

2009

*Erhvervsjurastudiet
ved Aalborg
Universitet*



Jesper Cassøe Raaschou

ALLOKERING AF INDKOMST TIL FASTE DRIFTSSTEDER

En juridisk analyse af hvilke konsekvenser konklusionerne fra OECD's rapport "Report on the attribution of profit to permanent establishment" af 18/7 2008 vil få for allokering af indkomst til faste driftssteder

Hvilke konsekvenser vil konklusionerne fra OECD's rapport "Report on the attribution of profit to permanent establishment" af 18/7 2008 få for allokering af indkomst til faste driftssteder?

Jesper Cassøe Raaschou

Studie nr. 20042849

FORORD

I 2001 fremlagde OECD's Committee on Fiscal Affairs deres første udkast til *Report on the attribution of profits to permanent establishments*. Udkastet blev fulgt op af flere udkast, og i sommeren 2008 publiceredes den endelige rapport. Denne endelige rapport har dannet grobund for nærværende afhandling. Afhandlingen belyser, hvilke konsekvenser konklusionerne fra rapporten vil få for indkomstallokering til faste driftssteder.

Afhandlingens betydelige omfang har krævet en professionel og teoretisk velfunderet vejledning. En særlig tak skal i den forbindelse rettes til min vejleder ph.d Thomas Rønfeldt, der gennem hele perioden har bidraget med interessante input og konstruktiv kritik. Særligt i den analyserende og konkluderende del af afhandlingen, har Thomas bidraget til konstruktive og kreative vinkler på problemstillingen afhandlingen behandler.

Afhandlingen er skrevet sideløbende med, at jeg har arbejdet hos KPMG i København. Her har jeg gennem mit job i koncernskatteafdelingen opnået viden om det praktiske arbejde med faste driftssteder og multinationale koncerner. Herudover er jeg blevet bistået med faglig sparring fra kollegaer - herunder særligt Mathias Albertsen, Thomas Hansen og Lena Engdahl - hvilket har været et meget anvendeligt bidrag til den endelige afhandling. En særlig stor tak skal rettes til Senior Tax Manager Carina M. Korsgaard, der været særdeles behjælpelig med vejledning og diskussioner i det daglige. Carina har bidraget med praktisk relevante problemstillinger, der gør teorien mere konkret og anvendelig, ligesom hun har kommenteret på det skriftlige arbejde.

En tak skal i høj grad også rettes til min søster Louise Raaschou Andersen, der under betydeligt tidspres indvilgede i at læse korrektur på en stor del af afhandlingen. Tilsvarende har min kæreste Line Lucie Hjøllund, under arbejdet med hendes egen specialeafhandling, fundet tid til at gennemlæse denne afhandling med henblik på korrekturlæsning.

SUMMARY

"ATTRIBUTION OF PROFITS TO PERMANENT ESTABLISHMENTS"

In the summer 2008, the OECD Committee on Fiscal Affairs released its report, *"Report on the attribution of profits to permanent establishments"*. Due to considerable variations in the OECD member countries' tax laws, the aim of the report was to achieve greater consensus on the taxation of permanent establishments. So far, there has been no consensus among the member countries on the interpretation of article 7 of the OECD Model Tax Convention. In its report, the OECD has developed an authorised approach as a recommended method of attributing profits to a permanent establishment.

This thesis interprets the OECD's approach and the conclusions reached in the report, in particular, the *"significant people functions"* concept as this would seem to have extensive consequences for the attribution of profits to a permanent establishment. The concept may also have an effect on the determination of whether there is a permanent establishment or not. This thesis questions whether it is possible to have a permanent establishment if no profits are attributable to it, and whether the *"significant people functions"* concept will determine the existence of a permanent establishment in the future.

With reference to rulings from the European Court of Justice (ECJ), the thesis questions whether the *"significant people functions"* concept is in accordance with EU community law. The *"significant people functions"* is considered as the minimum level of activity required in order to attribute profits to a permanent establishment. The corresponding concept for companies is the *"wholly artificial"* concept stated in the ECJ's ruling in the Cadbury Schweppes case. The two concepts differ from each other, resulting in the differential treatment of companies and permanent establishments. This may be in conflict with the EU Treaty.

In addition to the main issues mentioned above, this thesis looks at some of the practical issues related to the conclusions in the OECD's report; for example, the identification of *"significant people functions"*, the amount of documentation required by the member countries and the problems related to the persisting different interpretations of article 7 in the member countries.

INDHOLDSFORTEGNELSE

1	Indledning	3
2	Dobbelbeskatning	7
2.1	Lempelse	9
2.1.1	Eksempion	9
2.1.2	Credit	9
2.2	Retskildemæssig værdi af en dobbeltbeskatningsoverenskomst og OECD's modeloverenskomst ..	10
2.3	Den gyldne regel	13
3	Fast driftssted	15
4	Nuværende allokeringprincipper	22
4.1	Allokering af indkomst til faste driftssteder.....	23
4.1.1	Den direkte metode.....	25
4.1.1.1	Allokeringprincipperne ctr. retmæssig ejer	31
4.1.2	Den indirekte metode.....	34
4.2	Interne ydelser.....	37
4.2.1	Intern handel med varer	40
4.2.1.1	Territorialprincippet's indvirkning på intern handel med varer	43
4.2.2	Intern handel med tjenesteydelser	45
4.2.3	Renter af interne lån	48
4.3	Sammenfatning	51
5	Nye allokeringprincipper	54
5.1	OECD's Report on the attribution of profits to permanent establishments - Del 1.....	55
5.1.1	1. Trin - Det faste driftsstedets aktiviteter	56
5.1.1.1	Significant people functions.....	56
5.1.1.2	Allokering af aktiver	59
5.1.1.3	Allokering af risici	63
5.1.1.4	Allokering af kapital	64
5.1.1.4.1	Det faste driftsstedets kapitalomkostninger	68
5.1.1.5	Interne handler	72
5.1.2	2. Trin - Sammenlignelighedsanalyse.....	74
5.2	Sammenfatning	74
6	Teoretiske vurderinger af praktiske konsekvenser	76

6.1	Significant people functions.....	76
6.1.1	Daglig ledelse	77
6.2	Artikel 5 kontra artikel 7	78
6.2.1	Agentreglen i artikel 5, stk. 5	79
6.2.1.1	Prokura / beslutningskompetence.....	79
6.2.1.2	Permanens	80
6.2.2	Fast driftssted trods manglende " <i>significant people functions</i> "	80
6.2.2.1	Fast driftssted uden indkomst?.....	81
6.2.2.2	"Significant people functions" som kriterium for fastlæggelsen af fast driftssted	82
6.3	Organiseringen af ledelsesbeføjelser.....	84
6.4	Fællesskabsretlige aspekter.....	85
6.4.1	"Rent kunstige" konstruktioner.....	86
6.4.2	"Rent kunstige" konstruktioner kontra " <i>significant people functions</i> "	87
6.4.3	Den indre neutralitet	88
6.4.4	Den ydre neutralitet	89
6.4.5	Medfører " <i>significant people functions</i> " ulovlig forskelsbehandling?	89
6.5	Den praktiske anvendelighed	92
7	Statisk- eller dynamisk fortolkning?.....	94
7.1	Konklusionerne fra "Report on the attribution of profits to permanent establishments"	96
8	Konklusion	98
9	Litteraturliste.....	101
9.1	Litteratur	101
9.2	Artikler.....	101
9.3	Domme.....	101
9.4	EF-Domstols afgørelser og traktater	102
9.5	Lovgivning	103

1 INDLEDNING

Faste driftssteder har i mange år haft en helt central rolle i multinationale koncerners virke og organisering. Den stigende globalisering, udviskede landegrænser og udviklingen i den grænseoverskridende aktivitet har fremmet faste driftssteders betydning i bl.a. koncernernes måde at drive forretning på. Faste driftssteder kan anvendes konstruktivt af koncernerne eller andre, men kan samtidig komme til at udgøre en fodlænke til byrde for koncernen. I visse tilfælde kan der fra koncernen være et ønske om, at en given aktivitet bliver beskattet i den stat, hvori den foregår. I et sådant tilfælde vil der være et ønske om, at aktiviteten statuerer fast driftssted i den pågældende stat. I andre tilfælde vil der modsat være et ønske om, at aktiviteten bliver beskattet i domicilstaten, og her vil det forsøges undgået, at aktiviteten får et omfang, der statuerer fast driftssted.

Ikke kun for skatteyderen er spørgsmålet om fast driftssted relevant, men i høj grad også for den stat på hvis territorium aktiviteten foregår. For værtsstaten kan det faste driftssted blive afgørende for, i hvilket omfang den opnår beskatningsretten over aktiviteten, og hvorvidt foretagendet bliver begrænset skattepligtig. I tilfælde, hvor aktiviteten har et omfang der medfører, at der kan statueres fast driftssted, vil værtsstaten i mange tilfælde få beskatningsretten. Derfor har det ofte staternes interesse at få statueret fast driftssted, da de hermed vil være berettiget til at beskatte foretagendet i stedet for den stat, hvori hovedkontoret for det faste driftssted er beliggende.

Statueres der fast driftssted, vil det bl.a. betyde, at det i visse henseender bliver betragtet som en selvstændig enhed (svarende til et selskab), mens det i andre situationer betragtes som værende en del af hovedkontoret (en transparent enhed). Her skærpes opmærksomheden på at få fastlagt, i hvilke situationer dette vil være tilfældet samt hvilke kriterier, der lægges til grund for vurderingen. Særligt i forhold til hovedkontorets skatteopgørelse er det relevant at få allokeret de forskellige indtægter og udgifter til hhv. det faste driftssted og hovedkontoret. Ligger det faste driftssted i en stat med lavere skatteprocent, end staten hvori hovedkontoret er beliggende, vil der være særlig fokus på at få de rette indtægter allokeret til det faste driftssted.

Modsat er det endvidere uhensigtsmæssigt, hvis koncerner kan misbruge denne mulighed og "placere" alle indtægter i en stat med lav skatteprocent og have udgifterne, som er knyttet hertil, placeret i en anden stat med en høj skatteprocent. Hermed ville det være muligt at opnå det bedste fra to verdener, hvilket ville medføre en udhuling af skattesystemerne. Dog er der i mange tilfælde taget forbehold herfor, idet flere forhold allerede *er* reguleret på internationalt, nationalt og bilateralt niveau.

Det er naturligvis ikke kun i forbindelse med faste driftssteder, at det er relevant med reguleringer af de ovenfor skitserede problemstillinger, men særligt pga. faste driftssteders egenskab bliver det relevant. Da disse, som nævnt, i visse tilfælde skattemæssigt er selvstændige enheder og en del af hovedkontoret i andre tilfælde. Særligt vil fokus blive rettet mod selve allokeringen af indkomst til henholdsvis det faste driftssted og hovedkontoret. Pga. de attraktive muligheder der ville opstå, såfremt der ikke fandtes retningslinjer for allokeringsprincipper, påkalder det sig naturligvis stor opmærksomhed verden over.

Særligt for koncerner, der er fuldt skattepligtige til Danmark, kan de anvendte allokeringsprincipper få betydning. Territorialprincippet i dansk skatteret gør, at indkomst der skal allokere til det faste driftssted ikke skal indregnes i det danske hovedkontors indkomst. I stater uden territorialprincip skal dele af indkomsten godt nok allokere til driftsstedet, men *også* til hovedkontoret, og lempelse sørger så for at der ikke sker dobbeltbeskatning. Der er dog risiko for at lempelsen ikke ophæver den dobbelte beskatning fuldt ud. Som eksempel herpå kan nævnes den danske lempelsesbestemmelse i Ligningslovens (LL) § 33, der lemper for udenlandsk betalt skat, dog kun for den del der ikke over stiger den, i domicilstaten betalte, skat. Såfremt skatten i kildestaten er højere en skatten i domicilstaten lempes der ikke for den del, der ligger over domicilstatens skat - se også afsnit 2.1. Med territorialprincippet beskattes indkomsten fra kildestaten ikke, så lempelse får ikke betydning i samme omfang som i stater uden territorialprincip. Koncerner under dansk skattepligt kan derfor have interesse i at allokere mest muligt til det faste driftssted. Jo mere der kan allokere til det faste driftssted, des mindre bliver beskattet i Danmark.

Da de forskellige stater har forskellige skattesystemer, vil der naturligt opstå stor diversitet mellem metoderne til beskatning af faste driftssteder. Disse forskelligheder vil naturligt medfører, at der i nogle tilfælde vil opstå dobbeltbeskatning eller dobbelt ikke-beskatning til skade for medlemsstaterne såvel som skatteyderne. For at afhjælpe dette problem vedtog OECD i 1963 den første modeloverenskomst, som er en model til udarbejdelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster. Med en modeloverenskomst kan alle gå ud fra den samme model i stedet for at de forskellige stater udvikler hver deres sæt regler. Løbene siden 1963 er modeloverenskomsten blevet ændret og justeret flere gange og nye versioner er derfor blevet til i 1977, 92, 94, 95, 97, 00, 03, 05, 08.

Igennem en længere årrække har OECD arbejdet på større konsensus omkring indkomstallokering til faste driftssteder i artikel 7. Af den grund har OECD gennem mange år undersøgt de forskellige principper som anvendes af medlemsstaterne til beskatning af faste driftssteder for at kunne udvikle

en fælles konsensus omkring allokeringssprincipper.¹ Konklusionerne af dette arbejde har udmøntet sig i en rapport med titlen "*Report on the attribution of profit to permanent establishments*" der blev publiceret 18/7 2008. Konklusionerne herfra er så blevet udmøntet i et udkast til en ny artikel 7 til modeloverenskomsten, med tilhørende nye kommentarer. Den nye artikel forventes indført i den næsten opdatering af modeloverenskomsten som på nuværende tidspunkt er planlagt til 2010. Dog er de konklusioner fra rapporten, der ikke er i konflikt med den nuværende version af kommentarerne til artikel 7, blevet skrevet ind i den opdaterede version af modeloverenskomsten, der blev publiceret i 2008. Det overordnede ønske med arbejdet er at finde fælles allokeringssprincipper, der generelt kan anvendes til allokering af indkomst til faste driftsteder.

Der er planlagt en række væsentlige ændringer, og i skyggen heraf rejser sig naturligt en række spørgsmål. Der kan stilles spørgsmålstegn ved den retskildemæssige værdi af disse kommentarer, om der ændres markant ved principperne for allokering af indkomst, og særligt hvilken indvirkning det får på territorialprincippet. Selvom OECD også har medlemmer der ikke er en del af EU skal de nye ændringer vurderes i EU-retlig kontekst. De medlemsstater der også er medlem af EU har pligt til lovgive i overensstemmelse med EU-retten, og derfor skal de sikre sig at de nye allokeringssprincipper er EU konforme.

Ovennævnte problemstillinger vil blive behandlet indgående i det følgende og vil samlet blive behandlet under spørgsmålet:

"hvilke konsekvenser vil konklusionerne fra OECD's rapport "*Report on the attribution of profit to permanent establishment*" af 18/7 2008 få for allokering af indkomst til faste driftsteder?"

Afhandlingen vil naturligt tage afsæt i OECD's modeloverenskomst og inddrage relevant praksis hvor dette er muligt. I behandlingen af OECD rapportens konklusioner er det ikke muligt at inddrage praksis, hvorfor kilden udelukkende vil være OECD's betragtninger samt forfatterens kommentarer. Det skal dog erindres, at modeloverenskomsten ikke er bindende for medlemsstaterne, men da den er skabt med konsensus blandt OECD staterne, må det forventes, at være et udtryk for staternes holdninger. Desuagtet er det i sidste ende utvivlsomt intern retspraksis, der vil blive afgørende for den endelige praksis i de enkelte medlemsstater. I dansk skatteretspraksis er det også fast antaget at anvende modeloverenskomsten som fortolkning, ligesom der i visse bestemmelser er en direkte henvisning til modeloverenskomsten. Modeloverenskomsten kan endvidere fraviges af aftalestater-

¹ OECD's Report on the attribution of profit to permanent establishments

ne, men afhandlingen tager udelukkende udgangspunkt i modeloverenskomstens ordlyd og inddrager dermed ingen konkrete dobbeltbeskatningsaftaler.

Afhandlingen vil indledningsvist antage et retsdogmatisk perspektiv for at danne grobund for den mere retspolitiske analyse af de nye kommentarer. Indledningsvist redegøres for dobbeltbeskatning generelt, da dobbeltbeskatning er årsag til at modeloverenskomsten er relevant. Herefter beskrives detaljeret fastlæggelsen af hvornår der er fast driftssted der kan beskattes. De nuværende allokeringsprincipper beskrives i det efterfølgende kapitel for at det er muligt at se de nye kommentarer i lyset af de nuværende. De to kapitler om indkomstallokering danner grobund for en analyse af konsekvenserne af de nye kommentarer.

I visse tilfælde findes der forskellige bestemmelser, alt efter om der er tale om et selskab og dets faste driftssted, eller om der er tale om en fysisk person og dennes faste driftssted. I nærværende afhandling vil udelukkende selskabers indkomstopgørelse blive belyst - dog vil visse afsnit være af mere generel karakter og dermed dække selskaber så vel som personer.

2 DOBBELTBESKATNING

I forbindelse med arbejdet med modeloverenskomsten og de tilhørende kommentarer, er det en uundgåelig forudsætning at få kastet lys over begrebet "dobbeltskatning". Det skyldes, at den omtalte modeloverenskomst anvendes til udformning af dobbeltskatningsoverenskomster mellem stater, ligesom allokeringsprincipperne heri bl.a. er anvendelige for at undgå dobbeltskatning. Ligeledes er det en forudsætning, at der er tale om dobbeltskatning for at dobbeltskatningsoverenskomsterne overhovedet kan anvendes, men ikke enhver form for dobbeltskatning bliver afhjulpet af overenskomsterne. Dobbeltskatning kan opstå, når et foretagende har aktivitet i flere stater, og de bilaterale aftaler om afklaring af denne dobbeltskatning er derfor indgået. Danmark har et solidt netværk af dobbeltskatningsoverenskomster med ca. 80 lande.

Juridisk og økonomisk dobbeltskatning

"Dobbeltskatning" kan anskues som det to-hovedet uhyre, der kan vise sig i form af juridisk dobbeltskatning og økonomisk dobbeltskatning. I modeloverenskomstens kommentarer pkt. 1 og 2 til artikel 23 defineres begreberne juridisk og økonomisk dobbeltskatning. Den **juridiske dobbeltskatning** defineres som det tilfælde, hvor det samme skatte**subjekt** bliver beskattet i to stater, hvilket typisk er tilfældet når en stat (domicilstaten) beskatter globalindkomsten og en anden stat (kildestaten) beskatter en kilde. Derved vil indkomsten fra kilden blive beskattet i begge stater, og der er herved opstået juridisk dobbeltskatning. Heroverfor findes den **økonomiske dobbeltskatning**, hvorved menes beskatning af et skatte**objekt** to gange. Det kan fx ske ved, at den samme indkomst bliver beskattet hos et selskab og en person og bliver således beskattet to gange.²

Dobbeltskatningsoverenskomsterne afhjælper, og kan kun afhjælpe, den juridiske dobbeltskatning,³ idet den fordeler beskatningsretten og ikke tager stilling til, om objektet bliver beskattet flere gange i den stat, der har fået tildelt beskatningsretten. Visse forudsætninger skal iagttages, for at der er tale om dobbeltskatning, der reguleres med overenskomsterne qua de forskellige typer af dobbeltskatning.⁴ En hovedforudsætning er, at der skal være tale om international dobbeltskatning, hvilket dog ligger implicit i overenskomsternes karakter. Såfremt der ikke er tale om international dobbeltskatning, vil der i mange tilfælde være tale om økonomisk dobbeltskatning. Herudover skal der være identitet med hensyn til skatte**subjektet** således, at det er det samme subjekt, der skal

² Sørensen, Niels Vinther - *OECD's modeloverenskomst 2008 - med kommentarer artikel 23 pkt. 2*

³ Sørensen, Niels Vinther - *OECD's modeloverenskomst 2008 - med kommentarer artikel 23 pkt. 2*

⁴ Michelsen, Aage - *International skatteret s. 27*

betale begge skatter. Hvis dette ikke er tilfældet, kan der igen være tale om økonomisk dobbeltbeskatning eller slet ingen dobbeltbeskatning, idet der vil opstå en situation, hvor to subjekter bliver beskattet. Såvel som for subjektet skal der være identitet med hensyn til objektet, idet der også her alternativt vil være tale om økonomisk dobbeltbeskatning. Et yderligere krav er, at der skal være tale om sammenlignelige skatter, idet staterne skal have mulighed for at beskatte et subjekt med forskellige skatter. Det skal således ikke hedde sig, at et subjekt kun kan blive beskattet én gang af et objekt - et objekt kan således pålignes flere forskellige skatter.

I de ovenfor nævnte kommentarer til artikel 23 defineres endvidere tre måder, hvorpå international dobbeltbeskatning kan opstå. Disse er:

- 1 hvor to stater sætter det samme subjekt i skat af dennes globale indkomst og formue
- 2 et subjekt er hjemmehørende i én stat og oppebærer indkomst i en anden stat, som indeholder kildeskat mens domicilstaten også indeholder skat
- 3 hvor to stater beskatter et subjekt, der ikke er hjemmehørende i nogen af staterne men oppebærer indkomst eller ejer formue i en af staterne. Dette kan fx forekomme i forbindelse med faste driftsteder i de kontraherende stater.

Såfremt de nævnte kriterier ikke er opfyldt, vil der ofte være tale om økonomisk dobbeltbeskatning. Da denne type dobbeltbeskatning ikke er omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, er der ikke samme våben mod denne form for dobbeltbeskatning, og dermed ingen sikring herimod. Den 1/1 1995 trådte EU-voldgiftskonvention i kraft, og har til formål at afhjælpe økonomiskdobbeltbeskatning. Med voldgiftskonventionen - som er en multilateral aftale - tiltrådte aftalestaterne en konvention, der skal fungere som et værn mod økonomisk dobbeltbeskatning. Det er dog ikke en konvention, der, ligesom dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, forhindrer dobbeltbeskatning direkte, men den pålægger de implicerede stater at forhandle om beskatningsretten. Såfremt dobbeltbeskatning opstår, og den ene stat ikke kan afhjælpe den på egen hånd, må den "*gensidige aftaleprocedure*" indledes, jf. artikel 6, stk. 2 i Voldgiftskonventionen. Herved sikres det, som minimum, at staterne forhandler, men det er imidlertid ikke nogen garanti for, at der opnås en løsning, der ophæver dobbeltbeskatningen. Såfremt staterne ikke kan blive enige gennem den "*gensidige aftaleprocedure*", inden der er gået 2 år, nedsættes et rådgivende udvalg. Dette udvalg pålægges at lave en udtalelse om afhjælpning af dobbeltbeskatningen, som de kompetente myndigheder kan vælge at anvende. De er dog ikke forpligtet hertil, men hvis der ikke er enighed om en anden løsning, er det påtvunget, at udvalgets forslag anvendes, jf. artikel 12, stk. 1, 3. pkt.

2.1 LEMPELSE

I de situationer hvor der tale om juridisk dobbeltbeskatning, kan dobbeltbeskatningsoverenskomsterne afhjælpe denne dobbeltbeskatning. I dobbeltbeskatningsoverenskomsterne og modeloverenskomsten findes der metoder til at håndtere denne dobbeltbeskatning, og den klare fordel herved er, at forholdene er afklaret inden dobbeltbeskatningen opstår. I tilfælde hvor dobbeltbeskatning opstår, og overenskomsterne ikke fordeler beskatningskompetencen til den ene stat, sker der reelt dobbeltbeskatning. Løsningen er de såkaldte lempelsesprincipper, hvor credit og eksemption er de oftest anvendte principper, ligesom de er nævnt i modeloverenskomstens artikel 23A og 23B. Herudover findes der i intern dansk ret, lempelsesprincipper i Ligningslovens (LL) § 33, der lemper dobbeltbeskatning i ethvert henseende uanset om der er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller ikke. Metoden, der anvendes i LL § 33, er en variant af den ovenfor nævnte credit-metode.

Formålet med de to metoder er det samme, men målet opnås på forskellige måder, og med forskellige resultater til følge.

2.1.1 EKSEMPTION

Lempelse efter eksemption-metoden medfører, at domicilstaten giver lempelse for indkomst fra kildestaten i indkomsten fra domicilstaten - dvs. lempelse af indkomst i indkomst. Eksemption-lempelse findes i to former: fuld eksemption og eksemption med progressionsforbehold. Lempelse efter princippet om fuld eksemption medfører, at indkomsten fra kildestaten slet ikke tages i betragtning i domicilstaten, hvilket kan sidestilles med, at enten kildestaten eller domicilstaten har givet afkald på beskatning af indkomsten fra kilden.

Lempelse efter princippet om eksemption med progressionsforbehold tager også hensyn til indkomsten fra kildestaten som ved fuld eksemption, men indkomsten fra kildestaten anvendes til at finde frem til den rette skatteprocent. Globalindkomsten findes, og på baggrund af denne fastslås den skatteprocent den lempede indkomst skal beskattes med. Når skatteprocenten er fastsat, lempes globalindkomsten med kildestatsindkomsten, så det skattepligtige beløb beskattes med den fastsatte skatteprocent. Det medfører en højere skat af det lempede beløb, men har kun effekt i stater med et progressivt skattesystem.

2.1.2 CREDIT

Overordnet set medfører lempelse efter credit-metoden en ret til at lempe skat i skat. Det vil sige, at myndighederne i domicilstaten tager hensyn til den faktiske betalte skat i kildestaten og giver lem-

pelse herfor. Som det ses, er dette forskelligt fra den ovenfor beskrevne situation, hvor der lempes indkomst i indkomst. Lempelse efter credit-metoden er uden sammenligning den mest anvendte metode, hvilket også afspejler sig i det faktum, at Danmark kun har anvendt eksemption-metoden i ganske få tilfælde. Når overenskomsterne fornyes vil lempelse efter credit-metoden givetvis blive erstatningen for eksemption.

Lempelse efter credit-metoden findes, ligesom ved eksemption-lempelse, i flere former - herunder særligt maksimal- og fuld credit. Lempes der med maksimal credit vil det sige, at skatten i kildestaten kan fradrages i skatten i domicilstaten, såfremt kildestatens skat ikke overstiger den i domicilstaten betalte skat af den udenlandske indkomst. Praktisk medfører dette, at i tilfælde, hvor skatteprocenten i kildestaten er *højere* end skatteprocenten i domicilstaten, vil den skat, der ligger over domicilstatens skatteprocent, gå tabt. I dansk ret findes denne lempelsesform i ligningslovens (LL) § 33, og er den hyppigst anvendte ved dobbeltbeskatning. Lempes der med fuld credit, hvilket er sjældent forekommende, gives der lempelse for hele den udenlandske skat, desuagtet at den skulle overstige den del af domicilstatens skat, der falder på kildestatens.⁵

Credit-metoden anvendes herudover i en særlig form kaldet "matching credit", hvorefter der lempes uden at skatten i kildestaten bliver effektiv. Denne form for credit anvendes i forbindelse med arbejde i udviklingslande, hvilket kan tilskynde nogle virksomheder til at investere i udviklingslande.

2.2 RETSKILDEMÆSSIG VÆRDI AF EN DOBBELTBESKATNINGSOVERENSKOMST OG OECD'S MODELOVERENSKOMST

Ved indgåelse af en dobbeltbeskatningsoverenskomst indgås en bindende aftale mellem to eller flere stater.⁶ Der hersker formentlig ikke megen tvivl i folkeretten om, at en bilateral aftale er bindende for aftaleparterne. Dette medfører, at skatteydere med aktivitet i de pågældende stater kan støtte ret på den indgåede aftale og kan nyde godt af aftalen om beskyttelse mod dobbeltbeskatning. Hertil skal det dog nævnes, at en sådan aftale umiddelbart kan ophæves af begge parter, hvilket Danmark pr. 1/1 2009 gjorde med Frankrig og Spanien. Som nævnt er dobbeltbeskatningsoverenskomsterne i Danmark vedtaget ved lov, men en bemyndigelse fra Folketinget er tilstrækkeligt til at

⁵ Michelsen, Aage - *International skatteret* s. 33

⁶ De fleste dobbeltbeskatningsoverenskomster er bilaterale, men fx den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst er multilateral

kunne ophæve aftalen. Dermed er skatteydere ikke mere eller mindre sikre på en dobbeltbeskatningsoverenskomst frem for på en lov.

Når en dobbeltbeskatningsoverenskomst anvendes i en dobbeltbeskatningssituation, kræver det naturligt nok et vist element af fortolkning. Hertil anvendes ofte kommentarerne til modeloverenskomsten, og i den forbindelse er det interessant at overveje, i hvilket omfang staterne er forpligtet til at acceptere eller anvende kommentarerne i deres fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. I praksis danner kommentarerne ofte et sikkert fundament for fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne og er til stor hjælp for de involverede staters myndigheder. Myndighederne støtter sig i høj grad til kommentarerne i deres praktiske virke, men også for skatteyderne udgør kommentarerne en tryghed og retssikkerhed - så længe kommentarerne følges. For enhver skatteyder, der ønsker at indrette sig i overensstemmelse med en stats love, bekendtgørelse, meddelelser, kommentarer eller andet, er det ganske relevant at vurdere, i hvilket omfang den pågældende stat er forpligtet til at anvende disse retskilder. Der vil utvivlsomt være mere usikkerhed forbundet med en kilde, som staten kunne anvende mere eller mindre efter forgodtbefindende.

Ud fra en helt stringent retskildemæssig fortolkning af modeloverenskomstens kommentarer må det konkluderes, at de ikke udgør en retskilde, som en skatteyder vil kunne støtte ret på. Som navnet antyder, er der blot tale om kommentarer, der dog alligevel har været sammenlignet med cirkulærer og forarbejder.⁷ Denne sammenligning har ikke vundet meget forståelse i dansk ret, men kommentarerne tillægges dog alligevel en ikke ubetydelig vægt ved fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomster. På trods af at medlemsstaterne ved vedtagelsen af modeloverenskomsten har accepteret denne og implicit dennes kommentarer, er de ikke nødvendigvis bundet af dem. Dog anvendes de som nævnt af mange stater i deres fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster, og der kan formentlig opstå en form for folkeretlig sædvane, der ved kontinuerlig anvendelse strammer grebet om staterne og medfører forpligtelser i relation til fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster. Kommentarerne bliver således en del af dommerskabt praksis. Det ændrer dog ikke ved det faktum, at staterne kan fravige kommentarerne i det omfang, det måtte være ønskeligt.

I dansk ret har myndighederne generelt støttet sig meget til kommentarerne. Højesteret har i TfS 1993, 7 H og TfS 1994, 184 H lagt megen vægt på kommentarerne til modeloverenskomsten, ligesom ligningsvejledningen for 1993 og 1994 anfører, at kommentarerne tillægges retskildemæssig

⁷ SU 1995, 206 ART

værdi.⁸ I dansk ret anvendes kommentarerne i det væsentligste som fortolkningsbidrag, men en generel anvendelse af kommentarerne kræver dog, at visse forudsætninger er opfyldt - visse forhold kan i hvert fald gøre, at de ikke kan anvendes. I tre afgørelser fra Ligningsrådet er det blevet stillet som krav, at ordlyd af dobbeltbeskatningsoverenskomsten og modeloverenskomsten er ens, for at kommentarerne finder anvendelse.⁹ Kravet må medføre, at i det tilfælde hvor dobbeltbeskatningsoverenskomst-teksten afviger fra modeloverenskomstens tekst, vil kommentarerne i udgangspunktet ikke kunne finde anvendelse. Det må antages, at en ændring af teksten vil være udtryk for et ønske om at ændre virkningen, hvorfor kommentarerne dermed ikke kan anvendes. Ligeledes findes der dele af kommentarerne, der ikke egner sig til fortolkning, da de udgør et idékatalog til bestemmelserne til brug for aftalestaterne.¹⁰

Såfremt kommentarerne ikke kan anvendes i ovenstående tilfælde, vil fortolkningen falde tilbage på internt dansk fortolkningsbidrag. Som det er blevet fremført, anvendes i Danmark modeloverenskomsten som fortolkningsbidrag, hvorfor det alligevel vil blive kommentarerne, der udgør fortolkningsbidragene. Fraviges modeloverenskomsten, skal der laves særskilt fortolkningsbidrag, for at modeloverenskomsten ikke skal finde anvendelse ved fortolkningen. Da der ikke umiddelbart findes et alternativ til anvendelse af modeloverenskomsten som fortolkningsbidrag, kan det være svært at undgå, at kommentarerne hertil anvendes til fortolkning. Det medfører, at modeloverenskomsten rent praktisk vil blive anvendt som fortolkningsbidrag i de fleste tilfælde.

Anvendes modeloverenskomsten med kommentarer til fortolkning i en sag, der bliver anlagt ved EF-domstolen, bør det overvejes, hvilken retskildemæssig virkning det giver kommentarerne. Anvendes de i national ret, som det bliver gjort i Danmark, får kommentarerne en vigtig retskildemæssig betydning internt i Danmark. Hvis EF-domstolen anvender dem, medfører det en væsentligt mere omfattende retskilde. Hvis EF-domstolen anvender kommentarerne til fortolkning i en sag omhandlende en af frihedsrettighederne (Traktatens artikel 28, 29, 39, 43, 49 og 56), anvendes OECD-udviklede principper til fortolkning af en traktatbestemmelse. Det vil medføre, at EF-domstolen trækker kommentarerne op på traktatniveau, hvorved kommentarerne får forrang for national ret.¹¹ Det vil dermed blive en EU-retskilde, der har væsentlig større betydning end national ret. Det kan dog diskuteres, hvor bredt EF-domstolen skal anvende kommentarerne, for at de kom-

⁸ SU 1995, 206

⁹ TFS 1994, 24 LR, TFS 1995, 123 LR og 1994, 301 LR

¹⁰ SU 1995, 206 ART

¹¹ C 6/64 Costa mod ENEL

mer på traktatniveau. Anvendes en enkelt specifik kommentar fra modeloverenskomsten, vil det formentlig ikke medføre, at kommentarerne generelt får status af en EU-retskilde. EF-domstolen skal formentlig anvende kommentarerne mere generelt i en afgørelse, for at de får betydning, men der hersker ingen tvivl om, at EF-domstolens anvendelse af en retskilde, unægtelig vil gøre den betydeligt stærkere.

Af ovenstående ses det, at medlemsstaterne ikke er bundet af modeloverenskomsten eller dennes kommentarer. Når en stat indgår en dobbeltbeskatningsoverenskomst, indgår den en folkeretlig aftale som er bindende for aftaleparterne. Ved vedtagelsen af modeloverenskomsten har staterne ikke indgået en aftale, og kan dermed fravige modeloverenskomsten ved udarbejdelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne - hvilket også er gjort. Kommentarerne til modeloverenskomsten er kildemæssigt et trin længere nede, forstået på den måde, at staterne kan indgå en dobbeltbeskatningsoverenskomst uden at være forpligtet af modeloverenskomsten, og de kan anvende modeloverenskomsten uden at være forpligtet af kommentarerne hertil. Det skal dog huskes, at såfremt der ikke findes specifikt udarbejdede fortolkningsbidrag, vil fortolkningen falde tilbage på national ret, der for Danmarks vedkommende falder tilbage på modeloverenskomsten med kommentarer.

2.3 DEN GYLDNE REGEL

En dobbeltbeskatningsoverenskomst skal, som ovenfor beskrevet, være med til at sikre skatteydere mod dobbeltbeskatning, samt at sikre myndighederne mod skatteunddragelse i form af dobbelt ikkebeskatning. Det sker oftest gennem fordeling af beskatningskompetencen eller lempelse af de nationale skattekrav. En dobbeltbeskatningsoverenskomst kan som en følge heraf ikke hjemle beskatning alene og må derfor have støtte i national ret - dette kaldes for den gyldne regel. En skattefordel, som skatteydere har hjemmel til i medfør af national skatteret, kan således ikke begrænses af en dobbeltbeskatningsoverenskomst alene. Der skal være positiv hjemmel i national ret, hvilket for dansk skattelovgivnings vedkommende skal finde hjemmel i Grundlovens § 43.

I dansk ret fremgik dette princip oprindeligt af SL 1922 § 50 samt bemyndigelsesloven og har generelt været taget ganske alvorligt i dansk skatteret. Denne regel har generelt været accepteret i de fleste overenskomststater, uden at der egentlig er tale om nogen folkeretlig forpligtelse. Derfor kan staterne også fravige denne regel, men det må fremgå ganske tydeligt af den enkelte bestemmelse.¹²

¹² Winther Sørensen, Niels - *Beskatning af International Erhvervsindkomst* s. 48

Som eksempel herpå kan nævnes, at der i hovedparten af de dobbeltbeskatningsoverenskomster Danmark har indgået, hjemles mulighed for at beskatte renter med 10 %. Hvis en sådan hjemmel ikke findes i national ret, vil det ikke være muligt at pålægge kildeskat på udbytter som en følge af at dobbeltbeskatningsoverenskomsterne ikke kan hjemle skatte alene. I Danmark implementeres dobbeltbeskatningsoverenskomsterne som bekendt ved lov, hvilket dog ikke er tilstrækkelig hjemmel i forhold til, at den gyldne regel er opfyldt. Det vil således sige, at en skatteyder kan undlade at påberåbe sig en dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvis hjemlen ikke findes i intern dansk lovgivning. I TfS 2003.167 LSK udtaler ligningsrådet ganske tydeligt, at dette princip fastholdes og fortsat anvendes. Ligningsrådet udtaler:

*"En skatteyder kan undlade at påberåbe sig en DBO, idet en sådan overenskomst kun kan lempe en sådan beskatning, aldrig indføre en beskatningsadgang, der ikke har hjemmel i den nationale skat-
telovgivning"*

I relation til dobbeltbeskatningsoverenskomster er der tale om, at staterne udelukkende kan lempe beskatning og altså ikke kan pålægge en skat uden, at der også er hjemmel hertil i national lov. Det er i den forbindelse relevant at overveje, om denne regel også gælder for fradrag - herunder særligt underskud oppebåret i udlandet. I dansk skatteret er der en generel adgang til at fradrage omkostninger samt at fradrage underskud fra faste driftsteder og selskaber i udlandet, hvis international sambeskatning vælges, jf. SEL § 31 A. Hvis adgangen til fradrag hjemles i national lovgivning, men ikke hjemles eller ligefrem nægtes i medfør af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, vil den gyldne regel også her medføre, at begrænsningen i dobbeltbeskatningsoverenskomsten ikke kan påberåbes. Nægtelse af fradrag svarer til beskatning i relation til den gyldne regel. Dog skal det holdes for øje, at fradrag kun ganske sjældent gives eller nægtes i en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Det er oftest reguleret udelukkende i national ret.

Af ovenstående kan det således udledes, at den overordnede hovedregel i relation til den gyldne regel er, at det mindst indgribende skal opnås. Hvis intern national lovgivning giver de største fordele skal disse følges, og hvis dobbeltbeskatningsoverenskomsten giver de største fordele, skal disse følges.

3 FAST DRIFTSSTED

Som nævnt i indledningen opstår faste driftssteder i visse tilfælde ikke som en egentlig stiftelse ligesom ved registrering af selskaber, men i stedet med baggrund i, at en given aktivitet får et omfang, der tager form som et fast driftssted. Når selskaber stiftes, findes der en række objektivt konstaterbare forhold, som skal iagttages, for at et selskab er stiftet. Dette er ikke tilfældet med driftssteder, da disse, såvel som ved et positivt valg, kan opstå som følge af, at aktiviteten tager en uventet drejning. Eller fordi værtsstaten fortolker aktiviteten som værende tilstrækkelig til at udgøre et fast driftssted. Derfor er det væsentligt i arbejdet med grænseoverskridende aktivitet indledningsvist at klarlægge, hvilke omstændigheder der kan føre til, at en aktivitet medfører driftssted - både hvis dette ønskes, såvel som hvis en sådan tilknytning til værtsstaten ikke ønskes. Kriterierne for fast driftssted er særligt væsentlige når OECD laver så markante ændringer i allokeringssprincippet, at det potentielt kan få indvirkning på om fast driftssted statueres, jf. kapitel 6.

I de efterfølgende afsnit defineres begrebet "fast driftssted" for at klarlægge, i hvilke tilfælde et sådant foreligger. I intern dansk ret - selskabsskattelovens (SEL) § 2 stk. 1 litra a - defineres begrebet ikke, men der er praksis for at lægge sig tæt op ad begrebet i OECD's modeloverenskomsts (MDO) artikel 5, bl.a. jf. TfS 1996, 532 H. I dansk ret findes også cirkulære nr. 136 af 7/11 1988, der henviser direkte til MDO artikel 5 ved fortolkning af fast driftsstedsbegrebet i dansk ret. Derfor vil nedenstående gennemgang af de væsentligste punkter ved vurderingen af, om der foreligger fast driftssted tage udgangspunkt i MDO artikel 5 og kommentarerne hertil (herefter blot benævnt kommentarerne). Hvor denne vurdering har været foretaget i praksis, vil dette blive inddraget.

Artikel 5, stk. 1

"I denne overenskomst betyder udtrykket "fast driftssted" et forretningssted, hvor et foretagendes virksomhed helt eller delvis udøves¹³"

Med denne definition indledes artikel 5 i MDO, der definerer rammerne for, hvornår en aktivitet statuerer fast driftssted. Jf. art 5 stk. 1 – citeret ovenfor – er det et krav, at der udøves virksomhed og dermed økonomisk aktivitet, og i stk. 2 findes en ikke udtømmende opregning af en række forretningssteder, der anses for værende faste driftssteder. Artikel 5, stk. 3 tager særskilt stilling til, hvornår en bygge- og anlægsvirksomhed statuerer fast driftssted. De 3 nævnte betingelser i stk. 1-3

¹³ OECD's Modeloverenskomst 2008

er den positive begrebsbestemmelse, og herefter følger en opregning af, hvornår der ikke statueres fast driftssted i artikel 5 stk. 4, 6 og 7. I stk. 4 opregnes eksempler på aktivitet, der, uanset de foregående bestemmelser, ikke statuerer fast driftssted. Artikel 5 stk. 5 træder udenfor denne fastlæggelse, og åbner en alternativ mulighed for, at der kan være tale om et fast driftssted, hvis det ikke kan statueres efter de øvrige bestemmelser.

Der opregnes en række eksempler på faste driftssteder, og ligeledes opregnes eksempler på, hvad der ikke er faste driftssteder. Ud fra eksempelopregningen samt de øvrige dele af bestemmelsen gives der retningslinjer for, hvornår der statueres fast driftssted, og der kan herudfra drages visse konklusioner, mere herom nedenfor. Særligt lægges der i kommentarerne vægt på tre kriterier, der skal være opfyldt for, at der er tale om et fast driftssted nemlig: at der skal være tale om et *forretningssted*, dette skal være *fast* og have en vis *varighed*.

Af artikel 5 stk. 1 kan det særligt udledes, at der skal være tale om et forretningssted jf. "... *forretningssted*", hvilket bl.a. dækker alle "*lokaler, indretninger eller installationer*", der anvendes til aktiviteten. Med denne formulering menes alle tænkelige måder at indrette sig på, hvad enten det er i dele af et lokale (ejet som lejet), hele lokalet, på en græsplæne, i en bod på et marked eller andre tænkelige muligheder for at være tilknyttet et givent areal. Der stilles ikke noget krav om nogen formel juridisk ret til at anvende arealet for, at der kan være forretningssted, men som det vil fremgå af det efterfølgende afsnit, kræves en vis permanens. Som eksempel på aktivitet der ikke statuerer fast driftssted kan nævnes en sælger, der besøger en kunde for at modtage ordre. Dette gøres hos indkøbschefen på dennes kontor, men grundet manglende forretningssted kan der ikke statueres fast driftssted efter stk. 1. MDO nævner en hjemmearbejdsplads som et andet eksempel.

Dette følger af ordlyden "*fast...*" samt den engelske oversættelse, *permanent establishment*, og har formentlig mere karakter af permanens end af "fast". Som det fremgår af kommentarerne til artikel 5, er det ikke afgørende, at maskiner eller andet, der anvendes til aktiviteten, rent faktisk fysisk fastgøres, men skal blot forblive på eller indenfor et givent geografisk sted eller område. Udstrækningen af dette sted kan blive afgørende for, om det kan statuere *fast* driftssted, og i kommentarerne anvendes en mine som eksempel på et afgrænset område, der skal betragtes som ét fast driftssted på trods af, at der arbejdes forskellige steder. Det samme gælder for et kontorhotel, da dette fungerer som en kommerciel og geografisk enhed.¹⁴ Der bliver lagt afgørende vægt på, om arbejdet, der er

¹⁴ SU 2009, 2

udført forskellige steder, har nogen kommerciel sammenhæng, eller om det betragtes som forskellige projekter. I det ovenfor nævnte eksempel er det tydeligt, at minearbejdet er ét fælles kommercielt projekt, mens en håndværker, der laver flere projekter på forskellige kontrakter, men i den samme bygning eller plads, ikke kan betragtes som havende ét fast driftssted.

Såfremt de øvrige kriterier i artikel 5 er opfyldt, vil disse forskellige projekter blive betragtet som flere faste driftssteder, jf. kommentarerne til artikel 5 pkt. 5.1.

Det tredje kriterium for, at en aktivitet statuerer fast driftssted, er kravet om varighed. I kommentarerne er det beskrevet, at et forretningssted dårligt kan være fast uden at have en vis varighed, og det kan dermed ikke udelukkende antage midlertidig karakter. At definere en præcis periode som værende afgørende for begrebet ”fast” er ganske vist svært, men der har været praksis for, at aktivitet af mere end 6 måneders varighed er tilstrækkeligt til at statuere fast driftssted, jf. kommentarerne til artikel 5 pkt. 6. Dette 6 måneders krav er dog langt fra ultimativt, da kortvarig aktivitet med høj hyppighed over en længere periode også kan få karakter af fast, ligesom kortvarige afbrydelser ikke afbryder fristen.

Artikel 5, stk. 2

I artiklens stk. 2 findes seks eksempler på, hvad der især kunne udgøre et fast driftssted, men listen skal naturligvis ikke opfattes som udtømmende. Litra a nævner "*et sted hvorfra foretagendet ledes*" og er listet, da der ikke nødvendigvis kræves "*et kontor*", for at der opstår fast driftssted, men at det naturligvis stadig er et krav, at kriterierne i stk. 1 er opfyldt, jf. pkt. 12. Denne holdning indfortolker skatterådet også i TfS 2008, 1365 SR, hvor et udenlandsk selskab har registreret en filial i Danmark, men trods dette ikke har skattepligtigt fast driftssted i Danmark. Herudover nævnes i litra f "*...et andet sted, hvor naturforekomster udvindes*", hvilket, jf. kommentarernes pkt. 14 skal fortolkes bredt, således at det indbefatter alle udvindingssteder til vands såvel som til lands. I relation hertil kan det være relevant at overveje, om et fast driftssted kan have et fast driftssted - en moder-/datterfilial situation. Skatterådet har i SKM 2008.713 SR taget stilling hertil og konkluderer, at det ikke er muligt for et fast driftssted at have et fast driftssted. Afgørelsen handler om et dansk selskab, som er en del af en udenlandsk koncern, og som ønskes omdannet til et fast driftssted. Det danske selskab skulle således drives videre af det udenlandske selskabs faste driftssted. Da selskabet og dermed den juridiske person ophørte med at eksistere, ville aktiverne blive overdraget til det faste driftssted, og spørgsmålet var så, om dette kunne gøres skattefrit for at undgå realisationsbeskatning.

Artikel 5, stk. 3

I stk. 3 bestemmes det, at "*bygnings-, anlægs- eller installationsarbejde*" kun kan statuere fast driftssted, hvis arbejdet foregår over en periode på minimum 12 måneder. Det vil sige, at arbejde, der ikke varer 12 måneder, i sig selv ikke kan udgøre et driftssted, men i kombination med andre projekter gøres en undtagelse, fx hvis foretagendet har et kontor, der anvendes i forbindelse med flere projekter, der samlet opretholdes i mere end 12 måneder. Også i denne bestemmelse skal begreberne fortolkes udvidende, så det angår alle former for "*bygnings-, anlægs- eller installationsarbejde*" - fx opførelse og anlæg af bygninger, broer, veje, renovering etc., ligesom *installation* også gælder i forhold til maskiner eller andet både i og udenfor en bygning, jf. kommentarerne til artikel 5 pkt. 17. I mange overenskomster er det endvidere aftalt, at der også er fast driftssted, når der udføres arbejde i forbindelse med planlægning, kontrol eller rådgivning af sådanne opgaver. Se bl.a. den Nordiske overenskomst.¹⁵

Tidspunktet for hvornår et sådant arbejde anses for værende påbegyndt, er det tidspunkt fra hvilket entreprenøren begynder sit arbejde, selvom dette blot er af forberedende karakter. Jf. kommentarerne afbrydes tidsfristen ikke af, at arbejdet stopper kortvarigt pga. vejrforhold, materialeangel, personaleangel eller andre ting, der bringer arbejdet til ophør. Se hertil TfS 1999, 409 LR hvor et japansk selskabs aktivitet i Danmark statuerede fast driftssted på trods af, at der kun var 251 arbejds effektive dage. Dette fordi det samlede projekt varede mere end 12 måneder, og Ligningsrådet ikke tillagde de inaktive perioder nogen betydning. I relation til inaktive perioder skal TfS 2009, 114 have en vis opmærksomhed, da SKAT heri ændre sin hidtidige praksis angående fremførelse af underskud. Sagligheden af denne afgørelse kan utvivlsomt anfægtes, men ikke desto mindre er det fra og med indkomståret 2008 SKAT's praksis, at underskud ikke kan fremføres hvis aktiviteten i det faste driftssted afbrydes og herefter genoptages. Underskud fra den første periode kan således ikke anvendes i den næste periode, hvis skattepligten har været ophørt. Dette kan få ganske betydelige konsekvenser for byggerier, da disse af og til ikke er i drift om vinteren hvorved der skabes en inaktiv periode med ophør af skattepligt til følge.

Af kommentarernes pkt. 18 fremgår det, at flere bygningsarbejder skal betragtes som én enhed såfremt det kommercielt og geografisk udgør et sammenhængende hele. Hvornår dette er tilfælde kan naturligvis være svært at definere præcist, men som eksempel kan nævnes, at de danske og norske

¹⁵ SU 2008, 312 ART

myndigheder har diskuteret hvorvidt fx Oslo kan udgøre et geografisk afgrænset område.¹⁶ Myndighederne konkluderede, at Oslo næppe kunne udgøre et afgrænset område i relation til bygningsarbejde, mens en gade formentlig godt ville kunne. Af samme punkt fremgår det, at denne 12-måneders regel har været omgået hvor entreprenører har delt et byggeri op i flere delkontrakter, hvorved hvert arbejde varede mindre end 12 måneder og dermed ikke statuerede fast driftssted. Denne mulighed for omgåelse er der nu taget højde for idet pkt.18 foreslår, at staterne kan indarbejde det i deres dobbeltbeskatningsaftaler.

Artikel 5 stk. 4

Herefter følger i stk. 4 en positiv liste over aktiviteter, der trods de øvrige bestemmelser, ikke skal betragtes som faste driftssteder og dermed skal betragtes som undtagelser til hovedreglen i stk. 1. Dette til trods for at disse i deres udgangspunkt kunne opfylde betingelserne for at udgøre et fast driftssted. Som det fremgår af kommentarerne til stk. 4, er denne bestemmelse til for at forhindre, at aktivitet, der udelukkende har forberedende eller hjælpende karakter, statuerer fast driftssted. Afgørende for denne vurdering bliver, om driftsstedets aktivitet i sig selv udgør en betydningsfuld del af hele virksomheden, eller om det blot udfører en ubetydelig del af foretagendets samlede virksomhed. Som det nævnes i kommentarernes pkt. 24, udøver et forretningssted ikke forberedende aktivitet, hvis dets formål er identisk med hovedselskabets formål. I de tilfælde, hvor stk. 4-aktiviteter drives sammen med andre aktiviteter, statueres der oftest fast driftssted, og begge dele vil blive beskattet. Dette forekommer naturligt, da et salgskontor med tilknyttet lager naturligvis vil falde ind under definitionen i stk. 1.

Et eksempel på et tilfælde, hvor der ikke etableredes fast driftssted, er TfS 1991, 309 LSR, idet der her var tale om aktivitet af forberedende karakter. Et udenlandsk selskab havde etableret salgs og produktionsaktivitet i Danmark, men alle aftaler, ordre, prisfastsættelser og ordrebekræftelser blev foretaget i udlandet. Derfor fandt Landsskatteretten, at den omhandlende aktivitet ikke kunne statuere fast driftssted.

Artikel 5, stk. 5

I tilfælde hvor stk. 1 og 2 ikke finder anvendelse, kan et fast driftssted alligevel opstå, jf. stk. 5, hvis en person har fuldmagt til at tegne foretagendet i tilfælde, der udgør dele af foretagendets normale forretningsvirksomhed. Fuldmagten skal anvendes i flere tilfælde, jf. kommentarernes pkt. 32.1 og 33. Denne bestemmelse giver et ekstra alternativ til stk. 1 og 2, da den udelukkende finder anvendelse

¹⁶ SU 2009, 2 ART

delse i tilfælde, hvor stk. 1 og 2 ikke gør det.¹⁷ Udstrækningen af stk. 5 kan være svær at afgrænse, men en enkelt gangs anvendelse af en fuldmagt må antages ikke at være tilstrækkeligt til at statuere fast driftssted, fuldmagten skal som minimum anvendes gentagne gange. Som det nævnes i kommentarerne vil et enkelt møde, hvor en person indgår en aftale på vegne af foretagendet, således ikke være tilstrækkeligt.

Som eksempel på anvendelsen af denne bestemmelse findes TfS 1992, 294 LR. Heri udtalte ligningsrådet i et bindende svar, at et selskab ikke ville få fast driftssted i Danmark efter stk. 1 og 2. Selskabets herboende repræsentant ville derimod statuere fast driftssted for selskabet og driftsstedet opstod dermed udelukkende med hjemmel i artikel 5, stk. 5.

Artikel 5, stk. 6

For at afdække enhver tvivl om, hvornår en repræsentant kan statuere fast driftssted findes stk. 6, som egentlig blot pointerer forhold, der allerede står klart af de øvrige bestemmelser. Det fastslås heri, at i tilfælde hvor en uafhængig repræsentant udfører foretagendets virksomhed, medfører det ikke, at der statueres fast driftssted, såfremt denne repræsentant handler indenfor sit sædvanlige erhverv. Det helt centrale i denne bestemmelse er, at repræsentanten *handler indenfor sit erhverv* og er *uafhængig*, og såfremt det er tilfældet, vil denne ikke medføre et driftssted for foretagendet. Som nævnt kan dette også udledes af de øvrige bestemmelser, men trods dette er stk. 6 indsat for at gøre det mere eksplicit, jf. kommentarernes pkt. 36. At fastslå hvornår de, i bestemmelsen, nævnte kriterier er opfyldt, er en lidt sværere disciplin, og her findes nogle oplagte faldgruber, som er vigtige at styre sikkert udenom.

Ved vurderingen af om repræsentanten er uafhængig, lægges der særligt vægt på hvilke instruktions- og kontrolbeføjelser fuldmagtsgiveren har overfor repræsentanten - dette ses bl.a. af TfS 2004, 162 H hvor det afgørende for Højesteret blev instruktionsbeføjelser, driftsherrisiko og repræsentantens sædvanlige erhverv. Det forekommer naturligt, at disse beføjelser skal være ganske begrænsede eller ikke eksisterende, for at der kan være tale om uafhængighed. Repræsentanten må utvivlsomt referere til fuldmagtsgiver med henblik på samarbejde, men det må ikke skyldes, at fuldmagtsgiver skal have mulighed for at føre kontrol. Herudover lægges der vægt på repræsentantens øvrige fuldmagtsgivere, samt de opgaver disse udfører, da få fuldmagtsgivere og opgaver, der lægger sig tæt op af fuldmagtsgiverens virksomhed, vil tale imod repræsentantens uafhængighed, jf. kommentarerne pkt. 38.6.

¹⁷ OECD's modeloverenskomst med kommentarer artikel 5 pkt. 31

Udover uafhængigheden skal repræsentanten også handle indenfor sit sædvanlige erhverv, hvilket vurderes ud fra, om denne har fuldmagtsgivers opgaver som det primære hverv, eller om disse indgår som en naturlig del af virksomheden. Også antallet af fuldmagtsgivere kan være med til at give et billede af repræsentantens sædvanlige virksomhed og derudfra vurdere omfanget heraf.

Artikel 5, stk. 7

Sidste bestemmelse i artikel 5 - stk. 7 - fastslår, at et selskab ikke kan statuere fast driftssted for et andet koncernforbundet selskab. Ud fra almindelig selskabsret anses dette som en ganske naturlig effekt af et selskabs karakter som en selvstændig juridisk enhed. Et selskab kan ganske nemt falde ind under visse af bestemmelserne og dermed opfylde kriterierne for et fast driftssted, men det pointeres altså i stk. 7, at dette ikke kan være tilfældet. Det er dog vigtigt at huske det forhold, at et moderselskab godt kan have fast driftssted i en stat, hvori det har et datterselskab, selvom driftsstedets aktivitet udføres fra datterselskabets lokaler - dog forudsat at stk. 3 og 4 ikke finder anvendelse, jf. kommentarerne pkt. 41.

Ud fra ovenstående ses et klart mønster i, hvornår fast driftssted opstår, hvilket er anvendeligt at holde sig for øje, når et foretagende har aktivitet i en anden stat. Som det fremgår, er det muligt med aktivitet af et vist omfang i en fremmed stat uden, at dette statuerer fast driftssted, men når denne aktivitet når et vist omfang, indtræder skattepligten. Sammenfattende kan ovenstående beskrives med den meget grove tommelfingerregel som Erik Werlauff nævner i *Selskabsskatteretten*¹⁸ som permanens og prokura.

Når en medlemsstat tester om den har beskatningsretten til aktivitet som et udenlandsk selskab udfører, skal to forhold vurderes. Staten skal teste hvorvidt der foreligger et fast driftssted, så staten har beskatningsretten til aktiviteten, jf. ovenstående. Herudover skal staten vurdere i hvilke tilfælde en aktivitet kan allokeres til det fast driftssted. I næste kapitel vil allokeringsprincipperne blive belyst for at give et helhedsbillede af vurderingen af et fast driftssted og beskatningsretten hertil. Man kan således sige, at staten dels skal teste *om* den her beskatningsretten, og dels *hvad* den har beskatningsretten til.

¹⁸ Erik Werlauff - Selskabsskatteretten 2008/09, s. 130

4 NUVÆRENDE ALLOKERINGSPRINCIPPER

Ved enhver beskatning af selskaber, personer, faste driftssteder og lignende er indkomstgrundlaget en nødvendig forudsætning at kende. For at finde frem til det korrekte indkomstgrundlag vil allokering af indkomst i alle tilfælde være et uundværligt redskab. Ikke kun i forbindelse med faste driftssteder er indkomstallokering relevant, men ved alle indkomstopgørelser sker der en eller anden form for allokering. Man taler her om begrebet "rette indkomstmodtager" og "retmæssige ejer", der i dansk såvel som international skatteret er udgangspunktet for, hvem der skal beskattes eller kan opnå visse skattemæssige fordele. Begrebet anvendes som et grundlæggende princip i enhver allokeringssituation, men har særlig styrke og anvendelighed, når såkaldte "gennemstrømningsselskaber" (conduit companies) anvendes i en holdingstruktur. Gennemstrømningsselskaberne bliver ofte placeret i stater, der har gunstige dobbeltbeskatningsoverenskomster med andre stater. Dette for at kunne anvende dobbeltbeskatningsoverenskomsterne til at opnå særligt gunstige skatteforhold. De nærmere detaljer, for hvornår der er tale om gennemstrømningsselskaber, vil ikke blive berørt yderligere, men begrebet retmæssig ejer vil blive diskuteret i afsnit 4.1.1.1

Eksemplet ovenfor illustrer effekten og vigtigheden af korrekt indkomstallokering, og hvordan den grænseoverskridende aktivitet gør allokering endnu mere relevant. Der er utvivlsomt ganske store skattebesparelser i at allokere indkomst til et land med lav beskatning, hvilket netop har været medvirkende til staternes koncentrerede fokus herpå. På trods af at staterne har haft meget fokus på området i mange år, har den stadig mere og mere globaliserede verden gjort det til et endnu større fokusområde.

Som det har været nævnt bliver indkomstallokeringen særligt interessant i forbindelse med faste driftssteder grundet deres transparente karakter. Udgangspunktet for faste driftssteder er som bekendt, at de er transparente enheder, der juridisk blot er den del af hovedselskabet. Man kunne derfor fristes til at undlade indkomstallokering hertil, da det blot er en del af hovedselskabets indkomst - det ville dog give visse u hensigtsmæssige konsekvenser, hvis driftsstedets staten ikke kan beskatte aktiviteten. I regi af OECD har staterne derfor tillagt driftsstedets staten en ret til at beskatte aktiviteten, der er oppebåret gennem det udenlandske faste driftssted. Derfor har driftsstedets staten en særlig interesse i, at få allokere mest muligt til det faste driftssted, men da dette fragår hovedselskabet indkomst, vil domicilstaten naturligvis trække i modsat retning. Bl.a. af den grund har OECD-staterne enedes om at anvende visse principper for at skabe en konsensus omkring allokering af indkomst til

faste driftssteder. Herved undgås visse stridigheder mellem staterne om beskatningsret, ligesom det formindsker skatteydernes incitament til at lave denne form for skattetækning. Ved at have skabt enighed om principperne, er det også muligt at undgå en bred vifte af dobbeltbeskatningssituationer.

Særligt det i 2005 indførte territorialprincip har som nævnt indledningsvist synliggjort allokeringsteknikken som en vigtig spiller, da der ellers ville være oplagte muligheder for at placere indkomst i stater med lav beskatning. Mere herom i de følgende afsnit.

I de følgende afsnit vil de nuværende principper for allokering af indkomst til faste driftssteder blive belyst ud fra teori og praksis. Herefter følger et detaljeret indblik i OECD's forslag til nye allokeringsskemaer, der efter planen skal implementeres i en ny version af modeloverenskomsten artikel 7 i 2010.

4.1 ALLOKERING AF INDKOMST TIL FASTE DRIFTSSTEDER

Af SEL § 2, stk. 1 litra a fremgår, at et udenlandsk selskab er skattepligtigt til Danmark, såfremt de udøver erhverv gennem et i Danmark beliggende fast driftssted. En naturlig forudsætning for, at denne beskatning kan findes sted er, at et grundlag for beskatning kan findes - den skattepligtige indkomst. Jf. SEL § 8, stk. 1 skal denne (også for faste driftssteder) opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler, hvilket bevirker, at et fast driftsstedes indkomst, i dansk ret, skal opgøres på samme vilkår som danske selskaber dog med den modifikation, at driftssteder ikke selv hæfter for skatten jf. deres transparente karakter. Det selskab, der ejer det faste driftssted, er som bekendt begrænset skattepligtigt til driftsstedetsstaten og skal indsende selvangivelse. I den forbindelse kan selskabet, ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, fratække udgifter der kan henføres til de relevante indkomstkilder, jf. SEL § 9, stk. 1. Som nævnt i kapitel 2 har man i dansk intern skattepraksis lagt megen vægt på modeloverenskomsten med kommentarer som fortolkningsbidrag ved denne indkomstallokering, og denne udgør derfor et betydeligt bidrag ved opgørelsen af det faste driftsstedes skattepligtige indkomst. Derfor tager det følgende udgangspunkt i den nuværende version af OECD's modeloverenskomst med kommentarer fra 2008. Denne udgave er ikke væsentlig forskellig fra 2005-versionen, men indeholder visse præciseringer.

Som det fremgår af modeloverenskomstens artikel 7, stk. 1, 1. pkt., bliver et foretagende udelukkende beskattet i den stat, hvori det er hjemmehørende, til trods for at en given indkomst er erhvervet i en anden medlemsstat. Det udgangspunkt modificeres i denne bestemmelse derhen, at det ikke er tilfældet, hvis foretagendet driver virksomhed i den anden stat gennem et deri beliggende fast

driftssted. At et foretagende udelukkende er skattepligtigt til den stat hvori det er beliggende har ganske indlysende grunde, men til en vis udstrækning kan aktivitet på en anden stats territorium også beskattes i domicilstaten. Af pkt. 13 i kommentarerne til stk. 1 fremgår det, at formålet med bestemmelsen er at begrænse en stats mulighed for at kunne beskatte et foretagende, som er hjemmehørende i en anden stat. Denne begrænsning rækker dog kun til en hvis grænse, da et fast driftssted medfører skattepligt til den stat hvori det faste driftssted er beliggende. Artikel 7, stk. 1, 1. pkt. opstiller grænsen for hvornår et foretagende er skattepligtigt af sin aktivitet til domicilstaten eller kildestaten. Hvis aktiviteten i kildestaten får et omfang der falder ind under artikel 5, medfører det, at foretagendet skal svare skat til kildestaten.

I 2. pkt. af artikel 7 stk. 1 fastslås det, hvad der skal svares skat af, hvis fast driftssted er statueret, og det fremgår heraf, at det udelukkende gælder for den indkomst, der kan allokeres til det faste driftssted. Derfor bliver fordelingen af indkomst mellem det fast driftssted og hovedkontoret meget afgørende for beskatningen i kildestaten. Der er endnu ikke taget hul på selve allokeringen, men 2. pkt. henviser blot til stk. 2, der danner rammen for allokeringsprincipperne. 2. pkt. i stk. 1 har i den internationale skatteret været anskuet forskelligt, idet visse stater har anvendt det såkaldte "force of attraction" princip. Anvendes dette princip ved indkomstallokering, medfører det, at indkomst fra alle kilder i driftsstatsstaten kan allokeres til det faste driftssted - dvs. uden at kilderne nødvendigvis har noget med det faste driftssted at gøre, eller uden at det selv udgør et fast driftssted. "Force of attraction"-princippet er dog blevet forkastet, så staterne i alle tilfælde, hvor de vil beskattede en kilde, må foretage en vurdering af, om der foreligger fast driftssted, jf. artikel 5.¹⁹ Dette medfører, at hvis et foretagende har to indkomstkilder i den samme stat, er det ikke nødvendigvis ensbetydende med, at indkomst herfra kan henføres til et samlet fast driftssted. Der kan således foreligge en situation, hvor den ene kilde udgør et fast driftssted, mens den anden kilde ikke gør. Sidstnævnte vil således kun kunne beskattes i domicilstaten, såfremt der ikke eksisterer kildeskat på den pågældende indkomst fra kildestaten. Er dette tilfældet, vil kildestaten naturligvis påligne indkomsten kildeskat, og foretagende må søge domicilstaten om lempelse efter dennes interne regler.

Som nævnt henviser stk. 1 2. pkt. til artiklens stk. 2, der er hovedreglen for allokering af indkomst til faste driftssteder. Denne bestemmelse bliver i litteraturen kaldt den direkte metode til indkomstallokering, og er den mest anvendte metode hertil. Heroverfor står den indirekte metode jf. stk. 4,

¹⁹ OECD's modeloverenskomst 2008 - med kommentarer, pkt. 10 til artikel 7

som kun bliver anvendt i ganske få tilfælde. De to metoder vil, særligt med baggrund i kommentarerne til modeloverenskomsten, blive redegjort for i de efterfølgende afsnit. Dette bliver efterfulgt af en diskussion af de centrale principper omkring allokering af indkomst mellem det faste driftssted og dets hovedkontor.

4.1.1 DEN DIREKTE METODE

Opgørelse af indkomst efter den direkte metode følger af modeloverenskomstens artikel 7 stk. 2, hvori det anføres, at indkomst skal allokeres til det faste driftssted i det omfang, fortjenesten kunne forventes opnået af driftsstedet, hvis det havde været en selvstændig enhed. Endvidere stilles der krav om, at det faste driftssted skal udøve samme eller lignende virksomhed, på samme eller lignende vilkår, som denne selvstændige enhed havde gjort. Sidst stilles der krav om, at den imaginære enhed skal antages at have handlet med foretagendet på armslængde-vilkår. Bestemmelsen er således opbygget af en række krav, der overordnet har som mål, at allokeringen sker som den ville være sket, hvis der var tale om handel mellem to uafhængige selskaber. Det faste driftssted tillægs her en vis selvstændig trods dets uselvstændige karakteristika. En fiktiv selvstændighed som Neils Winther Sørensen i sin doktordisputats - *Beskatning af International Erhvervsindkomst* - døber "selvstændighedsfiktionen".

Den direkte metode er den hyppigst anvendte, og betragtes ofte som den primære metode til allokering af indkomst.²⁰ Det faste driftssted skal således ansues som en selvstændig enhed med den følge, at det samlede foretagendes indkomst skal allokeres til hovedkontoret og det fast driftssted efter forskellige principper omtalt i kommentarerne såvel som udviklet i praksis. De indtægter, der som en følge heraf ikke kan allokeres til det faste driftssted, er indtægter, der ikke har tilknytning til det faste driftssteds erhvervsmæssige aktivitet. Det kan være indtægter, som driftsstedet modtager fra aktivitet i det land, hvori det er beliggende, men som alligevel ikke har tilknytning hertil - eksempelvis fordi det er aktivitet der tilhører hovedkontoret.

I det praktisk liv vil denne fordeling ofte ske på baggrund af eventuelle driftsregnskaber eller lokal bogføring, hvis ikke driftsregnskaber udarbejdes. Som det fremhæves i kommentarerne, har de fleste foretagender, til trods for, at der ikke stilles krav herom, ofte udarbejdet regnskaber for deres faste driftssteder ud fra et ønske om at kende aktivitetens økonomi. Disse regnskaber bliver anvendt til at identificere den fortjeneste, der skal henføres til det faste driftssted og bliver dermed udgangs-

²⁰ Niels Winther Sørensen - *Beskatning af international erhvervsindkomst* s. 394

punktet for en eventuel korrektion, jf. pkt. 16 i kommentarerne til artikel 7. Driftsregnskaberne lægges dog ikke alene til grund, da her kan forekomme mere eller mindre fiktive handler eller tal konstrueret til formålet. De må derfor anvendes med stor påpasselighed, og kun hvis de opfylder visse kriterier lægges afgørende til grund. Mere nærliggende vil det være at tage udgangspunkt i det fast driftssteds ordrebøger og andre objektive konstaterbare forhold og kun anvende driftsregnskaber som supplement hertil. I TfS 1999, 409 LR, hvor et japansk selskab havde fast driftssted i Danmark, blev indkomsten allokert ud fra aktiviteten. Sagen drejede sig om nedlægning af et kabel fra USA til Blåvand og om, hvorvidt den del, der foregik på dansk territorium, ville blive beskattet i Danmark. Det var endvidere ikke udelukkende det arbejde foretaget selv udførte, men også det arbejde der blev udført af underleverandører. Ligningsrådet anvendte selve kabelnedlægningen som eksempel, og beskatningen af denne aktivitet falder ganske godt i tråd med principperne i artikel 7 - hertil skal det jo ikke glemmes, at udgifter forbundet med kabelnedlægningen kunne fradrages, jf. stk. 3, så det kun var nettofortjenesten, der blev beskattet. Det samme havde været tilfældet, hvis der var tale om et dansk selskab - altså en selvstændig enhed. Af TfS 1999, 409 LR fremgår opgørelsen ikke, og i mange tilfælde kan det være kompliceret at vurdere den indkomst, der skal allokeres til det faste driftssted.

Som nævnt er anvendelsen af objektive konstaterbare forhold som eksempelvis ordrebøger ganske brugbare, men dog lidt for konkrete til at kunne diskutere generelle allokeringssprincipper ud fra. Til afgrænsning af, hvornår en indkomst kan allokeres til det faste driftssted, kan indkomstens tilknytning til det faste driftssteds indkomstskabende aktivitet anvendes. Dette kriterium har været anvendt i litteraturen og medfører, at kun den del af indkomsten, der har nær tilknytning til den indkomstskabende aktivitet kan allokeres til det faste driftssted. Det vil sige, at den aktivitet, der generer indkomsten, skal være en del af det faste driftssteds aktivitet og kan endda medføre, at indkomst fra aktivitet udført på det faste driftssteds fysiske lokalitet ikke kan allokeres til det faste driftssted.

I TfS 1989, 605 H blev indkomst ikke allokert til det faste driftssted, idet retten mente, at der var tale om et skattemotiveret arrangement. Sagen drejede sig om en skatteyder, der havde en virksomhed i et aktieselskab, og som drev en del af virksomheden i Schweiz. Kun indtægter blev allokert til et kommanditselskab i Schweiz, mens alle øvrige aktiviteter blev udført af det danske aktieselskab. Skatteyderen kunne ikke redegøre for det forretningsmæssige motiv bag selskabskonstruktionen, og det konkluderedes derfor, at aktiviteten i Schweiz var konstrueret med henblik på skatte-tænkning. Da der derfor ikke kunne statueres fast driftssted i Schweiz, blev indkomsten allokert til

og dermed beskattet i Danmark grundet manglende tilknytning til det driftsstedets aktivitet. Retten lagde særligt vægt på, at indtægter fra samhandel med andre selskaber blev modtaget af kommanditselskabet i Schweiz, mens forpligtelserne knyttet hertil var forblevet i Danmark. Selskabet havde derved allokere indkomst til kommanditselskabet i Schweiz mens grundlaget for indkomsten var forblevet i Danmark, hvorfor der ikke kunne statueres fast driftssted i Schweiz. Som retten i denne sag gjorde, bør det derfor overvejes, om det er muligt at allokere aktiviteten til det faste driftssted, eller som Niels Winther Sørensen omtaler det: at allokere indkomstgrundlaget.²¹ Det er endvidere svært at forestille sig, at man kan allokere indkomst til et fast driftssted, der stammer fra hovedselskabets aktivitet/indkomstgrundlag. Princippet medfører bl.a., at aktivitet udenfor driftsstedetsstaten utvivlsomt kan henføres til det faste driftssted, ligesom dette afliver det ovenfor nævnte "force of attraction" princip, hvorefter al aktivitet i driftsstedetsstaten ikke nødvendigvis kan allokere til det faste driftssted.

Som en følge af, at indkomstgrundlaget skal allokere forud for indkomsten, vil der være tale om, at der allokere aktiver og passiver. Dette kan give anledning til en diskussion angående muligheden for at kunne allokere aktiver og passiver til en selskabsretligt selvstændig enhed, idet den er en del af det samlede foretagende. Dermed burde intet kunne allokere til det faste driftssted, da det er hovedkontoret, der ejer aktiverne og passiverne. Her skal det dog holdes for øje, at der ved indkomstallokering til det faste driftssted anlægges en betragtning, hvorefter det civilretlige ejerbegreb og det skatteretlige ejerbegreb adskilles. På trods af, at det faste driftssted principielt intet kan eje, allokere aktiver og passiver alligevel, i skattemæssig henseende, til driftsstedet for at det derved er muligt at finde frem til den indkomst, der retmæssigt hører til i driftsstedet. For aktivernes vedkommende kan der være tale om materielle såvel som immaterielle aktiver, og der kan i denne forbindelse opstå visse vanskeligheder i forbindelse med allokeringen af immaterielle aktiver som fx goodwill. Da der ikke er tale om et materielt aktiv, kan den fysiske placering ikke lægges til grund, idet et immaterielt aktiv kan anvendes af hovedkontor såvel som af et eller flere faste driftssteder, uden at det nødvendigvis kan henføres til hverken hovedkontoret eller det faste driftssted. Modsat kan den geografiske placering af et materielt aktiv i højere grad anvendes, da der er en vis formodning for, at der er sammenhæng mellem den geografiske placering af et materielt aktiv og tilknytningen til det faste driftssted hhv. hovedkontoret - det såkaldte benyttelseskriterium. Dog kan dette ikke anvendes som det eneste kriterium, da det stadig er tilknytningen til den indkomstskabende

²¹ Niels Winther Sørensen - Beskatning af international erhvervsindkomst s. 356

aktivitet, der er afgørende, og et tilfælde hvor aktiver der geografisk er placeret ved hovedkontoret rent faktisk har nær tilknytning til driftsstedet økonomiske aktivitet, kan forekomme.

Anlægs ctr. næringsaktier

Særligt har der hos myndighederne såvel som i litteraturen ikke været helt enighed om, hvorvidt en sondring mellem anlægsaktiver og næringsaktiver er relevant i relation til faste driftssteder. Indtil 2002 var myndighedernes praksis den, at det udelukkende var næringsaktiver der kunne allokeres til driftssted, da kun disse kunne have den fornødne tilknytning til det faste driftssted, jf. TfS 1988, 276 DEP. Som der er redegjort for ovenfor, skal et aktiv have en nær tilknytning til det faste driftsstedes indkomsts-kabende aktivitet, for at det kan allokeres til driftssted, og det har hidtil været antaget at kun næringsaktiver kunne opnå denne tilknytning. Med TfS 2002, 80 SR ændredes denne praksis, og anlægsaktiver med den fornødne tilknytning kan nu allokeres til det faste driftssted. Dette medfører, at et fast driftssted, i skattemæssig henseende, kan eje aktiver - herunder også aktier - som ikke er en del af næringsvejen for driftsstedet. Igen må det pointeres, at den skarpe opdeling mellem det civilretlige og det skatteretlige ejerbegreb ikke må undlades, da der udelukkende er tale om det skattemæssige ejerbegreb. Rettelig bør man derfor tale om, at aktiver kan henføres til driftsstedet, og ikke at driftsstedet kan eje anlægsaktiverne.

Særligt Niels Winther Sørensen har argumenteret for, at der i dansk lovgivning ikke, på daværende tidspunkt, var hjemmel til at foretage en sondring mellem anlægsaktiver og næringsaktiver, hvorfor en opdeling heller ikke er mulig i relation til faste driftssteder. Heller ikke i OECD's modeloverenskomst er der lagt særligt vægt på sondringen, ligesom hovedparten af de danske juridiske forfattere har tilsluttet sig denne holdning. Modsat denne holdning står dog Aage Michelsen og Jan Pedersen, der er af den opfattelse, at anlægsaktier ikke kan henføres til det faste driftssted med mindre driftsstedet handler med aktier - altså driver næring med køb og salg af aktier.²² I lov nr. 394 af 28/5 2003 lovfæstede dog også, at fortjeneste fra aktier der kan henføres til et fast driftssted udelukkende er aktier omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 3 (nuværende § 17) - næringsaktier. Dette er nu lovfæstet i SEL § 2, stk. 1 litra a, 8. pkt. og KSL § 2, stk. 1 nr. 4, 7. pkt. På trods heraf afsagde Ligningsrådet en afgørelse i 2004, hvori de under henvisning til EF-traktatens artikel 43 tillod et fast driftssted at blive sambeskattet med sit datter- og datterdatterselskab.²³ Afgørelsen siger intet om anlægs- contra næringsaktier, men der ligger et ganske klart signal i afgørelsen, da sambeskat-

²² Niels Winther Sørensen - Beskatning af international erhvervsindkomst s. 311

²³ TfS 2004, 667 LR

ning under de dagældende regler krævede 100 % ejerskab af aktierne. Hvis det endvidere antages, at der ved 100 % ejerskab næppe er tale om næring accepteres det af Ligningsrådet, at et fast driftssted kan eje andet end næringsaktier. Ifølge ligningsrådet vil der være tale om forskelsbehandling af selskaber og faste driftssteder, hvis det faste driftssted ikke tillades sambeskatning i en situation hvor et selskab havde ret hertil - Ligningsrådet støttede sig således direkte op ad EU-retten.

På et mere generelt plan har fællesskabsretten ikke taget direkte stilling til, om et fast driftssted kan eje anlægsaktier, men EF-domstolens holdning til forskelsbehandling af de to etableringsformer er ikke til at tage fejl af. Det fastslås i flere forskellige afgørelser,²⁴ at der ikke må ske forskelsbehandling mellem selskaber og faste driftssteder, og følges denne holdning, kan det drøftes, hvorvidt de danske bestemmelser i SEL og KSL er i overensstemmelse med kravet om, at der ikke må ske forskelsbehandling mellem faste driftssteder og selskaber. Det ser dog ud til, at SEL og KSL med den forestående skattereform ændres i denne henseende, jf. næste afsnit.

Ser man på den generelle opfattelse af faste driftssteder og principperne omkring indkomstallokering, fokuseres der meget på tilknytningen til den indkomstskabende aktivitet og på at anskue det faste driftssted som en selvstændig enhed. Med den overordnede holdning harmonerer Niels Wintther Sørensens opfattelse formentlig bedst, da det er tilknytningen mere end typen af aktiv, der er afgørende. Der skeles således ikke til, om et givent aktiv er af en bestemt type, men derimod til tilknytningen, og det kan derfor forekomme fjernt kategorisk at afvise et givent aktiv fra allokering. Det samme gør sig gældende, når man betragter driftsstedet som en selvstændig enhed, idet enhver selvstændig enhed ville kunne besidde anlægsaktiver. Slutteligt kan man argumentere for, at der til et driftssted såvel som til et selskab naturligvis kan allokeres anlægsaktiver, der indgår som en vigtig del af driften uden, at der er tale om næring. Dette sammenholdt med, at det strider mod EU-retten at gøre forskel på selskaber og faste driftssteder, er vægtige argumenter for, at et fast driftssted *kan* eje anlægsaktier. Ikke desto mindre er resttilstanden i Danmark den, at det ikke er muligt, og så længe ingen prøver holdbarheden heraf ved EF-domstolen, vil dette formentlig fortsat være tilfældet.

Dog er det blevet foreslået i L 202 af 22/4 2009, at et fast driftssted nu kan eje anlægsaktier i skattemæssig henseende, så et eventuelt afkast bliver beskattet i driftsstedetsstaten. Det sker bl.a. under henvisning til, at der ikke er belæg for at forskelsbehandle danske selskaber og danske faste drifts-

²⁴ C-270/83 - Avoir Fiscal, C-311/97 - Royal Bank of Scotland, C-307/97 - Saint Gobain, C-330/91 - Commerz Bank

steder. Ligeledes henvises der til den nye artikel 7, og de hertil hørende nye allokeringssprincipper. Såfremt det bliver vedtaget i sin nuværende form vil en mangeårig diskussion være overstået ligesom det er prisværdigt at selskaber og faste driftssteder fremadrettet vil blive behandlet ens på dette punkt.

Ledelsens beslutning

Et andet kriterium, der bliver lagt vægt på ved indkomstallokeringen, er ledelsens beslutninger på dispositionstidspunktet. Disse kan ikke alene afgøre allokeringen, men kan være med til at afklare forholdene omkring aktiviteten. Det er utvivlsomt et ganske subjektivt kriterium at anvende, men ikke desto mindre kan det være brugbart i de tilfælde, hvor ledelsens beslutning kan dokumenteres. I en dom fra Bundesfinanzhof af 29. juli 1992, hvor spørgsmålet var, om kontante midler kunne formuebeskattes i Tyskland som en følge af, at de kunne henføres til det faste driftssted. Eftersom beløbene var overført til det faste driftssteds japanske hovedselskab, mente retten, at det måtte være ledelsens vilje, at midlerne ikke skulle høre til i Tyskland, hvorfor der ikke pålignedes nogen formueskat. I afgørelsen blev ledelsens beslutning afgørende for allokeringen, hvilket ikke altid vil være tilfældet, og det må derfor blive en konkret afvejning af de to principper, der er afgørende for kriteriernes betydning. I de fleste tilfælde vil der formentlig være sammenfald mellem de to kriterier, men skulle kriterierne medføre to forskellige resultater, må det være tilknytningen til den indkomstskabende aktivitet, der er den primære metode. Ledelsens hensigt bliver dermed et supplement, men kan dog være med til at understøtte tilknytningen til driftsstedet.²⁵

Sammenfattende vil allokering efter den direkte metode ofte ske som en række af forskellige vurderinger. Overordnet skal indkomst henføres til driftsstedet, såfremt de ville være blevet henført hertil, hvis det faste driftssted var en selvstændig enhed. For at foretage denne vurdering er det nødvendigt at allokere indkomstkilden til enten det faste driftssted eller hovedkontoret, for derefter at kunne allokere den til kilden knyttede indkomst. For at kunne vurdere hvad der kan allokeres til driftsstedet, kigges der på kilden/indkomstens tilknytning til den indkomstskabende aktivitet samt til ledelsens hensigt. På den måde kan man sige, at allokeringen dobbelttjekkes ved først at have tilknytning til driftssted og derefter at sikre sig, at det også var meningen - man kigger således på realiteten bag dispositionerne. Der skal være en formel såvel som reel tilknytning til driftsstedet.

Udgifter

²⁵ Niels Winther Sørensen - Beskatning af international erhvervsindkomst s. 362

Af SEL § 9 stk. 1 og MDO artikel 7, stk. 3 kan udgifter, som er afholdt til gavn for det faste driftssted, fradrages ved indkomstopgørelsen. Dette gøres med de faktiske omkostninger og ikke, som ved indkomstallokeringen ud fra en opgørelse af udgifter, opgjort på armslængdevilkår. Særligt vigtigt er det at bemærke, at allokeringen af udgifter udelukkende har til formål at fastsætte den nettofortjeneste, der skal allokere til det faste driftssted, jf. pkt. 30 i kommentarerne til artikel 7, og dermed skal beskattes i driftsstatsstaten. Det vil altså sige, at nettoresultatet ikke nødvendigvis er det samme som det faktiske beløb, foretagendet skal betale skat af, da fradragsregler etc. kan variere fra stat til stat. Situationen kan simplificeres med følgende illustrative eksempel: hvis man forestiller sig en stor blandet bunke med indkomster og udgifter. Denne bunke deles nu op i en bunke der hedder "*hovedkontor*" og en bunke, der hedder "*fast driftssted i land X*" ud fra principperne i OECD's MDO artikel 7, stk. 2 og 3. Når dette er gjort, kan bunken "*fast driftssted i land X*" ud fra land X's interne skatteregler gøres op, så det faste driftssted bliver beskattet ud fra land X's interne skatteregler. OECD principperne anvendes udelukkende til en fordeling af indkomsten mellem hovedkontoret og dets faste driftssted.

I bestemmelsen nævnes, "*udgifter som er afholdt til gavn for det faste driftssted*", hvilket også kan indebære udgifter afholdt af hovedkontoret i domicilstaten og således ikke i samme stat som driftsstedet. I artiklen nævnes omkostninger til ledelse og administration positivt som eksempel på sådanne omkostninger. I intern dansk ret allokere udgifter både efter den direkte og den indirekte metode, jf. Ligningslovens (LL) § 33F.

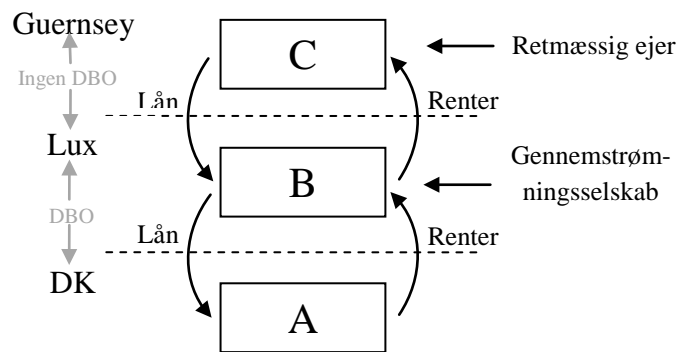
4.1.1.1 ALLOKERINGSPRINCIPPERNE CTR. RETMÆSSIG EJER

Det fremgår af ovenstående, at den direkte metode tilstræber at lave den mest realistiske indkomstallokering ud fra antagelsen om, at det faste driftssted er en selvstændig enhed, ligesom et selskab er selvstændigt. Der bliver lagt stor vægt på, at der er realitet bag allokeringen, hvilket har visse snitflader til principperne omkring rette retmæssig ejer og rette indkomstmodtager. En detaljeret beskrivelse af principperne vil ikke blive foretaget her, men alene hovedpointerne vil blive fremdraget.

Begrebet "retmæssig ejer" er, ligesom begrebet "rette indkomstmodtager", et vigtigt elementer i den danske såvel som i den internationale skatteret. Den retmæssig ejer er det selskab eller den person, der er berettiget til fx et afkast af et formuegode, udbytte fra en aktie eller renter på et lån - den retmæssige ejer bliver dermed også rette indkomstmodtager. Særligt i relation til udenlandsk finansiering af danske koncerner har dette begreb været på tale, da visse aktører har indrettet sig således, at renter af finansieringen er løbet gennem en række selskaber for potentielt at undgå skat. En model

hertil er som tidligere nævnt, at et dansk selskab låner penge af et selskab i Luxembourg, som igen låner pengene af et selskab på Guernsey.

Da Danmark og Luxembourg har indgået en aftale om undgåelse af dobbeltbeskatning, kan renterne af dette lån undgå at blive beskattet i transaktionen fra Danmark til Luxembourg, og da Luxembourg ikke indeholder kildeskat på renter, bliver



transaktionen til Guernsey heller ikke beskattet. I visse tilfælde anlægger de danske myndigheder den betragtning, at det luxembourgske selskab udelukkende er indsat som et instrument til undgåelse af skat, og ikke har nogen anden funktion end at sende pengene videre - der er her tale om et gennemstrømningsselskab. Konkluderer de danske myndigheder, at selskabet i Luxembourg ikke er den retmæssige ejer, ses der bort fra selskabet, og selskabet på Guernsey bliver dermed retsmæssig ejer af fordringen og dermed rette indkomstmodtager af renterne. Da det nu er en transaktion mellem Danmark og Guernsey, og da disse ikke har indgået nogen dobbeltbeskatningsaftale, vil renterne af lånet kunne kildebeskattes, jf. KSL § 65D.

Det skal her bemærkes, at de danske myndigheder ikke har direkte lovhjemmel til denne omkvalificering, men at det er en metode der er udviklet i praksis - bl.a. i TfS 1997, 506 H og TfS 1993, 7 H.. Det vil fx sige, at når et selskab civilretligt ejer en fordring må dette også accepteres i skatteretten. Ikke desto mindre følges dette ikke af myndighederne, men det skal dog nævnes, at der kan opstå så åbenlyse tilfælde af gennemstrømningsselskaber, at det ville virke absurd at myndighederne ikke skeler til realiteterne. Dette til trods for at realitetsgrundsætningen ikke bør finde anvendelse i dansk skatteret. Alligevel har EU-retten givet de respektive stater mulighed for at bremse "rent kunstige" konstruktioner, jf. EF-domstolens dom, Cadbury Schweppes. Heri opstillede EF-domstolen præmisserne for, i hvilke tilfælde en stat kan omkvalificere de faktiske omstændigheder og i stedet se nærmere på realiteterne. Domstolen benævnte disse situationer som "*wholly artificial arrangements*", hvormed menes, at hvis det er "rent kunstige" konstruktioner der tilsyneladende har skattetænkning som baggrund, kan staterne omkvalificere. De nedenfor nævnte kriterier, der opstilles i relation til begrebet "retmæssig ejer", er sammenfaldende med kriterierne for, hvornår der kan være tale om et "rent kunstigt" arrangement.

Når det afgøres hvem der skal anses for værende retmæssige ejer af fordringen, vurderes realiteterne nøje, og der er heri visse ligheder mellem denne vurdering og den, der foretages i relation til allokeringen af indkomst til faste driftssteder efter den direkte metode. Hvis ikke et selskab er retmæssig ejer af et aktiv, kan det ikke (i skattemæssig henseende) blive retmæssig ejer af afkastet herfra. Ligeledes kan et fast driftssted ikke få allokeret indkomst fra et aktiv, hvis ikke aktivet kan allokeres til driftsstedet og dermed blive en form for skattemæssigt retmæssig ejer. Ved vurderingen af, om dette er tilfældet, henses som nævnt til, om aktivet har nær tilknytning til driftsstedets indkomstskabende aktivitet, og det er principielt samme tankemåde, der anvendes ved vurderingen af om et selskab er retmæssig ejer. Her er udgangspunktet, at den civilretlige ejer er retmæssig ejer, hvilket ikke kan være tilfældet, når der er tale om faste driftssteder, men når dette måske ikke er tilfældet vurderes de faktiske forhold. Kigger man dybere i denne vurdering ses flere ligheder med vurderingen af tilknytningen til det faste driftssted, idet flere af kriterierne er sammenfaldende.

Angående retmæssig ejer lægges der bl.a. vægt på, om det omhandlende selskab reelt har aktivitet, og ifølge Jacob Bundgaard og Niels Winther Sørensen i TfS 2007, 508 lægges der særligt vægt på bl.a. følgende kriterier.

- om der er fysisk tilstedeværelse i form af fx medarbejdere
- om der er øvrige aktiver og passiver
- om selskabet påtager sig risici
- om det påtager sig forpligtelser
- hvem der har retten til at disponere over aktivet
- hvem der har retten til at disponere over afkastet fra fordringen

Denne ikke udtømmende række af kriterier, der indgår i vurdering af retmæssig ejer, tager afsæt i, om der er realiteter bag dispositionerne. Det samme er tilfældet med aktiver, der ønskes allokeret til driftsstedet, da det er ganske nemt at sige, at et aktiv skal allokeres til driftsstedet hvortil det har nær tilknytning. Spørgsmålet er så, om der er realiteter bag. Det er her vigtigt at holde sig for øje, at de ovenstående kriterier ikke kan anvendes ved allokering af indkomst til faste driftssteder, men at det er tankegangen, der ligger til grund for vurderingerne, der er tilsvarende hinanden. Hvis et selskab vil allokere et aktiv og afkastet herfra til et fast driftssted, sikrer man sig realitet ved at spørge: a) har det nær tilknytning til den indkomstskabende aktivitet? og b) stemmer det overens med ledelsens beslutning og hensigt? Som eksempel kan nævnes et aktiv, der placeres på det faste driftsstedets område for at skabe en vis formodning for, at det skal allokeres til det faste driftssted. Dog fremgår

det, at ledelsen har helt andre tanker med aktivet, og at det egentlig tjener til hovedkontorets drift. Her vil man således sige, at den "retmæssige ejer" ikke er driftsstedet, og dermed heller ikke er den "retmæssige ejer" af indkomsten derfra - altså intet kan allokeres til det faste driftssted men derimod til hovedkontoret. Tilsvarende gør man, hvis det ikke findes, at der er realitet bag hvem der ejer et aktiv, og tilsvarende konklusion vil blive draget.

Tilsvarende tankegang findes i andre discipliner indenfor skatteretten - herunder bl.a. rette indkomstmodtager - hvor der ligeledes kigges på, om der er realitet bag de objektivt konstaterbare forhold.

4.1.2 DEN INDIREKTE METODE

Som et alternativ til den direkte metode findes i artikel 7, stk. 4 den indirekte metode til opgørelse af, hvilke indkomster og udgifter, der skal allokeres til det faste driftssted hhv. hovedkontoret. Denne metode kan, hvis det har været sædvane i staten, anvendes til at fordele foretagendets samlede indkomst efter en fordelingsnøgle, såfremt denne fordeling fører til en fordeling der er i overensstemmelse med principperne i stk. 2. Det faste driftssted anses efter denne metode som en del af det samlede foretagende og anses dermed ikke som en selvstændig enhed som ved den direkte metode. Den indirekte metode kan anvendes i to former, da den enten kan anvendes som den primære fordelingsmetode eller som et supplement til den direkte metode.²⁶ Anvendes den som den generelle fordelingsmetode, allokeres hele indkomsten ud fra den indirekte metode og ud fra en antagelse om, at indkomst er oppebåret af det samlede foretagende. Anvendes den som et supplement, finder metoden kun anvendelse på indkomst, der lettest fordeles efter denne - fx administration da der udføres funktioner i domicilstaten som driftsstedet også nyder godt af. Omkostninger hertil kan være svære at allokere efter den direkte metode, hvorfor allokering efter den indirekte kan være en lettere anvendelig metode.

Anvendes den indirekte metode til allokering af indkomst som den primære metode tages der udgangspunkt i en antagelse om, at driftsstedet er en del af hovedkontoret, så disse to udgør en samlet enhed - modsat den direkte metode, hvor driftsstedet antages at være selvstændigt. Dette medfører, at indkomsten for det samlede foretagende skal opgøres samlet, hvilket dog kan volde visse vanskeligheder på det praktiske plan. Særligt skal fremhæves to ulemper, som særligt gør sig gældende

²⁶ Niels Winther Sørensen - Beskatning af international erhvervsindkomst s. 311

ved anvendelsen af denne metode: de praktiske problemer med indkomstopgørelsen samt valget af fordelingsnøgle.²⁷

De praktiske problemer med indkomstopgørelsen knytter sig til opgørelsen af den samlede indkomst, globalindkomsten, da denne skal opgøres i domicilstaten såvel som i driftsstedstaten. Dermed bliver indkomsten opgjort af to forskellige stater, og her opstår potentielt de første vanskeligheder ved opgørelsen, idet det må formodes, at der er visse forskelligheder mellem de to staters opgørelsesmetoder. Det kan dermed ikke forventes, at de to stater kommer frem til samme resultat, da opgørelsesprincipperne ikke vil være de samme i begge stater, ligesom det heller ikke kan forventes, at driftsstedstaten uden videre accepterer domicilstatens opgørelse. Denne opgørelse må ske efter hvert lands regler, hvilket medfører betydelige problemer for foretagendet, da dette skal lave opgørelserne ud fra såvel domicilstatens regler som efter driftsstedstatens regler. Endvidere vil det blive problematisk for staternes skattemyndigheder at kontrollere opgørelserne.

Herudover kan der knytte sig flere problemer til valget af fordelingsnøgle, da der kan være flere muligheder. Pkt. 54 i kommentarerne til artikel 7 nævner tre metoder til fordeling som værende de tre hyppigst forekommende: fordeling efter indtægter, fordeling efter udgifter og fordeling efter formuestruktur. Der er intet eksakt facit for, i hvilke tilfælde man bør anvende hvert af kriterierne, men det skal holdes for øje, at den indirekte metode generelt tilstræber samme virkning som den direkte. Anvendes den førstnævnte metode, vil fordelingen ske ud fra omsætning, mens udgifter fx baseres på lønninger og formuestruktur på investeret kapital. Som det også nævnes i kommentarerne, er det ikke muligt at sige, hvilken af disse der er den mest hensigtsmæssige metode, da de hver især kan have deres berettigelse i forskellige konkrete tilfælde. Tjenesteydelser eller fremstilling af mærkevarer nævnes dog som eksempler på tilfælde, hvor omsætning er mest oplagt som fordelingsnøgle, da profitmarginen afhænger meget af omsætningen. I tilfælde hvor aktiviteten er forholdsvist løntung, vil omkostningerne formentlig være mere oplagt.

Det vil kræve en konkret vurdering, men ofte vil det være hensigtsmæssigt at lave fordelingen på baggrund det bærende i foretagendet, og dermed fremkomme med en fordeling, der lægger sig tæt op af den fordeling, der var fremkommet ved anvendelse af den direkte metode. Heraf ses også den indirekte metodes subsidiære forhold til den direkte metode, idet det er den direkte metodes resultater der tilstræbes med begge metoder. Som et konkret eksempel på et forslag til en fordelingsnøgle kan nævnes TfS 1999, 409 LR (omtalt på side 18 og 26), hvor spørgerens repræsentant mente, at

²⁷ Niels Winther Sørensen - Beskatning af international erhvervsindkomst s. 384

den indkomst der skulle allokeres til og beskattes i Danmark kunne opgøres som den forholdsmæssige del af kontrakten, der relaterer sig til arbejdet i Danmark. Dermed skulle allokeringen af indtægt baseres på antallet af kilometer kabel der blev lagt i Danmark. Ligningsrådet var dog ikke enig heri, og henviste til principperne i artikel 7 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Japan, der i overvejende grad følger modeloverenskomsten.

Kun ganske få stater anvender den indirekte metode - bl.a. Schweiz og Luxembourg - som den generelle metode, men flere steder anvendes metoden som et supplement til den direkte metode - herunder i Danmark. I intern dansk ret er der ikke praksis for at anvende den indirekte metode som en generel metode, men man har i mangel af materiale skønnet over indtægter og omkostninger, hvilket bl.a. gøres ud fra den indirekte metode²⁸. Den indirekte metode anvendes oftest i dansk ret ved en konkret indtægt eller omkostning, der ikke umiddelbart kan henføres til hovedkontoret eller driftsstedet, eller kun bliver udført i hovedkontoret, men også anvendes i driftsstedet - fx administrationsomkostninger. I dansk ret anvendes metoden således udelukkende som et supplement til den direkte metode, hvilket dog ikke er lovfæstet, men i enkelte bestemmelser findes samme princip anvendt. I LL § 33F findes nettoprincippet, der anvendes i forbindelse med udregning af lempelsen for udenlandsk betalt skat. I denne bestemmelses stk. 2 nævnes: "*udgifter der ikke kan henføres til enten den danske eller den udenlandske indkomst*", hvorved menes udgifter, som har været afholdt for både det faste driftssted og hovedkontoret, og det ikke kan afgøres, hvortil udgiften skal allokeres. I TfS 2002, 169 LSR kom retten med eksempler på sådanne udgifter og udtalte:

"Udgifter til generalomkostninger såsom løn, lokale- og administrationsomkostninger, samt udgifter til advokat, portfolio manager, depotomkostninger, gebyrer m.v..."

Idet denne type af udgifter ikke kan henføres til enten den udenlandske eller den danske indkomst, da de har været afholdt for begge dele af foretagendet, skal de jf. LL § 33F, stk. 2 "*fordeles efter forholdet mellem den danske og den udenlandske bruttoindkomst*". Landsskatteretten udtalte i TfS 2002, 169 LSR, at de ovenfor nævnte udgifter:

"der ikke direkte kan henføres til den udenlandske indkomst, og som ligeledes ikke direkte kan henføres til den danske indkomst, skal herefter fordeles efter forholdet mellem den danske og den udenlandske bruttoindkomst."

²⁸ Neils Winther Sørensen - Beskatning af international erhvervsindkomst, s. 394 ff.

Retten følger, i denne afgørelse, den nøjagtige ordlyd af LL § 33F, stk. 2 og foretager allokeringen af de ovenfor nævnte udgifter efter OECD's forskrifter. Som det ses, er det den eneste metode til at kunne allokere denne type udgifter, da kriterierne fra den direkte metode ikke ville medføre, at hele indkomsten ville blive allokert til hovedkontoret.

Netop af TfS 2002, 169 LSR ses fordelene ved den indirekte metode som et supplement til den direkte for at kunne allokere udgifter til driftsstedet. Alternativet havde formentlig været, at intet var blevet allokert til driftsstedet, men at driftsstedet havde været nødt til at købe ydelserne af hovedkontoret, hvilket ikke er uden visse problemer, jf. nedenstående om interne ydelser. Dermed har den indirekte metode betydelige fordele som et supplement til den direkte metode, mens den som en generel metode ikke ville være hensigtsmæssig. Fordelene afhænger dog af, at det lader sig gøre at vælge den mest optimale fordelingsnøgle, jf. ovenfor.

4.2 INTERNE YDELSER

Da det faste driftssted ret beset er en del af det samlede foretagende, bliver det naturligt interessant at kigge på effekten af, at driftsstedet handler med hovedkontoret. Anskues driftsstedet stringent i overensstemmelse med sin natur, burde denne form for selvkontrahering ikke kunne finde sted, da det er ét og samme foretagende. Den før omtalte fiktive selvstændighed som faste driftssteder er blevet tillagt i OECD-regi, og praksis har dog den effekt, at det i visse tilfælde er muligt, at to dele af samme foretagende kan handle indbyrdes. Her er der praksis for, at det faste driftssted i nogle tilfælde ikke betragtes som en uafhængig enhed, men som en del af det samlede foretagende, mens det i andre tilfælde betragtes som fuldt ud selvstændigt, og handler med hovedkontoret som var det en tredjemand. Det vil således sige, at det i visse tilfælde ikke har nogen effekt i forhold til indkomstopgørelsen, når visse aktiver eller tjenesteydelser overdrages mellem det faste driftssted og hovedkontoret.

Det afgørende i denne diskussion om interne ydelser bliver, hvorvidt der skal regnes med armslængde priser ved interne ydelser eller om de faktiske omkostninger, foretagendet har haft til tredjemand, skal anvendes. Som eksempel kan nævnes intern overførelse af varer, hvor det er almindeligt antaget, at der skal lægges armslængde priser til grund ved indkomstopgørelsen - altså markedspriser (driftsstedet betragtes som selvstændigt). Heroverfor står spørgsmålet om renter af interne lån, af hvilke der i praksis ikke beregnes fiktive avancer, da det blot betragtes som at tage penge fra den ene lomme og putte over i den anden. Denne opfattelse følger endvidere af kommentarerne

til modeloverenskomsten (driftsstedet er en del af foretagendet). Det er formentlig kun banker der har mulighed for at yde lån til deres filialer og herved opnå en nær tilknytning til den indkomstska-bende aktivitet. På trods heraf kræver virksomheders driftssteder også kapital, som et selskab ville kunne få fradrag for. Mange har dog også stillet sig undrende overfor denne praksis, da det for så vidt ikke gør den store forskel, om der allokeres varer, driftsmidler eller renter af interne lån.

I det følgende vil forskellen i behandlingen af interne ydelser blive belyst med henblik på at synlig-gøre det faste driftssteds selvstændighed såvel som uselvstændighed samt allokeringsprincippernes relation til interne ydelser. Dette giver et nuanceret og detaljeret billede af selvstændighedens ud-strækning, da de interne ydelser optræder med visse forskelligheder i forhold til hinanden. I littera-turen er der både forfattere, der støtter en *ubegrænset* selvstændighed og forfattere, der mener, at denne bør være *begrænset*. Støtterne for den begrænsede selvstændighed er der dog flest af, ligesom dansk skatteretspraksis har indtaget denne holdning.

I Niels Winther Sørensens disputats, *Beskatning af international erhvervsindkomst*, gøres det gæl-dende, at der ved afgørelsen af, om der skal anvendes armslængde priser, skal lægges vægt på den interne ydelses tilknytning til den indkomstska-bende aktivitet - ligesom ved den direkte metode, jf. ovenfor afsnit 4.1.1. Denne holdning fremgår også af pkt. 31 - 44 i kommentarerne til artikel 7 i modeloverenskomsten. I disse punkter bliver forskellige interne ydelser kommenteret, og det gen-nemgående her er fokus på, om interne ydelser anvendes til foretagendets indkomstska-bende aktivi-tet, eller om det blot fungerer som en støttefunktion. Som eksempel herpå kan nævnes pkt. 35, hvori tjenesteydelser kommenteres. Heraf fremgår det, at i tilfælde, hvor den omhandlende tjenesteydelse er en del af foretagendets virksomhed, vil det være det mest korrekte at anvende armslængde priser ved indkomstopgørelse. Videre kommenteres det i pkt. 37, at i de tilfælde, hvor tjenesteydelsen blot er en del af foretagendets ledelsesvirksomhed - altså en støttefunktion, der ikke har direkte indvirk-ning på indkomsten - vil det være mest korrekt at allokere de faktiske omkostninger til henholdsvis hovedkontor og driftssted alt efter, hvor tjenesteydelsen har været "anvendt". I de ovennævnte til-fælde forekommer det relativt enkelt at fastslå, om armslængde priser, skal anvendes eller ej, men problemerne opstår i højere grad, når forholdene ikke er så enkle og klare.

Dansk praksis har adopteret holdningen til at vurdere tilknytningen til den indkomstska-bende aktivi-tet. Det fremgår af TfS 1993, 7 H, som handler om interne lån mellem en filial beliggende i Dan-mark og dennes hovedkontor beliggende i USA. Texaco Denmark Inc. var hjemmehørende i USA og deltog i udvinding af olie og gas i Danmark gennem en filial, der i øvrigt udgjorde et fast drifts-

sted. I afgørelsen behandles to sager, der er domsforhandlet under et. I den første sag havde filialens hovedkontor ydet filialen interne lån uden nogen form for forrentning indtil indkomståret 1982, hvor der i december blev udfærdiget en låneaftale, der skulle gælde med tilbagevirkende kraft for hele 1982. Selskabet ønskede fradragsret for rentebetalingerne af disse lån, hvilket hverken Landsretten eller Højesteret gav medhold i. Begrundelse var, at der var tale om en overførsel indenfor samme juridiske enhed, og at mellemværendet ikke kunne sidestilles med "*et sædvanligt juridisk forpligtende gældsforhold*".

Den anden sag angik indkomstårene 1983 - 1985, hvor selskabet også ønskede fradrag for renter for lån ydet til filialen. I denne dom var omdrejningspunktet, hvorvidt disse lån kunne antages at være til filialens drift. Da der blandt andet var udloddet udbytte i forbindelse med, at lånet blev optaget, mente skattemyndighederne ikke, at lånet kunne antages at være til selskabets drift. Højesteret derimod lagde vægt på, at selskabet udelukkende havde drevet virksomhed gennem sin filial i Danmark, og at de havde foretaget massive investeringer heri, hvorfor lånet efter Højesterets mening vedrørte filialens drift. Renterne af lånet kunne derfor fradrages ved indkomstopgørelsen.

Tilsvarende i TfS 1997, 506 H hvor et fast driftssted i Danmark optog et lån hos et selskab på Jersey. Skatteyderen havde forinden solgt en post pantebreve til selskabet på Jersey og havde modtaget en uigenkaldelig fuldmagt til at kunne forvalte selskabets værdipapirer. Med denne fuldmagt havde skatteyderen udstedt lånet til sig selv i Danmark, og Landsretten mente på baggrund heraf, at han var enerådig i selskabet, og at der ikke var dokumenteret nogen forretningsmæssig begrundelse for lånet. Landsretten anerkendte ikke lånet og dermed heller ikke fradrag, mens Højesteret anerkendte fradrag for renter for det omhandlende lån. Højesteret lagde, i sin meget korte bemærkning, vægt på, at selskabet var lovligt oprettet på Jersey, lånet og renterne var på markedsvilkår, ligesom lånet havde karakter af sædvanlig forretningsmæssig disposition til finansiering af virksomhedens drift. Højesteret anlægger en ganske liberal holdning i denne sag, og det ville ikke forekomme usædvanligt, hvis Højesteret ville komme frem til et andet resultat i en tilsvarende sag. Blot det faktum, at lån og renter er på markedsvilkår, gør ikke et lån forretningsmæssigt begrundet, og den manglende begrundelse for den forretningsmæssige relevans gør afgørelsen noget vag på trods af, at det er en Højesteretsdom.

Af ovenstående ses det, at der i modeloverenskomsten såvel som i dansk praksis er konsensus om, at interne ydelser skal have nær tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet, for at skulle indregnes med armslængde priser. Hvis de ikke har denne tilknytning, skal de faktiske omkost-

ninger til tredjemand anvendes med den effekt, at der i visse tilfælde ikke er nogen omkostning at allokere - fx interne lån, jf. afsnit 4.2.3. Da selskaber pga. territorialprincippet kan undgå dansk beskatning på visse indkomster, er fokus på armslængde problematikken blevet ekstra vigtig. Som nævnt ville der, uden princippet om armslængde priser, kunne allokere indkomster til lavt beskattede stater, og det ville derved være muligt at flytte indkomst til stater med lav skatteprocent for derved at undgå indkomst i stater med højt skatetræk. I de følgende afsnit vil intern handel med varer, tjenesteydelser og interne lån blive belyst nærmere.

4.2.1 INTERN HANDEL MED VARER

Ved intern handel med varer mellem det faste driftssted og hovedkontoret skal flere forhold tages i betragtning. Der er ganske vist en generel konsensus omkring indkomstopgørelsen, jf. OECDs modeloverenskomst, men til trods herfor beror det alligevel på en konkret vurdering. Som det er beskrevet ovenfor, skal indkomsten fra handel med varer som udgangspunkt indregnes ved indkomstopgørelsen, ligesom udgifterne forbundet hermed kan fradrages, jf. MDO artikel 7, stk. 2 og 3. Hertil findes dog undtagelsen i artikel 7 stk. 5, hvorefter det ikke er muligt at henføre nettofortjeneste til et fast driftssted, der udelukkende forestår vareindkøb, ligesom denne funktion ikke statuerer fast driftssted, jf. art 5, stk. 4 litra d. En sådan funktion betragtes som hjælpende eller forberedende jf. art 5, stk. 4 litra f, og kan derfor ikke tages i betragtning ved opgørelsen af indkomsten. Der er her sigtet på den rene indkøbsfunktion, idet et fast driftssted, der foretager forarbejdning, produktion og eventuelt salg, ikke er omfattet af denne regel, ligesom det skal have været hensigten, at vareindkøbet var tiltænkt det faste driftssted.²⁹ Denne holdning fremførtes allerede i 1912 af skattedepartementet, der i et cirkulære anførte, at den begrænsede skattepligt ikke statueredes ved "*..det blotte Opkøb af varer her til salg i Udlandet.*"³⁰ I en kendelse fra Landsoverskatterådet, U 1928, 848, er denne holdning også taget som udtryk for gældende ret. Til trods for at det er en gammel afgørelse, der lægges til grund, må det antages, at denne praksis fortsat er gældende, og den sparsomme praksis må tages som udtryk for, at der ikke er megen tvivl om gældende ret.

Det må overordnet formodes, at dansk skatteretspraksis, også i dette tilfælde, læner sig op ad OECD principperne, hvilket også antydes af de få afgørelser, der eksisterer om intern handel med varer. Da varer kan handles med udgangspunkt i forskellige typer transaktioner, vil der i det følgende blive

²⁹ Neils Winther Sørensen - Beskatning af international erhvervsindkomst, s. 581

³⁰ Skattedepartementets cirkulære nr. 297 af 31. december 1912

sondret mellem disse. Overordnet skeles der endvidere til, om handlen har tilknytning til den indkomstskabende aktivitet.

Varetransaktioner fra et dansk fast driftssted til et udenlandsk selskab

Der kan ske intern handel med **varer fra et fast driftssted i Danmark til et hovedkontor i udlandet**. Her gælder visse generelle principper, men der kan potentielt også være interne danske regler, der påvirker denne del af indkomstopgørelsen. Generelt anvendes modeloverenskomsten som fortolkningsbidrag, når der i Danmark laves indkomstopgørelser, men danske bestemmelser finder naturligvis primær anvendelse, da beskatning som bekendt skal have hjemmel i lov. Det har i litteraturen været diskuteret, om SEL § 7A, stk. 2³¹ omhandlende overførsel af aktiver til anvendelse i udlandet, kan finde anvendelse, således aktiver betragtes som værende solgt, og hvorvidt der som salgspris, skal anvendes værdien i handel og vandel. Uden disse bestemmelser ville det være muligt at afskrive på fx et varelager eller driftsmiddel i et land med høj skat, for derefter at overdrage det til et land med lav skat, inden salg, for derved at slippe med en lavere skat ved afståelse. Spørgsmålet er, om begrebet "*varelager*" i denne bestemmelse, kan udstrækkes til også at dække enkelte varer. Hvis dette var tilfældet, ville det være muligt at beskatte enhver vare, der bliver overført fra et dansk fast driftssted til dets udenlandske hovedkontor. Dette ville med andre ord betyde, at der altid skulle regnes med armslængde priser i forbindelse med intern handel med varer. Dermed ville det faste driftssteds selvstændighed principielt være ubegrænset for så vidt angår varer, der overføres til brug i udlandet. Det gøres gældende af Niels Winther Sørensen i "*Beskatning af international erhvervsindkomst*", at den oprindelige bestemmelse i Lov om Særlig Indkomst 1964 § 2, nr. 14, der senere blev erstattet af SEL § 7A, stk. 2 skulle fortolkes derhen, at den omhandlede *hele* varelageret og ikke enkelte varer. Bestemmelsen havde til formål at sikre skattemæssige konsekvenser af tidligere års nedskrivninger på varelageret.³² Af den grund er der formentlig ingen tvivl om, at varelager skal forstås som hele varelageret, og at bestemmelsen ikke kan finde anvendelse på enkelte varer. Dermed vil skatterettens øvrige bestemmelser samt principperne fra den internationale skatteret finde anvendelse på overførelse af varer, når der ikke er tale om hele varelageret. Dette medfører dog ikke, at der ikke sker beskatning ved intern overførsel af varer, jf. straks nedenfor.

Varetransaktioner fra et udenlandsk selskab til et dansk fast driftssted

³¹ SEL § 7A: *Overfører en skattepligtig varelager, maskiner, driftsmidler og inventar m.v. samt immaterielle aktiver som nævnt i afskrivningslovens § 40, stk. 1 og 2, der har været anvendt i skattepligtig virksomhed heri landet, til benyttelse i udlandet, sidestilles sådan overførelse med salg. Som salgssum betragtes værdien i handel og vandel på overførelsestidspunktet.*

³² Neils Winther Sørensen - Beskatning af international erhvervsindkomst, s. 584

I den modsatte situation, hvor det **udenlandske hovedkontor overfører varer til det danske faste driftssted**, kan der stilles spørgsmålstejn ved, om SEL § 4A finder anvendelse, da de overførte aktiver vil indtræde i den danske skattepligt. Når aktiver, der ikke har været omfattet af den danske skattepligt, bliver underlagt denne, kan der derfor blive tale om, hvilke værdier disse aktiver bliver skattepligtige med. Ifølge bestemmelserne skal der som indgangsværdi anvendes enten den oprindelige anskaffelsessum minus afskrivninger eller handelsværdien. Af bestemmelsen fremgår det dog, at den finder anvendelse, hvis et foretagende bliver fuldt skattepligtigt eller får hjemsted i Danmark. Såfremt det ikke er tilfældet, må det antages, at bestemmelsen ikke kan finde anvendelse, da der er tale om et allerede begrænset skattepligtigt fast driftssted.³³ Ud fra teorien om det faste driftssteds selvstændighed, må det formodes, at der skal anvendes armslængde priser på tidspunktet for overdragelsen, da det antages at være selvstændigt og skal behandles som værende uafhængig i forhold til hovedkontoret.

Varetransaktioner mellem et dansk hovedkontor og dets udenlandske faste driftssted

Udover ovennævnte kan der ske intern handel med **varer mellem et hovedkontor i Danmark og dets faste driftssted i udlandet**. I disse situationer kan det overvejes, om modeloverenskomstens artikel 7, stk. 5 kan komme på tale, hvis hovedkontoret udelukkende køber ind for det faste driftssted. Af bestemmelsen fremgår det, at der ikke skal henføres fortjeneste til driftsstedet, hvis dette udelukkende indkøber varer, og det kan diskuteres, om det samme gør sig gældende, hvis bestemmelsen bliver vendt modsat. Det må dog antages, at denne pga. ordlyden³⁴ og princippet om det faste driftssted, ikke kan finde anvendelse i denne situation. Da der jf. ordlyden ikke skal henføres indtægt eller udgift til det faste driftssted, når dette blot køber varer, skal disse henføres til hovedkontoret. Derfor kan den ikke finde anvendelse i den modsatte situation, og hovedkontoret kan derfor indkøbe varer og overføre disse til det faste driftssted uden nogen korrektion efter denne bestemmelse.

Transaktioner af denne type er forbundet med et højere niveau af kompleksitet, efter at territorialprincippet i 2005 blev indført med SEL § 8, stk. 2. Territorialprincippet medførte som bekendt, at indtægter og udgifter fra et dansk ejet fast driftssted beliggende i udlandet, som hovedregel ikke længere skal medregnes ved indkomstopgørelsen. Uanset dette skal det alligevel afgøres, hvilken pris de overførte varer skal indgå med ved indkomstopgørelsen for det faste driftssted. Til trods for

³³ Niels Winther Sørensen - Beskatning af international erhvervsindkomst, s. 556

³⁴ "Ingen fortjeneste skal kunne henføres til et fast driftssted, blot fordi det faste driftssted har foretaget vareindkøb for foretagendet"

at det faste driftssted ikke er beliggende i Danmark og qua SEL § 8, stk. 2 ikke skal medregnes, skal denne opgørelse alligevel foretages, da den indkomst, der skal allokere til det faste driftssted, skal kendes. Jo større denne er, des mere indkomst bliver beskattet i udlandet, eventuelt til en fordelagtig beskatningsprocent. Alt efter hvordan situationen er med hensyn til driftsstedsstatens beskatningssystem, kan foretagendet have et ønske om en bestemt allokering henset til at minimere den samlede skat. Derfor er gældende regler og praksis herfor betydningsfuldt, da den korrekte allokering bør sikres. I de tilfælde, hvor international sambeskatning vælges, jf. SEL § 31A, vil indkomsten endvidere blive afgørende for den lempelse, foretagendet kan opnå i Danmark, jf. ligningslovens (LL) § 33 eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst. I dette tilfælde vil foretagendet formentlig have interesse i, at den fastsatte pris bliver så høj som muligt, da dette vil medføre en højere lempelsesberettiget indkomst. Grundet territorialprincippet's brede indvirkning behandles princippet's indvirkning på handel med varer kort i et særskilt afsnit straks nedenfor.

Af de ovenstående afsnit ses, at flere danske interne regler kan overvejes i forbindelse med intern handel med varer, men at disse ikke finder anvendelse på enkelte varer. Derfor må de almindelige principper for intern overførsel af varer mellem et hovedkontor og dets faste driftssted finde anvendelse. Ud over det danske territorialprincippet's indvirkning på denne situation, er det generelt de, af OECD udviklede principper, der finder anvendelse ved indkomstopgørelsen.

4.2.1.1 TERRITORIALPRINCIPPETS INDVIRKNING PÅ INTERN HANDEL MED VARER

Som det allerede er anført, har territorialprincippet medført, at udenlandske faste driftssteder ikke skal medregnes ved opgørelsen af den danske indkomst. Dette medfører, at driftsstedet i udlandet betragtes som en selvstændig enhed i udlandet, hvorfor der opstår spørgsmål om den skattemæssige behandling af aktiver og passivers overførsel mellem hovedkontoret og driftsstedet i udlandet. Hvis international sambeskatning vælges i medfør af SEL § 31A, er det dog fortsat tilfældet, at det faste driftssted betragtes som værende under dansk beskatning. I de følgende afsnit vil situationen før territorialprincippet's indførelse i 2005 og situationen, hvor et selskab vælger international sambeskatning, blive betragtet som værende ens.

Før territorialprincippet's indførelse, eller hvis der vælges international sambeskatning, skal aktiver og passiver anses for værende under dansk beskatning uanset, om de allokere til det faste driftssted eller til hovedkontoret. En eventuel overførsel af aktiverne skal betragtes ud fra de almindelige principper (kravet om armslængde priser) for overførsel af aktiver mellem et hovedkontor og dets

udenlandske driftssted. Modsat er det i situationen efter 2005, og hvis der ikke vælges international sambeskatning, at aktiver og passiver ikke længere er under dansk beskatning, hvis disse skal allokeres til det faste driftssted. Efter ændringen af selskabsskatteloven i 2005 er der indsat et stykke, der behandler disse forhold i to grupper. Dels når aktiver og passiver, efter overførslen, bliver omfattet af dansk beskatning, jf. SEL § 8, stk. 4 1. pkt., og dels når aktiver og passiver ikke længere er omfattet af dansk beskatning efter overførslen, jf. SEL § 8, stk. 4 2. pkt. Eftersom indkomsten fra et driftssted jf. SEL § 8, stk. 2 nu ikke skal indregnes i den danske indkomstopgørelse, bliver interne overførsler til og fra et driftssted betragtet som om, det var en overførsel til et selskab - nemlig som salg.

Ved overdragelse af aktiver og passiver i den i SEL § 8, stk. 4 1. pkt. nævnte situation (aktiver og passiver kommer *under* dansk beskatning) skal SEL § 8B finde anvendelse. Dette medfører for koncernforbundne selskaber, at ved overdragelse af afskrivningsberettigede aktiver, skal det erhvervende selskab succedere i det overdragende selskabs anskaffelsestidspunkt og -sum. Dette såfremt overdragelsen ikke har medført skat af genvundne afskrivninger, gevinster eller tab, eller, at den udenlandske skat er blevet udskudt. Denne bestemmelse fastsætter, hvilke indgangsværdier, der skal anvendes, og hindrer, at selskaber kan omstrukturere sig til step-up i værdierne af aktiverne med højere afskrivningsgrundlag til følge, jf. TfS 2005, 369 LR. SEL § 8, stk. 4 2. pkt. regulerer derimod interne overdragelser, hvorefter aktiverne og passiverne *ikke er omfattet* af dansk beskatning. Den slags overdragelser skal sidestilles med salg til handelsværdien på overførelsestidspunktet. Dermed skal alle overførsler af varer betragtes som et salg, og hermed gives således også svaret på, om der skal anvendes armslængde priser, idet der positivt er nævnt "handel til markedsværdien". Det må endvidere antages at betyde, at det faste driftssteds selvstændighed i dette tilfælde er ubegrænset. Bestemmelsen skelner ikke imellem, om varen har særlig tilknytning til driftsstedets indkomstskabende aktivitet eller ej, men skal altid handles på armslængde vilkår.

I forbindelse med valgmuligheden i SEL § 31A skal det holdes for øje, at i det tilfælde, hvor et foretagende skifter mellem international sambeskatning og territorialbeskatning, vil aktiver og passiver også skifte mellem at være under dansk beskatning og ikke at være under dansk beskatning. Hvis en koncern fx har valgt international sambeskatning, og i det efterfølgende år af den ene eller anden grund ikke er omfattet af international sambeskatning, vil de aktiver og passiver, der kan allokeres til det faste driftssted, skifte fra at være under dansk beskatning til ikke at være under dansk beskatning. Dette medfører, jf. ovenstående, at aktiverne og passiverne betragtes som afstået og skal opgø-

res til markedspriser, jf. TfS 2008, 161 SR. Denne situation kan medføre beskatning af urealiserede avancer ved skift mellem territorialbeskatning og international sambeskatning, hvilket kan medføre en meget u hensigtsmæssig effekt ved indkomstopgørelsen. I TfS 2008, 161 SR havde spørgerne endvidere forespurgt Skatterådet om, hvorvidt bestemmelserne er i strid med EF-traktatens artikel 43 om etableringsfrihed. Da Skatterådet mener, at rådet ikke kan spørge EF-domstolen præjudicielt, må den forventes ikke at være behandlet yderligere på nuværende tidspunkt. Som det nævnes i afgørelsen, drejer spørgsmålet her sig om beskatning af den urealiserede avance, der opstår, når et aktiv overføres til udlandet. EF-domstolens dom, C-9/02 Lasteyrie Du Saillant, tager stilling til denne situation, men Ligningsrådet mener ikke, der er tale om sammenlignelige situationer. Ligningsrådet begrundet det med, at der i dansk ret er mulighed for at udskyde afståelsesbeskatningen ved at vælge international sambeskatning. Udskydelsen af beskatningen hjælper dog ikke på situationen, da international sambeskatning enten kan ophøre før aktiverne skal afstås, hvorved problemet blot udskydes, eller at det er en endnu større byrde for koncernen end afståelsesbeskatningen. Det er formentlig ikke EU-retligt konformt, at Ligningsrådet blot anbefaler spørger at vælge international sambeskatning. Spørger skal således vælge et andet byrdefuldt alternativ for at undgå det første.

Generelt om intern handel med varer kan det sammenfattes, at der primært skelnes mellem om varerne har nær tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet eller ej. Hvis dette er tilfældet, skal der som nævnt anvendes armslængde priser ved indkomstopgørelsen. Enkelte danske bestemmelser skal tages i betragtning, da de potentielt kan have indflydelse på denne handel. Den største indvirkning på den interne handel findes dog i territorialprincippet, da dette medfører, at varer, der overføres, i visse situationer, skal anses for værende solgt til handelspris. Dermed gøres selvstændigheden for så vidt ubegrænset, da der altid skal handles på armslængde vilkår og der ikke skeles til, om der er nær tilknytning til den indkomstskabende aktivitet. Ud over disse situationer ses det, at driftsstedet selvstændighed er begrænset i tilfælde, hvor der sker intern handel med varer, som ikke har nogen særlig tilknytning til driftsstedet. Det må dog antages at være tilfældet i hovedparten af denne type handler, at der *er* nær tilknytning til aktiviteten. Hvis ikke det er tilfældet skal de faktiske omkostninger anvendes, og der indregnes dermed ikke fiktive avancer eller tab.

4.2.2 INTERN HANDEL MED TJENESTEYDELSER

Området for interne tjenesteydelser er et af de områder, der kan volde ganske store vanskeligheder. Det komplekse ligger i at klarlægge, hvorvidt en given tjenesteydelse skal indregnes efter de faktiske omkostninger eller efter de faktisk omkostninger *plus* en avance - priser som en ekstern ville

have betalt. Til vurdering heraf er det igen tilknytningen til den indkomstskabende aktivitet, der i første omgang bliver afgørende. Dette fremgår tydeligt af kommentarerne til modeloverenskomsten,³⁵ ligesom det er almindeligt antaget i litteraturen. Hvis der er tale om en ydelse, der *ikke* har nær tilknytning til den indkomstskabende aktivitet, er det i visse tilfælde ikke muligt uden videre at fastslå, om der er tale om en tjenesteydelse. For at fastlægge hvordan tjenesteydelserne skal allokeres, vil der i nærværende udlægning blive anvendt to trin; dels hvorvidt der er tale om en tjenesteydelse og dels selve allokeringen.³⁶ Dette følger af den nære tilknytning til begrebet *forbundne foretagender*, da der i begge tilfælde er tale om, at den ene del af foretagendet yder den anden en tjenesteydelse, og denne skal identificeres.

Indledningsvist skal det vurderes, om en tjenesteydelse har den fornødne tilknytning til driften, og om der dermed skal anvendes armslængde priser ved allokeringen. I relation til tjenesteydelser skal den indkomstskabende aktivitet forstås som ydelser, foretagendet også udbyder til tredjemand. I dette tilfælde vil der skulle allokeres efter armslængde priser - altså priser tredjemand ville have betalt for den samme ydelse.³⁷

I tilfælde hvor der *ikke* er en sådan tilknytning, skal der som nævnt indledningsvist tages stilling til, om der fortsat er tale om en tjenesteydelse. Ved afgørelse af om der rent faktisk er tale om en sådan, lægges der vægt på principperne om, hvorvidt tjenesteydelsen er ydet til gavn for den modtagende del af foretagendet eller udelukkende til gavn for den ydende del af foretagendet.³⁸ Hvis sidstnævnte er tilfældet, er der ikke tale om en intern tjenesteydelse, hvorfor der ikke skal allokeres indkomst til det faste driftssted. I OECD's Transfer Pricing Guidelines er dette formuleret som at ydelsen for den modtagende del skaber "...*economic or commercial value to enhance its commercial position*".³⁹ Dette kommer fra behandlingen af *forbundne foretagender*, men ifølge Niels Winther Sørensen i "*Beskatning af international erhvervsindkomst*" er der en vis parallelitet mellem *forbundne foretagender* og faste driftssteder og deres hovedkontorer. Der kan derfor anføres argumenter for, at kommentarerne til *forbundne foretagender* kan anvendes analogt på forholdet mellem det faste driftssted og dets hovedkontor, idet det afgørende princip er fælles for dem begge, hvad angår interne tjenesteydelser.

³⁵ OECD's modeloverenskomst med kommentarer artikel 5 pkt. 42.11 ff.

³⁶ OECD Transfer Pricing Guidelines

³⁷ OECD's modeloverenskomst med kommentarer artikel 7 pkt. 35

³⁸ Niels Winther Sørensen - *Beskatning af international erhvervsindkomst*, s. 640

³⁹ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, pkt. 7.6

For at afgøre hvorvidt der er tale om "...*economic or commercial value to enhance its commercial position*", må der kigges nærmere på det konkrete forhold og den konkrete tjenesteydelse. Afgørende for denne vurdering er de markedsmæssige vilkår for sådanne ydelser, da tilfælde, hvor der anvendes markedsmæssige vilkår for sådanne ydelser, taler stærkt for, at disse skal henføres til det faste driftssted.⁴⁰ Såfremt andre uafhængige må antages at være villige til at anvende tilsvarende ydelser på samme vilkår, taler dette for, at der er tale om en markedsmæssig ydelse og ikke blot en intern ydelse. Dette er i god overensstemmelse med princippet om, hvorvidt en ydelse ydes til gavn for den ydende eller modtagende del af foretagendet. Såfremt en ydelse ikke er til gavn for det faste driftssted som modtagende del, må det antages, at et uafhængigt foretagende i samme situation ikke ville betale tredjemand for den pågældende ydelse.

For de fleste virksomheders vedkommende ydes der dog tjenesteydelser, der generelt kan omtales som generelle administrationsomkostninger og som kan være ganske komplicerede at allokere - eksempelvis lønkontor, IT-afdeling, telefonomstilling. Disse er til gavn for begge dele af foretagendet og har ikke umiddelbart nogen tilknytning til den indkomstskabende aktivitet, hvorfor der ikke skal anvendes armslængde priser, men de faktiske omkostninger. Sådanne omkostninger fordeles ofte efter den indirekte metode, hvor omkostningerne fordeles ud fra en fordelingsnøgle. Disse skal fordeles ud fra, hvilken nytte de har haft for hver enkelt del af foretagendet, men i stedet for at allokere de faktiske omkostninger (hvilket næppe er muligt), fordeles ofte forholdsmæssigt - fx i forhold til de faktiske omkostninger.⁴¹

Efter at have fastlagt om der er tale om en tjenesteydelse, skal selve allokeringen foretages. Som det er beskrevet ovenfor, skal der i visse tilfælde anvendes armslængde priser og i andre tilfælde blot de faktiske omkostninger. Til afgørelsen heraf er tilknytningen til den indkomstskabende aktivitet af afgørende betydning, idet denne medfører armslængde priser. Findes denne tilknytning ikke, skal der enten anvendes de faktiske omkostninger eller de faktiske omkostninger plus en avance. Hvis der jf. ovenstående er ydet en ydelse til gavn for den modtagende del, skal et beløb allokere, mens det modsatte er tilfældet, hvis ydelsen udelukkende har været til gavn for yder selv - her vil de faktiske omkostninger blive lagt til grund. Når dette ikke er tilfældet, skal en pris på ydelsen findes, for at allokeringen kan finde sted, og igen kan visse principper fra teori om *forbundne foretagender* anvendes, selvom der her anvendes armslængde priser.⁴² Ifølge OECD's Transfer Pricing Guide-

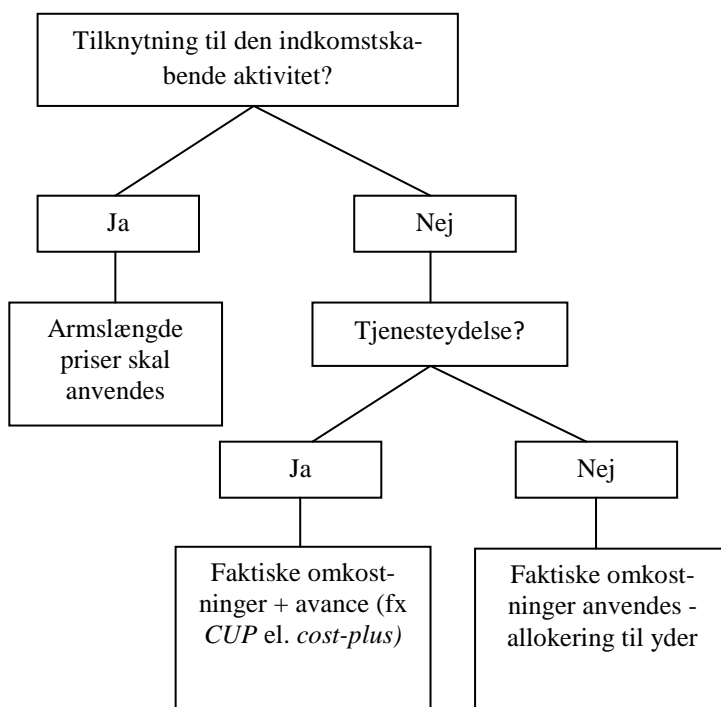
⁴⁰ Niels Winther Sørensen - Beskatning af international erhvervsindkomst, s. 640

⁴¹ OECD's modeloverenskomst artikel 7 pkt. 37

⁴² Niels Winther Sørensen - Beskatning af international erhvervsindkomst, s. 645

lines anbefales markedsprismetoden, og hvor en markedspris ikke er at finde, anbefales en cost-plus⁴³ metode. De nærmere detaljer vedrørende disse Transfer Pricing principper vil ikke blive belyst i nærværende afhandling, men de illustrerer, at der skal tillægges en fortjeneste til de faktiske omkostninger i tilfælde, hvor det må antages, at andre markedsdeltagere havde gjort det samme.

Sammenfattende kan fremgangsmåden ved allokering af indkomst vedrørende tjenesteydelser illustreres gennem nedenstående figur.



I relation til det faste driftssteds selvstændighed medfører disse principper ligesom ved intern han- del med varer, at selvstændigheden er begrænset i et vist omfang. Det er dog forfatterens holdning, at denne begrænsning forekommer ganske rimelig, da der er stor lighed med de principper, der ville gælde, hvis der var tale om to selvstændige enheder - to selskaber. Hvis et selskab solgte tjeneste- ydelser, skulle disse handles på armslængde vilkår mellem interne parter. Hvis der er tale om en tjenesteydelse til et koncernforbundet selskab, ville denne også skulle handles på markedsvilkår, og hvis et selskab ydede en ydelse, som kun dette fik gavn af, ville der ikke være sket en handel, og der skulle ikke beregnes en intern afregningspris.

4.2.3 RENTER AF INTERNE LÅN

⁴³ Når cost-plus metoden anvendes lægges en mark-up til kostprisen for at få den pris der skal anvendes, jf. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, side II-11

Blandt OECD medlemsstaterne er der konsensus om, at renter af lån mellem et hovedkontor og dets faste driftssted⁴⁴ ikke skal udløse skattepligt hhv. fradragsret. Dette har to begrundelser: dels at overførsel af kapital mod betaling af renter og et løfte om tilbagebetaling ikke kan forenes med det faste driftssteds juridiske status, og dels at renteudgifter ikke bør tillades fratrukket, såfremt et foretagende har været helt eller delvist selvfinansierende og dermed ikke har brug for lånet.⁴⁵ Princippet er endvidere fastslået i dansk skatteretspraksis i TfS 1993,7 H, beskrevet på side 38. Af samme dom fremgår det dog, at der (også her) gælder en undtagelse, såfremt lånet har en nær tilknytning til den indkomstskabende aktivitet. I TfS 1993, 7 H, hvori to sager behandles, nægtedes selskabet i den ene sag fradrag for renter af et internt ydet lån ud fra dansk retspraksis og OECD's generelle principper. I den anden sag godkendtes fradrag for renter henset til, at lånet vedrørte filialens drift, og det kan formentlig sluttes, at der her også menes foretagendets indkomstskabende aktivitet.

Ligeledes tillodes i TfS 1997, 506 H fradrag for renter af et lån fra et hovedkontor, jf. gennemgangen ovenfor i afsnit 4.1. Herudover findes en positivt listet undtagelse vedrørende et finansforetagende - fx en bank. Da kriteriet for tilknytningen til den indkomstskabende aktivitet næsten pr. definition er opfyldt, gælder særlige regler herfor. De to nævnte undtagelser er de eneste, der kan begrundes, at renter af interne lån skal indregnes i indkomstopgørelsen, hvilket bl.a. er begrundet med nedenstående. Herudover gælder det, at såfremt det faste driftssted optager lån hos et andet selskab (herunder også et koncernselskab), kan renter af dette lån fradrages, jf. 2007, 809 SR.

Konsekvensen af sondringen mellem, om renterne skal indregnes eller ej, er, at der kan allokeres mere eller mindre indkomst til en given stat. Opmærksomheden er særligt rettet mod interne lån, da et hovedkontor nemt kan yde sit faste driftssted et lån for derved at nedbringe den udenlandske skat og vice versa. Også her skal opmærksomheden rettes mod det danske territorialprincip, hvorefter det faste driftssteds indkomst ikke skal indregnes ved det danske hovedkontors indkomstopgørelse. Dette medfører igen, at mere indkomst til driftsstedet i udlandet vil nedbringe beskatningsgrundlaget i Danmark og øge den lempelsesberettigede indkomst i tilfælde af, at international sambeskatning vælges.

Såfremt hovedreglen finder anvendelse, og der dermed ikke skal medregnes renter på armslængde vilkår, gælder det, at de faktiske omkostninger skal allokeres til den del af foretagendet, der nyder godt af lånet. Hvis hovedkontoret fx har optaget et lån fra en ekstern part, vil omkostninger forbun-

⁴⁴ Der er her kun tale om lån mellem hovedkontor og fast driftssted, da lån mellem et fast driftssted og andre eventuelt koncernselskaber kan give fradrag, jf. TfS 2007,809 SR

⁴⁵ OECD's modeloverenskomst artikel 7 pkt. 41

det hermed blive allokeret direkte til det faste driftssted (det forudsættes heri at være driftsstedet, der nyder godt af lånet). I en sådan situation vil virkningen være den samme, som hvis der var ydet lån på armslængde vilkår internt i foretagendet. Problemet opstår, når et hovedkontor yder et lån til et driftssted, hvor der ikke ligger noget eksternt lån bag, og når lånet ikke har tilknytning til den indkomsts-kabende aktivitet - fx bankvirksomhed. I sådanne tilfælde skal de faktiske omkostninger allokeres, men da der ikke *er* faktiske omkostninger, kan intet allokeres til driftsstedet. I mange tilfælde er ekstern finansiering optaget, men denne angår hovedkontoret såvel som driftsstedet, og udfordringerne bliver da at fastsætte, hvilken del og dermed hvilke renter, der skal allokeres til driftsstedet hhv. hovedkontoret. I bestræbelserne på at finde en fælles måde at foretage denne fordeling på, drøftes i modeloverenskomstens kommentarer til artikel 7 begrebet "fri" kapital. Det antages her, at et fast driftssted skal have "fri" kapital til dets funktioner, aktiver og risici - altså den daglige drift.⁴⁶ Denne "frie" kapital antages at være en form for investering uden afkast, der således ikke giver fradrag som renter⁴⁷ - kapitalen kan betragtes som egenkapital. Herudover skal der allokeres kapital svarende til lånekapital, og som derfor bliver en form for rentebærende gæld, som driftsstedet kan få fradrag for. Derfor er det væsentligt at fastlægge den rette mængde "frie" kapital samt lånekapital for at kunne henføre den korrekte armslængde rente til det faste driftssted. Der skal således henføres en realistisk mængde kapital til det faste driftssted, så det er sandsynligt, at de analyserede funktioner kan udføres.⁴⁸ Det ses her, at der er enighed om, at ethvert foretagende, transparent eller ej, har brug for kapital til at drive sin forretning.

Udfordringerne omkring "fri" kapital bliver nærmere gennemgået i kapitel 545

Som nævnt gælder hovedregelen ikke for finansforetagender, og et udtryk for praksis angående afgrænsningen af, hvilke lån der er omfattet, findes i TfS 1996, 715 ØLR. Heri havde en bankfilial i Danmark fået indskudt kapital, der havde karakter af ansvarlig indskudskapital, og hovedkontoret ønskede fradrag for renter heraf. Landsretten tillod ikke fradrag for renter heraf, da den indskudte kapital ikke havde den fornødne tilknytning til den indkomsts-kabende aktivitet, men derimod udgjorde grundlaget herfor.⁴⁹

Opstår der en tjenesteydelse i forbindelse med optagelse eller formidlingen af lånet, skal denne allokeres efter principperne i afsnit 4.1.1. Den del af foretagendet, der hjemtager lånet og formidler

⁴⁶ OECD's modeloverenskomst artikel 7 pkt. 45

⁴⁷ OECD's Attribution of profits to permanent establishment, p. 40

⁴⁸ OECD's Attribution of profits to permanent establishment, p. 41

⁴⁹ Niels Winther Sørensen - Beskatning af international erhvervsindkomst, s. 650

det videre til den del, lånet er til gavn for, skal således beregne sig en fortjeneste af den ydelse, der ligger i at formidle lån.⁵⁰ Hvis dette er en del af foretagendets forretningsvirksomhed, skal der, jf. ovenstående, beregnes en pris på armslængde vilkår.

I forbindelse med lån af enhver art kan der blive tale om kurstab eller kursgevinst, hvilke også skal behandles skattemæssigt med skat eller fradrag til følge. Sådanne kan naturligvis også forekomme i forbindelse med interne lån, hvilket i princippet også kunne give anledning til skattepligt eller fradrag. Disse kursgevinster eller -tab skal behandles ligesom renter af interne lån, jf. bl.a. TfS 1993, 7 H, hvor Højesteret lagde vægt på, at der ikke var tale om et gældsforhold, hvorfor der ikke kunne tillades fradrag for kurstab. Ligeledes har skatteministeren, i forbindelse med behandlingen af lov nr. 426 af 6/6 2005, udtalt, at der som udgangspunkt skal ses bort fra renter, kursgevinster og -tab på fordringer mellem driftsstedet og hovedkontoret.⁵¹ Senest har Skatterådet i TfS 2007, 535 SR afgivet bindende svar, hvori rådet anfører, at der ikke skal indregnes valutakurstab og - gevinst i indkomstopgørelsen hverken på varemellemværende eller almindelig finansielle mellemværende

Det ses således af ovenstående, at det kan få ganske betydningsfulde konsekvenser, såfremt der ikke findes en fælles konsensus omkring allokering af renter af interne lån. Beskatningsgrundlag kan udhules, såfremt interne lån blot kan ydes, og renterne heraf fradrages, uden noget særligt system for disse fradrag. Det kan dog forekomme besynderligt, da et fast driftssted ikke i alle tilfælde må fradrage renter af lån, når der mellem to selskaber fx altid *skal* regnes med armslængde vilkår. Svaret herpå skal bl.a. findes i det faste driftssteds juridiske status, der i et vist omfang slet ikke muliggør, at det betragtes som selvstændigt. Visse lån accepteres dog, men det må generelt siges, at hovedreglen er, at interne lån ikke medregnes ved indkomstopgørelsen.

4.3 SAMMENFATNING

Som det fremgår af ovenstående, skal det faste driftssted ved indkomstopgørelsen betragtes som en skattemæssig selvstændig enhed, hvortil indkomst og udgifter kan allokere, som hvis det var et uafhængigt foretagende. Denne betragtning kaldes den *direkte metode*, der overordnet har som mål, at driftsstedet skal behandles, som hvis det var et selskab. Heroverfor står princippet om fordeling af indkomst ud fra en fordelingsnøgle og ikke henset til faktiske realiteter. Denne er benævnt den *indirekte metode* og er kun sjældent anvendt som den generelle metode, men ganske ofte som et supplement til den direkte metode.

⁵⁰ Niels Winther Sørensen - Beskatning af international erhvervsindkomst, s. 652

⁵¹ TfS 2007, 535 SR

Reglerne om indkomstallokeringen brydes dog af, at der ved visse indtægter godt nok skal anvendes den direkte metode, men ikke nødvendigvis til armslængde priser, som normalt forudsættes. Der tales i litteraturen om, at det faste driftssteds selvstændighed er begrænset for så vidt angår interne ydelser. I kapitel 4.2 belyses tre typer af interne ydelser for at klarlægge, i hvilket omfang disse skal medregnes ved indkomstopgørelsen eller ikke. Helt generelt kan det sammenfattes, at ydelsens tilknytning til det faste driftssteds indkomstskabende aktivitet er en ganske vigtig faktor ved denne vurdering. For alle de gennemgåede ydelser er det fælles, at der lægges vægt på, at disse har nær tilknytning til den indkomstskabende aktivitet. Det vil altså sige, at hvis varen, tjenesteydelsen, lånet etc. var noget, foretagendet havde solgt til tredje mand, ville der formentlig være tale om nær tilknytning til den indkomstskabende aktivitet. Modsat kan der argumenteres for, at dette kriterium ikke bør være det eneste, der indgår i overvejelserne. Som eksempel kan nævnes lån, hvor udlån sjældent er en del af den indkomstskabende aktivitet (udover i banker for hvilke der gælder særlige regler), men renter heraf må ikke indregnes. Hvis det faste driftssted optog lånet hos en hvilken som helst anden end hovedkontoret, kunne driftsstedet fradrage renterne herfor i indkomstopgørelsen, jf. 2007, 809 SR.

En af begrundelserne for denne begrænsning i udtrækningen af det faste driftssteds selvstændighed skal formentlig findes i beskyttelseshensyn. Beskyttelse af at skatteprovenu ikke udelukkende flyttes til stater med lav skatteprocent. Var det faste driftssteds selvstændighed ubegrænset, fandtes der flere muligheder, hvormed selskaber kunne allokere deres indkomst til et givent land ved at foretage interne handler. I tilfælde, hvor disse handler sker for, at driftsstedet fx har varer at sælge, godkendes fradraget herfor. Var dette ikke tilfældet, ville det ikke være muligt at drive forretning via et fast driftssted, da der ville ske beskatning af indkomsten, men ikke gives fradrag for udgifterne. Dette ville endvidere stride mod skatteretlige principper om fradrag for udgifter til at erhverve, sikre eller vedligeholde indkomst og må anses som en naturlig følge af, at man vil beskatte fortjenesten.

Diskussionen omkring det faste driftssteds selvstændighed kan holdningsmæssigt anskues fra to vinkler. På den ene side ud fra, at det forekommer besynderligt, og til dels urimeligt, at begrænse det faste driftssteds selvstændighed ved ikke at tillade, at visse interne ydelser medregnes ved indkomstopgørelse. Om der er tale om varer eller renter kan umiddelbart se ens ud, og burde derfor også behandles ens ved opgørelsen. På den anden side kan der argumenteres for, at et fast driftssted definatorisk ikke udgør nogen selvstændig enhed, så det i sin grundform slet ikke *kan* have selvstændighed. Gennem praksis er et fast driftssted blevet tillagt selvstændighed i et vist omfang, men

der er sagligt velbegrundede årsager til, at dette ikke kan gives fuldstændig selvstændighed. I stedet for at tale om en begrænset selvstændighed kan der vel tales om en ganske vidtgående udstrækning af selvstændigheden for en definatorisk uselvstændig enhed.

Visse af de ovenfor belyste problemstillinger har foranlediget OECD's arbejde med at nå til enighed omkring allokeringssprincipper. OECD har derfor arbejdet længe på at finde metoder som løser problemerne omkring indkomstallokering til faste driftssteder. Både for så vidt angår aflønning af interne ydelser og handel med tredjemand.

5 NYE ALLOKERINGSPRINCIPPER

Som nævnt blev OECD's rapport, "*Report on the attribution of profits to permanent establishments*" (herefter blot rapporten) offentliggjort i sommeren 2008 efter flere års arbejde med udvikling af allokeringsprincipperne for faste driftssteder. I dette kapitel vil rapportens konklusioner blive beskrevet med henblik på at danne overblik over de nye principper for indkomstallokering for derefter at kunne klarlægge konsekvenserne ved de nye principper for indkomstallokering.

Rapporten består af fire dele:

Del 1 - kommentarer om allokering af indkomst til faste driftssteder generelt

Del 2 - kommentarer der angår faste driftssteder af finansielle virksomheder

Del 3 - kommentarer der angår faste driftssteder af foretagender, der udfører global handel med finansielle instrumenter

Del 4 - kommentarer der angår faste driftssteder af forsikringsselskaber

Idet afhandlingen søger at afdække konsekvenserne af rapportens konklusioner i relation til indkomstallokering på det generelle plan, vil del 1 udelukkende blive behandlet. Kun enkelte dele af del 2 - 4 vil blive draget frem, hvis det kræves for at kunne afdække et område fuldstændigt. Indledningsvist i nærværende kapitel vil de nye principper for indkomstallokering blive beskrevet for derefter i kapitel 6: "Teoretiske vurderinger af praktiske konsekvenser" at fremhæve forskellighederne mellem de i kapitel 4: "Nuværende allokeringsprincipper" og de i dette kapitel gennemgåede allokeringsprincipper - herunder særligt de udfordringer, de nye allokeringsprincipper medfører. Det skal bemærkes, at rapporten ikke har til hensigt at sidestille indkomstopgørelsen med den der laves i et datterselskab, men at den vil anvende samme transfer pricing principper på faste driftssteder, som der anvendes på associerede foretagender.

Da der i gennem årene har været stor forskel på de måder, hvorpå medlemsstaterne fortolker modeloverenskomstens artikel 7, er der af og til opstået situationer, hvor der er sket dobbeltbeskatning eller dobbelt ikke-beskatning. Ved at skabe en større konsensus omkring allokeringsprincipper kan disse tilfælde mindskes. Derfor besluttede OECD's Committee on Fiscal Affairs at undersøge, hvordan principperne havde udviklet sig over tid. Konklusionerne i denne rapport er udformet som en "*working hypothesis*" for at skabe en bredere konsensus omkring allokering og for at se armslængdeprincippet efter i sømmene. Baggrunden for denne "*working hypothesis*" var at se, hvor langt an-

tagelsen, om at det faste driftssted skal behandles som et hypotetisk særskilt og separate foretagende, kunne strækkes. Derudover var hensigten at undersøge, om OECD Transfer Pricing Guidelines kunne strækkes til at finde analog anvendelse på indkomstallokering.

I 2001 kom første diskussionsoplæg, der indeholdt arbejdets konklusioner - del 1 og 2 - hvilket i 2003 blev efterfulgt af konklusioner for den næste del - del 3. I 2004 blev en revideret udgave af del 1 frigivet til offentlig debat, hvori man bl.a. havde ændret "working hypothesis" til at hedde "*the authorised OECD approach*". Igen i 2006 blev reviderede udgaver af del 1 - 3 frigivet til offentlig debat. "*The authorised OECD approach*" skal forstås som den af OECD foretrukne metode. Overordnet set bygger "*the authorised OECD approach*" på samme opfattelse af et fast driftssted, som den hidtil anvendte praksis, hvorefter man betragter faste driftssteder som selvstændige enheder i skattemæssig henseende. I 2005 blev et udkast til del 4 udgivet, og i 2007 blev denne del udgivet i en revideret udgave. Endelig i 2008 blev den færdige rapport, som indeholder del 1 - 4 frigivet til offentlig debat, og det er den udgave, der danner baggrunden for nærværende afhandling.⁵²

Konklusionerne i rapporten har udmøntet sig i et udkast til en ny artikel 7, der blev offentligt til debat i juli 2008. Den nye artikel 7 med tilhørende kommentarer forventes implementeret i modeloverenskomsten i 2010.

5.1 OECD'S REPORT ON THE ATTRIBUTION OF PROFITS TO PERMANENT ESTABLISHMENTS - DEL 1

Som nævnt arbejdes der ud fra en "*working hypothesis*", som nu er blevet til "*the authorised OECD approach*". Denne fortrukne fremgangsmåde har OECD's arbejdsgruppe valgt som den fortrukne metode til allokering af indkomst, og er i rapporten beskrevet som:

*"...the profits to be attributed to a PE are the profits that the PE would have earned at arm's length if it were a legally distinct and separate enterprise performing the same or similar functions under the same or similar conditions, determined by applying the arm's length principle under Article 7(2)."*⁵³

"*The authorised approach*" er på linje med de nuværende fremgangsmåder, men hvordan dette anvendes rent lavpraktisk har undergået visse ændringer. Principperne der anvendes er kendt fra trans-

⁵² Report on the attribution of profits to permanent establishments, s. 7

⁵³ Report on the attribution of profits to permanent establishments, s. 12

fer pricing praksis, og som nævnt har det været hensigten at anvende disse analogt på indkomstallokeringen til det faste driftssted. Derved fastholdes den oprindelige opfattelse af, at faste driftssteder i skattemæssig henseende er selvstændige enheder, jf. ovenstående, således at driftssteder skattemæssigt søges behandlet på lige vilkår med selskaber i de fleste henseender.

Rapporten introducerer en "two-step" analyse (herefter to-trins analyse) til at allokere den rette mængde indkomst til det faste driftssted. 1. trin vil blive indgående behandlet, da det er i denne del, at selve allokeringens principperne fastlægges. Under det 2. trin prissættes de allokerede aktiver og risici, men da denne del ligger udenfor afhandlingens fokusområde, vil det ikke blive behandlet.

5.1.1 1. TRIN - DET FASTE DRIFTSSTEDS AKTIVITETER

Artikel 7 udgør fortsat hjemlen til beskatning af fastedriftssteder som selvstændige enheder - om end i en ny udgave - og "*the authorised approach*" udgør således kun en fortolkning af artikel 7. Følges denne fortolkning, er en "to-trins" analyse nødvendig for at klarlægge, alle aktiviteter det faste driftssted udfører samt for at henføre indkomst til disse aktiviteter.

Første trin af analysen udgør en funktions og fakta analyse, der overordnet set har til formål at identificere de væsentlige økonomiske aktiviteter og ansvarsområder, som det faste driftssted udfører.⁵⁴ Det indebærer, at der indledningsvist allokeres relevante risici og økonomisk ejerskab af aktiver og kapital til det faste driftssted, hvilket udgør hovedparten af de væsentlige økonomiske aktiviteter. Denne analyse har mange ligheder med den analyse, der foretages i relation til transfer pricing, jf. "the Transfer Pricing Guidelines". Dog indeholder den en ekstra vurdering, da det faste driftssted skal betragtes som en selvstændig enhed, hvilket ikke er nødvendig i transfer pricing forhold mellem to selskaber. Det fører yderligere udfordringer med sig, at driftsstedet ikke juridisk ejer hverken aktiver, risici eller kapital, men at dette skal allokeres til driftsstedet forinden allokeringen af selve indkomsten. OECD nævner derfor i rapporten, at det - under armslængdeprincippet i artikel 9 - er vigtigt, at finde en mekanisme til at allokere disse risici, aktiver og kapital til det faste driftssted. På samme måde som man havde gjort i tilfælde af, at der var tale om to uafhængige parter. Derfor henvises der til den veludviklede guide i "the Transfer Pricing Guidelines".

5.1.1.1 SIGNIFICANT PEOPLE FUNCTIONS

En mulighed for allokering, der nævnes i rapporten, er at lade skatteyderen beslutte hvilken del af foretagendet, der skal "eje" hvilke aktiver. Dog konkluderes det (heldigvis) hurtigt, at det formentlig

⁵⁴ Report on the attribution of profits to permanent establishments, s. 13

vil føre til upassende indkomstallokering, der strider mod sund skattepolitik. Arbejdsgruppen bringer i stedet et nyt begreb i spil, som har en central rolle i rapporten, og som formentlig bliver et ganske betydningsfuldt begreb i international skatteret fremadrettet: **significant people functions**. Begrebet skal anvendes som et redskab til at finde frem til, fx hvilke aktiver der skal allokeres til henholdsvis hovedkontoret og det faste driftssted. Begrebet bliver ikke udelukkende anvendt i forbindelse med aktiver, men også når risici og kapital skal allokeres, hvilket vil blive gennemgået nedenfor. Begrebet tager sig endvidere forskelligt ud alt efter, hvilken type aktiv der er tale om.

Ikke overraskende er der ved "*significant people functions*" tale om funktioner. I en artikel af Erik Kamphuis,⁵⁵ "*Significant people functions and functional ownership: The new motto in transfer pricing*", opstilles der tre kriterier for, at der kan være tale om funktioner. Der skal være tale om, at der tages ansvar, at der delegeres beslutningskompetence og at der er kompetencer i form af fx know-how. Ifølge forfatteren kan ingen af disse elementer undværes, idet der så ikke vil være tale om, at der udføres funktioner, hvilket vil få indflydelse på muligheden for at allokere. De relevante personer skal tage ansvar overfor den aktivitet der udføres, og tage de nødvendige skridt og initiativer for at dette bliver muligt. For at dette er muligt skal personerne være tildelt beslutningskompetence, da mangel herpå vil gøre det umuligt at udføre ovenstående. Sidst mener Erik Kamphuis, at kompetencer er en afgørende forudsætning, for at analysen kan færdiggøres, da mangel på kompetencer vil medføre mangel på evner til at træffe beslutningerne. Det kan dog betvivles, om ingen af disse elementer kan undværes. De to førstnævnte kan formentlig ikke undværes, da der skal tages beslutninger og initiativer, ligesom beslutningskompetence er en forudsætning for at kunne udføre væsentlige funktioner i relation til fx et aktiv. Derimod kan der stilles spørgsmålstejn ved, om det sidstnævnte kriterium *skal* være opfyldt. Det er jo ikke utænkeligt, at andre personer end den aktuelle beslutningstager besidder den relevante know-how på området og kan bidrage til et beslutningsgrundlag for vedkommende, der tager den endelige beslutning.

Herudover skal der være tale om "*people functions*" hvormed menes, at det skal være personer der udfører funktionerne. I relation til dette kan den evigt tilbagevende diskussion, om en server i relation til faste driftssteder anvendes igen og "*people functions*" vil medføre, at en server eller en maskine ikke kan udføre disse funktioner. Kun aktiver eller risici, der kan allokeres til serverhardware, kan allokeres dertil, idet der er tale om "*non-people functions*".⁵⁶ Forfatteren i artiklen konkluderer

⁵⁵ Erik Kamphuis er Transfer Pricing Partner i Ernst & Young i Holland

⁵⁶ Report on the attribution of profits to permanent establishments, s. 31 pkt. 95

herudfra, at "*non-people functions*", som en server eller maskine udfører, er "*insignificant*" - altså uvæsentlige i relation til begrebet "*significant people functions*". Dette medfører ifølge OECD's rapport,⁵⁷ at aktiver ikke kan henføres til et server-fast-driftssted eller et andet automatiseret fast driftssted - dog med undtagelse af de aktiver, der henføres direkte til hardware. Det væsentlige her er, at holde denne situation adskilt fra diskussionen om hvorvidt sådant udstyr kan statuere fast driftssted. Den praktiske betydning af rapportens konklusion kunne tænkes at blive et tilfælde, hvor en server statuerer fast driftssted i en stat, men når funktions og fakta analysen foretages, kan intet allokere dertil på grund af manglende "*people functions*". Det har dog aldrig været en automatisk følge af et fast driftssted, at indkomst kunne allokere dertil, men nu ser det ud som om, at situationer af ovennævnte karakter kan opstå. Tilfælde hvor der er fast driftssted, men ingen indkomst kan allokere dertil, bliver diskuteret indgående i afsnit 6.2.

Følges kommentarerne til OECD's modeloverenskomst kan en server statuere fast driftssted. Fx hvis et foretagende driver virksomhed via en hjemmeside, der ligger på en server, som virksomheden selv ejer og opererer, så kan serveren statuere fast driftssted i den stat, hvori den befinder sig.⁵⁸ Efter de nuværende allokeringsprincipper kan indkomst allokere hertil, hvis de i kapitel 4 beskrevne kriterier er opfyldt. Anvendes "*significant people functions*" som kriterium for muligheden for allokering, kan der opstå situationer, hvor der *ikke* kan allokere efter de foreslåede allokeringsprincipper. Rapporten konkluderer da også, at ingen eller kun ganske lidt fortjeneste vil kunne allokere til et server-fast driftssted form for fast driftssted.

Sidste kriterium i relation til "*significant people functions*" er, at funktionerne skal være signifikante/væsentlige. Hermed menes, jf. rapporten, at de funktioner, der udføres, skal være væsentlige for foretagendets forretning – altså for den indkomstskabende aktivitet.⁵⁹ I rapportens pkt. 91 s. 30 fremføres det, at funktions og fakta analysen medtager alle funktioner, der udføres af personer i hele foretagendet Herefter fastslås det, hvilke funktioner der er væsentlige, i forhold til fortjenesten som foretagendet oppebærer. Af ovenstående ses det ganske tydeligt, at det er funktionerne, der skal være væsentlige og næppe personerne. Alle personer kan i princippet udfylde rollen, hvis de opfylder kravene beskrevet i de ovenstående afsnit - herunder beslutningskompetence og ansvar samt eventuelt faglig kompetence.

⁵⁷ Report on the attribution of profits to permanent establishments, s. 31 pkt. 95

⁵⁸ OECD's modeloverenskomst 2008 - med kommentarer, 71 pkt. 42.3

⁵⁹ Report on the attribution of profits to permanent establishments, s. 30 pkt. 91

"*Significant people functions*" er relevant i alle henseender, hvor aktiver, risici eller kapital skal allokeres til det faste driftssted, og derfor vil begrebet bliver sat i den relevante kontekst i nedenstående afsnit.

5.1.1.2 ALLOKERING AF AKTIVER

En af de væsentligste parametre i allokering af indkomst til faste driftssteder er, som nævnt, allokering af de underliggende aktiver. Det konkluderede Niels Winther Sørensen i 2000 i sin disputats, jf. afsnit 4.1, og nu har OECD eksplicit denne holdning som sin fortrukne metode ved indkomstallokering. Som Niels Winther Sørensen fremførte er det et spørgsmål om, hvorvidt det er nødvendigt at allokere den underliggende kilde til indkomsten, før det er muligt at allokere selve indkomsten. Begrundelse herfor, som også ses i forbindelse med retmæssig ejer, er, at den "retmæssige" ejer og den med det økonomiske ejerskab, er tilsvarende den rette indkomstmodtager af det afkast, som aktivet giver. Med denne sondring understreges vigtigheden af den af OECD foreslåede metode med en to-trins analyse.

I rapporten sondres der mellem juridisk ejerskab og økonomisk ejerskab, hvor det er det økonomiske ejerskab, der, som nævnt, er afgørende for allokeringen. Dette er der flere årsager til, men særligt skyldes det, at det faste driftssted ikke kan besidde juridisk ejerskab på grund af sin transparente karakter - det vil i stedet være det samlede foretagende, der er juridisk ejer. Herudover er det væsentligt at få allokeret de rette aktiver, risici og kapital til driftsstedet for derefter at kunne allokere den dertilhørende indkomst. Resultatet af de sondringer, der laves i relation til aktiver, er, at det bliver muligt at henføre aktiver til enten det faste driftssted eller hovedkontoret. Da det altid vil være det samlede foretagende, der er den juridiske ejer af aktivet, er det ikke muligt at anvende den form for ejerskab til at fastslå, om aktivet skal henføres til driftsstedet eller hovedkontoret. Ifølge rapporten er økonomisk ejerskab i relation til artikel 7 da også tilsvarende begrebet, der anvendes i skattehenseende for en selvstændig enhed. Heri ligger fx retten til rettigheder og forpligtelse, risici for tab og ret til fortjeneste fra aktivet,⁶⁰ hvorimod det juridiske ejerskab angår, hvem der ejer aktivet på papiret.

Netop af den grund er det væsentligt at allokere økonomisk ejerskab til det faste driftssted for at kunne allokere den rette mængde indkomst, og fordi det faste driftssted alternativt ikke kunne få nogen indkomst allokeret til sig. Da det juridiske ejerskab i denne sammenhæng ikke kan anvendes, bliver en præcis allokering af det økonomiske ejerskab ekstra betydningsfuldt. Materielle og imma-

⁶⁰ Report on the attribution of profits to permanent establishments, s. 14 - note 3

terielle aktiver afviger på mange punkter fra hinanden. Også indenfor immaterielle aktiver er der flere former, hvor fx aktiver foretaget selv udvikler eller tilkøbte aktiver skal behandles forskelligt i relation til funktions og fakta analysen. "*Significant people functions*" vil også være forskellig, alt efter hvilke aktiver der er tale om.

Materielle aktiver

For så vidt angår materielle aktiver, er det tydeligt, at den geografiske placering har en vis betydning for, hvortil de skal allokeres. Er et aktiv fysisk placeret hos det faste driftssted, har det formodningen for sig, at det også skal allokeres hertil. Det er dog ikke det afgørende kriterium, da fastlæggelsen af det økonomiske ejerskab referer mere til benyttelsen end til placeringen. Der tales i den forbindelse om et benyttelseskriterium. Dette referer i høj grad til det økonomiske ejerskab, da det også her må formodes, at den del af foretaget, der anvender aktivet, formentlig også vil vise sig at være den økonomiske ejer efter en nærmere analyse af hvem, der udfører "*significant people functions*". Det skal dog bemærkes hertil, at økonomisk ejerskab over et aktiv, der fx anvendes i en produktion (en maskine), ikke automatisk medfører allokering af indkomst fra de producerede varer til den økonomiske ejer af maskinen.⁶¹ Det kunne eksempelvis være tilfældet, hvor hovedselskabet får varer produceret af det faste driftssted, der er økonomisk ejer af maskinen, men at det er hovedselskabet, der sælger varerne som en del af deres virksomhed. I denne situation er driftsstedet økonomisk ejer af maskinen, men får ikke indkomsten fra salget af varerne allokeret til sig. "*Significant people functions*" i den forbindelse kunne eksempelvis være relevante beslutninger om køb og salg af maskinen, samt vurdering af risici forbundet ved at investere i denne maskine frem for en anden type.

OECD medlemsstaterne er kommet frem til en konsensus omkring beskatning af materielle aktiver efter, at disse er blevet allokeret til det faste driftssted. Der arbejdes med to muligheder for behandling af aktiver, der konkluderedes som værende de hyppigst forekommende. Dels tilfælde hvor driftsstedet betragtes som ejer af aktivet, og dels tilfælde hvor driftsstedet betragtes som leaser med henholdsvis fradrag for afskrivninger og fradrag for leasingydelser til følge. I erkendelse af at dette kunne føre til temmelig forskellige indkomstallokeringer blev det besluttet, at hvor noget ikke taler for det modsatte, anvendes benyttelsen som ovenfor nævnt.⁶²

Immaterielle aktiver

⁶¹ Report on the attribution of profits to permanent establishments, s. 15 pkt. 22

⁶² Report on the attribution of profits to permanent establishments, s. 33 pkt. 104

Allokering af de immaterielle aktiver er en lidt anden sag, da deres u håndgribelige karakter gør dem sværere at fastslå benyttelsen og særligt placeringen af. Det er heller ikke noget problem for to dele af et foretagende at anvende det samme immaterielle aktiv trods vidt forskellig geografisk placering. Endvidere kan der, i denne gruppe af aktiver, ligge ganske betydelige værdier samt potentiale for at generere en betydelig indkomst. Vigtigheden af korrekt allokering er ganske betydningsfuld, ligesom en konsensus omkring metoden hertil er ganske væsentlig. Udfordringerne er igen, at det er det samlede foretagende, der juridisk set ejer de immaterielle aktiver, men det kan potentielt udelukkende være driftsstedet, der anvender dem. Derfor burde indkomsten allokere hertil. Hvilken del af indkomsten kan antages at blive beskattet af dette aktiv? Kan hovedkontoret og det faste driftssted dele aktivet og dermed anvende en form for indirekte metode til indkomstallokering? En lang række spørgsmål opstår i kølvandet på immaterielle aktiver, og de følgende afsnit vil, med afsæt i rapporten, afdække de udfordringer, der implicit ligger i de immaterielle aktiver.

I kommentarerne til modeloverenskomsten fra 2005 bliver immaterielle rettigheder kun nævnt i ganske få tilfælde, og hovedfokus ligger på, om det er muligt at handle internt med immaterielle rettigheder, herunder om det er muligt at betale en royalty internt i foretagendet. Det antages her, at det ikke er muligt at allokere ejerskab af et immaterielt aktiv til den ene del af et foretagende, da der ikke skelnes mellem juridisk og økonomisk ejerskab. Derfor fokuseres der på om driftsstedet eksempelvis kan købe eller leje rettigheder af hovedkontoret. I rapporten skelnes der som nævnt mellem juridisk og økonomisk ejerskab, og også immaterielle aktiver, kan "ejes" af det faste driftssted. Ved hjælp af "*significant people functions*" allokere ejerskabet dertil, hvor de relevante "*significant people functions*" findes, og den hertil hørende indkomst kan derefter også allokere.

Økonomisk ejer af et internt udviklet immaterielt aktiv

I tilfælde hvor der er tale om to selskaber, hvor det ene hyrer det andet til at udvikle et immaterielt aktiv, kan disse to aftale, hvem der bærer hvilken risiko. Også indkomsten ved at udvikle et sådant aktiv kan aftales mellem de to parter. Et hovedkontor og dets faste driftssted kan ikke umiddelbart på samme vilkår aftale, hvem der bærer risikoen herved, da det kan være svært at opdele ejerskabet af et sådant aktivt. Ejerskabet henføres til den enhed, der har udført relevante "*significant people functions*", og disse defineres i pkt. 116 på side 36 således:

*"The significant people functions relevant to the determination of the economic ownership of internally created intangibles are those which require **active decision-making** with regard to the taking*

on and management of individual risk and portfolios of risks associated with the development of intangible property."

Som det fremgår af citatet skal der være tale om aktiv beslutningstagning, og "*significant people functions*" bliver altså udført på det niveau i organisationen, der tager de relevante beslutninger for, at udviklingen af aktivet kan finde sted. Heri ligger således en mulighed for vurdering og planlægning fra virksomhedernes side, da centralisering eller decentralisering af beslutningskompetence kan være medvirkende til, hvor det økonomiske ejerskab skal placeres. Det må dog antages, at denne mulighed ikke er helt så oplagt, da det kan være svært at placere beslutningskompetence et sted, hvor det i virkeligheden ikke hører til. Det bliver dog alligevel en afvejning af hvem, der rent faktisk står med beslutningskompetencen, da bestyrelsen eller direktionen formentlig sjældent vil kunne udføre "*significant people functions*".

I relation til internt udviklede immaterielle aktiver skal fokus lægges på *aktiv* beslutningstagning i forbindelse med udviklingen frem for den ledelsesmæssige accept eller afvisning af et projekt.⁶³ Funktions og fakta analysen skal derfor belyse foretagendets R&D program samt definere hvor i organisationen, de relevante beslutninger rent faktisk bliver foretaget. Ifølge rapporten er funktioner som tests, design, review, evaluering og beslutning om, hvorvidt et projekt skal fortsætte eller forkastes oplagte "*significant people functions*" i forbindelse med at fastslå, hvortil allokering kan ske.⁶⁴ Hvor funktionerne udføres i organisationen kan variere fra virksomhed til virksomhed, men flere steder nævnes senior management som et oplagt niveau, hvor denne type beslutninger bliver taget. I visse organisationer udvikles immaterielle aktiver i hele organisationen, og det kan derfor være svært præcis at fastslå, hvor "*significant people functions*" udføres. Selvom beslutninger bliver taget på forskellige niveauer i det faste driftssted, må det dog antages, at hvis det faste driftssted består af en hel afdeling, der udvikler sådanne aktiver, kan forskellige personer tilknyttet det faste driftssted samlet set udføre "*significant people functions*", der medfører at driftsstedet er økonomisk ejer. Det er således ikke et krav, at der er tale om en enkelt person.

Endvidere vil risikoen for, at projektet ikke får succes, skulle bæres af det faste driftssted, og det skal i øvrigt have kapital nok, til at kunne bære et sådant tab (mere herom i afsnit 5.1.1.4).

Økonomisk ejer af et tilkøbt immaterielt aktiv

⁶³ Report on the attribution of profits to permanent establishments, s. 36 pkt. 118

⁶⁴ Report on the attribution of profits to permanent establishments, s. 36 pkt. 119

Såvel som det er muligt at udvikle immaterielle aktiver, er det også muligt at købe sig til visse immaterielle aktiver. Også i dette tilfælde skal "*significant people functions*" fastslås, og det er ikke nødvendigvis de samme personer, som dem der ville foretage "*significant people functions*", hvis aktivet blev udviklet internt. I rapporten nævnes særligt to beslutninger, der skal træffes i forbindelse med at købe et immaterielt aktiv. Dels beslutningen om hvorvidt et givent aktiv er værdifuldt for foretagendet, og dels hvorvidt det pågældende aktiv skal købes frem for at udvikles internt.⁶⁵ Det er dog ikke givet, at de personer, der træffer disse beslutninger, ikke er de samme som dem, der træffer beslutninger i relation til en eventuel udviklingsproces. Det er ikke usandsynligt, at vedkommende, der er kompetent og bemyndiget til at træffe afgørende beslutninger i en udviklingsproces, også er kompetent til at beslutte, om et givent aktivt er attraktivt at købe frem for at udvikle det. Dog er det ikke nødvendigvis den samme, der vurderer, om et aktiv er nødvendigt for foretagendet, da denne beslutning formentlig vil blive truffet på et højere niveau. Det kan dog være svært at sige noget generelt om, da det kan være forskelligt fra foretagende til foretagende, og der kigges derfor på de konkrete tilfælde, samt hvem der har udført "*active decision-making*", som det nævnes ovenfor.

5.1.1.3 ALLOKERING AF RISICI

Når de aktiver, der udgør det faste driftssteds aktivitet er allokeret, skal de hertil knyttede risici allokere hertil. Allokering af aktiver og risici kan ikke skilles ad som to helt separate dele, men vil i de fleste konkrete tilfælde flyde sammen. Det er dog væsentligt at holde sig for øje, at der er tale om flere typer risici. Dels risici der knytter sig til selve aktiverne, og dels risici der knytter sig til aktiviteten. Det kan eksempelvis være risici, der knytter sig til en maskine - fx risikoen ved at anskaffe den og satse på, at den bliver rentabel - men også risici, der knytter sig til den aktivitet driftsstedet udfører med maskinen - kan det betale sig at producere etc. Førstnævnte risici knytter sig til selve aktivitet, mens sidstnævnte knytter sig aktiviteten.

Et af de særlige karakteristika ved faste driftssteder er, som nævnt, deres juridisk uselvstændige karakter, der bevirker, at et fast driftssted ikke kan indgå juridisk bindende kontrakter. Kontrakter, der indgås af det faste driftssted, vil således få bindende virkning for hele foretagendet og ikke kun for driftsstedet, som det er muligt for datterselskaber. Driftsstedet kan derfor ikke eje aktiver i juridisk henseende, ligesom det heller ikke kan påtage sig risici, der udelukkende påhviler driftsstedet. Under "*the authorised OECD approach*" gøres det muligt for det faste driftssted at antage, at det

⁶⁵ Report on the attribution of profits to permanent establishments, s. 37 pkt. 124

påtager sig risici i relation til de funktioner, det udfører. Når det samlede foretagende påtager sig risici i relation til sine aktiviteter, skal den del heraf, der knytter sig til det faste driftssted, allokeres dertil ud fra de "*significant people functions*". Det vil således sige, at hvis driftsstedet udfører "*significant people functions*", skal de risici, der knytter sig hertil, allokeres til det faste driftssted.

Hvis foretagende påtager sig at udføre en aktivitet - fx udvikling af software - vil det være foretagendet, der har indgået den juridisk bindende kontrakt med kontrahenten, uanset om det er driftsstedet eller hovedkontoret, der har indgået aftalen. Dermed har det samlede foretagende også påtaget sig de risici der er forbundet hermed. Hvis det derimod er det faste driftssted, der rent faktisk påtager sig at udvikle denne software - og dermed udfører "*significant people functions*" i form af beslutninger om design, programmering, teknisk arbejde og hvad der ellers hører med i en udviklingsproces - er det egentlig også driftsstedet, der påtager sig risikoen herved. Driftsstedet kan dog ikke blive juridisk ansvarligt eller lide tab i relation hertil, men i denne situation allokeres de risici, der er knyttet til de "*significant people functions*", som driftsstedet udfører.

Dog fremgår det af rapporten, at et fast driftssted kan lade en anden del af foretagendet styre risici allokeret til driftsstedet, uden at dette medfører en egentlig overdragelse.⁶⁶ Der er dog en hårfin balance mellem overdragelse af risici og overdragelse af styringen af risici. Hvis driftssted indgår en handel med en anden del af virksomheden, og denne del af foretagendet efterfølgende udfører "*significant people functions*", vil risikoen være overdraget. Hvis driftsstedet derimod fortsat selv udfører "*significant people functions*", skal risikoen og den dertil hørende kapital, fortsat allokeres til det faste driftssted. Igen er det således de funktioner som personerne i det faste driftssteds sted udfører, der er afgørende for, om risiciene skal allokeres dertil eller til en anden del af foretagendet. Den kapital, der skal allokeres til driftsstedet i relation til risiciene, vil også afhænge de aktiviteter, driftsstedet udfører. Er driftsstedet involveret i aktivitet af meget innovativ og risikabel karakter - fx biotek-virksomheder - skal væsentlig mere kapital allokeres hertil, end det ville være tilfældet, hvis der var tale om aktiviteter af mindre risikabel karakter - fx distribution af fødevarer.

5.1.1.4 ALLOKERING AF KAPITAL

Efter at have allokeret aktiver og risici til det faste driftssted med udgangspunkt i, hvilke "*significant people functions*" det udfører, kan de til *aktiviteten* knyttede risici allokeres, hvilket også skal ske i overensstemmelse med "*significant people functions*". Som det er blevet nævnt, er der tale om de afgørende beslutninger i relation til aktiver og risici, der skal udføres af det faste driftssted. Når

⁶⁶ Report on the attribution of profits to permanent establishments, s. 32 pkt. 99

aktiver og risici er allokeret, skal den mængde kapital, der gør det muligt for driftsstedet at udføre sin aktivitet, allokeres hertil.

Som det tidligere er blevet nævnt, har lån og renter mellem hovedkontoret og det faste driftssted optaget en stor del af diskussionen om indkomstallokering til faste driftssteder. I afsnit 4.2.3 blev det fremført, at man ikke tidligere har tilladt fradrag for renter betalt mellem driftsstedet og hovedkontor. Det erkendes dog også, at alle foretagender skal bruge midler for at kunne fungere og drive forretning ligesom analogien fra reglerne for selskaber tilsiger at det skal være muligt. Rapporten introducerer i denne forbindelse "*free capital*", hvilket skal forstås og anvendes som en form for egenkapital. I rapporten nævnes 3 finansieringskilder af et foretagende; 1) indskud fra aktionærene, 2) henlæggelser og 3) lån, hvor 1 og 2 udgør den "fri" kapital. Som et udslag af egenkapitalens natur giver et eventuelt afkast ikke skattemæssigt fradrag, når dette udbetales til ejerne, hvilket også gælder for "fri" kapital. "Fri" kapital er således det faste driftsstedes egenkapital, der allokeres dertil i skattemæssigt henseende, og som ikke giver afkast i form af renter. Dette fremgår også af udkastet til den nye artikel 7 stk. 3. Udover "fri" kapital består det samlede kapitalbehov i et fast driftssted af en vis mængde rentebærende gæld, hvilken også skal fastslås ud fra visse principper, jf. nedenfor.

For at kunne allokere den rette mængde kapital til det faste driftssted anvendes den førnævnte funktions- og fakta analyse til - indledningsvist - at allokere aktiver og risici. Herudfra kan den dertilhørende kapital allokeres. Det vil dog ofte være tilfældet, at ikke-finansielle virksomheder ikke måler risiko i samme omfang som de finansielle, hvorfor der ikke nødvendigvis kan allokeres kapital i forhold til risici. Rapporten foreslår i denne situation, at aktiverne anvendes som mål for allokering af kapital, enten til markedsværdi, bogført værdi eller til den faktiske anskaffelsessum.⁶⁷ Der er ingen bestemt metode til at opgøre værdien af aktiverne, men sidstnævnte metode fremføres med en række fordele - herunder at lånebeløbet har nær sammenhæng med værdien af aktiverne, at denne metode vil give et ensartet resultat på tværs af landegrænse, samt at den er simpel at arbejde med. Dog har den også visse ulemper, idet ens aktiver kan have forskellige priser i forskellige dele af foretagendet, hvis de eksempelvis er anskaffet på forskellige tidspunkter. På trods af at det nævnes som en ulempe, må det alligevel antages at være det mest virkelighedsnære billede af en selvstændig enhed. Det burde derfor ikke nævnes som et problem ved metoden, da et datterselskab i mange tilfælde kan have aktiver tilsvarende moderselskabets, men med forskellige anskaffelsessummer.

⁶⁷ Report on the attribution of profits to permanent establishments, s. 41 pkt. 143

Selvom ikke-finansielle virksomheder som regel ikke måler risiko i samme omfang som de finansielle, vil det alligevel give et urealistisk billede af det faste driftssteds kapitalbehov, hvis ikke der indregnes en risiko. På trods af at risikoen ikke måles, påtager et foretagende sig alligevel en risiko, når det udfører dennes virksomhed. Allokering af kapital ud fra aktiverne alene vil dermed ikke føre til et armslængderesultat, da et foretagende kan påtage sig ganske betydelige risici gennem sit faste driftssted. Rapporten nævner udviklingen af et nyt aktiv som eksempel på en ganske betydelig risiko for det faste driftssted. Og risikoen skal *netop* være betydelig, for at den er relevant for kapitalallokering - hermed menes formentlig aktuel. Risici som godt nok forefindes, men som forekommer nærmest teoretisk, er således ikke aktuelle og kan dermed ikke udgøre betydelige risici, der har indvirkning på kapitalen.⁶⁸ Heller ikke i denne forbindelse findes der nogen entydig fordelagtig metode til at komme frem til, hvor meget kapital disse risici tiltrækker, men der bør lægges vægt på brancher, type af foretagende, strategi, risikoappetit etc. I de indledende afsnit om "fri" kapital bemærkes det dog, at det er kapitalen, der følger risiciene, og ikke omvendt.⁶⁹ Hermed menes, at risici skal identificeres, før der kan allokeres kapital hertil.

OECD anbefaler flere forskellige metoder til allokering af kapital, hvoraf to af dem er særligt relevante for nærværende, mens de øvrige er relevante i relation til finansielle foretagender.

Kapital allokeringens metoden

Anvendes kapitalallokeringsmetoden til at henføre kapital til det faste driftssted, gøres det ved en forholdsmæssig fordeling ud fra den forudgående fordeling af aktiver og risici. Når en vis andel af det samlede foretagendes aktiver er blevet allokeret til det faste driftssted, kan en tilsvarende andel af foretagendets "frie" kapital også allokeres til det faste driftssted. Der skeles således ikke til den faktiske kapital, der bør allokeres til driftsstedet, så det kan udføre sin virksomhed, men blot til den forholdsmæssige andel af den kapital, der skal allokeres ud fra aktiverne og risiciene.

I rapporten nævnes en række ulemper ved denne metode. Særligt bemærkes forskelligheden på de to dele af foretagendet, der kan være ganske betydelig, enten pga. at de to dele udfører forskellige funktioner, men også hvis de agerer på to vidt forskellige markeder. Er der betydelig forskel på de to dele af foretagendet, er det ikke muligt udelukkende at allokere kapital ud fra en forholdsmæssig andel af aktiver og risici. Det må formodes, at der i flere tilfælde ikke bliver anvendt armslængdeallokering, som der ellers lægges op til gennem hele rapporten. Rapporten nævner endvidere, at et fast

⁶⁸ Report on the attribution of profits to permanent establishments, s. 4 pkt. 146

⁶⁹ Report on the attribution of profits to permanent establishments, s. 18 pkt. 32

driftssted skal betragtes som havende samme kreditværdighed, hvilket sjældent vil være tilfældet, hvis der var tale om to selskaber.

En anden ulempe, der nævnes, er foretagendets kapitalstruktur. Foretagendet kan have øremærkede midler til fx opkøb, og såfremt der ikke er truffet beslutning om et konkret opkøb, indgår disse midler som en del af den samlede kapital. Anvendes kapitalallokeringsmetoden som det er tiltænkt, skal midlerne også indgå i allokeringen, når denne foretages. Det kan også være kapital, der skal fungere som en stødpude, hvis eksempelvis hovedkontoret opererer i en stat, hvori aktiviteten vil være forbundet med en vis risiko. Det er således blevet foreslået, at det i visse tilfælde ikke er hele kapitalen, der skal indgå som en del af den "frie" kapital, men at det økonomiske ejerskab af midlerne, i stedet skal allokeres til den del, der udfører de relevante "*significant people functions*" i relation til administration af midlerne.⁷⁰

Metoden forekommer at ligne den indirekte metode til forveksling, hvor allokering sker ud fra en forholdsmæssig fordeling mellem hovedkontoret og det faste driftssted. I afsnit 4.1.2 er påpeget en række ulemper ved den indirekte metode, hvilket til en vis udstrækning også er gældende for kapitalallokeringsmetoden.

Tynd kapitaliserings metoden

Anvendes tynd kapitaliseringsmetoden antages det, at det faste driftssted bør have den samme mængde "fri" kapital som et uafhængigt foretagende, der udfører samme type virksomhed under lignende forhold. Som det tidligere er blevet beskrevet, vil funktions- og fakta analysen identificere de aktiver og risici, der skal allokeres til det faste driftssted, og herudfra er det så muligt, at finde frem til den samlede kapital det faste driftssted skal anvende. Herefter kan den samlede kapital deles op i "fri" kapital og rentebærende gæld. I denne fase vil det utvivlsomt være nødvendigt, at kigge på det samlede foretagendes kapitalstruktur, samt på et uafhængigt foretagende i en tilsvarende situation. Som det er blevet nævnt tidligere svarer "fri" kapital til et selskabs egenkapital, og det vil derfor være egenkapitalen, der tages i betragtning, når andre foretagender anvendes til sammenligning. Derfor vil gæld-egenkapitalforholdet i foretagendet, der sammenlignes med, være et oplagt mål, da det er muligt at vurdere foretagendets kapitalstruktur herudfra. Den samlede nødvendige

⁷⁰ Report on the attribution of profits to permanent establishments, s. 44 pkt. 160

kapital i driftsstedet findes, og det uafhængige foretagendes gæld-egenkapital forhold anvendes til at findes frem til den rette mængde "frie" kapital.⁷¹

Et nøgletal som gæld-egenkapital må dog anvendes med en vis varsomhed, idet der kan være store forskelle på kapitalstrukturen, der er valgt for det enkelte foretagende. Gældsstrukturen i en koncern kan være et holdningsspørgsmål, ligeså vel som det kan være fagligt funderet - i samme type virksomhed. Gennem de gyldne år for opkøb af danske virksomheder var der flere tilfælde, hvor særligt kapitalfondene anvendte ganske ekstreme gæld-egenkapitalforhold i deres opkøbte virksomheder med enorm gearing af egenkapitalen som konsekvens. Kapitalfondene valgte deres kapitalstruktur ud fra, hvad de fandt forretningsmæssigt mest attraktivt, mens fx en solid familiedrevet virksomhed formentlig ville have en ganske anden kapitalstruktur. Hvis der er tale om to sammenlignelige virksomheder, der driver samme type virksomhed under tilsvarende forhold, hvilken af de to virksomheder skal det faste driftssted så sammenligne sig med, når de har så forskellig kapitalstruktur?

I rapporten anføres en række mulige parametre, der kan være med til at afdække forretningen i det faste driftssted, så parametrene tages med i vurderingen af det faste driftssted kapitalstruktur - fx låneforhold, typer af aktiver, cash flows, branche etc.⁷² Herved tages der hånd om de ovenfor nævnte problemer ved at vurdere de enkelte parametre, for derved at finde frem til den indvirkning de har på det faste driftssted. Denne løsning på problemer forekommer ganske nyttig og relevant, men også ganske tids- og ressourcekrævende. Udover de ovenfor nævnte svagheder ved tynd kapitaliseringsmetoden, nævnes det forhold i rapporten, at den akkumulerede "frie" kapital i de enkelte faste driftssteder, kan overstige den samlede "frie" kapital i hele foretagendet. OECD lægger op til, at det faste driftssted behandles, som om det var et uafhængigt foretagende - fx et datterselskab. Et datterselskab kan have den kapitalstruktur, dets ledelse finder passende, hvorfor det forekommer som en naturlig konsekvens af den allokeringsstrategi, der bliver lagt op til fra OECD. Rapporten anfører det dog også udelukkende som en ulempe.

Det er formentlig ikke muligt at finde én metode, der giver en perfekt løsning, da forskellige stater har forskellige holdninger, traditioner og kulturer. Netop de forskellige holdninger giver variationer i allokeringsprincipperne, hvilket blandt andet har foranlediget OECD's rapport.

5.1.1.4.1 DET FASTE DRIFTSSTEDS KAPITALOMKOSTNINGER

⁷¹ Report on the attribution of profits to permanent establishments, s. 46 pkt. 165

⁷² Report on the attribution of profits to permanent establishments, s. 46 pkt. 167

Som det er blevet nævnt, erkender *"the authorised OECD approach"* at et fast driftssted skal bruge en vis mængde kapital. Den samlede kapitalen består af "fri" kapital, der har karakter af egenkapital, samt rentebærende kapital, der betales en fradragsberettiget rente for - dog under bestemte omstændigheder. Ovenfor er der redegjort for, hvordan det faste driftssteds kapitalbehov findes, og i nærværende afsnit fastsættes kapitalomkostningerne efter forskellige anbefalede metoder. Såvel som ved aktiver og risici kendes det samlede foretagendes kapitalbehov, og herudfra allokeres en vis mængde til det faste driftssted. Modsat de nuværende allokeringsprincipper er der konsensus i OECD om, at det fremadrettet skal være muligt for det faste driftssted at få fradrag for renter af interne lån mellem driftsstedet og dets hovedkontor. Interessant er det derfor at finde frem til den korrekte rente, der tillades fradraget, da det tidligere forbud herimod skyldtes risiko for misbrug. At flytte likvide midler mellem forskellige dele af et foretagende kan relativt nemt klares, og et eventuelt medfølgende fradrag vil gøre det muligt at skræddersy gæld, så skat af fortjeneste kan undgås. Da det nu foreslås, at det skal være muligt at fradrage interne renter, rettes fokus særligt mod en løsning, så misbrug ikke kan forekomme - i hvert fald ikke i noget problematisk omfang. Det må dog også siges at være meget i tråd med tanken bag rapporten, da den tilsigter et mere selvstændigt fast driftssted.

Treasury funding

Efter de nuværende allokeringsprincipper er det udelukkende finansielle foretagender, der kan finansiere sit faste driftssted og som kan få fradrag herfor. Det skyldes, at hovedkontoret (i finansielle foretagender) foretager en såkaldt *"treasury funding"*, og at lånet dermed er tilstrækkeligt driftsrelateret til kunne have "nær tilknytning" til den indkomstskabende aktivitet. Som det blev fremført i afsnit 4.2.3, forekommer det besynderligt, at gældsfinansiering fra hovedkontoret ikke tillades. Efter de nye kommentarer tillades dette, såfremt hovedkontoret foretager de såkaldte *"treasury functions"*, hvormed menes finansiering af øvrige dele af foretagendet. Når lån derved ydes til det faste driftssted, svarer det til en intern handel (dealings), der i transfer pricing henseende skal identificeres og prissættes. Det er udelukkende i tilfælde af, at hovedkontoret udfører denne finansiering, at der sker *"treasury dealings"* med fradrag for den tilhørende rentemargin til følge.⁷³ *"Treasury dealings"* forekommer ikke pr. automatik, når hovedkontoret finansierer driftsstedet, idet rapporten igen referer til det ovenfor beskrevne princip om *"significant people functions"*. Herudfra fastslås det økonomiske ejerskab over de finansielle aktiver, og udelukkende i tilfælde hvor hovedkontoret

⁷³ Report on the attribution of profits to permanent establishments, s. 48

udfører "*significant people functions*", og dermed er økonomisk ejere, bliver der tale om "*treasury dealings*" og dermed fradrag for renterne.

Rapporten kommer ikke med eksempler på "*significant people functions*" i relation til et lån, men det vil formentligt være selve låneadministrationen, der udgør "*significant people functions*", hvorfor de formentligt vil være omfattet af risiciene forbundet med långivningen. Hvis foretagendet blot hjemtager lån og låner det direkte videre - måske endda uden risici - vil det ikke være tilstrækkeligt til at udgøre "*significant people functions*". En intern margin for denne funktion vil derfor også blive svær at kræve.

I de nuværende kommentarer foreslås flere metoder til allokering af renter, hvilket alle bliver betragtet som anerkendte under "*the authorised OECD approach*". I rapporten nævnes "*tracing*" metoden og "*fungibility*" metoden. Anvendes "*tracing*" metoden, spores lånene tilbage til den tredjemand, der har ydet lånene, med henblik på at finde frem til en rente. Den rente foretagendet har betalt til tredjemand, anvendes således også mellem hovedkontoret og det faste driftssted.⁷⁴ Anvendes derimod "*fungibility*" metoden, betragtes lån til det faste driftssted som et en del af foretagendets samlede kapitalbehov og ikke udelukkende som driftsstedets kapitalbehov. Efter denne metode bortses der fra faktiske interne overdragelser og betalte renter, og driftsstedet får i stedet allokeret en del af foretagendets samlede renter.⁷⁵ Denne metode bygger overvejende på den ovenfor beskrevne indirekte metode. På trods af, at "*fungibility*" metoden oprinder fra de nuværende principper, forekommer de modstridende med det overordnede mål med de nye kommentarer - nemlig at betragte det faste driftssted som en selvstændig enhed i højere grad end det er tilfældet på nuværende tidspunkt.

Den interne rentemargin

Efter at renterne nu er allokeret ud fra de ovenfor beskrevne principper, skal en eventuel margin til hovedkontoret findes ud fra en armslængdebetraktning. Der bliver her tale om, at de ovenfor nævnte "*treasury functions*" skal belønnes med en margin, såvel som en bank ville være blevet for at yde et lån til foretagendet. I rapporten anbefales det at Transfer Pricing Guidelines anvendes analogt, hvormed den interne rente skal findes ud fra en sammenlignelighedsanalyse, jf. afsnit 5.1.2. Som eksempel nævnes et tilfælde, hvor der er ekstern finansiering bag lånet, og hvor en armslængdeme-

⁷⁴ Report on the attribution of profits to permanent establishments, s. 49

⁷⁵ Report on the attribution of profits to permanent establishments, s. 49

tode kunne være at lægge en ekstra rentemargin på renten betalt til den eksterne part.⁷⁶ Metoden kan i øvrigt sammenlignes med bankernes måde at drive forretning på - de låner til én pris og låner videre til en højere pris. Metoden kan dog kun anvendes, såfremt hovedkontoret udfører "*significant people functions*" i relation til lånet, da mangel herpå vil medføre, at ingen rente kan henføres til hovedkontoret. De tilfælde, der nævnes i afsnit 4.1.1.1, hvor der er tale om gennemstrømningselskaber, kan der ikke siges at være "*significant people functions*", hvorfor det økonomiske ejerskab ikke kan allokere hertil. Hvis ikke det økonomiske ejerskab kan allokere til foretagendet, kan der, som det er blevet nævnt tidligere, blive tale om, at foretagendet udfører en serviceydelse, som kan aflønnes efter de i afsnit 4.2.2 nævnte principper.

I rapporten nævnes det endvidere eksplicit, at ingen margin skal tillægges som en følge af forskellen i kreditværdighed mellem det faste driftssted og den øvrige del af foretagendet, idet driftsstedet skal antages at have samme kreditværdighed som hovedkontoret.

Hvis foretagendet fortager "*significant people functions*" og dermed er økonomisk ejer af det interne økonomiske aktiv, er det berettiget til en aflønning ud fra et armslængdeprincip. En rente skal findes ud fra en af de ovenfor nævnte metoder - tracing metoden eller fungibility metoden. Denne del af processen hører retmæssigt til under 2. trin af to-trins analysen og vil derfor ikke blive behandlet i nærværende afhandling.

En af de store udfordringer, der relaterer sig til allokering af indkomst til faste driftsteder, er og bliver utvivlsomt allokering af renter. Det tillades fremadrettet, at ikke-finansielle foretagender kan allokere interne renter, men kravene hertil vil unægtelig blive ganske omfattende. Aktiver og risici skal allokere, og den fornødne mængde "frie" kapital hertil skal findes. Også den samlede mængde kapital til understøttelse af de allokerede aktiver og risici skal findes, og når denne og den "frie" kapital er fundet, er det muligt at finde den rentebærende gæld i det faste driftssted. Når gælden kendes, kan renten herfor findes ud fra de nævnte metoder, og renten plus margin kan så fradrages i det faste driftssteds indkomst - dette dog kun såfremt foretagendet udfører "*treasury functions*". Det må forventes, at myndighederne vil holde et vågent øje med disse rentermarginer, hvorfor adskillige mængder dokumentation vil blive krævet for at dokumentere ovenstående forhold.

⁷⁶ Report on the attribution of profits to permanent establishments, s. 50

Dog skal det fremhæves som et positivt element, at det nu muliggøres for faste driftssteder af ikke-finansielle foretagender at fradrage kapitalomkostninger, der stammer fra interne lån. Også selvom kravene hertil forekommer ganske strenge.

5.1.1.5 INTERNE HANDLER

Funktions- og fakta analysen skal give et billede af det faste driftssted som en separat og uafhængig enhed, og det skal behandles som en sammenlignelig virksomhed. Ovenfor er beskrevet hvordan aktiver, risici og kapital skal allokere til et driftssted, og for at få et fuldentt billede af driftsstedet som en selvstændig enhed, skal handler internt i foretagendet også kortlægges, såvel som det er tilfældet under de nuværende allokeringprincipper, jf. afsnit 4.2. Havde det været to selskaber, der handlede med hinanden, anvendes transfer pricing principper fra "the Guidelines". Principperne fra "the Guidelines" videreføres til også at blive anvendt for indkomstallokering til faste driftssteder. Som det er blevet nævnt, er det en del af *"the authorised OECD approach"*, at Transfer Pricing Guidelines skal anvendes analogt på allokering af indkomst til faste driftssteder.⁷⁷ Derved skal armslængdeprincippet som en hovedregel finde anvendelse på interne handler mellem det faste driftssted og det foretagende, som det er en del af. De interne handler identificeres og prissættes udelukkende for at kunne allokere en passende mængde indkomst til det faste driftssted.

En af udfordringerne ved interne handler mellem et fast driftssted og dets hovedkontor, er den manglende juridiske selvstændighed. Dette medfører, at et fast driftssted ikke kan indgå en juridisk bindende kontrakt med sit hovedkontor. En intern handel mellem driftsstedet og hovedkontoret er derfor en handel uden juridiske aspekter, da hovedkontoret i princippet har handlet med sig selv. Derfor påtager det faste driftssted sig heller ikke den risiko, som et selskab juridisk ville have gjort i samme situation. Interne handler har myndighederne meget stor fokus på, da der er oplagte muligheder for at lave kreative løsninger internt i foretagendet. Eksempelvis er det for godt til at være sandt, hvis et foretagende kunne få fradrag for at handle med sig selv. For en diskussion heraf henvises til afsnit 4.2.

Når interne handler skal identificeres vil det som nævnt være sædvanligt at tage udgangspunkt i bogføringsmateriale eller ordrebøger. De interne handler, som fremgår af foretagendets interne materiale, anvendes som udgangspunkt for allokeringen af indkomst til det faste driftssted. Under *"the authorised approach"* anvendes en funktions- og fakta analyse til at afgøre, om de interne handler har fundet sted, da analysen anses for værende den rette til at fastlægge om der har været eventuelle

⁷⁷ Report on the attribution of profits to permanent establishments, s. 53

handler. Bogføringsmateriale kan konstrueres til at vise det resultat - og dermed en dertilhørende indkomstallokering - som foretagendet ønsker, men udføres en veldokumenteret funktions- og fakta analyse, kommer de faktiske forhold i højere grad frem i lyset.

For at finde frem til hvilke interne handler, der egentlig har fundet sted, kigges der på, hvilke risici, forpligtelser og fordele, der er overdraget. I en handel mellem selskaber ville disse være blevet overdraget, og en juridisk bindende aftale ville beskrive omstændighederne, hvorunder de var blevet overdraget. På trods af at der ikke findes en juridisk bindende kontrakt mellem driftsstedet og dets hovedkontor, anbefales det alligevel at "Transfer Pricing Guidelines" anvendes analogt på handler med et fast driftssted.⁷⁸ I "the Guidelines" nævnes bl.a. at:

*"The terms of a transaction may also be found correspondence/communications between parties other than a written contract."*⁷⁹

Derfor anvendes "the Guidelines" analogt, og det nævnes i rapporten, at de "*contractual terms*" kontrakten ville have indeholdt i en handel mellem selvstændige enheder, ville være bogføringsmateriale og den bagvedliggende dokumentation i en handel mellem driftsstedet og dets hovedkontor.

En undersøgelse af de af foretagendet dokumenterede omstændigheder, er en del af funktions- og fakta analysen. Analysen skal bl.a. afdække, om de omstændigheder foretagendet fremlægger, er tilsvarende de faktiske forhold. Særligt i interne handler mellem et fast driftssted og dets hovedkontor er en sådan analyse vigtig, da de aftaler, der er lavet mellem de to dele af foretagendet, ikke er juridisk bindende. Skattemyndighederne i de respektive stater anbefales at acceptere foretagendets dokumentation i form af fx bogføringsmateriale for så vidt:

- dokumentationen er overensstemmende med de faktiske forhold, som analysen viser
- alle omstændigheder omkring handlen ikke skiller sig markant ud fra omstændighederne omkring en intern handel mellem sammenlignelige foretagender, der handler fornuftigt (bonus parter)
- den interne handel som skatteyderen fremlægger ikke bryder med principperne for "*the authorized approach*".⁸⁰

⁷⁸ Report on the attribution of profits to permanent establishments, s. 54

⁷⁹ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, pkt. 1.28

⁸⁰ Report on the attribution of profits to permanent establishments, s. 55

Hvis ovenstående overholdes, godtages den interne handel og kan dermed indregnes i det faste driftssteds indkomstopgørelse. Som det ganske tydeligt fremgår, kan der igen refereres til de steder i afhandlingen det er blevet nævnt, at der skal være substans bag det, foretagendet forsøger at påberåbe sig. Hertil har OECD valgt at anvende funktions- og fakta analysen fra transfer pricing analogt, for derved at kunne klarlægge de faktiske omstændigheder omkring et fast driftssteds handler.

5.1.2 2. TRIN - SAMMENLIGNELIGHEDSANALYSE

Efter at aktiviteter, handler, risici, forpligtelser etc. er blevet fastlagt (uden specifikke beløb) i 1. trin, og dermed er blevet allokeret til henholdsvis det faste driftssted og hovedkontoret, skal disse prissættes. I 2. trin af analysen foretages denne prisfastsættelse ud fra en sammenlignelighedsanalyse, og principperne fra transfer pricing anvendes analogt i denne sammenhæng.

Overordnet set skal de indkomster, der er allokeret til det faste driftssted, jf. ovenstående, prisfastsættes ud fra et armslængdeprincip, hvor det antages, at driftsstedet og den øvrige del af foretagendet er uafhængige parter. En armslængdepris kan findes ud fra flere forskellige metoder udviklet i transfer pricing henseende - fx CUP, resale price, cost plus, profit split og TNMM.⁸¹ Der henvises til *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* for en nærmere beskrivelse heraf.

Som det blev nævnt indledningsvist, ligger denne del af to-trins analysen udenfor afhandlingens fokusområde, hvorfor den ikke vil blive behandlet nærmere.

5.2 SAMMENFATNING

Overordnet set fastholdes den hidtidige tanke om, at det faste driftssted skal betragtes som en selvstændig enhed, og i rapporten forsøger de at fremkomme med arbejdsmetoder, der skal gøre denne holdning mere klar. Af ovenstående ses det, at begrebet "*significant people functions*" og det hertil hørende økonomiske ejerskab spiller en meget stor rolle i allokeringen af aktiver, risici og kapital, og dermed også i allokering af indkomst til det faste driftssted.

Med begrebet "*significant people functions*" sikrer staterne sig i højere grad mod snyd. Hvis en analyse af "*significant people functions*" er veldokumenteret, forekommer det umiddelbart som en del sværere at snyde med indkomstallokering. Med begrebet søges det at finde frem til det økonomiske ejerskab, og som dansk bruger af de nye principper kan man med fordel læne sig op ad betragtnin-

⁸¹ Report on the attribution of profits to permanent establishments, s. 20

gerne omkring "retmæssig ejer" - i "*the authorised OECD approach*" anvendes begrebet "economic owner" (økonomisk ejer).

Er man økonomisk ejer af et aktiv, er man berettiget til den indkomst, der skal allokeres til aktivet. Der skelnes - som i alle andre tilfælde - mellem materielle og immaterielle aktiver. For immaterielle aktiver er det også relevant, om det er tilkøbte aktiver eller aktiver foretaget selv, som har udviklet dem. Hvad der udgør "*significant people functions*", i relation til de forskellige typer aktiver, kan variere, men fælles for dem alle kan det siges, at der skal være tale om bemyndigelse til at træffe væsentlige beslutninger i relation til køb, salg, udvikling etc. af det pågældende aktiv.

Da der findes flere former for risici, vil "*significant people functions*" være forskellige alt efter, om der er risici forbundet med enkelte aktiver, eller risici forbundet med aktiviteten som driftsstedet udfører. Fx kan risici forbundet med anskaffelse og drift af en maskine, adskille sig fra risici forbundet med selve aktiviteten som driftsstedet udfører. Det forekommer heller ikke umuligt, at fx hovedkontoret træffer beslutning om maskinen og påtager sig risiciene forbundet hermed, mens driftsstedet anvender maskinen og påtager sig risiciene forbundet med selve driften.

Hvad angår allokeringen af kapital rammes et af nøglepunkterne i diskussionen omkring allokering af indkomst til faste driftssteder. Det er ganske kompliceret - og ikke uden problemer - at få allokeret den rette mængde kapital til driftsstedet. I rapporten introduceres begrebet "*fri*" kapital, som en meget væsentlig del af driftsstedet kapitalstruktur. Ethvert foretagende har en form for egenkapital, og under "*the authorised OECD approach*" skal ethvert fast driftssted også have allokeret en mængde "*fri*" kapital. Den samlede mængde kapital, som driftsstedet skal bruge til at understøtte de allokerede aktiver og risici, består således af "*fri* kapital" og rentebærende gæld. Rente, som driftsstedet betaler, tillades fradraget ved indkomstopgørelse, og afhænger af flere faktorer. Kun i tilfælde af at hovedkontoret udfører "*significant people functions*" i relation til långivningen, kan rentemarginer betalt til hovedkontoret fradrages i driftsstedet.

Som det ses af ovenstående, forsøges et fast driftssted anskuet som en selvstændig enhed, i endnu højere grad end tilfældet er på nuværende tidspunkt, men kun hvis der reelt er substans i de allokeringer, der foretages. Kun hvis driftsstedet rent faktisk udfører de relevante funktioner, vil en allokering af indkomst og fradrag for omkostninger kunne finde sted, og det ser ud til, at ganske omfattende dokumentation kræves herfor.

6 TEORETISKE VURDERINGER AF PRAKTISKE KONSEKVENSER

Af ovenstående gennemgang af de nye såvel som de nuværende allokeringssprincipper fremgår det, at den praktiske metode til allokering af indkomst kommer til at undergå visse forandringer med den nye artikel 7. Det overordnede mål med allokeringen forbliver den samme, men den lavpraktiske anvendelse af reglerne bliver ændret. Om det har en positiv eller negativ indvirkning på de multinationale koncerner samt skattemyndighederne, kræver en mere dybdegående gennemgang af de nye såvel som de nuværende principper. Denne gennemgang vil blive foretaget i dette kapitel. For danske selskabers vedkommende kan det være særligt interessant, da de med territorialprincippet potentielt kan få endnu mere indkomst allokering til udlandet med den konsekvens, at indkomsten ikke bliver indregnet i den danske indkomstopgørelse.

Begrebet "*significant people functions*" vil fremadrettet få ganske stor betydning, men det kan blive vanskeligt at operationalisere. Af nedenstående vurdering fremgår det, at der er ganske betydelige problemer forbundet med anvendelsen af begrebet.

6.1 SIGNIFICANT PEOPLE FUNCTIONS

Som det ses af den ovenstående gennemgang af de nye kommentarer, vil begrebet "*significant people functions*" komme til at spille en ganske betydelig rolle fremadrettet. Særligt indenfor transfer pricing, men formentlig også i mange andre henseender - herunder allokering af indkomst til faste driftssteder. "*Significant people functions*" vil formentlig blive et ganske betydeligt målepunkt for, hvornår et foretagende reelt set udfører funktioner, der berettiger dem til indkomst. Det er ikke udelukkende i relation til faste driftssteder, det kan gøre sig gældende, da man formentlig også vil kunne anvende begrebet i national ret og overfor selskaber. Som det er blevet beskrevet i afsnit 4.1.1.1, findes der en række punkter, som myndighederne kigger nærmere på, når den retmæssige ejer vurderes. "*Significant people functions*" vil være et brugbart bidrag til denne vurdering, og i afsnit 6.4 belyses det, om begrebet svarer til det minimum af aktivitet, der kræves i relation til begrebet "rent kunstig", jf. EF-domstolens dom Cadbury Schweppes.

I relation til faste driftssteder og indkomstallokeringen hertil, kan begrebet få ganske stor betydning og medføre betydelige ændringer i forhold til de nuværende allokeringssprincipper. Efter de nuværende principper kan fortjeneste henføres til det faste driftssted, såfremt de underliggende aktiver kan allokere til driftsstedet - herunder om aktiviteten har nær tilknytning til den indkomstskabende aktivitet. Herudover skeles også til ledelsens beslutninger på dispositionstidspunktet, da der gerne

skal være sammenhæng mellem de to kriterier, der lægges vægt på. Nu hvor "*significant people functions*" bliver det afgørende for allokering af indkomst, medfører det formentlig visse ændringer i forhold til den indkomst, der kan allokeres til driftsstedet. På nogle punkter vil det betyde en udvidelse af de indkomster, der kan allokeres, mens det på andre punkter vil betyde en indskrænkning af disse indkomster. En nær tilknytning til den indkomstskabende aktivitet har formentlig ganske mange snitflader med "*significant people functions*", men på visse områder fremtoner en tendens til afvigelser.

6.1.1 DAGLIG LEDELSE

"*Significant people functions*" er som beskrevet i afsnit 5.1.1.1 et udslag af flere sammenfaldende faktorer, der til sammen udgør en "funktion", der udføres på et niveau for daglig ledelse. Som det er beskrevet, skal der være tale om væsentlige funktioner, der udføres af personer, ligesom det skal være funktioner, der har afgørende betydning for den indkomstskabende aktivitet. Spørgsmålet er så, om der kan være forskel på de tilfælde, hvor kravet om nær tilknytning til den indkomstskabende aktivitet er afgørende, og på de tilfælde hvor "*significant people functions*" er afgørende.

Hvis de to kriterier sammenholdes ses det, at "*significant people functions*" relaterer sig meget til de personer, der udfører funktionerne, mens de nuværende principper læner sig mere op ad aktiviteten og dennes karakter. Ser man fx på TfS 1989, 605 H som er refereret i afsnit 4.1.2, hvor en skatteyder ikke fik indkomst allokeret til et fast driftssted i Schweiz. Sagen drejede sig om en skatteyder, der havde en virksomhed i et aktieselskab og som drev en del af virksomheden i Schweiz. Indtægterne blev allokeret til et kommanditselskab i Schweiz, mens alle øvrige aktiviteter blev udført af det danske aktieselskab. Skatteyderen kunne ikke redegøre for det forretningsmæssige motiv bag selskabskonstruktionen, og det konkluderedes derfor, at aktiviteten i Schweiz var konstrueret med henblik på skattetænkning. Da der derfor ikke kunne statueres fast driftssted i Schweiz, blev indkomsten allokeret til - og dermed beskattet i - Danmark grundet manglende tilknytning det driftsstedets aktivitet. Der var tale om licensaftaler, der gav indtægt, som forsøgte allokeret til Schweiz. Retten lagde særligt vægt på, at indtægter fra samhandel med andre selskaber blev modtaget af kommanditselskabet i Schweiz, mens forpligtelserne knyttet hertil var forblevet i Danmark. Denne dom afspejler netop nogle af pointerne ved "*significant people functions*", da retten netop lagde vægt på, at al ledelse og aktivitet foregik i Danmark. De pointer retten trækker frem, er i fuld overensstemmelse med de pointer, som rapporten trækker frem i relation til at træffe beslutninger om aktivitet i Schweiz.

I andre tilfælde kan der være forskel på de kriterier retten lægger vægt på, selvom resultatet kan blive det samme. Hvis der lægges vægt på forskellige kriterier, vil det formentlig også kunne forekomme, at samme situation vil få forskellige resultater alt efter, hvilken metode der anvendes. Som et tænkt eksempel kan nævnes et tilfælde, hvor en aktivitet har nær tilknytning til driftsstedet i land X, men de ledere, der træffer de relevante beslutninger, sidder i land Y. I dette tilfælde vil "*significant people functions*" blive udført i land Y, og dermed vil det økonomiske ejerskab tilfalde foretagendet i land Y. Efter de nuværende principper kan indkomsten blive allokeret til det faste driftssted i land X, fordi den havde nær tilknytning til det faste driftssteds indkomstskabende aktivitet. Det vil derfor kunne forekomme, at en koncern eksempelvis har et fast driftssted i et land med billig arbejdskraft, der producerer varer og sælger dem i det pågældende land, uden at det vil medføre indkomstallokering til dette land som en følge af, at alle beslutninger bliver truffet i landet, hvori hovedkontoret er beliggende. Denne situation synes noget teoretisk, men i nedenstående belyses det, at det rent faktisk forekommer.

Det kan diskuteres, om der efter de nye principper vil være tilfælde, hvor der nu skal allokeres indkomst på en anderledes måde end tidligere - fx fordi det faste driftssted ikke længere opfylder kravene til "*significant people functions*" og herunder økonomisk ejerskab. Hvis dette er tilfældet, betyder det, at der i den stat, hvori aktiviteten foregår, ikke udføres "*significant people functions*". Det må her overvejes, om der overhovedet kan eksistere et fast driftssted i medfør af artikel 5 (jf. kapitel 3), hvis det kan konkluderes, at der ikke udføres "*significant people functions*".

Er der således sammenfald mellem "*significant people functions*" og kriterierne for fastlæggelse af fast driftssted, jf. artikel 5 særligt henset til agentreglen i stk. 5?

6.2 ARTIKEL 5 KONTRA ARTIKEL 7

Som det fremgår af afsnit 6.1, ligger der i "*significant people functions*" flere krav. Dels skal der være tale om funktioner, dels skal de være væsentlige, og dels skal det være personer, der udfører disse funktioner. Hvis ikke alle tre krav er opfyldt, kan der ikke være tale om "*significant people functions*", og det kan derfor overvejes, om ikke et fast driftssted faktisk kræver disse funktioner for overhovedet at eksistere. Af kapitel 3 fremgår det, at de væsentligste kriterier i forbindelse med at fastlægge fast driftssted, som en grov tommelfingerregel kan siges at være permanens og prokura. Det første kriterium - permanens - relaterer sig til varigheden af den omhandlende aktivitet og kan

få betydning for "*significant people functions*". Det andet kriterium - prokura - vedrører i hvilket omfang, der er personer eller selskaber med fuldmagt til at kunne binde hovedkontoret.

6.2.1 AGENTREGLEN I ARTIKEL 5, STK. 5

I begrebet prokura ligger, at det faste driftssted skal kunne binde hovedkontoret med de aftaler og handler, driftsstedet foretager. Hvis ikke driftssteder har prokura i form af at kunne indgå aftaler, acceptere ordre, gennemføre handler etc. kan der ikke være tale om, at det er et fast driftssted,⁸² jf. artikel 5. Derfor er beføjelsen til at kunne binde hovedkontoret en forudsætning for, at der kan statures fast driftssted. Prokura kommer særligt til udtryk gennem agentreglen i stk. 5, jf. kapitel 3. Heraf fremgår det, at selvom der ikke er fast driftssted ud fra artikel 5, stk. 1 og 2, kan der være det efter artikel 5, stk. 5, såfremt en person kan binde hovedselskabet. I kapitlet argumenteres der særligt for, at når en repræsentant har fuldmagt til at indgå aftaler - eller udføre funktioner, som svarer til at have fuldmagt - vil der opstå et fast driftssted i medfør af stk. 5. Det er ikke et krav, at personen er hjemmehørende i den stat, hvori driftsstedet er beliggende, og personen kan således have bopæl og arbejde i den stat, hvori hovedkontoret er beliggende. Derimod er det et krav, at fuldmagten angår foretagendets forretningsvirksomhed, og at fuldmagten bliver anvendt mere end en enkelt gang til en enkelt handel eller aftale. Det skal således finde en kontinuerlig anvendelse sted, for at der kan statures fast driftssted ud fra artikel 5 stk. 5. I kommentarerne til artikel 5 nævnes det, at ordet "sædvanligvis", i relation til stk. 5 medfører, at foretagendets tilstedeværelse i driftsstedetsstaten skal være mere end enkeltvis.⁸³ Det er i øvrigt det grundlæggende i hele artikel 5 og knytter sig til begrebet "permanens".

6.2.1.1 PROKURA / BESLUTNINGSKOMPETENCE

Hvis de ovenfor nævnte kriterier sammenholdes med de kriterier, der er afgørende for, om der er "*significant people functions*", ses hurtigt visse sammenfald. Hvis der til det faste driftssted kan allokeres "*significant people functions*", betyder det, at der er et vist minimum af aktivitet. Der skal være en person, som kan træffe beslutninger, jf. afsnit 5.1.1.1, og det må formodes, at kompetence til at træffe beslutninger, som er væsentlig, indebærer en fuldmagt til at kunne indgå aftaler på vegne af hovedselskabet. Såfremt vedkommende ikke har beslutningskompetence (og dermed fuldmagt) til at kunne binde hovedselskabet, kan der ikke være tale om funktioner med tilstrækkelig

⁸² Der findes dog visse undtagelser hertil jf. kapitel 3

⁸³ OECD's modeloverenskomst med kommentarer artikel 5 pkt. 33.1

betydning til at kunne udgøre "*significant people functions*". Fuldmagt er således et krav i begge tilfælde, og prokura kan derfor også påhæftes "*significant people functions*".

6.2.1.2 PERMANENS

Varighed/permanens er også et af de kriterier, der formentligt er en forudsætning for, at der kan være tale om "*significant people functions*". Hvis en person udelukkende én gang om året kommer til driftsstedetsstaten for at deltage i et møde, vil der formentligt ikke være tale om "*significant people functions*" hos det faste driftssted. Det hænger også sammen med, at den ovenfor nævnte fuldmagt skal dække beslutninger, der træffes i relation til foretagendets egentlige forretningsvirksomhed.⁸⁴ En vis tilstedeværelse og en fuldmagt til at kunne drive foretagendets aktivitet i driftsstedetsstaten peger i retning af, at der skal være tale om en egentlig ledelse. Det er tilsvarende, hvad der kræves i relation til "*significant people functions*".

I kommentarerne til artikel 5, stk. 5 fremhæves det endvidere, at der skal være fokus på situationens kommercielle karakter.⁸⁵ En person, der forhandler hele kontrakten på plads og tager de afgørende beslutninger i relation hertil, uden nødvendigvis at være vedkommende, der underskriver aftalen, vil stadig være agent i medfør af stk. 5. Det harmonerer godt med "*significant people functions*", idet det fremgår af rapporten, jf. afsnit 5.1.1.1, at der kræves mere end blot at sige ja eller nej til fx projekter eller en handle. Herudaf kan det formentlig slutes, at præcis hvem, der rent faktisk underskriver de aftaler (det kunne principielt være direktionen eller bestyrelsen), som agenten indgår, ikke er afgørende i denne henseende - det er den kommercielle karakter, der er afgørende.

Ud fra de grundlæggende krav, der opstilles for, at der kan være tale om "*significant people functions*" og en agent, må det således konkluderes, at såfremt der kan statueres fast driftssted i medfør af artikel 5, vil der automatisk være tale om "*significant people functions*". Omvendt vil det også medføre, at hvis der ikke kan identificeres "*significant people functions*" i det faste driftssted, vil det betyde, at der ikke er tilstrækkelig aktivitet til at statuere fast driftssted efter agentreglen.

6.2.2 FAST DRIFTSSTED TRODS MANGLENDE "*SIGNIFICANT PEOPLE FUNCTIONS*"

Selvom der ikke kan statueres fast driftssted efter agentreglen og dermed ikke eksistere "*significant people functions*", kan et fast driftssted opstå som følge af en af de øvrige bestemmelser i artikel 5. I stk. 1 nævnes de overordnede kriterier for et fast driftsstedes eksistens, jf. kapitel 3. Heri ligger ikke

⁸⁴ OECD's modeloverenskomst med kommentarer artikel 5 pkt. 33

⁸⁵ OECD's modeloverenskomst med kommentarer artikel 5 pkt. 33

noget krav om, at der skal være funktioner svarende til "*significant people functions*" knyttet til det faste driftssted. I kommentarerne til modeloverenskomsten nævnes tre betingelser, der kan udledes af stk. 1, hvoraf den ene er krav om en vis virksomhedsudøvelse for det samlede foretagende. Dvs. en person, der udfører foretagendets virksomhed. Dette krav er formentlig, det tætteste man kan komme på "*significant people functions*", men der ligger intet krav om funktioner svarende til "*significant people functions*" gemt i denne kommentar.⁸⁶ Det kan være en medarbejder, der ikke har beføjelser til at træffe væsentlige beslutninger, men egentlig bare udfører simpelt arbejde. Endvidere kan det overvejes, om der kan sluttes modsætningsvist på det forhold, at man valgt at indsætte stk. 5. Hvis der lå tilsvarende krav i stk. 1, ville det ikke være nødvendigt med stk. 5.

Som eksempel kan nævnes fast driftssted efter stk. 3 om bygningsarbejde. Ud fra denne bestemmelse statuerer byggearbejde fast driftssted, når varigheden af arbejdet er over 12 måneder. Fast driftssted opstår automatisk således som følge af en tidsfaktor, og det vurderes ikke hvorvidt fast driftsstedskriterierne i de øvrige bestemmelser, er opfyldt. I stk. 3 ligger intet krav om kriterierne der anvendes ved "*significant people functions*" eller agentreglen. Et andet eksempel kan være den mere generelle definition af et fast driftssted, hvoraf det kræves, at der er tale om et fast forretningssted. I modeloverenskomsten nævnes en maler, der gennem to år tilbringer 3 dage om ugen i en kundes kontorbygning. I dette tilfælde vil malerens tilstedeværelse i kontorbygningen statuere fast driftssted for maleren, eller det firma han arbejder for.⁸⁷ Heller ikke her kræves funktioner svarende til "*significant people functions*" eller agentreglen.

6.2.2.1 FAST DRIFTSSTED UDEN INDKOMST?

Ud fra ovenstående kan det således udledes, at der kan opstå tilfælde, hvor et foretagende kan have fast driftssted i en stat, uden at det faste driftssted varetager "*significant people functions*". I et sådant tilfælde vil der opstå en situation, hvor der kan statueres fast driftssted, men der kan ikke allokeres indkomst til driftsstedet. Når en situation af denne type kan opstå, bør det overvejes, hvad den overordnede idé med fast driftssted egentlig er, og om det giver mening at have faste driftssteder, uden at indkomst kan allokeres dertil. Har faste driftssteder andre funktioner end at give driftsstedstaten en beskatningsret?

Af pkt. 1 i kommentarerne til artikel 5 fremgår det at:

⁸⁶ OECD's modeloverenskomst med kommentarer artikel 5 pkt. 2

⁸⁷ OECD's modeloverenskomst med kommentarer artikel 5 pkt. 4.5

"hovedanvendelsen for begrebet "fast driftssted" er at fastsætte en kontraherende stats ret til at beskatte fortjeneste, oppebåret af et foretagende, der er hjemmehørende i en anden kontraherende stat."

Ligeledes fremgår det af indledningen til kommentarerne til artikel 7, at fast driftsstedsbegrebet er anvendt i internationale dobbeltbeskatningsoverenskomster til at fastslå, om en indkomst skal beskattes i driftsstedstaten eller ej.⁸⁸ Der er således ikke noget i indledningen til de to artikler i modeloverenskomsten, der indikerer, at fastlæggelsen af fast driftssted har anden betydning end at definere, hvornår staten, hvori aktiviteten foregår, må beskatte aktiviteten.

Det bør i denne forbindelse diskuteres, hvorvidt beskatningsret og allokering hænger sammen, eller om der rent faktisk kan opstå beskatningsret uden nogen indkomst. For selskabers vedkommende er det tilfældet, at registreringen i visse lande medfører skattepligt, uden at der nødvendigvis kan allokeres indkomst dertil. Fast driftssted i medfør af artikel 5 kan betragtes som værende "registreringen" af et fast driftssted, der medfører skattepligt for driftsstedet. I artikel 7 findes reglerne for allokeringen.

I dansk skatteret er et fast driftssted skattepligtig, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a, og af § 8, stk. 1 fremgår det, at den skattepligtige indkomst skal findes ud fra skattelovgivningens almindelige regler. Derfor er faste driftssteder skattepligtig af den indkomst, der kan allokeres dertil, ligesom det får fradrag for de udgifter, der knytter sig dertil. I dansk ret arbejder man ud fra et nettoprincip, så skattepligtige ikke betaler skat, såfremt der ikke er positiv indkomst. Dette kan give visse utilsigtede konsekvenser, som beskrives nedenfor.

6.2.2.2 "SIGNIFICANT PEOPLE FUNCTIONS" SOM KRITERIUM FOR FASTLÆGGELSEN AF FAST DRIFTSSTED

Da det er tilfældet, at fast driftsstedetsdefinitionen ikke tjener andet formål end at definere en beskatningsret, forekommer det uden mening at have faste driftssteder, der, jf. ovenstående, ikke kan henføres indkomst til som en følge af manglende "*significant people functions*". Det tjener ikke noget formål at have beskatningsretten til 0 kroner. Derfor kan "*significant people functions*" gå hen og blive det minimum af aktivitet, der skal til, for at der kan statueres fast driftssted. Det kan derfor også gå hen og blive afgørende for *både* allokeringen af indkomst, som det oprindeligt var tiltænkt, men også for selve fastlæggelsen af, om der foreligger fast driftssted.

⁸⁸ OECD's modeloverenskomst med kommentarer artikel 7 pkt. 1

Forestiller man sig, at den internationale skatteret ikke accepterer, at "*significant people functions*" bliver afgørende for, hvornår der foreligger fast driftssted, og at man tillader, at faste driftssteder kan eksistere uden, at der kan allokeres indkomst dertil, kan det give en gunstig situation for multinationale koncerner. Som eksempel herpå kan nævnes en fraflytningssituation eller en fusion. Hvis en koncern eksempelvis forlægger sit hovedsæde ud af Danmark, vil der ske ophørsbeskatning for de aktiver og passiver, der ikke fortsat er under dansk beskatning, jf. SEL § 5, stk. 7. For at undgå ophørsbeskatning kræves det, at skattepligten opretholdes gennem fx et fast driftssted. Hvis ledelsen af selskabet forlader landet, og der kun lige er minimum aktivitet til at opretholde et fast driftssted, hvilket gøres for at undgå ophørsbeskatningen, kan man meget vel forestille sig, at "*significant people functions*" heller ikke er til stede i Danmark. Derfor står man nu tilbage med et fast driftssted, som der ikke kan allokeres indkomst til. Koncernen, der nu har flyttet sit hovedsæde til udlandet, opfylder kravene for at undgå en ophørsbeskatning, men undgår at indkomst bliver allokeret til det faste driftssted i Danmark. De aktiver, som koncernen efterlader sig i Danmark, kan koncernen fx afskrive på, men da indtægter og udgifter ikke kan allokeres til det faste driftssted pga. manglende "*significant people functions*", vil afskrivningerne få virkning i hjemlandet. Aktiverne kan dermed blive i Danmark, til de er værdiløse.

Hvis "*significant people functions*" gennem de kommende år får en meget vidtrækkende betydning, kan begrebet strække sig ind over selve fastlæggelsen af fast driftssted, hvilket vil vende op og ned på den ovenfor beskrevne situation. Hvis "*significant people functions*" bliver afgørende for, om der foreligger fast driftssted, vil en fraflytning, som den er beskrevet ovenfor, ikke kunne lade sig gøre. I sådanne tilfælde vil "*significant people functions*" flytte med ud af landet sammen med ledelsen, og koncernen vil dermed ikke kunne opretholde beskatningsretten til Danmark, idet der ikke er tilstrækkelig "*significant people functions*" til at kunne statuere fast driftssted. Koncernen vil i en sådan situation skulle bevare et minimum af "*significant people functions*" i Danmark for at undgå en ophørsbeskatning. Dermed vil Danmark være sikret en beskatningsret af en eventuel afståelse af aktiverne.

Ovenstående situationer kan virke meget indgribende i den nuværende forståelse af den internationale skatteret og særligt i forhold til indkomstallokeringen til faste driftssteder. Det vil ændre markant på medlemsstaternes beskatningsret samt koncernernes organisering. Skulle en situation som den ovenfor beskrevne opstå, vil det medføre, at medlemsstaterne må ændre visse dele af deres interne lovgivning. Hvis det fx bliver tilfældet, at et selskab kan forlægge sit hovedsæde til udlandet,

men opretholde sin skattepligt til Danmark, uden at der kan allokeres indkomst til Danmark, må Danmark vende blikket mod sine kildeskatter. Et skærpet fokus på, hvilke aktiviteter der kan beskattes med kildeskatter vil derfor være nødvendig, men staterne vil fortsat være ramt af eventuelle dobbeltbeskatningsoverenskomster i denne henseende. En følge heraf kan blive, at medlemsstaterne redefinerer begreber som beskatningsret og skattepligt.

En praktisk løsning på dette problem vil formentlig være, at medlemsstaterne fortolker "*significant people functions*" eller artikel 5, så der enten altid vil kunne allokeres indkomst til det faste driftssted, eller at der ikke kan statueres fast driftssted.

6.3 ORGANISERINGEN AF LEDELSESBEFØJELSER

Også placeringen af den del af ledelsen/mellemløsningen, der på det operationelle niveau træffer de faktiske beslutninger, kan spille en rolle for allokeringen. Da den del af foretagendet, der udfører "*significant people functions*", er økonomisk ejer, og dermed skal have indkomsten allokeret til sig, vil placeringen af ledelsesbeføjelser få en væsentlig betydning. Hvis koncernen er organiseret på en måde, som medfører at ledelse bliver udført på flere niveauer, vil "*significant people functions*" formentlig være spredt på mange forskellige nøglepersoner i koncernen - decentraliseret ledelse. I modsatte tilfælde, hvor en virksomhed er topstyret, og de fleste beslutninger bliver truffet i toppen, vil funktioner blive udført af ganske få personer - centraliseret ledelse. Det er klart, at det vil få en indvirkning på allokeringen af indkomst, idet det i sidstnævnte tilfælde er få personer, der udfører "*significant people functions*". Det er den del af foretagendet hvori "*significant people functions*" er tilknyttet, der er økonomisk ejer og skal have allokeret indkomsten til sig.

I modsatte tilfælde vil indkomsten blive spredt ud på de forskellige dele af foretagendet, der træffer beslutningerne. Erik Kamphuis nævner i en artikel,⁸⁹ at i koncerner hvor viden er meget generel, vil "*significant people functions*" blive udført mere centraliseret. Modsat ser det ud for koncerner, hvor viden er meget specialiseret, da en centraliseret ledelse ikke kan sidde med al den specifikke viden. "*Significant people functions*" vil dermed blive udført mere decentraliseret. En noget tilnærmet konklusion på ovenstående er, at videntunge koncerner som en tommelfingerregel må forventes at få en større mængde indkomst allokeret til sine faste driftssteder, hvis det forudsættes at mange væsentlige beslutninger - som en følge af den specialiserede viden - bliver truffet ude "i verden". Modsat vil fx industrikoncerner, der ikke bygger deres forretning på viden, få allokeret en mindre del af

⁸⁹ Kamphuis, Erik - *Significant people functions and functional ownership: The new motto in transfer pricing*

indkomsten til de faste driftssteder: Mens en større del allokeres til hovedkontoret, idet flere beslutninger kan træffes fra centralt hold.

Ovenstående kan medføre, at overvejelser omkring faste driftssteder og indkomstallokeringen bliver en langt mere strategisk proces, da det med de nye kommentarer er muligt at organisere sin koncern ud fra skattemæssige aspekter. I fremtiden vil der være mere fokus på hvem i foretagendet, der trækker i trådene i forhold til en given aktivitet, et aktiv eller risici, og derfor kan koncernen til en vis grænse indrette sig herefter. Det skal dog nævnes, at det af rent praktiske forretningsmæssige årsager ikke er muligt at have skat som sit eneste fokusområde, om end beløbene kan blive så store, at de bliver af afgørende betydning for koncernen. Der er mange andre hensyn at tage i forhold til, hvor ledelse skal befinde sig, og det må formodes, at multinationale koncerner har deres forretning som førsteprioritet. Derfor ligger der formentlig flere teoretiske muligheder, end der ligger praktisk anvendelige muligheder.

Da mange koncerner har lokal ledelse i de lande, hvori de er repræsenteret, vil ovenstående formentlig medføre, at mere indkomst vil blive allokeret til flere stater. Set fra danske koncerners side medfører det, at mindre indkomst vil komme til beskatning i Danmark på grund af territorialprincippet. Det må antages at falde i god jord hos koncernerne, da de dermed undgår problematikkerne, der relaterer sig til fx lempelse. Som nævnt i afsnit 2.1 er der risiko for, at det ikke er den fulde skat, som koncernen har betalt i udlandet, der kan lempes for i Danmark.

6.4 FÆLLESSKABSRETLIGE ASPEKTER

Med fællesskabsrettens udvikling over de seneste år og de mange krav den stiller til internationale markedsaktører og stater, er det relevant at se de nye allokeringsprincipper i forhold til fællesskabsretten. I ethvert sæt lovregler, der har international betydning, lurer en potentiel fare for, at fællesskabsretten begrænser dem eller helt dømmer dem uanvendelige. Den jungle af krav og regler som EF-Domstolen efterhånden har skabt, kræver et vågent øje i relation til, om nye regler kommer i konflikt med fællesskabsretten - og her er OECD-regler ingen undtagelse. Også for konklusionerne af "*Report on the attribution of profits to permanent establishments*" gælder det, at der kan være potentielle konflikter med EU-retten, hvilket vil blive vurderet i nedenstående afsnit.

I tilfælde af en eventuel konflikt, vil bestemmelsen ikke blive erklæret ulovlig, da OECD ikke på samme måde er underlagt EU-retten. OECD har mange medlemsstater, der ikke er EU-medlemsstater, hvorfor de kan anvende OECD metoder, der ikke overholder alle krav fra EU-retten.

Problemet opstår, når de OECD-medlemsstater, der også er EU-medlemsstater, vil anvende OECD-udviklede metoder, der strider mod EU-retten. Pga. solidaritetsprincippet i artikel 10 i Traktaten er medlemsstaterne forhindret i at vedtage og anvende en dobbeltbeskatningsoverenskomst, der strider med fællesskabsretten.

"Significant people functions" er som nævnt afgørende for, om indkomst kan allokere til det faste driftssted, eller om indkomsten skal allokere til hovedkontoret. Det samme princip genkendes i relation til rette indkomstmodtager, som er beskrevet i afsnit 4.1.1.1. Som det også er blevet nævnt i dette afsnit, har EF-domstolen været på banen i relation til retmæssig ejer gennem Domstolens afgørelse i sag C-196/04 Cadbury Schweppes. Her konkluderede Domstolen, at kun "rent kunstige" arrangementer må tilsidesættes af skattemyndighederne. Domstolen opstillede ikke præmisser for, hvad der skal til, for at der er tale om "rent kunstige" konstruktioner, men kom med enkelte tilkendegivelser i retning af, hvad der må anses som værende de bærende elementer i denne vurdering.

6.4.1 "RENT KUNSTIGE" KONSTRUKTIONER

For at der kan blive tale om "rent kunstige" konstruktioner, skal visse kriterier være opfyldt. I præmis 64 nævner Domstolen, at vurderingen består af to dele. Dels en subjektiv vurdering hvoraf det skal være klart, at hensigten er at opnå en skattefordel, og dels en objektiv del hvoraf det skal fremgå, at målet, der forfølges med etableringsfriheden, ikke er opnået. Der henvises til præmis 54, hvoraf det fremgår, at begrebet "etablering" i traktatmæssig relation består i:

"at der rent faktisk udøves erhvervsmæssig virksomhed gennem en fast indretning... .. i et ikke nærmere angivet tidsrum".

Videre fremføres det i præmis 55:

"da en restriktion for etableringsfriheden vil kunne være begrundet i hensynet til bekæmpelse af misbrug, 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."

Som det ses af præmis 54, er kravet for, at der er tale om en etablering på højde med minimum af, hvad der kræves for at være tale om fast driftssted. Tilsvarende fremgår det af præmis 55, at kravet til, hvornår etableringsfriheden kan begrænses, er ganske snævert, og at der skal være tale om 1)

"rent kunstig", 2) uden økonomisk realitet og 3) med henblik på at undgå skat. Der skal således være tale om ganske grove tilfælde for, at en medlemsstat kan begrænse etableringsfriheden med henvisning til "rent kunstig" konstruktion. I præmis 68 nævner Domstolen et eksempel herpå i form af oprettelsen af et "*postkasse-selskab*" eller "*skærm-selskab*", hvilket cementerer Domstolens holdning til etablering. Af præmis 75 fremgår det endvidere, at etablering skal tillades selvom den skyldes skattemæssige årsager.

I tilfælde af at der er tale om "rent kunstige" konstruktioner, kan en anden medlemsstat påberåbe sig, at en enhed i denne er den rette indkomstmottager. Dermed kommer indkomsten fx til beskattning i den medlemsstat, hvor den sekundære etablering udspringer, og altså ikke i den stat, hvori den sekundære (og kunstige) etablering er foretaget. Det svarer til, at det i forbindelse med indkomstallokering til et fast driftssted konkluderes, at en given indkomst ikke skal allokere til det faste driftssted men til hovedkontoret. Det skal holdes for øje at der i ovenstående tilfælde er tale om et moderselskab, der etablerer et datterselskab - der er således ikke tale om faste driftsteder.

6.4.2 "RENT KUNSTIGE" KONSTRUKTIONER KONTRA "SIGNIFICANT PEOPLE FUNCTIONS"

Når begrebet "*rent kunstig*" holdes op imod "*significant people functions*", fremtoner visse betydelige forskelligheder. Det står af ovenstående ganske klart, at kravet til en etablering, der ikke skal underkendes som værende "*rent kunstig*", er forholdsvis lave. Der må ikke være tale om "*postkasse-selskaber*" eller "*skærm-selskaber*" eller selskaber uden økonomisk realitet, som er oprettet for at undgå skattebetaling. Krav der forekommer relativt lette at opfylde, såfremt man rent faktisk udøver virksomhed.

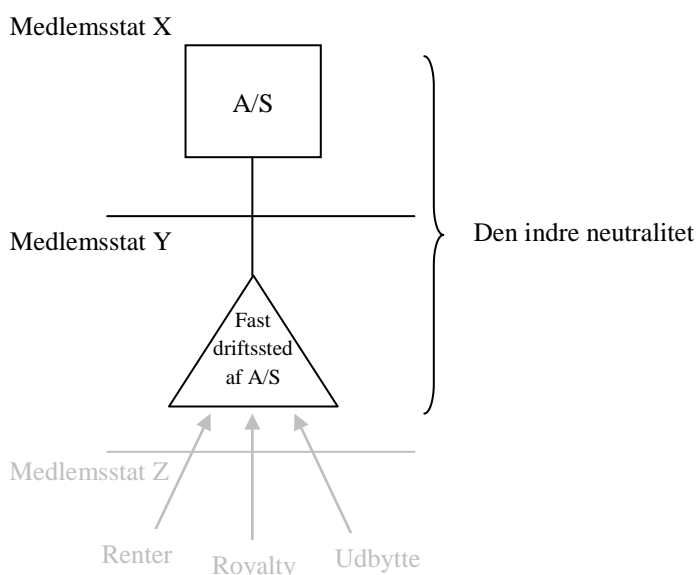
Kravene til "*significant people functions*" lader sig ikke opfylde med samme begrænsede omfang af aktivitet. Der kræves betydelig mere aktivitet, og særligt beslutningskompetence for at der kan være tale om "*significant people functions*", jf. ovenstående. Derfor er der betydelig forskel på de minimumskrav, der opstilles i forhold til allokering af indkomst til selskaber, og de krav der opstilles til allokering af indkomst til faste driftsteder. Det medfører, at der sker en forskelsbehandling mellem selskaber og faste driftsteder, hvilket, jf. fast EU-retspraksis, ikke tillades.⁹⁰ Spørgsmålet kan dog blive, om der er tale om en ulovlig forskelsbehandling i relation til begrænsning af den ydre neutralitet mellem selskaber og faste driftsteder, eller om der er tale om en lovlig forskelsbehandling i relation til begrænsning af den indre neutralitet, jf. C-414/06 LIDL.

⁹⁰ C-270/83 - Avoir Fiscal, C-311/97 - Royal Bank of Scotland, C-307/97 - Saint Gobain, C-330/91 - Commerz Bank

6.4.3 DEN INDRE NEUTRALITET

I LIDL-sagen, der handler om retten til at fradrage underskud, som et fast driftssted i udlandet har oppebåret, accepteres det, at der opstilles regler, der hindrer dette fradrag. Sagen handler om supermarkedskæden LIDL i Tyskland, der opretter et fast driftssted i Luxembourg, i hvilket der er underskud. Dette underskud ønsker LIDL i Tyskland at fradrage ved indkomstopgørelse, hvilket de tyske skattemyndigheder nægter. Retten vælger at spørge EF-domstolen præjudicielt om en bestemmelse, der nægter fradrag for underskud oppebåret af et fast driftssted i et andet land, er forenelig med artikel 43 i EF-traktaten.⁹¹ EF-domstolen kommer frem til, at der er tale om en restriktion, der potentielt afholder selskaber fra at etablere sig grænseoverskridende gennem et fast driftssted. På trods heraf konkluderer Domstolen, at bestemmelsen er begrundet i tvingende almene hensyn, og artikel 43 er dermed ikke til hinder for de tyske bestemmelser. Domstolen lægger særligt vægt på hensynet til fordelingen af beskatningskompetence, idet den mener, at den omhandlede bestemmelse sikrer symmetrien mellem at kunne beskattes overskud og fradrage underskud. Domstolen lægger endvidere vægt på, at den omhandlede bestemmelse forhindrer udnyttelse af fradrag to gange - også kendt som double dip, jf. Marks & Spencer-dommen. Såfremt et underskud kan fradrages i hovedselskabets domicilstat i det indkomstår, hvori det er oppebåret, er der risiko for, at det samme underskud anvendes på et senere tidspunkt i driftsstedstaten, hvis driftsstedet opnår overskud.

Konklusionen af dommen er således, at der ikke hersker fuldstændig neutralitet mellem et fast driftssted og et selskab, hvad angår muligheden for fx fradrag af underskud i hovedselskabet. Denne forskelsbehandling tillades på baggrund af fordeling af beskatningskompetencen og med henblik på at forhindre double dip. Væsentligt er at bemærke, at denne forskelsbehandling tillades, for så vidt angår begrænsning af den indre *neutralitet* (som



⁹¹ Traktaten Om Oprettelse Af Det Europæiske Fællesskab

visualiseret i figuren) - altså i forholdet mellem det fast driftssted og dets hovedselskab i domicilstaten. Bestemmelser opstillet af hovedselskabets domicilstat, jf. figuren. Dermed begrænses den indre *neutralitet*.

Anderledes ser det ud, for så vidt angår den ydre neutralitet - i forholdet mellem det faste driftssted og tredjemand i et tredjeland, jf. straks nedenfor.

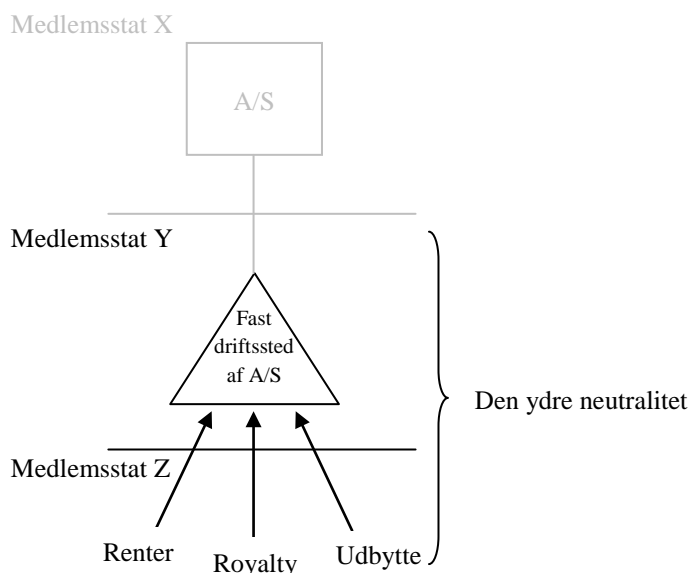
6.4.4 DEN YDRE NEUTRALITET

Af adskillige domme fra EF-domstolen - bl.a. C-270/83 - Avoir Fiscal, C-311/97 - Royal Bank of Scotland, C-307/97 - Saint Gobain, C-330/91 - Commerz Bank - fremgår det, at der ikke må ske forskelsbehandling mellem et selskab og et fast driftssted. Fælles for de nævnte domme (og modsat LIDL-sagen) er at der er tale om forhold mellem det fast driftssted og tredjemand. I sådanne tilfælde skal der være fuldstændig neutralitet mellem faste driftssteder og selskaber. Som eksempel kan nævnes EF-domstolens dom, Royal Bank of Scotland, hvor en filial i Grækenland blev beskattet med en højere skatteprocent, end et græsk selskab ville være blevet. Tilsvarende i Saint Gobain, hvor et fast driftssted i Tyskland ikke opnåede samme skattefordele, som et tysk selskab ville have opnået med en tilsvarende aktivitet. Her var bl.a. tale om skattefritagelse for skat af udbytte modtaget af et selskab med hjemsted i et tredjeland. Her er tale om ydre *aktivitet* og bestemmelser opstillet af driftsstedsstaten.

I ovenstående domme har EF-domstolen kompromisløst sikret, at der, hvor der eksempelvis gives skattefordele til selskaber i forbindelse med deres virke, også gives skattefordele til faste driftssteder i tilsvarende situationer.

Der er således tale om to typer forskelsbehandling, idet den indre neutralitet mellem faste driftssteder og selskaber kan begrænses i visse tilfælde, jf. LIDL-sagen. Her-

overfor står den ydre neutralitet (se figur) som ikke må begrænses, jf. bl.a. C-270/83 - Avoir Fiscal, C-311/97 - Royal Bank of Scotland, C-307/97 - Saint Gobain, C-330/91 - Commerz Bank.



6.4.5 MEDFØRER "SIGNIFICANT PEOPLE FUNCTIONS" ULOVLIG FORSKELSBEHANDLING?

Som det blev konkluderet i afsnit 6.4.2, sker der forskelsbehandling af faste driftssteder og selskaber, når kravene til "*rent kunstig*" og "*significant people functions*" afviger fra hinanden. Dermed skal der mere aktivitet til, for at der tillades indkomstallokering til faste driftssteder, end der skal til for, at indkomst kan allokeres til et selskab. Hvorvidt denne forskelsbehandling er ulovlig i medfør af fællesskabsretten, og potentielt vil blive underkendt i en sag anlagt ved EF-domstolen, må afgøres med baggrund i principperne omkring den indre og ydre neutralitet.

Da "*significant people functions*" er afgørende for, i hvilket omfang der kan allokeres indkomst til det faste driftssted, er der tale om tilfælde, hvor driftsstedet har haft aktivitet og derved skaffet sig indkomst. Såfremt denne indkomst skaffes gennem handel med tredjemand, forekommer det ukompliceret at fastslå, at en sådan aktivitet vil falde ind under den ydre aktivitet (dette begreb knytter sig til "den ydre neutralitet"). Et komplicerende element opstår derimod, når det faste driftssted handler med sit hovedkontor eller øvrige dele af koncernen, idet dette umiddelbart falder under den indre aktivitet (på vilkår med udnyttelse af underskud). Spørgsmålet bliver således, om aktivitet, der knytter sig til den indre aktivitet, falder ind under den tilladelige begrænsning i den indre neutralitet.

Det vil formentlig være tilfældet at grænsen for, hvad der kan falde ind under den indre aktivitet og dermed begrænses, går ved de fordele (eksempelvis retten til at fradrage underskud), som tillades af medlemsstaterne. Den aktivitet, der her medførte underskuddene, vil formentligt falde ind under den ydre aktivitet. Det kan således konkluderes, at den aktivitet, der relaterer sig til foretagendets forretningsvirksomhed og særligt de fordele (herunder fx fritagelse for skat af udbytter), der gives i forbindelse hermed, vil blive betragtet som den ydre aktivitet. Den aktivitet, der fx består af indkomstopgørelse, sambeskatning og udnyttelse af underskud mellem selskabet og det faste driftssted, falder under den indre aktivitet.

Af den grund må det formodes, at selve indkomstallokeringen og eventuelle fordele, der gives i forbindelse hermed, vil falde ind under den ydre aktivitet. Selvom der er tale om indkomst, der skal fordeles mellem det faste driftssted og hovedkontoret, vil selve kravene til om der overhoved kan allokeres til det faste driftssted falde ind under de ydre forhold. Hvis der fx opstår spørgsmål i relation til, hvorvidt en given indkomst kan medregnes begge steder, vil det falde under den indre aktivitet, men selve accepten af indkomst falder udenfor. Den ovenfor nævnte forskelsbehandling kan derfor ikke anses for værende i overensstemmelse med den omtalte i LIDL-sagen, og der er dermed tale om en ulovlig forskelsbehandling.

Kan forskelsbehandlingen begrundes?

Når det er blevet konstateret, at der er tale om en restriktion, skal det vurderes, om den kan begrundes ud fra tvingende almene hensyn, jf. EF-domstolspraksis. I en sag med ovenstående indhold vil en medlemsstat formentlig påberåbe sige, at restriktionen er begrundet. I LIDL-sagen, hvor forskelsbehandling tillodes, var det tvingende almene hensyn, der gjorde forskelsbehandling acceptabel. To forhold blev gjort gældende som begrundelse for restriktionen: hensynet til fordelingen i beskatningskompetence og risikoen for dobbelt hensynstagen til underskud (double dip).

Domstolen konkluderede, at en medlemsstat ikke skal tillade at et selskab vælger at indregne et underskud. Hvis dette var tilladt, ville det bringe den "*afbalancerede fordeling af beskatningskompetence*"⁹² i fare. Dermed ville selskaberne blot kunne vælge, hvor de ville indregne deres underskud, uden at de nødvendigvis ville være skattepligtige til denne stat. Skattepligten og fradragsretten må hænge sammen for ikke at fordreje beskatningskompetence.

Det andet forhold, som Domstolen godtager som et tvingende alment hensyn, er hensynet til dobbelt fradrag for underskuddet. Hvis et selskab kan medregne underskuddet fra et fast driftssted i udlandet, er der risiko for, at selskabet kan få fradrag for underskuddet to gange, såfremt det også kan anvendes i driftsstatsstaten. I Domstolens dom, Marks & Spencer, blev dette også diskuteret, og Domstolen kom frem til, at underskud skulle tillades indregnet, hvis alle muligheder for at udnytte underskuddet i udlandet var udtømte. I Marks & Spencer var der tale om selskaber i udlandet, men holdningen til at anvende underskud er den samme, idet der er risiko for "*double dip*".

De tvingende almene hensyn, der påberåbes og accepteres i LIDL, kan ikke overføres direkte på problematikken om "*significant people functions*". Da der er tale om, hvorvidt et foretagende overhovedet kan få lov at allokere indkomst, kan det ikke generelt konkluderes, om det vil udgøre en fordel eller en ulempe for medlemsstaterne. Hvis der er tale om en positiv skattepligtig indkomst, kan det være en fordel, og hvis der er tale om et underskud, kan der blive tale om en ulempe. Det kan således ikke entydigt siges, at der sker en forvridding i fordelingen af beskatningskompetencen. Heller ikke risikoen for "*double dip*" forekommer umiddelbart nærtstående.

Ud fra ovenstående må der rejses en vis bekymring omkring begrebet "*significant people functions*". Som det fremgår fremtoner sig flere problemstillinger i relation til overensstemmelsen med fællesskabsretten, idet der sker en ulovlig forskelsbehandling når kravene til, hvornår indkomst kan

⁹² C-414/06 - LIDL, præmis 32

allokeres til faste driftssteder og selskaber, er forskellige. Denne forskelsbehandling kan formentlig ikke begrundes, da det ikke er entydigt, om der er tale om en fordel eller en ulempe for medlemsstaterne. Med "*significant people functions*" sker der således en begrænsning i den ydre neutralitet, som EF-domstolen ufravigeligt beskytter.

Ud over de ovenfor beskrevne problemstillinger, der knytter sig til begrebet "*significant people functions*", knytter der sig også en række problemer til den operationelle del af anvendelsen. Disse praktisk orienterede problemstillinger vil kort blive diskuteret nedenfor.

6.5 DEN PRAKTISKE ANVENDELIGHED

Som det ovenfor er blevet konkluderet, står begrebet "*significant people functions*" betydning ganske klart. Der hersker ingen tvivl om, at dette begreb vil føre megen omtale, analyse og fortolkning med sig, og særligt til den praktiske anvendelse knytter sig visse udfordringer.

Det forekommer ganske svært at operationalisere begrebet til anvendelse. Det kan blive ganske udfordrende at identificere "*significant people functions*", idet det kræver et meget indgående kendskab til hele koncernens struktur og organisering. At identificere noget så subjektivt som beslutninger kan være en ganske omstændig proces. Det angår ikke den formelle organisering af hvem, der (på papiret) skal træffe beslutningerne, men det angår dem, der rent faktisk på det praktiske plan og i det daglige træffer beslutningerne. Hvis sådanne skal dokumenteres overfor myndighederne, kan det blive forbundet med ganske mange omkostninger samt massive rapporter, der dokumenterer "*significant people functions*". For at dette bliver praktisk anvendeligt, må det formodes, at koncernerne og deres rådgivere finder en mellemvej, som også er praktisk mulig at opfylde.

En anden udfordring, der knytter sig til de nye allokeringssprincipper, er, i hvilket omfang de vil blive adopteret af de enkelte medlemsstater. I mange år har medlemsstaterne været vant til at allokere indkomst til faste driftssteder ud fra de nuværende principper, jf. kapitel 4. Det vil derfor blive en meget stor omvæltning at skulle benytte de nye principper til trods for, at der anvendes transfer pricing principper analogt. Da der ikke er tale om lovfæstede nye principper, men udelukkende et fortolkningsbidrag, er det muligt at medlemsstaterne er uforholdsmæssigt lang tid om at gå over til de nye principper.

I den forbindelse skal der holdes for øje, at det overordnede mål med principperne er det samme, men at vejen dertil er blevet anderledes og forhåbentligt nemmere. Det betyder også, at medlemssta-

terne skal nå det samme mål, hvorfor en anvendelse af de nuværende allokeringsprincipper i mange tilfælde vil føre til samme resultat. Hvis den praktiske anvendelighed bliver mere kompliceret og tager uforholdsmæssig lang tid, vil det belaste de myndigheder, der i mange tilfælde (og særligt for Danmarks vedkommende) i forvejen er hårdt belastede. Om resultatet bliver, at de nye principper kan anvendes med et minimum af opfyldelse, eller om medlemsstaterne vil fortsætte i samme spor som nu, er ikke til at sige. Det kan dog konkluderes, at det bliver forbundet med betydelige udfordringer.

Dog medfører en analog anvendelse af transfer pricing regler, at man bevæger sig ind på et område, som de fleste allerede kender særdeles godt. Dette kan medføre noget positivt for den praktiske anvendelse og for ensretning af allokeringsprincipperne. Som det nævnes indledningsvist, er sigtet med arbejdet med allokeringsprincipperne at opnå en større konsensus omkring allokeringsprincipper. Når man bevæger sig ind på området for transfer pricing, bevæger man sig ind på et mere kendt område og formentlig et område, hvor der i forvejen er en høj grad af konsensus. Det vil medføre en større ensretning - som det var tiltænkt - på trods af de problemer, der er forbundet med at anvende principperne i relation til allokering af indkomst til faste driftsteder.

7 STATISK- ELLER DYNAMISK FORTOLKNING?

Efter en dybere analyse af, hvilket konsekvenser den nye artikel 7 og de tilhørende kommentarer har for indkomstallokering, følger et ganske naturligt spørgsmål: Hvilken indvirkning har de nye principper for de eksisterende dobbeltbeskatningsoverenskomster? Der hersker formentligt ikke megen tvivl om, at nye dobbeltbeskatningsoverenskomster vil blive fortolket og eventuelt indrettet efter den nye artikel 7, og dermed efter de konklusioner rapporten fremhæver. Spørgsmålet er, om de eksisterende overenskomster også vil blive fortolket i dette lys (dynamisk fortolkning), eller om medlemsstaterne vil fortolke dem ud fra den modeloverenskomst med tilhørende kommentarer, som de er blevet oprettet under (statisk fortolkning). Spørgsmålet er praktisk meget relevant, da der kontinuerligt vil ske forbedringer, moderniseringer og præciseringer af modeloverenskomsten og dennes kommentarer, mens de eksisterende dobbeltbeskatningsoverenskomster ikke bliver ændret, når nye kommentarer og artikler bliver vedtaget.

Af modeloverenskomsten fremgår OECD's holdning til ovenstående, og ikke overraskende ser OECD helst, at eksisterende dobbeltbeskatningsaftaler bliver fortolket i lyset af senere fremkomne kommentarer hertil – altså argumenterer de ud fra et dynamisk fortolkningsprincip.⁹³ The Committee on Fiscal Affairs undersøgte problemstillingen i forbindelse med udfærdigelsen af modeloverenskomsten fra 1977, hvor komiteen kom frem til ovenstående resultat. Der henvises til, at vedtagelsen af de nye kommentarer, der udfærdiges for at forbedre modeloverenskomsten, sker gennem enighed mellem medlemsstaterne. Det afspejler en enighed mellem medlemsstaterne om den rette fortolkning af kommentarerne.⁹⁴

Hvorvidt et dynamisk eller statisk fortolkningsprincip skal finde anvendelse, må afhænge af, hvilken type ændring der er tale om. Det kan være alt fra mindre præciseringer, der bygger på praksis, til større ændringer i modeloverenskomstens artikler, og det er ikke muligt at anvende det samme fortolkningsprincip for alle typer af ændringer. Er der fx tale om præciserende ændringer, som udspringer af den praksis, der har været anvendt gennem årene, er formålet med bestemmelsen det samme, og nyere kommentarer skal formentlig følges. I dette tilfælde kan det blive et spørgsmål om, hvorvidt der kan tales om ændringer, der skal fortolkes i overensstemmelse med, eller om der blot er tale om en præcisering, der sikrer en mere ensartet anvendelse af modeloverenskomsten.⁹⁵

⁹³ Sørensen, Niels Vinther - *OECD's modeloverenskomst 2008 - med kommentarer, pkt. 33 i indledningen*

⁹⁴ Sørensen, Niels Vinther - *OECD's modeloverenskomst 2008 - med kommentarer, pkt. 35 i indledningen*

⁹⁵ SU 1995, 206

Spørgsmålet er, om der i ovenstående tilfælde overhovedet er tale om en ændring, der *kan* følges, hvis der fortolkes dynamisk. Det er næppe tilfældet, da det er den hidtidige praksis, der fortsat er gældende, men der er kommet præciserende kommentarer hertil. Dog kan det forekomme, at enkelte stater har fortolket den pågældende bestemmelse i én bestemt retning, og at den "nye" præcisering egentlig medfører, at den fortolkning, medlemsstaten har anlagt, er forkert. Konklusionen i dette tilfælde må formentlig være, at medlemsstatens hidtidige praksis har været "forkert". Det ændrer dog ikke ved, at den nye præcisering medfører en praksisændring i den pågældende stat, såfremt den skal følges.

I andre tilfælde kan der være tale om, at der er foretaget ændringer i modeloverenskomsten, som har karakter af ændringer i gældende ret. Hvornår dette er tilfældet, kræver en nærmere gennemgang af den enkelte ændring, men det er klart, at det vil få betydning for, i hvilket omfang kommentarerne skal fortolkes statisk eller dynamisk. Hvis en dobbeltbeskatningsoverenskomst er lavet med udgangspunkt i teksten fra modeloverenskomsten, vil en ændring i modeloverenskomsten naturligvis ikke automatisk blive overført til den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst. Overenskomsten vil fortsat have den oprindelige ordlyd, og med forskel på ordlyden mellem dobbeltbeskatningsoverenskomsten og modeloverenskomsten vil en dynamisk fortolkning naturligvis ikke kunne anvendes. Det samme gælder for anvendelse af modeloverenskomstens kommentarer som retskilde, jf. kapitel 2. Mellem de to beskrevne tilfælde ligger en lang række gråzone-områder, hvor det kan være ganske kompliceret at vurdere, om der er tale om en præcisering eller en decideret ændring. De forskellige stater kan have fortolket eller anvendt modeloverenskomsten forskelligt - det er jo kun en model - og derfor kan der være forskellige syn på en ny kommentar eller bestemmelse. For nogle stater kan det medføre store ændringer i praksis at følge den, mens det for andre stater kan være i tråd med allerede gældende praksis. Derfor vil det være de enkelte stater, der vurderer, hvorvidt de anlægger en statisk eller dynamisk fortolkning i de enkelte tilfælde.

For Danmarks vedkommende er det mere eller mindre fast praksis at anlægge en dynamisk fortolkning. I TfS 1993, 7 H anvendte Højesteret kommentarerne til modeloverenskomsten fra 1992 til fortolkning af dobbeltbeskatningsaftalen mellem Danmark og USA. Dette på trods af, at Aage Spang-Hansen på vegne af skatteyderen gjorde retten opmærksom på, "*at OECD modelkonventionen – eller rettere kommentaren hertil, som første gang fremkom i 1963 – ikke kunne ændre retsstillingen efter denne 15 år ældre overenskomst*". Også i TfS 1992, 291 Ø anvendtes modeloverenskomsten til fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Frankrig fra

1957. Retten nævner endda, at modeloverenskomsten er blevet ændret flere gange siden, og med den kommentar accepteres den dynamiske fortolkning.

7.1 KONKLUSIONERNE FRA "REPORT ON THE ATTRIBUTION OF PROFITS TO PERMANENT ESTABLISHMENTS"

De konklusioner, der bliver draget i rapporten, kan ikke entydigt henføres til at skulle underlægges dynamisk eller statisk fortolkning. Det må formentlig bero på en konkret vurdering af, hvordan de enkelte ændringer skal fortolkes. Overordnet ser det ud til, at der er tale om ændringer af så væsentlig karakter, at de må anlægges en statisk fortolkning.

Når den nye version af artikel 7 bliver skrevet ind i modeloverenskomsten, er der ingen tvivl om, at den ikke vil kunne anvendes på allerede indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster. Den indeholder væsentlige materielle ændringer på trods af, at pointen om, at betragte det faste driftssted som en selvstændig enhed, er den samme. En ny metode vil kunne medføre andre resultater (fx renter af interne lån).

Som det blev konkluderet i afsnit 2.2, kan kommentarerne til modeloverenskomstens artikler kun anvendes i de tilfælde, hvor selve artiklen er anvendt og ikke ændret. Hvis der er taget forbehold eller artiklen er ændret, vil kommentarerne ikke kunne anvendes, og det samme må derfor være gældende i dette tilfælde. Dog er visse af konklusionerne og de deraf følgende kommentarer af præciserende karakter. Som det er nævnt i rapporten, er konklusionerne blevet tilføjet modeloverenskomsten i den opdaterede version, der blev publiceret i 2008. Det er klart, at konklusioner og kommentarer af denne type vil kunne anvendes på de eksisterende dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Konklusionerne af rapporten må derfor vurderes isoleret set. De konklusioner og kommentarer, der har præciserende karakter, kan anvendes på eksisterende overenskomster, mens de større ændringer ikke kan anvendes. De fleste konklusioner kan dog anvendes i en eller anden udstrækning, da de er præciserende og vedrører metoden mere end resultatet.

Det må forventes, at der vil gå en årrække inden de nye kommentarer og den nye artikel 7 er implementeret i diverse dobbeltbeskatningsoverenskomster, da der i visse tilfælde skal forhandles nye overenskomster.

Konsekvensen af, at der skal anlægges en dynamisk fortolkning, er, at man frasiger sig ældre praksis. Hvis domstolene har fortolket dobbeltbeskatningssituationer efter en modeloverenskomst, og

denne nu ændres, vil det medføre, at den praksis, der er opbygget, ikke længere kan anvendes i samme omfang. Domstolen vil derfor skulle fortolke sager ud fra den nye modeloverenskomst. Af den grund kunne man forestille sig, at medlemsstaterne i videst mulig omfang vil forsøge, at fortolke statisk så hidtidig praksis kan anvendes. Det ændrer dog ikke på, at nye eller genforhandlede dobbeltbeskatningsoverenskomster ofte vil blive indgået efter den nye modeloverenskomst. Dermed kan tidligere praksis ikke anvendes alligevel.

8 KONKLUSION

I nærværende afhandling er en lang række af nye såvel som nuværende begreber og teorier blevet fremdraget. Særligt er de konklusioner, som OECD drager i sin rapport med titlen "*Report on the attribution of profits to permanents establishments*" af 18/7 2008, blevet vurderet og analyseret med ganske interessante konklusioner til følge. I afhandlingens indledende afsnit fremhæves interessen for, om konklusionerne vil ændre på den nuværende metode, der anvendes ved allokering af indkomst til faste driftssteder. Afhandlingen blev indledt med et generelt afsnit om dobbeltbeskatning for at få fastlagt nogle af de problematikker, som danner rammerne for modeloverenskomsten og OECD's arbejde hermed. Det er netop modeloverenskomsten, der indeholder en beskrivelse af de allokeringssprincipper, der anvendes ved allokering af indkomst til faste driftssteder. Dermed bliver det også heri, at de nye kommentarer bliver indført. Herefter blev begrebet fast driftssted beskrevet kort efterfulgt af en dyberegående beskrivelse af de nuværende allokeringssprincipper. Disse sammenholdt med beskrivelsen af de nye allokeringssprincipper har samlet dannet baggrunden for afhandlingens analyse.

OECD har med sin rapport forsøgt at skabe større konsensus omkring indkomstallokering til faste driftssteder. Grundet store forskelle i metoderne anvendt ved allokering i de forskellige stater, har OECD nu udarbejdet en lang række fornyelse og forbedringer, som de anbefaler medlemsstaterne at anvende. Konklusionerne fra rapporten er dog også forbundet med visse udfordringer, når det gælder den praktiske anvendelse af de anbefalede metoder. Også i relation til EU-retten opstår der en udfordring, ligesom begrebet "*significant people functions*" kan få væsentlig mere betydning, end det måske egentlig var tiltænkt.

"*Significant people functions*" vil utvivlsomt få ganske betydelig effekt på indkomstallokeringen til faste driftssteder. Begrebet er dog ikke uproblematisk at operationalisere, da det ikke lader sig klart definere. Kravene til hvornår "*significant people functions*" er til stede, kan summeres op på følgende måde:

- der skal være tale om aktiv anvendelse af beslutningskompetence
- beslutninger, der træffes, skal være væsentlige og relatere sig til den forretningsmæssige del af foretagendet
- der skal være tale andet end blot at underskrive en kontrakt eller afvise eller godkende et projekt

- begrebet anvendes konkret og er derfor forskelligt fra branche til branche og fra koncern til koncern

Begrebet favner så vidt, at det kan blive ganske problematisk at identificere funktionerne, og formentlig kun koncernerne selv kan finde frem til disse funktioner. Derfor må det forventes, at begrebet ikke kan anvendes i sin rene form i praksis, da det vil blive forbundet med en urealistisk mængde ressourceforbrug. Rapporten må derfor ses som en idealforestilling om, hvordan en allokeringssproces *bør* se ud, og den praktiske anvendelse vil forme begrebet ud fra virkelighedens kontekst. Forsøget på at skabe en større grad af konsensus bør dog bifaldes. Den eksplicitte henvisning til at anvende transfer pricing principperne analogt vil formentligt medføre en større grad af ensartethed.

Afhandlingen analyserer konklusionerne, ud fra den form OECD har ønsket dem - herunder også "*significant people functions*". Ud over de lavpraktiske anvendelsesudfordringer lægger begrebet i sin rene form også op til udfordringer af mere generel karakter. Særligt overvejelserne omkring "*significant people functions*" er interessante, hvilket er afgørende for artikel 5 og de EU-retlige problemstillinger.

I afsnit 6.2 er der redegjort for, hvordan "*significant people functions*" kan medføre, at der kan statures fast driftssted, uden at der kan allokeres indkomst til det. Når faste driftssteder statures, jf. artikel 5, er det på nuværende tidspunkt et spørgsmål om at for tildelt beskatningsretten for en del af indkomsten, jf. kapitel 3. Såfremt der kan statures fast driftssted, har staten hvori driftssted er beliggende beskatningsretten til den del af indkomsten, der kan allokeres dertil. Problemet opstår i det tilfælde, hvor der kan statures fast driftssted, men hvor der ikke kan henføres "*significant people functions*" til driftsstedet. Af modeloverenskomsten er hensigten med faste driftssteder skattemotiveret, og det vil derfor være uden mening at have faste driftssteder, der ikke kan henføres indkomst til. Af den grund kan "*significant people functions*" ende med at blive afgørende for både allokeringen og for fastlæggelsen af fast driftssted.

Såfremt det er tilfældet, at "*significant people functions*" med tiden bliver det krav, der stilles for, at der kan statures fast driftssted, kan det skabe en række nye udfordringer for de involverede staters nationale lovgivning. Som eksempel nævnes i afsnit 6.2.2.2 fraflytning. I intern dansk skatteret medfører en forlæggelse af hovedsædet, at der sker ophørsbeskatning af aktiver og passiver. Denne ophørsbeskatning kan undgås, såfremt der efterlades aktiver og passiver i Danmark under dansk

skattepligt. Hvis et fast driftssted kan statuere i medfør af artikel 5, vil de hertil hørende aktiver og passiver ikke blive ophørsbeskattede, idet skattepligten til Danmark bevares.

Problemet er nu, at Danmark formelt set har beskatningsretten til aktiverne og passiverne. I medfør af "*significant people functions*" kan ingen indkomst dog henføres til driftsstedet, og Danmark har derfor beskatningsretten til 0 kroner. Hvis der afskrives på aktiverne, eller de afstås, vil indkomsten eller fradraget blive allokeret til det land, hvori "*significant people functions*" i relation til aktiverne bliver udført. Dermed har koncernen, der flyttede ud af Danmark, opnået en fraflytning uden nogen form for afståelsesbeskatning. En praktisk løsning på dette problem vil formentlig være, at medlemsstaterne fortolker "*significant people functions*" eller artikel 5, så der enten altid vil kunne allokeres indkomst til det faste driftssted, eller at der ikke kan statuere fast driftssted.

En anden udfordring, der knytter sig til "*significant people functions*", er begrebets relation til EU-retten. Når begrebet og de medfølgende metoder anvendes i staternes nationale lovgivning, kan det potentielt komme i konflikt med fællesskabsretten.

I EF-domstolens dom Cadbury Schweppes opstillede domstolen minimumsgrænsen for, hvornår der er tale om aktivitet, der gør et selskab til rette indkomstmodtager. Heri nævner Domstolen, at kun i tilfælde hvor etableringen er "rent kunstig", skal medlemsstaterne ikke tillade, at der allokeres indkomst til det pågældende selskab. Derfor kan det slutes, at "rent kunstig" er minimumsgrænsen for den aktivitet, der skal til, for at indkomst kan allokeres til et selskab.

Den tilsvarende grænse for faste driftssteder findes efter rapporten i "*significant people functions*". Hvis ikke en tilsvarende aktivitet er til stede, kan intet allokeres til driftsstedet. Derfor kan "*significant people functions*" og "rent kunstig" bruges som den nedre grænse for, hvornår indkomst kan allokeres. Af afsnit 6.4 fremgår det dog, at kravene til de to begreber ikke er de samme, hvorfor der sker en forskelsbehandling mellem faste driftssteder og selskaber. Denne forskelsbehandling vil formentlig falde under den ulovlige forskelsbehandling, der kræves i relation til den ydre neutralitet.

Det kan herudfra konkluderes, at indførelsen og anvendelsen af begrebet "*significant people functions*" vil blive forbundet med en række problemer. Dels i relation til den praktiske anvendelse, men også i relation det mere overordnede principielle problemstillinger. De kommende år med implementeringen af begrebet vil vise, om begrebet allerede inden det tages brug kræver en justering. Eller om medlemsstaterne blot "bøjer" det, så det passer ind i den enkelte stats nationale lovgivning.

9 LITTERATURLISTE

9.1 LITTERATUR

Niels Winther Sørensen - *Beskatning af international erhvervsindkomst*, 1. udgave 2000 (Thomson - Gadjura)

Erik Werlauff - *Selskabsskatteretten 2008/09*, 10. udgave 2008 (Forlaget Thomson)

Nikolaj Vinther, Erik Werlauff - *Dansk og international koncernret og koncernskatteret*, 1. udgave 2005 (Forlaget Thomson - Gadjura)

Aage Michelsen - *International Skatteret*, 3. udgave 2003 (Forlaget Thomson - Gadjura)

- *The Legal Structures of the OECD commentaries 2008* (IBFD)

OECD's rapport "*Report on Attribution of profits to permanent establishments*"

OECD's Modeloverenskomst 2008 - med kommentarer, 3. udgave 2008 - Redigeret af Niels Winther Sørensen (Magnus Informatik)

9.2 ARTIKLER

Significant people functions and functional ownership: The new motto in transfer pricing af Erik Kamphuis

SU 2008, 312 ART

SU 2006, 145 ART

SU 1995, 206 ART

SU 2009, 2

9.3 DOMME

TfS 2009, 114

TfS 2008, 1365 SR

TfS 2008, 161 SR

TfS 2007, 809 SR

TfS 2007, 535 SR

TfS 2007, 508

TfS 2005, 369 LR

TfS 2004, 162 H

TfS 2002, 169 LSR

TfS 2002, 80 SR

TfS 1999, 409 LR

TfS 1997, 506 H

TfS 1996, 715 ØLR

TfS 1995, 123 LR

TfS 1994, 301 LR

TfS 1994, 24 LR

TfS 1996, 532 H

TfS 1993, 7 H

TfS 1992.294 LR

TfS 1988, 276 DEP

SKM 2008.713 SR

U 1928, 848 (Landsoverskatterådet)

9.4 EF-DOMSTOLS AFGØRELSER OG TRAKTATER

C-446/03 - Marks & Spencer

C-196/04 - Cadbury Schweppes

C-414/06 - LIDL

C-270/83 - Avoir Fiscal

C-311/97 - Royal Bank of Scotland

C-307/97 - Saint Gobain

C-330/91 - Commerz Bank

C-6/64 Costa mod ENEL

C-9/02 Lasteyrie Du Saillant

Traktaten Om Oprettelse Af Det Europæiske Fællesskab

9.5 LOVGIVNING

L 202 af 22/4 2009

Lov nr. 426 af 6/6 2005

Skattedepartementets cirkulære nr. 297 af 31. december 1912