilknytningskriterium, at selskabet eller foreningen er hjemmehørende i

Danmark. Det er dog fortsat omdiskuteret, hvad der forstås ved *hjemmehørende her i landet*. Begrebet kan historisk spores tilbage til statsskatteloven fra 1903, 1912 og 1922.

Historisk fulgte det af § 2, nr. 5 a i statsskatteloven fra 1922 ([lov nr. 149 af 10/4 1922](#)), at skattepligt påhvilede her i landet hjemmehørende aktieselskaber, kommanditaktieselskaber og andre selskaber, hvis medlemmer eller deltagere ikke alle hæftede solidarisk uden begrænsning for selskabets forpligtelser. Det anførtes i vejledningen til § 2, nr. 5 a, at:

*“Om et Selskab eller Forening kan anses for hjemmehørende her i Landet, beror paa, om vedkommende Selskabs eller Forenings Bestyrelse eller Hovedkontor findes her i Landet.”*

Begrebet hjemmehørende synes således historisk at henvise til ledelsens sæde (hovedsædekriterium). Mere konkret var det efter statsskatteloven afgørende, om selskabets bestyrelse eller hovedkontor var i Danmark. Det bekræftedes tillige af Højesterets dom i U 1918, 39 H, *Det Danske Gaskompagni*, hvori Højesteret lagde vægt på, om bestyrelsen eller den myndighed, der udøvede den afgørende ledelse af selskabet, havde sit sæde i Danmark eller ej. Det fandtes konkret ikke at være tilfældet.

Ved [lov nr. 255 af 11/6 1960](#) indførtes selskabsskatteloven, hvorved den subjektive skattepligt for selskaber overførtes hertil fra statsskatteloven. Det fulgte herefter af § 1, stk. 1, at:

*“Skattepligt i henhold til denne lov påhviler her i landet hjemmehørende:*

- 1) *indregistrerede aktieselskaber,*
- 2) *andre selskaber, i hvilke ingen af deltagerne hæfter personligt for selskabets forpligtelser, og som fordeler overskuddet i forhold til deltagernes i selskabet indskudte kapital...”*

Begrebet *hjemmehørende* fastholdtes således, hvorved den indeholdte definition i statsskatteloven må anses for videreført således, at skattepligten fortsat var betinget af ledelsens sæde i Danmark.<sup>4</sup> Der foretoges dog en opdeling af aktie- og anpartsselskaber og andre kapitalselskaber m.v., således at der i forhold til førstnævnte blev tilføjet et indregistreringskriterium.

### 3. Aktie- og anpartsselskaber

Tilknytningskriteriet for aktie- og anpartsselskaber følger af den nugældende [SEL § 1](#), stk. 1, nr. 1. Det følger heraf, at:

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

*indregistrerede aktieselskaber og anpartsselskaber,...*”

Bestemmelsen har udspring i statsskatteloven, men også selskabsskatteloven fra 1960 ([lov nr. 255 af 11/6 1960](#)), hvor der med sidstnævnte lov indførtes indregistreringskriteriet for aktie- og anpartsselskaber. Der er derved tvivl, om der herefter gjaldt et dobbelt tilknytningskrav for aktie- og anpartsselskaber, således at fuld skattepligt betingedes af såvel *hjemmehørende* som *indregistrering* i Danmark.<sup>5</sup> Problemstillingen er meget præcist beskrevet af *Niels Winther-Sørensen*, nemlig at det for aktieselskaber ikke var tvivlsomt, om indregistrering var en *nødvendig* betingelse for fuld skattepligt, men derimod om *indregistrering* var en tilstrækkelig betingelse for fuld skattepligt.<sup>6</sup>

Højesteret tog stilling til denne problematik ved [TfS 2007, 264](#), *Playboy*. Sagen vedrørte konkret anpartsselskaber indregistreret i Danmark, men hvor ledelsens sæde ubestridt ikke var i Danmark. Højesteret fandt ved dissens (4 mod 3) at indregistrering i Danmark var en tilstrækkelig betingelse for skattepligt efter [SEL § 1](#). Der henvistes bl.a. til, at det selskabsretligt betingedes, at selskabet havde hjemsted i Danmark, for at der kunne ske registrering, hvilket angives at “tale for”, at et selskab, der er indregistreret i Danmark, i kraft af registreringen også i skatteretlig henseende anses som hjemmehørende i Danmark. Det anførtes mere præcist, at:

*“...registrering er en nødvendig og tilstrækkelig betingelse for skattepligt efter § 1...”*

Mindretallet fandt derimod ikke indregistrering tilstrækkelig for statuering af fuld skattepligt efter [SEL § 1](#), stk. 1, nr. 1. Det anføres, at “her i landet hjemmehørende” fremtræder som en fællesbetingelse for alle de selskaber og foreninger, der er opregnet i [SEL § 1](#).

Det anføres i litteraturen, at [TfS 2007, 264](#) bragte en endelig afklaring vedrørende et eventuelt dobbelttilknytningskrav.<sup>7</sup> Det sluttes herfra, at [SEL § 1](#), stk. 1, nr. 1, ikke indeholder et dobbelt tilknytningskrav om dels indregistrering og dels hovedsæde i Danmark, men alene et krav om

indregistrering i Danmark.<sup>8</sup> Derved tillægges begrebet hjemmehørende i SEL § 1 i forhold til aktie- og anpartsselskaber enten et indregistreringselement<sup>9</sup>, og således et andet indhold end historisk gældende (statsskatteloven), eller anses for uden indhold, og derved en afvisning af et dobbelttilknytningskrav.<sup>10</sup>

Højesterets afgørelse i [TfS 2007, 264](#), Playboy, må fortsat anses for at have præjudikatværdi. Ved indregistrering af sådanne selskaber anses disse derved for hjemmehørende her i landet efter [SEL § 1](#), hvorfor fuld skattepligt indtræder ved indregistrering og ophører ved afregistrering. Retstilstanden må i forhold til aktie- og anpartsselskaber derved anses for afklaret.

#### 4. Andre selskaber og foreninger m.v.

Det følger af den nugældende [SEL § 1](#), stk. 1, nr. 2, at:

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

*andre selskaber, i hvilke ingen af deltagerne hæfter personligt for selskabets forpligtelser, og som fordeler overskuddet i forhold til deltagerens i selskabet indskudte kapital, selskaber omfattet af § 2 C og selskaber m.v. omfattet af § 3 i lov om visse erhvervsdrivende virksomheder, som ikke er omfattet af nr. 3, 3 a eller 4..”*

Der følger ikke, som ved aktie- og anpartsselskaber, et eksplicit indregistreringskriterium. Fuld skattepligt for disse selskaber betinges således udelukkende af, at selskabet er *hjemmehørende* i Danmark. Begrebet *hjemmehørende* har udviklet sig over tid.

Begrebet kan, som tidligere nævnt, historisk henføres til statsskatteloven, og derved om selskabets bestyrelse eller hovedkontor var i Danmark. I 1992 anførte Personskatteudvalget dog, at hjemstedsspørgsmålet i forhold til andre selskaber end aktie- og anpartsselskaber, var omtvistet. Personskatteudvalget anførte, at der var tvivl om, hvorvidt selskabsskatteloven indeholdt hjemmel til beskatning af et i udlandet indregistreret aktieselskab, der reelt lededes fra Danmark. Personskatteudvalget påpegede dog samtidig, at hjemlen til beskatning heraf var til stede i [SEL § 1](#), stk. 1, nr. 2. Ydermere anførte Personskatteudvalget, at der i administrativ praksis lagdes vægt på, om såvel bestyrelsens flertal som selskabets hovedkontor lå i Danmark, hvilket synes i overensstemmelse med begrebet *hjemmehørende*, som anvendt i statsskatteloven.

På baggrund heraf fremkom Personskatteudvalget med to forslag:

1. At det *præciseres*, at [SEL § 1](#), stk. 1, nr. 2 skaber hjemmel til beskatning af “udenlandske” selskaber, hvis selskabets reelle ledelse foregår i Danmark.
2. At hjemstedskriteriet bør overvejes ændret, således at der i stedet lægges afgørende vægt på, hvor den reelle ledelse, herunder den faktiske daglige ledelse, varetages.

Disse opfordringer blev fulgt af lovgiver, og ved lov nr. 312 af 17/5 1995 (L 35) blev den nuværende formulering i [SEL § 1](#), stk. 6 indsat.<sup>11</sup> Det følger heraf, at selskaber og foreninger m.v., dog ikke aktie- og anpartsselskaber, anses for *hjemmehørende* her i landet, hvis ledelsen har sæde her i landet. Dette gælder efter ordlyden, uanset hvor selskabet eller foreningen m.v. eventuelt er indregistreret.

Det anførtes i forhold til ledelsens sæde i lovbemærkningerne til lov nr. 312 af 17/5 1995 (L 35), at:

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

Begrebet *hjemmehørende* blev derved ændret i forhold til selskaber og foreninger m.v., dog ikke aktie- og anpartsselskaber, således at der i stedet lægges vægt på den daglige ledelse (direktionen) og ikke bestyrelsen. Samtidigt understreger ordlyden af [SEL § 1](#), stk. 6, 2. pkt., at det er irrelevant, hvor selskabet eventuelt er indregistreret. Dette er senest behandlet af Landsskatteretten i [TfS 2012, 281](#).

Sagen vedrørte et bindende svar afgivet til et selskab med begrænset ansvar (SMBA.) registreret i Det centrale virksomhedsregister, hvor selskabets direktør fraflyttede Danmark, og i den forbindelse anmodedes Skatterådet om et bindende svar.<sup>12</sup> Det forespurtes, om selskabet fortsat var skattepligtigt til Danmark efter udflytning af ledelsens sæde til Polen, hvilket Skatterådet bekræftede.

Dette blev indklaget for Landsskatteretten.

I modsætning til Skatterådet fandt Landsskatteretten, at selskabet ikke var fuldt skattepligtigt og hjemmehørende i Danmark som følge af registreringen, idet selskabets ledelse ikke havde sæde her i landet. Selskabet var derimod begrænset skattepligtigt som følge af fast driftssted her i landet. Landsskatteretten udtalte bl.a.:

“Det fremgår klart af ordlyden af [selskabsskattelovens § 1](#), stk. 6, 1. og 2. pkt., at selskaber og foreninger mv. omfattet af § 1, stk. 1, nr. 2-6, anses for hjemmehørende her i landet, hvis ledelsen har sæde her i landet. Dette gælder, uanset hvor selskabet eller foreningen mv. eventuelt er indregistreret.”

Skatterådets og Landsskatterettens afgørelse er omdiskuteret i litteraturen.<sup>13</sup> Uenigheden synes særligt at vedrøre, hvorvidt [SEL § 1](#), stk. 6 (hovedsædekriteriet) overhovedet anvendes ved selskaber indregistreret i Danmark. Eller sagt på en måde, om [SEL § 1](#), stk. 6 (hovedsædekriteriet) efter den nugældende retstilstand<sup>14</sup> skal anvendes ved selskaber, der ikke er indregistreret i Danmark. Dette analyseres i det følgende.

## 5. Anvendelsesområdet for SEL § 1, stk. 6

Det følger klart af ordlyden af [SEL § 1](#), stk. 6, at denne udelukkende definerer begrebet *hjemmehørende her i landet* i forhold til selskaber og foreninger m.v. omfattet af [SEL § 1](#), stk. 1, nr. 2-6.<sup>15</sup> Dette gælder efter ordlyden, uanset hvor selskabet eller foreningen m.v. eventuelt er indregistreret, hvorved registreringskriteriet ikke anvendes ved disse selskaber og foreninger m.v. Derimod skal hovedsædekriteriet i [SEL § 1](#), stk. 6 anvendes, uanset om selskabet er indregistreret i Danmark eller ej. Udgangspunktet må derved være, at hovedsædekriteriet i [SEL § 1](#), stk. 6 anvendes for selskaber og foreninger m.v. omfattet af [SEL § 1](#), stk. 1, nr. 2-6, medmindre andet følger af lovbemærkningerne.

I de generelle bemærkninger til bestemmelsen anføres bestemmelsen som en *udvidelse af* grundlaget for skattepligt. Det skal forstås i lyset af OECD's modeloverenskomst, som det også anføres i lovbemærkningerne, da bestemmelsen havde til formål at skabe konformitet mellem hovedsædekriteriet (effective management) i OECD's modeloverenskomsts art. 4, stk. 3 (dobbelt domicilklausulen) og det danske hovedsædekriterium forud for [SEL § 1](#), stk. 6. Derved sikredes intern hjemmel til udnyttelse af beskatningsretten som tillagt efter OECD's modeloverenskomst, og derved en udvidelse af grundlaget for fuld skattepligt. Det kan således anses som en udvidelse af skattepligten, som angivet i lovbemærkningerne, ved at hjemstedskriteriet flyttes fra bestyrelsen til direktionen (daglig ledelse), hvorefter at beskatningsretten efter de indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster kan udnyttes. Det ændrer således ikke ved hovedsædekriteriet i [SEL § 1](#), stk. 6 anvendes i forhold til alle selskaber og foreninger m.v. omfattet af [SEL § 1](#), stk. 1, nr. 2-6, uanset hvor disse eventuelt er indregistreret.

Det følger samtidigt af de generelle bemærkninger, at bestemmelsen alene var tiltænkt som *supplement* til de gældende regler. Det er på overbevisende vis fremført i litteraturen med henvisning hertil, at [SEL § 1](#), stk. 6 således alene har indført positiv hjemmel til at beskatte selskaber, som har ledelsens sæde i Danmark, jf. [SEL § 1](#), stk. 6, 1. pkt., men ikke samtidig har begrænset kredsen af skattepligtige, dvs. selskaber indregistreret i Danmark.<sup>16</sup> Det understøttes tillige af en enkelt passus i bemærkningerne<sup>17</sup> til bestemmelsen. Det angives heri, at 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. Bemærkningen antyder således, at selskaber og foreninger m.v. altid anses for hjemmehørende her i landet, såfremt selskabet eller foreningen er indregistreret i Danmark, og derved, at hovedsædekriteriet i [SEL § 1](#), stk. 6 kun anvendes i andre tilfælde. En sådan fortolkning understøttes dog hverken af ordlyden eller af de øvrige lovbemærkninger.

I bemærkningerne<sup>18</sup> til bestemmelsen henvises til Personskatteudvalgets rapport fra 1992.<sup>19</sup> Det erindres, at Personskatteudvalget fremsatte to anbefalinger:

1. At hjemstedskriteriet bør overvejes ændret, således at der i stedet lægges afgørende vægt på, hvor den reelle ledelse, herunder den faktiske daglige ledelse, varetages.
2. At det *præciseres*, at [SEL § 1](#), stk. 1, nr. 2 skaber hjemmel til beskatning af udenlandske indregistrerede selskaber, hvis selskabets reelle ledelse foregår i Danmark.

Personskatteudvalget foreslog en ændring af hjemstedskriteriet, hvilket skete ved [SEL § 1](#), stk. 6, 1. pkt., hvorefter selskaber og foreninger m.v. omfattet af stk. 1, nr. 2-6, anses for hjemmehørende her i

landet, hvis beslutninger forbundet med den daglige ledelse af selskabet træffes her i landet. Dette må anses for at vedrøre indholdet af hovedsædekriteriet i [SEL § 1](#), stk. 6 og ikke anvendelsesområdet herfor.

Personudvalget foreslog ydermere en præcisering i forhold til udenlandske indregistrerede selskaber og anførte samtidigt, at der i [SEL § 1](#), stk. 1, nr. 2 var hjemmel til beskatning af udenlandske indregistrerede selskaber, hvorfor der "*blot*" blev foreslået en præcisering heraf. Det skete ved [SEL § 1](#), stk. 6, 2. pkt., hvorefter hjemstedskriteriet i [SEL § 1](#), stk. 6, 1. pkt. skal anvendes, uanset hvor selskabet eller foreningen m.v. eventuelt er indregistreret. Der synes ikke heraf at følge en indskrænkning af anvendelsesområdet for [SEL § 1](#), stk. 6, 1. pkt. til kun at omfatte selskaber og foreninger mv. indregistreret i udlandet.

Samlet set synes Personskatteudvalget "*blot*" at kunne tages til indtægt for en ændring af det indeholdte hovedsædekriterium fra beslutninger på bestyrelsesniveau til beslutninger til direktionsniveau. Det ændrer således ikke ved, at hovedsædekriteriet efter ordlyden fortsat anvendes på alle selskaber og foreninger m.v. omfattet af [SEL § 1](#), stk. 1, nr. 2-6.

I bemærkningerne henvises endvidere til, at der var tvivl om, hvorvidt der efter de gældende regler var hjemmel til at beskatte selskaber indregistreret i fremmede lande, som fuldt skattepligtige i Danmark, hvor sådanne selskaber ledes her fra landet. Det angives, at denne tvivl fjernes med [SEL § 1](#), stk. 6. Det synes hverken at *udvide* eller *indskrænke* anvendelsesområdet for hovedsædekriteriet i [SEL § 1](#), stk. 6, og understreger blot, at [SEL § 1](#), stk. 6 omfatter alle selskaber og foreninger m.v. omfattet af [SEL § 1](#), stk. 1, nr. 2-6, uanset hvor disse eventuelt er indregistreret.

Samlet set følger det klart af ordlyden, at [SEL § 1](#), stk. 6 anvendes i forhold til alle selskaber og foreninger m.v. omfattet af [SEL § 1](#), stk. 1, nr. 2-6, uanset hvor disse er indregistreret. Samtidig følger det efter denne forfatters vurdering ikke tilstrækkelig klart af lovbemærkningerne, at [SEL § 1](#), stk. 6 alene var tiltænkt selskaber og foreninger m.v., der ikke er indregistreret i Danmark – tværtimod. Ordlyden synes klar, hvorved der i 1. pkt. angives hovedsædekriteriet som hjemstedskriteriet, som foreslået af Personskatteudvalget, mens der i 2. pkt. *præciseres*, at hjemstedskriteriet i 1. pkt. gælder, uanset hvor selskabet eller foreningen m.v. eventuelt er indregistreret, som foreslået præciseret af Personskatteudvalget. I dette lys synes Landsskatterettens afgørelse i [TFS 2012, 281](#) korrekt, da hovedsædekriteriet i [SEL § 1](#), stk. 6 anvendes.<sup>20</sup>

Det skal afslutningsvis bemærkes, at et SMBA-selskab, som omhandlet i [TFS 2012, 281](#) efter § 11 i lov om visse erhvervsdrivende virksomheder, skal oplyse selskabets hjemsteds kommune ved registrering hos Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Der er derved lighed med omstændighederne i [TFS 2007, 264 Playboy](#). Men anvendelsen af forskellige tilknytningskriterier i [SEL § 1](#) medfører, at den valgte selskabsform i Danmark for et udenlandsk ledet selskab på nuværende tidspunkt er afgørende for, om skattepligt indtræder efter [SEL § 1](#) eller ej. Vælges således, at virksomheden skal drives i aktie- eller anpartsselskabsform, så indtræder fuld skattepligt allerede som følge af registreringen i Danmark. Vælges i stedet, at virksomheden drives som et SMBA-selskab, så indtræder skattepligt ikke som følge af registreringen i Danmark. Det kan derved retspolitisk synes betænkeligt, at retstilstanden for et dansk indregistreret SMBA-selskab er anderledes end for et dansk indregistreret aktie- eller anpartsselskab. Det er netop baggrunden for ændringen af [SEL § 1](#), stk. 6, som foreslået ved L 10 2012-2013.

## 6. Registreringskriterium og hovedkriterium – L 10 2012-2013

Skatteministeriet fandt det nødvendigt at handle på baggrund af [TFS 2012, 281](#), og anvendelsen af forskellige tilknytningskriterier afhængigt af selskabsform. Det anførtes, at det aldrig har været hensigten at skabe et system, hvor den fulde skattepligt for registrerede danske selskaber indtræder på grundlag af forskellige kriterier,<sup>21</sup> som vist ovenfor. Det er derfor foreslået at erstatte den nuværende formulering i [SEL § 1](#), stk. 6, 1. og 2. pkt. med følgende:

"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."

Det er derved foreslået, at selskaber og foreninger m.v. omfattet af [SEL § 1](#), stk. 1, nr. 2-6, anses for hjemmehørende og dermed fuldt skattepligtige til Danmark, hvis de er registreret i Danmark *eller* har ledelsens sæde i Danmark. Der er derved foreslået anvendelsen af både registreringskriteriet og hovedsædekriteriet i forhold til disse øvrige selskaber og foreninger.

Baggrunden herfor angives bl.a. at være, at sådanne selskaber, som er registreret her i landet, men har ledelsen i et andet land, f.eks. et lavskattelands, fremstår som et dansk selskab, selv om det ikke

er omfattet af fuld dansk skattepligt.<sup>22</sup> Lovgiver synes således at tillægge selskabsregistreringen signalværdi i forhold til selskabets skattepligtsforhold, og det søges tilvejebragt, at danske selskaber (indregistrerede) er fuldt skattepligtige til Danmark. Der skal dog samtidig henses til en eventuelt indgået dobbeltbeskatningsoverenskomst (DBO-lande), hvori hovedsædekriteriet oftest anvendes. I så fald anses selskabet herefter alligevel ikke for hjemmehørende i Danmark, og Danmarks beskatningsret afgrænses til indkomst fra kilder her i landet. Den reelle effekt er derfor i forhold til dansk indregistrerede selskaber, hvor ledelsens sæde er i et ikke-DBO-land.

Det synes hensigtsmæssigt at anvende samme tilknytningskriterier i forhold, danske selskabsformer. Der synes ikke at bestå en naturlig forklaring på, at disse øvrige selskaber og foreninger m.v., der er registreret i Danmark, behandles anderledes end aktie- og anpartsselskaberne i forhold til indtræden af fuld skattepligt.<sup>23</sup> Men om dette tilknytningskriterium skal være baseret på indregistrering eller ledelsens sæde er naturligvis en politisk beslutning. Skatteministeren synes, som anført ovenfor, at en dansk selskabsretlig "skal" signalerer fuld dansk skattepligt, hvorfor et indregistreringskriterium anvendes.

Hovedsædekriteriet anvendes dog fortsat i forhold til udenlandske selskabsformer, hvorved vi i Danmark fortsat vil anvende begge kriterier. Sondringen mellem anvendelsen af tilknytningskriterierne er i så fald ikke aktie- og anpartsselskaber kontra øvrige selskaber og foreninger m.v., men dansk indregistrerede selskaber og foreninger m.v. (indregistreringskriterium) kontra ikke-dansk indregistrerede selskaber og foreninger m.v. (hovedsædekriterium).

## 7. Konklusion

Højesteret har med [TfS 2007, 264](#), *Playboy*, fastslået, at indregistrering af aktie- og anpartsselskaber udgør en nødvendig og tilstrækkelig betingelse for fuld skattepligt, hvorved disse i så fald anses for *hjemmehørende* i Danmark efter [SEL § 1](#). Det må anses for endeligt afklaret.

Det må ydermere anses for uomtvistet, at hovedsædekriteriet i [SEL § 1](#), stk. 6 anvendes ved alle andre selskaber og foreninger m.v. end aktie- og anpartsselskaber, der ikke er indregistreret i Danmark. Disse selskaber er fuldt skattepligtige til Danmark, såfremt ledelsen har sæde i Danmark. Dette gælder også såfremt L 10 2012-2013 vedtages.

Hovedsædekriteriet i [SEL § 1](#), stk. 6 må på nuværende tidspunkt ligeledes anvendes ved alle andre selskaber og foreninger m.v. end aktie- og anpartsselskaber, der er indregistreret i Danmark. Det følger klart af ordlyden, at hovedsædekriteriet anvendes, uanset hvor selskabet eller foreningen m.v. eventuelt er indregistreret. Landsskatterettens afgørelse i [TfS 2012, 281](#) må således anses for korrekt, da selskabet ikke som følge af indregistreringen ansås for hjemmehørende i Danmark. Dette ændres dog med virkning for indkomstår, der påbegyndes 1/1 2013 eller senere, såfremt L 10 2012-13 vedtages. I så fald vil fuld skattepligt indtræde for disse selskaber og foreninger m.v. allerede som følge af indregistrering i Danmark.

## Noter

1. Se bl.a. *Alan Philipi* Studier i den internationale selskabsrets teori (1961), *Niels Winther-Sørensen* i Festskrift til Aage Michelsen: Skat ved aktieselskabers til- og fraflytning (2000), *Jakob Bundgaard* i [SU 2005, 183](#), *Thorbjørn Henriksen* i SR-Skat 2011, 55, *Jens Wittendorff* i SR-Skat 2011, 226 samt *Anders Nørgaard Laursen* i [TfS 2012, 333](#).

2. Se *Thorbjørn Henriksen* i SR-Skat 2011, 55. *Thorbjørn Henriksen* antager, at Skatterådet har truffet en politisk afgørelse og udtrykker bekymring, såfremt Skatterådet mener, at afgørelsen er truffet på baggrund af almindelig lovfortolkning. Det synes noget vidtgående. Skatterådets afgørelse er også kritiseret af *Jens Wittendorff* i SR-Skat 2011, 226.

3. Se *Anders Nørgaard Laursen* i [TfS 2012, 333](#).

4. *Bundgaard* anfører i [SU 2005, 183](#), at "Vurderes udviklingen i skattepligtsbestemmelserne, kan det anføres, at der intet er i forarbejderne til selskabsskatteloven, som antyder, at man herved har villet ændre på kravene til aktieselskabers tilknytning. På denne baggrund kan det antages, at der også efter indførelsen af selskabsskatteloven i 1960 må stilles krav til aktieselskabers tilknytning ud over indregistreringen."

- Se *Bundgaard* i [SU 2005, 183](#) med henvisninger i note 19. I modsætning hertil anførte
5. Personskatteudvalget i 1992, at der for aktie- og anpartsselskaber ikke var tvivl om hjemstedsspørgsmålet.
  6. Se *Niels Winther-Sørensen* i Festskrift til Aage Michelsen: Skat ved aktieselskabers til- og fraflytning (2000), p. 319 ff.
- Se *Niels Winther-Sørensen* i Festskrift til Aage Michelsen: Skat ved aktieselskabers til- og fraflytning (2000), p. 319 ff., *Lars Nyhegn-Eriksen og Charlotte Ellegaard* i [TfS 2007, 345](#), *Ole Bjørn* i SR-Skat 2007, 84 og senest *Anders Nørgaard Laursen* i [TfS 2012, 333](#).
8. Se eksempelvis *Lars Nyhegn-Eriksen og Charlotte Ellegaard* i [TfS 2007, 345](#).
  9. I så fald bliver ordet *indregistrering* i [SEL § 1](#), stk. 1, nr. 1 overflødig.
- Det kan dog anføres, at [TfS 2007, 264](#), *Playboy*, muligvis ikke er en afvisning af et dobbelt tilknytningskrav. Højesteret henviste eksplicit til den dagældende aktieselskabslov og dagældende anpartsselskabslov, hvorefter der i vedtægterne skulle angives "*den kommune her i landet, hvor selskabet skal have hjemsted (hovedkontor)*". Et selskab ansås netop for skatteretligt hjemmehørende i Danmark, såfremt hovedkontoret var her i landet, som anført ovenfor. I dette lys synes et dobbelt tilknytningskrav foreneligt med det af Højesteret anførte om, at registrering var en nødvendig og tilstrækkelig betingelse, grundet de selskabsretlige betingelser for indregistrering i Danmark. En sådan fortolkning er dog ikke klar.
- 10.
  11. Denne er foreslået ændret ved L 10 2012-2013 med virkning fra indkomstår, der påbegyndes den 1/1 2013 eller senere.
  12. Se også *Anders Nørgaard Laursen* i [TfS 2012, 333](#).
  13. Se henvisningerne i note 2.
  14. Dette ændres med virkning for indkomstår, der påbegyndes 1/1 2013 eller senere, såfremt L 10 2012-13 vedtages. Se mere herom i afsnit 6.
- At [SEL § 1](#), stk. 6 ikke omfatter aktie- og anpartsselskaber efter [SEL § 1](#), stk. 1, nr. 1 skal formentlig ses i lyset af, at Personskatteudvalget anførte, at der ikke var nogen tvivl om hjemstedsspørgsmålet herfor. Det understøttes af henvisningerne til Personskatteudvalgets rapport i lovbemærkningerne til § 1, nr. 1 i L 35 1994-1995.
- 15.
  16. Se *Anders Nørgaard Laursen* i [TfS 2012, 333](#).
  17. Se bemærkningerne til § 1, nr. 1 i L 35 1994-1995.
  18. Se bemærkningerne til § 1, nr. 1 i L 35 1994-1995.
  19. Der henvises konkret til Rapport fra Udvalget om Personbeskatning II, s. 251 f.
- Dette understøttes tillige af bemærkningerne til § 2, nr. 1 i L 10 2012-2013. Det fremgår heraf, at [SEL § 1](#), stk. 6, medfører, at selskaber og foreninger m.v. omfattet af [SEL § 1](#), stk. 1, nr. 2-6, der er registreret i Danmark, ikke anses for hjemmehørende og dermed fuldt skattepligtige til Danmark, medmindre de nævnte selskaber og foreninger m.v. har ledelsens sæde i Danmark. Se modsat *Anders Nørgaard Laursen* i [TfS 2012, 333](#), der anfører, at Landsskatterettens afgørelse næppe er korrekt.
- 20.
  21. Se de almindelige bemærkninger til L 10 2012-2013 – 2.3. Fuldt skattepligt og ledelse.
  22. Se bemærkningerne til § 2, nr. 1 i L 10 2012-2013.
  23. Se også bemærkningerne til § 2, nr. 1 i L 10 2012-2013.