



Anvendelsesområdet af kulbrinteskatteloven

Jacob Krushave Larsen

Stud.Cand.Merc.Jur, Aalborg Universitet

Titelblad

Dansk titel: Anvendelsesområdet af kulbrinteskatteloven § 1

Engelsk titel: The scope of the Danish Hydrocarbon Tax Act § 1

Afleveringsdato: 14. maj 2014

Fagområde: Skatteret

Studienummer: 2007-0618

Vejleder: Charlotte Sørensen

Antal anslag: 143.932

Underskrift:

Jacob Krushave Larsen

Indholdsfortegnelse

Titelblad.....	2
1 Indledning, metode og afgrænsning	5
1.1 Indledning.....	5
1.2 Metode	5
1.1 Problemformulering.....	6
1.3 Afgrænsning.....	6
1.4 Specialets opbygning.....	7
2 Territorial udstrækning af fiskale love	8
3 Rækkevidden af KULBR § 1	12
3.1 Generelt.....	12
3.2 Forundersøgelse, efterforskning og indvinding af kulbrinter.....	12
3.3 Dertil knyttet virksomhed	14
3.3.1 Særligt om transport af kulbrinter	19
3.4 Udført i Danmark, herunder kontinentalsoklen	21
3.4.1 Dertil knyttet virksomhed før eller efter aktivitet omfattet af kulbrinteskatteloven	27
4 Forholdet til KULBR § 21.....	30
4.1 Generelt.....	30
4.2 KSL § 1.....	31
4.3 Hjemting her i landet.....	32
5 Beskatningsret	37
5.1 Generelt.....	37
5.2 DBOer der ikke omfatter virksomhed uden for kysten.....	38
5.2.1 MDBO art. 5, stk. 1.....	38
5.2.1.1 Forretningssted.....	38
5.2.1.2 Betingelsen om, at forretningsstedet skal være fast	41
5.2.1.3 Virksomhedsudøvelse	46
5.2.1.4 Dispositionskrav	50
5.2.2 Bygnings-, anlægs- eller installationsarbejde.....	51
5.2.3 Særligt om skibs- og lufttransport.....	53
5.3 DBOer der omfatter virksomhed uden for kysten	54

6	Konklusion	56
7	English summary	59
8	Litteraturliste	61
9	Anvendte forkortelser	64

1 Indledning, metode og afgrænsning

1.1 Indledning

Energistyrelsen har den 24. april 2014 offentliggjort, at 7. udbudsrunde til olie- og gaskoncessioner er blevet godkendt af Folketingets Klima-, Energi- og Bygningsudvalg, og udbudsrunderen vil være åben frem til 20. oktober 2014. Sammenholdes dette med, at i 2013 udgjorde kulbrinteskatten 18.733 millioner kr. svarende til ca. 30 % af de samlede selskabsskatter for året, ses det, at kulbrinteskatteloven har en for statskassen stor provenumæssig betydning. Det ses da også ved seneste ændring af kulbrinteskatteloven, som skulle indbringe 28,5 milliarder kr. til den såkaldte Togfonden DK.¹ Ændringen fik sidenhen *Bayerngas* til at trække sig fra sine investeringer vedrørende *Hejre*-feltet i Danmark.²

Det er således ikke uden betydning for hverken virksomheder, der investerer i kulbrinteaktivitet i Danmark, eller for den danske stat, hvorvidt virksomhederne bliver omfattet af de særlige regler i kulbrinteskatteloven.

1.2 Metode

Dette speciale vil anvende den *retsdogmatiske metode*, hvorfor der sigtes på at beskrive *gældende ret (de lege lata)* i forhold til anvendelsesområdet af kulbrinteskatteloven. Den retsdogmatiske fortolkning forstås ved anvendelse af de tilstedeværende retskilder, som domstolene og enhver anden måtte følge.³ Det teoretiske udgangspunkt tager sit udspring i *Alf Ross' Prognose-teori*, hvorefter gældende ret angives af de dogmatiske udsagn, der enten kan verificeres eller falsificeres ved en senere retssag, og formålet er således at forudsige, hvordan en dommer vil handle (og hvilke retsregler han vil anvende) i en hypotetisk fremtidig retssag.⁴

Dette speciale vil endvidere anvende udenlandske regler og praksis, herunder i særdeleshed den norske petroleumsskattelov. Praksis fra den norske Høyesterett vil blive inddraget løbende sammenholdt med en vurdering af, hvorvidt denne praksis kan have betydning for forståelsen af

1 Jf. Lovforslag nr. 79 af 20. november 2013, Almindelige bemærkninger, Indledning

2 Jf. Quass, Listbeth, "Tyske olieselskaber trækker sig fra Nordsøen"

3 Jf. Ruth Nielsen, mfl. "Retskilder & Retsteori", s. 31

4 Jf. Evald, Jens, "Retsfilosofi, Retsvidenskab og Restkildelære", s. 65

også de danske regler. Begrundelsen for, at norsk praksis kan anvendes til forståelsen af de danske regler, er, at ordlyden af KULBR § 1 og PETRL §§ 1-2 har visse ligheder, og der tillige er henvist til norsk praksis i afgørelser i Danmark både fra parterne og ligningsmyndighederne.⁵ Med samme begrundelse vil også petroleumsskatteloven blive inddraget. Den norske praksis og de norske regler kan i mange situationer overføres til også at være gældende i Danmark.

Det vil endvidere være henvisninger til praksis fra andre lande inden for OECD, hvor dette måtte være relevant.

1.1 Problemformulering

Specialet vil således behandle følgende problemformulering:

Hvilke aktiviteter forbundet med kulbrinteindvending på danske områder, herunder både dansk land- og søterritorium og dansk kontinentalsokkelområde, vil medføre skattepligt, og i hvilke tilfælde vil Danmark tillige have beskatningsret til indkomsten?

1.3 Afgrænsning

Specialet omhandler anvendelsesområdet for KULBR § 1, og hvornår skattepligt indtræder og ophører, samt Danmarks beskatningsret til kulbrinteforekomster på dansk territorium eller kontinentalsokkel.

De særlige regler for beskatning af særlige indkomster efter KULBR § 4 eller pligter for selskaber og personer efter kulbrinteopkrævningsloven vil udelukkende blive inddraget, hvor dette måtte have betydning for forståelsen af KULBR § 1, og reglerne vil ikke være genstand for en selvstændig behandling.

Specialet vil ydermere ikke behandle skattepligt for *danske* selskaber, der har virksomhed på kontinentalsokkelen. Dette begrundes med, at selskaberne allerede er skattepligtige efter SEL § 1, og kulbrinteskattelovens regler fastlægger dermed som udgangspunkt ikke skattepligt, men regulerer derimod opgørelsen af den udestående skat, som pålignes med grundlag i kulbrinteskatteindkomst. Alle problemstillinger vedrørende dobbeltbeskatning og beskatningsret vil blive løst ved anvendelse af MDBO eller en relevant DBO. Dobbeltbeskatning vil blive behandlet i forhold til MDBO art. 5, stk.

⁵ Jf. f.eks. TfS 1999, 128 LSR med henvisning til både norsk og engelsk praksis inden for beskatning (i sagen mulighed for fradrag) af virksomhed på oliefelter.

1, samt MDBO art. 5, stk. 3 og MDBO art. 8. Disse anses for at udgøre de primære regler, der kan tildele Danmark beskatningsret i forhold til kulbrinteskatteloven.

FNs modeloverenskomst vil ikke blive inddraget.

1.4 Specialets opbygning

Specialet indeholder forskellige afsnit som behandler forskellige problemstillinger i forbindelse med rækkevidden af kulbrinteskatteloven og beskatningsret. Først behandles Danmarks fiskale reglers territoriale grænse for at fastlægge forholdet mellem de danske *almindelige* skatteretlige regler og kulbrinteskatteloven i forhold til indkomst på dansk kontinentalsokkel.

Efterfølgende behandles rækkevidden af KULBR § 1 i forhold til indholdet af *forundersøgelse, efterforskning og indvending* af kulbrinteforekomster, *dertil knyttet virksomhed* – herunder et særskilt afsnit om transport af kulbrinteforekomster – samt betingelsen om *udført i Danmark, dansk søterritorium og dansk kontinentalsokkel*.

Herefter behandles forholdet mellem KULBR § 21 og den almindelige skattepligt efter KSL §§ 1 og 2, stk. 1, nr. 1. Begrundelsen for afsnittet er, at rækkevidden af kulbrinteskatteloven begrænses efter KULBR § 21, hvis der kan anses for at være skattepligt efter kildeskatteloven.

Specialets sidste afsnit omhandler beskatningsret ved indkomst i Danmark. Kulbrinteskattelovens bestemmelser har ingen praktisk relevans, hvis Danmark ikke tillige kan anses for at være tillagt en beskatningsret. Således er rækkevidden af reglerne begrænset af indgåede DBO'er.

2 Territorial udstrækning af fiskale love

Det skal i dette afsnit fastlægges, *hvor* de danske skattereglers fiskale grænsers udstrækning stoppes. Som udgangspunkt har Danmark suverænitet over land- og søterritoriet (12 sømil fra kystgrænsen), hvorfor også beskatning på disse områder falder inden for Danmarks suveræne rettigheder.⁶ Mindre oplagt er det, at Danmark har lignende rettigheder over kontinentalsoklen. Som anført af *Jesper Arnø*, kan der anlægges tre forskellige synspunkter i forhold til den territoriale udstrækning af de almindelige skattelove.⁷ Det første synspunkt tilsiger, at den territoriale udstrækning er begrænset til land- og sømilegrænsen. Det andet synspunkt tilsiger, at kulbrinteskatteloven udvider den territoriale grænse for de øvrige skatteregler, når aktiviteten ellers er omfattet af kulbrinteskatteloven. Det sidste synspunkt tilsiger, at de danske skattereglers territoriale udstrækning også omfatter kontinentalsoklen, men begrænses til de rettigheder, som Danmark har suveræne rettigheder over. Disse synspunkter skal behandles i det nærværende.

Efter havretskonventionens art. 77 har Danmark suveræne rettigheder til at efterforske og udnytte naturlige ressourcer på kontinentalsoklen ud for Danmarks kyst. Artiklen løses ikke umiddelbart problemstillingen vedrørende rækkevidden af de danske fiskale regler.

Statsskattedirektoratet har i TfS 1984, 44 SD givet udtryk for en retstilstand som både kan fortolkes som synspunkt to og tre. Et norsk selskab forestod driften af to mobile borerigge i Danmark, og begge borede i den danske del af Nordsøen (på den danske kontinentalsokkel). Statsskattedirektoratet fandt, at de mobile borerigge udgjorde et fast driftssted for det norske selskab, og selskabet var således begrænset skattepligtig som følge af, at virksomheden blev udøvet gennem det faste driftssted.

Eftersom drift af mobile borerigge er omfattet af skattepligten efter kulbrinteskatteloven⁸ og boringer utvivlsomt er omfattet af de rettigheder, som Danmark har suveræne rettigheder over, giver Statsskattedirektoratets kendelse ikke svar på retstilstanden.

I TfS 1994, 24 LR fandt Ligningsrådet, at et strømførende kabel, der var permanent tilstede på den danske kontinentalsokkel, ikke ville medføre fast driftssted for et svensk selskab. Begrundelsen var,

6 Jf. Nielsen, Michael Kirkegaard, m.fl., "Danmarks fiskale grænser", SU 2005, 43

7 Jf. Arnø, Jesper, "Skatteforhold for ansatte i kulbrintebranchen", SU 2007, 189

8 Jf. Afsnit 3

at der ikke skete virksomhedsudøvelse. Resultatet kan umiddelbart tilsluttes, da et fast driftssted kræver fast og permanent tilknytning, men også at der udøves virksomhed gennem det faste driftssted.⁹

Mogens Rasmussen anfører i sin gennemgang af TFS 1994, 24 LR, at "[...] der ikke tale om nogen aktivitet på det danske land- og søterritorium, og en for så vidt rigtigere begrundelse ville således have været, at Danmark ikke kan beskatte, da selskabsskattelovens § 2, stk. 1, a), ikke finder anvendelse uden for dansk land- og søterritorium, og da forholdet ikke er omfattet af kulbrinteskatteloven".¹⁰

Michael Kirkegaard Nielsen, mfl. finder, at resultatet kan tilsluttes, men at begrundelsen burde have været, at Danmark ikke har beskatningsret over kontinentalsoklen.¹¹ *Samme forfatter* finder, at kendelsen refereret i TFS 1999, 409 LR begrundet, at SEL § 2, stk. 1, litra a ikke kan udstrækkes til kontinentalsoklen.¹² Dette synspunkt kan ikke tiltrædes jf. straks nedenfor.

I TFS 1999, 409 LR skulle Ligningsrådet tage stilling til, hvorvidt arbejde på kontinentalsoklen var skattepligtigt til Danmark, og i så fald hvilke indkomster, der kunne allokere til det faste driftssted. Sagens omstændigheder var, at et japansk selskab forespurgte, om det ville få fast driftssted efter SEL § 2, stk. 1, litra a for arbejde på kontinentalsoklen. Arbejdet var ikke omfattet af kulbrinteskatteloven. Det japanske selskab havde som hovedentreprenør ansvaret for, at et telekabel blev nedlagt på kontinentalsoklen, men selve arbejdet med at nedlægge kablet var udlagt til underleverandører, hvorfor selskabet mestendels havde supervision og oplæring som opgaver. Selskabets repræsentant havde anført, at arbejdet ikke medførte fast driftssted, da det varede kortere end 12-måneder målt på effektivt arbejde.

Hertil fandt Ligningsrådet, at selskabet var skattepligtigt til Danmark, da projektet varede længere end 12 måneder målt på tid fra start til slut, og derfor statuerede et fast driftssted. Ligningsrådet udtalte i den henseende, at "[...] der ikke vil blive beskattet nogen del af den aktivitet, der er udført på kontinentalsoklen, idet beskatningshjemmelen i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, a, jf. stk. 2, alene omfatter indtægter, der har kilde i Danmark. I nærværende sag vil Danmark alene kunne beskatte den virksomhed, der udøves på landterritoriet (herunder søterritoriet), men ingen del af aktiviteterne uden for disse områder, da ingen af disse aktiviteter udøves af driftsstedet i Danmark."

9 Jf. f.eks. SD 340/9912-23

10 Jf. Rasmussen, Mogens, "Begrænset skattepligt - omfanget af beskatningen af udenlandske selskabers m.v. faste driftssteder i Danmark", TFS 1999, 432

11 Jf. Nielsen, Michael Kirkegaard, m.fl., "Danmarks fiskale grænser", SU 2005, 43

12 Jf. Nielsen, Michael Kirkegaard m.fl., "Danmarks fiskale grænser", SU 2005, 43

Det ses, at Ligningsrådet i konkrete bemærkninger konstaterer, at selskabsskattelovens territoriale afgrænsning går ved landterritoriet (herunder søterritoriet). Det skal i denne henseende bemærkes, at Ligningsrådets afgørelse er konkret – hvilket ses ved Ligningsrådets udtalelse af *i nærværende sag* – og det er denne forfatters opfattelse, at afgørelsen derfor ikke umiddelbart kan gøres til indtægt for en forståelse, der tilsiger, at de fiskale regler ikke finder anvendelse i almindelighed på kontinentalsoklen.

Herudover tager Ligningsrådet stilling til, hvorvidt indkomst, der er opnået gennem hovedkontoret i Japan, er skattepligtigt til det faste driftssted i Danmark, og det må antages, at det er *denne* indkomst, der ikke kan beskattes, da indkomsten ikke har kilde i Danmark.

Det må forudsætningsvist gælde, at Skatterådet finder, at kildeskatteloven finder anvendelse på kontinentalsoklen. I SKM 2014.35.SR fandt Skatterådet, at en mobil borereg, der opererede på den danske kontinentalsokkel, var et midlertidigt arbejdssted i henhold til LL § 9A. Det bindende svar omhandlede en fysisk person, der var hjemmehørende i England, men ansat ved en dansk arbejdsgiver med hjemting i Danmark, og gennem denne danske arbejdsgiver havde arbejde på den danske kontinentalsokkel med tilknyttet virksomhed (i sagen catering).

Forudsætningsvist må Skatterådet således vurdere, at KSL § 2, stk. 1, nr. 1 finder anvendelse på kontinentalsoklen, og kildeskatteloven må således også finde anvendelse på kontinentalsoklen.¹³

Som anført af *Birgit Kjeldsen* vil indvinding af kulbrinter også før indførelsen af kulbrinteskatteloven kunne blive skattepligtigt til Danmark efter enten kildeskatteloven eller selskabsskatteloven.¹⁴ Det må således konstateres, at de danske fiskale regler, herunder kildeskatteloven og selskabsskatteloven, ikke begrænses til at finde anvendelse udelukkende på dansk land- og søterritorium, men også omfatter aktivitet på kontinentalsoklen. Afgørelserne viser umiddelbart, at de danske fiskale regler finder anvendelse, når forholdet i øvrigt er omfattet af kulbrinteskattelovens anvendelsesområde. I SKM 2014.35.SR var spørgeren ansat ved en dansk arbejdsgiver, med hjemting i Danmark, men arbejdet var utvivlsomt omfattet af kulbrinteskattelovens anvendelsesområde som *dertil knyttet virksomhed*. Det ses således ikke afgjort om beskatningsretten er begrænset til kulbrinteforekomster, om end TfS 1994, 24 LR kunne give det indtryk, at selskabsskatteloven er begrænset til ikke at finde anvendelse på kontinentalsoklen.

13 Det bemærkes i denne henseende, at KSL § 2, stk. 1, nr. 1 hjemler begrænset skattepligt for indkomst for arbejde udført her i landet. Kontinentalsoklen må således antages at være inkluderet i *udført her i landet*.

14 Kjeldsen, Birgit, "Skattepligtsregler i relation til kulbrinteskatteloven", Skatteorientering 1984

Det følger som nævnt af Havretskonventionens art. 77, at kyststater har suveræne rettigheder til at efterforske og udnytte naturressourcer på kontinentalsoklen. Det fremgår ikke klart af art. 77, hvorvidt artiklen skulle give kyststaten ret til i alle situationer at beskatte *tilknyttet virksomhed* som nævnt i KULBR § 1, men efter art. 78, stk. 1 kan det udledes, at kyststaters rettigheder over kontinentalsoklen ikke påvirker den øvrige retlige status. Sammenholdes dette med ovenstående gennemgang, må det efter denne forfatters opfattelse medføre, at de danske fiskale love finder anvendelse på kontinentalsoklen, men udelukkende når aktiviteten kan henføres til Danmarks suveræne rettigheder.

3 Rækkevidden af KULBR § 1

3.1 Generelt

Ved Lov nr. 175 af 28. april 1982 indførte Danmark regler for beskatning af indvinding og efterforskning af kulbrinteforekomster på dansk område.

Efter KULBR § 1 beskattes enhver form for indkomst i forbindelse med *forundersøgelse, efterforskning og indvinding* af kulbrinter og *dertil knyttet virksomhed*, herunder anlæg af rørledninger, forsyningstjeneste samt skibstransport og rørledningstransport af indvundne kulbrinter, når indkomsten hidrører fra sådan virksomhed. Umiddelbart må det konstateres, at § 1 kan anses for at være en *objektiv* skattepligt, som knyttes til en given aktivitet. Den *subjektive* skattepligt følger af KULBR § 3 sammenholdt med KULBR § 21.

Det er en forudsætning, at indkomsten hidrører fra virksomhed i Danmark, herunder søterritoriet, samt dansk kontinentalsokkelområde.

3.2 Forundersøgelse, efterforskning og indvinding af kulbrinter

Efter ordlyden af KULBR § 1 vil forundersøgelse, efterforskning og indvinding af kulbrinter være skattepligtige til Danmark, såfremt de geografiske krav er opfyldt. Kulbrinte omfatter råolie, naturgas og kondensat.¹⁵ De oplagte situationer, der er omfattet, er naturligvis indvinding af naturgas, såsom skifergas, og indvinding af olie fra de danske oliefelter på den danske kontinentalsokkel. Det er således ikke en betingelse, at arbejdet er udført på den danske kontinentalsokkel, da også arbejde med forundersøgelse, efterforskning og indvinding på dansk territorium vil være omfattet. Således vil forundersøgelser, hvor der søges efter naturgas, være omfattet af kulbrinteskattelovens regler.

Det følger, endvidere, at virksomhed med servicefunktioner, der er knyttet til driften af produktions- og efterforskningsanlæg, vil være omfattet, såfremt virksomheden er udført i Danmark.¹⁶

I TfS 1999, 128 LSR blev et engelsk selskab, der udarbejdede seismiske efterforskninger af informationer til søs på dansk område, anset for omfattet af kulbrinteskatteloven. Efterforskningen blev udført fra et skib, der var lejet fra en af selskabet uafhængig skibsreder, og som et led i en aftale

¹⁵ Jf. Lovforslag nr. 38 af 20. januar 1982, Bemærkningerne til § 1.

¹⁶ Jf. Lovforslag nr. 38 af 20. januar 1982, Bemærkningerne til § 1.

med et dansk selskab. Udover efterforskningen af havbunden skulle selskabet bearbejde og analysere informationerne som foregik i England. Al indkomsten blev anset for skattepligtig efter kulbrinteskatteloven. Det er således uden betydning, om arbejdet er udført i forbindelse med senere arbejde, der ikke er forundersøgelse, efterforskning eller indvending. Om dette arbejde vil være omfattet vil være en vurdering af, om det kan anses for at være tilknyttet til forundersøgelse, efterforskning eller indvending og behandles nærmere under Afsnit 3.3.

I TfS 1993, 589 LSR skulle Landskatteretten tage stilling til, om en sømand, der havde arbejdet om bord på et skib, der var indregistreret i England, var skattepligtig til Danmark. Skibet var efter diverse regulativer at betragte som et handelsskib, men var chartret til at udføre undersøisk arbejde, og i denne forbindelse fulgte mandskabet om bord på skibet med. Landsskatteretten fandt, at den virksomhed, der blev udført af skibet, var omfattet af KULBR § 1, hvorfor også sømanden var skattepligtig til Danmark efter KULBR § 3. Det blev hermed fastslået, at det er den materielle udførelse, der skal begrunde skattepligt, og ikke formelle forhold. Det forekommer korrekt, da de faktiske omstændigheder må anses for at begrunde skattepligt frem for de formelle aftaler.

Ligningsrådet har i TfS 1988, 388 LR fastslået, at et selskab, der udførte wirelineservices ved at sænke kabler ned i borehuller for at foretage målinger, var skattepligtig til Danmark efter kulbrinteskatteloven. Målingerne blev registreret i en kasse, der blev fastgjort til de relevante borerigge (hvor også målingerne blev foretaget fra), og målingerne blev foretaget mellem borerigge. Også i denne sag foregik det efterfølgende behandling af informationerne uden for Danmark. Efter en konkret vurderingen fandtes det, at selskabet ikke havde fast driftssted i Danmark og beskatningsretten var derfor ikke tildelt Danmark men derimod Irland.¹⁷

Det er en forudsætning, at der sker reel virksomhed med indvinding af kulbrinter. Således vil alene det at have rådighed over udstyr og materiel, der kan anvendes til indvinding af kulbrinter, men som ikke anvendes, ikke vil være omfattet af skattepligten efter kulbrinteskatteloven. Det betyder f.eks., at en platform, der uden kontrakt (og dermed indtægter) er placeret i Danmark uden at blive anvendt til indvinding af kulbrinter (f.eks. hvis platformen bliver vedligeholdt i Danmark) ikke være omfattet.

Sværere er det at afgøre, om forholdet vil være skattepligtigt efter kulbrinteskatteloven, hvis den samme platform vedligeholdes i Danmark i umiddelbar forlængelse af en kontrakt med indvinding af kulbrinter. Det kan argumenteres, at da opholdet vil være i umiddelbar forlængelse af

¹⁷ Der henvises i øvrigt til Afsnit 5.2.1

skattepligtig virksomhed, må også den efterfølgende eller foranliggende periode være omfattet af skattepligten. Til støtte for denne tolkning kan henvises til TfS 1999, 113 LSR. Sagen omhandlede fradrag for direkte og indirekte omkostninger forbundet med kulbrinteskattepligtig indkomst. Landsskatteretten fandt, at udgifterne var afholdt med henblik på at opnå fortjeneste, og at det forhold, at udgifterne tidsmæssigt var afholdt uden for den periode, hvor der blev udøvet virksomhed i Danmark, ikke kunne begrunde, at der ikke kunne gives fradrag.

Kendelsen i TfS 1999, 113 LSR kan efter denne forfatters opfattelse ikke begrunde, at skattepligt kan udvides, når der ikke sker indvending mv. af kulbrinter, og forholdet ikke kan anses for *dertil knyttet virksomhed*. Det begrundes med, at Landsskatteretten begrundede resultat ud fra en fortolkning, der ikke udvidede skattepligtens omfang, men derimod fandt, at omkostningerne var forbundet med den virksomhed, der var omfattet af skattepligten. Således vil perioder i tilknytning til skattepligtig virksomhed skulle vurderes særskilt, men vil som udgangspunkt ikke være omfattet af skattepligten alene begrundet i den tidsmæssige sammenhæng. Dette medfører dog ikke, at indkomst, der kan henføres til perioden, hvor der *var* skattepligt, ikke vil være omfattet af skattepligten.

Ville et efterfølgende eller foranliggende ophold være omfattet, skulle denne fortolkning have holdepunkter i enten lovtekst eller forarbejder, hvilket ikke er tilfældet. Det kan dog ikke afvises, at forholdet vil kunne blive skattepligtigt som *dertil knyttet virksomhed*.¹⁸

Det vil normalt ikke give anledning til tvivl, om en given indkomst vil skulle anses for at være forundersøgelse, efterforskning eller indvending af kulbrinter, og det må antages, at *dertil knyttet virksomhed* vil medføre skattepligt i tvivlssituationer. Dette underbygges endvidere af, at de forskellige tvister mellem skattemyndighederne og skatteyderne som oftest har omhandlet fastlæggelse af indkomst og dobbeltbeskatning.

3.3 Dertil knyttet virksomhed

Kulbrinteloven opstiller ingen definition på, hvad *dertil knyttet virksomhed* omfatter, men det følger direkte af KULBR § 1, at anlæg af rørledninger, forsyningstjeneste, skibstransport og rørledningstransport af kulbrinter er omfattet af *dertil knyttet virksomhed*, og derfor vil aktivitet af denne art være skattepligtig efter loven. Således vil indkomst i forbindelse med opbygning, drift og vedligeholdelse af efterforsknings- og produktionsanlæg være omfattet af *dertil knyttet*

18 Jf. Afsnit 3.4.1

virksomhed.¹⁹ Også konsulentarbejde vil kunne være omfattet af skattepligten, jf. KULBR § 21 og bemærkningerne hertil.²⁰

Derimod er raffinaderivirksomhed ikke omfattet.²¹ I SD 340/402-30 fandt Statsskattedirektoratet, at en virksomhed med anlæg af distributionsrørledningsnet, hvorigennem rensed gas blev videreudført til forbrugere, ikke var skattepligtig efter kulbrinteskatteloven. Statsskattedirektoratet begrundede dette med, at det var en aktivitet, der havde til formål at give forbrugerne gas, og at omkostningerne forbundet hermed ville blive pålagt forbrugerne. Således er indtægter forbundet med transport af raffineret olie og gas til forbrugere ikke omfattet af skattepligten.²² Transport af olieforekomster, der ikke er raffineret, må dog anses for omfattet, da ordlyden af KULBR § 1 særskilt fremhæver dette.

I forarbejderne til kulbrinteskatteloven fremgår det, at Indkomst i forbindelse med opbygning, drift og vedligeholdelse af efterforsknings- og produktionsanlæg er som følge heraf omfattet af kulbrinteskatteloven.²³

Det er spørgsmålet, om der udelukkende sigtes på forsyningstjeneste i Danmark, hvor Danmark ikke *alene* agerer som passagestat (f.eks. olie fra Norge, som fragtes gennem Danmark til Tyskland). Efter norsk synspunkt vil Norge ikke have ret til at beskatte forsyning gennem rørledninger, når Norge er *passageland* med mindre andet er aftalt mellem staterne gennem en DBO eller lignende mellemstatslig aftale. Begrundelsen er den, at Norge ikke anses for at have ret til at beskatte indkomsten efter den almindelige folkeret, når Norge udelukkende er *passageland*.²⁴

Det følger af Havretskonventionens art. 79, stk. 4, at *"intet i dette kapitel påvirker kyststatens ret til at fastsætte regler for kabler eller rørledninger, som fortsætter ind på dens land- eller søterritorium, eller dens jurisdiktion over kabler eller rørledninger bygget eller benyttet i forbindelse med efterforskningen af dens kontinentalsokkel eller udnyttelsen af dens ressourcer eller driften af kunstige øer, installationer og anlæg under dens jurisdiktion."*

Artiklen ses altså ikke at begrænse staters suveræne rettigheder over land- og søterritoriet, men spørgsmålet er, om rettigheder begrænses på kontinentalsoklen. Som udgangspunkt har Danmark suveræne rettigheder over naturforekomster på den danske kontinentalsokkel, jf. Havretskonventionens art. 77, stk. 1, men når Danmark udelukkende er passagestat kan denne rettighed ikke udstrækkes til disse forekomster, da de ikke er indvundet på den danske

19 Jf. Lovforslag nr. 38 af 20. januar 1982, Bemærkningerne til § 1.

20 Jf. Lovforslag nr. 38 af 20. januar 1982, Bemærkningerne til § 21.

21 Jf. Lovforslag nr. 38 af 20. januar 1982, Bemærkningerne til § 1.

22 Jf. Kjeldsen, Birgit, "Skattepligtsregler i relation til kulbrinteskatteloven", Skatteorientering 1984

23 Jf. Lovforslag nr. 38 af 20. januar 1982, Bemærkningerne til § 1.

24 Jf. Skaar, Arvid Aage, "Norsk skatteavtalerett", s. 304

kontinentalsokkel. Som udgangspunkt må det således være tilfældet, at når Danmark alene er passagestat kan der ikke i overensstemmelse med folkeretten stilles krav om tilladelse, afgifter eller tillige gennemføres beskatning af rørledningen.²⁵ Således vil der ikke opstå skattepligt efter kulbrinteskatteloven, når Danmark alene agerer som passagestat i overensstemmelse også med den norske forståelse.

Dertil knyttet virksomhed vil udelukkende være skattepligtigt til Danmark, når den tilknyttede virksomhed er knyttet til forundersøgelse, efterforskning og indvinding af kulbrinter.²⁶ Dette forklarer formentlig også, hvorfor der ikke blev taget stilling til kulbrinteskattepligt i TfS 1994, 24 LR, hvor sagen omhandlede et strømførende kabel på den danske kontinentalsokkel. Da der ikke var aktivitet knyttet til forundersøgelse, efterforskning eller indvinding af kulbrinter, men alene strømføring, medførte kablet alene ikke, at der var skattepligt efter KULBR § 1. Rørlægning til brug for transport af olie og gas vil dog være omfattet af skattepligten, jf. f.eks. RT.2011.15.H (*Allseas*).²⁷ I TfS 2001, 175 LSR fandt Landskatteretten, at gevinst ved salg af efterforskningslicens var skattepligtigt efter kulbrinteskatteloven. Retsmedlemmerne delte sig i dissens omkring, hvorvidt salget var omfattet af kulbrinteskattelovens Kapitel 3 (hvilket flertallet fandt var tilfældet). Selskabet var indehaver af 50 % af en tilladelse til at efterforske og indvende kulbrinter på et nærmere givent område på dansk kontinentalsokkel. Selskabet solgte 10 % andelen til et norsk selskab. Fra 2014 er kulbrinteskattelovens Kapitel 3 ophævet ved indførelsen af Lov nr. 1636 af 26. december 2013. Dette ændrer dog ikke ved, at også i 2014 og fremefter vil salg af efterforskningslicenser være omfattet af skattepligten efter KULBR § 1. Beskatning af salget vil være omfattet af de ved Lov nr. 1636 indførte regler i Kapitel 3 A, som erstattede reglerne i Kapitel 3.

Dertil knyttet virksomhed vil være ydelser, der har en tilknytning til aktivitet, der er omfattet af første led i skattepligts vurdering. Virksomhed med dykkerservice, som f.eks. kontrol og eftersyn i vand omkring boreplatforme, vil således være omfattet af skattepligten, jf. TfS 1985, 19 SD, da denne service ikke omhandler forundersøgelse, indvending eller efterforskning af kulbrinter, men servicen ydes derimod som et led i en *anden* virksomheds aktivitet, der kan anses for at være forundersøgelse, indvending eller efterforskning af kulbrinter. Således vil dykkerservice, der ikke kan henføres til forundersøgelse, indvinding eller efterforskning af kulbrinter ikke være omfattet af skattepligten.

25 Jf. Fleischer, Carl August, "Folkerett", s. 108

26 Jf. Lovforslag nr. 38 af 20. januar 1982, Bemærkningerne til § 1.

27 At rørlægning er omfattet af *dertil knyttet virksomhed* blev også gentaget i RT.2011.999.H (*Allseas II*)

Det er ikke afgørende, om det udførte arbejde er af samme art, som den virksomhed, den er tilknyttet. Det afgørende er derimod, om virksomheden anvendes i forbindelse med forundersøgelse, indvending eller efterforskning af kulbrinter.²⁸ Således vil rådgivning i forbindelse med forundersøgelse, indvending eller efterforskning være omfattet af kulbrinteskatteloven, såfremt de geografiske betingelser ligeledes anses for opfyldt.²⁹ I SD 340/9912-65 blev et amerikansk selskab, der udførte rådgivning i forbindelse med fastlæggelse af den økonomiske fordel ved anvendelse lineær programmering ved indvending af kulbrinteforekomster, fundet skattepligtig til Danmark.

Også i SD 340/9912-30 blev rådgivning omfattet af dertil knyttet virksomhed. Statsskattedirektoratet fandt dog, at der ikke var udført arbejde i Danmark, og derfor ingen skattepligt for det engelske selskab.³⁰

I SD 340/9912-135 fandt Statsskattedirektoratet, at udleje af en borerig medførte skattepligt efter kulbrinteskatteloven, da platformen blev anvendt i forbindelse med opførelse af en produktionsplatform i Danmark.

Også management af en borerig er omfattet af beskatning efter KULBR § 1, jf. TfS 1985, 64 SD. Sagens omstændigheder var, at et selskab hjemmehørende i USA, havde indgået en aftale med et dansk selskab om drift af en borerig. Det amerikanske selskab stillede 6-8 mand til rådighed og det danske selskab de resterende ca. 40 mand i 1:1-rotation. Arbejdet på kontinentalsoklen foregik i 3 år. Virksomheden, som det amerikanske selskab udførte, kunne karakteriseres som management af boreriggen, da aktiviteten bestod i at forestå driften af riggen. Statsskattedirektoratet fandt derfor, at arbejdet var omfattet af kulbrinteskattelovens regler.

Cateringvirksomhed vil også være tilknyttet virksomhed, når virksomheden udføres som et led i forundersøgelse, efterforskning eller indvinding af kulbrinteforekomster, jf. SD 340/401-290.

Den norske Høyesterett har i RT.2001.512.H (*Safe Services*) taget stilling til om cateringsydelser er skattepligtige til Norge, når ydelserne leveres af en underleverandør. Sagens omstændigheder var, at en borerig, der var ejet af et svensk selskab, blev lejet ud til Ugland Construction, som udlejede platformen til det norske selskab, Phillips, fuldt bemanded. Ugland indgik en managementaftale med det svenske selskab Broström, der indgik en managementaftale med det svenske selskab Safe Service. Safe Services forpligtede sig til at levere mandskab til platformen for Phillips, men Safe Service indgik en underleverandøraftale med Chalk (norsk selskab) som i sin helhed skulle opfylde

28 Jf. Kingston, Leon "Tilknyttet virksomhed efter reglerne i kulbrinteskatteloven", SU 2007, 188

29 Denne betingelse behandles i afsnit 3.4

30 Jf. nedenfor afsnit 3.4

Safe Services kontraktmæssige forpligtelser. Phillips havde i aftalen med Broström indføjet, at kun selskaber Phillips kunne godkende måtte udføre kontrakten. Safe Services kunne ikke godkendes, men det kunne Chalk.

Spørgsmålet for den norske Høyesterett var, om Safe Services var skattepligtig til Norge. Høyesterett fastslog først, at det faktum, at Chalk og Broström bliver beskattet i Norge ikke kan medføre, at Safe Service ikke også er skattepligtig. Alle tre leverer cateringydelser, men det er udelukkende Safe Services, der ikke har fysisk tilstedeværelse. Således var både Chalk og Broström skattepligtige til Norge.

Safe Services påpegede, at selskabet udelukkende udøvede virksomhed med kontraktindgåelse, og at denne virksomhed i sin helhed blev udført i Sverige. Dette argument afviste den norske Høyesterett med henvisning til, at når Broström er skattepligtig som et led "længere oppe" må også Safe Service være skattepligtig, og at sammenhængen i skattesystemet således kunne begrunde, at Safe Service også var skattepligtig. Dommen blev enstemmigt afgjort af dommerne.³¹

Safe Service-afgørelsen viser, at den norske Høyesterett anser *dertil knyttet virksomhed* til også at indebære underleverandøraktivitet. Dette må efter denne forfatters opfattelse også være tilfældet i Danmark, da manglende skattepligt i så fald vil medføre, at ellers omfattet aktivitet kunne udliciteres til underleverandører, hvorigennem *beskatningsgrundlaget* ville kunne blive mindsket.³²

Højesteret har i TfS 2003, 352 H taget stilling til klassifikationen af et brøndstimuleringsfartøj ift. DBO Norden.³³

Sagens omstændigheder var, at et engelsk selskab (Halliburton) lejede et skib fra et norsk selskab (Skandi Fjord) til brøndstimulering på olieletter beliggende på den danske kontinentalsokke. Brøndstimulering foregår ved, at der pumpes kemikalier og sand ned i oliebrønde, hvorefter olieproduktionen øges. I starten af perioden mellem Halliburton og Skandi Fjord havde skibet base i Holland, men siden hen skiftede selskabet base til Danmark. Under hele perioden udførtes arbejde på den danske kontinentalsokke, så vel som på den britiske, hollandske og norske kontinentalsokke.

Landsretten fandt – hvilket Højesteret tiltrådte sidenhen –, at forholdet var omfattet af begrænset skattepligt i Danmark, jf. KULBR § 1. På samme måde vil også skibe, der er udstyret til transport af

31 Der henvises i øvrigt til Afsnit 5.2.1.3, hvor afgørelsens konsekvenser for MDBO art. 5 behandles.

32 Dette fordrer dog, at kontraktshaveren og underleverandøren kan anses for ikke-interesseforbundne parter. Den mellem kontraktshaveren og en uafhængig part indgået handelspris vil utvivlsomt være et udtryk for den armslængdeværdi, som skal lægges til grund mellem de interesseforbundne parter.

33 Klassifikationen har betydning, da DBO Norden art. 21, stk. 5 tildeler et foretagendes domicilland – som i sagen ikke var Danmark – beskatningsretten til indkomst.

rør og andre relevante materialer være omfattet af skattepligten, når transporten foregår som led i indvinding, forundersøgelse eller efterforskning.

3.3.1 Særligt om transport af kulbrinter

Det fremgår af KULBR § 1, at skibstransport og rørledningstransport vil være skattepligtigt, da det er *dertil knyttet virksomhed*. Det skal være transport af kulbrinteforekomster for at være omfattet af skattepligten, jf. Tfs 1994, 24 LR.

Det fremgår ikke af hverken ordlyd eller forarbejder om skattepligten er begrænset til transport af kulbrinteforekomster ved skib eller rør. Den umiddelbare forklaring må være, at det ikke kan anses for oplagt at transportere kulbrinteforekomster med andre transportmidler end skibe eller rørledninger.

Det bemærkes, at reglerne i Norge efter sin ordlyd *ikke* omtaler transport af kulbrinteforekomster med skib.³⁴ Dette medførte, at den norske Høyesterett skulle tage stilling til, hvorvidt ordlyden udelukkende omfattede transport med rør. I sagen RT.2013.1429.H (*Teekay*) var sagens omstændigheder, at sagsøgeren var registreret på Marshalløerne (som ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Norge) og sagsøgeren ejede 50 pct. af et partrederi. De resterende 50 % var ejet af svenske interesser. Partrederiet ejede et skib, der transporterede råolie fra den norske kontinentalsokkele til havne i og uden for Norge.

Domstolen fandt, at transport med skib ikke var omfattet af skattepligten i Norge. Dette begrundedes med, at lovgiver i Norge havde fremhævet rørtransport, og ikke transport i almindelighed, som eksempel på dertil knyttet virksomhed.

Den førstevoterende dommer udtalte, at *"Så langt kan det etter mitt syn være nærliggende å forstå loven slik at også transport i form av bøyelasting ble ansett som tilknyttet virksomhet i petroleumsskattelovens forstand. Betydningen av ordlyden svekkes imidlertid ved at rørtransport er særskilt nevnt som eksempel på tilknyttet virksomhet."*

Det ses altså, at dommeren som udgangspunkt anser ordlyden af petroleumsskatteloven til *ikke* at inkludere transport af kulbrinteforekomster ved skib. Han begrunder dette med, at ordlyden netop ikke indeholder en henvisning til transport i almindelighed, men derimod særskilt fremhæver transport gennem rørledninger.

34 Petroleumsskatteloven første led lyder *"denne lov gjelder skattlegging av undersøkelse etter og utvinning av undersjøiske petroleumforekomster og dertil knyttet virksomhet og arbeid, herunder rørledningstransport av utvunnet petroleum"*.

Med henvisning til denne begrundelse, og at selve skattefriheden har været i norsk shippinginteresse, finder den norske Høyesterett, at transport af kulbrinter fra norske oliefelter til norske havne ikke er omfattet af begrebet *dertil knyttet virksomhed* og som sådan ikke omfattes af skattepligt efter PETRL § 1.

Resultatet kan ikke umiddelbart overføres til også at være gældende dansk ret, da ordlyden af KULBR § 1 netop har taget højde for også transport af kulbrinteforekomster ved skib. Spørgsmålet er derfor om afgørelsen fra den norske Høyesterett kan tages til indtægt for en retstilling – også i Danmark – hvor *dertil knyttet virksomhed* begrænses i forhold til ordlyden, og at andre former for transport af kulbrinteforekomster (f.eks. ved helikopter) ikke vil blive skattepligtige. Det kunne være den umiddelbare læsning, men det er denne forfatters opfattelse, at det ikke er tilfældet. Det begrundes med, at den førstevoterende dommer begrundes resultatet med henvisning til norske shippinginteresser, og som sådan er afgørelsen meget konkret begrundet. Dette svækker efter denne forfatters opfattelse præjudikatværdien, og afgørelsen kan således ikke gøres til indtægt for en snævrere fortolkning af dansk ret end ordlyden tillader. Endvidere har lovgiver ved indførelsen af kulbrinteskatteloven behandlet nogle af de betragtninger, som også den refererende dommer anførte, i forhold til beskatning af skibstransport indenlands i Danmark.³⁵ Det kan således konstateres, at transport af kulbrinteforekomster med skib vil være skattepligtigt efter kulbrinteskatteloven.

Spørgsmålet er dog, om kulbrinteskatteloven alligevel begrænses af sin ordlyd. Den relevante passage lyder "[...] og dertil knyttet virksomhed, herunder anlæg af rørledninger, forsyningstjeneste samt skibstransport og rørledningstransport af indvundne kulbrinter [...]". Det ses, at ordlyden fremhæver, at skibstransport og rørledningstransport er at betragte som dertil knyttet virksomhed. Det er endvidere denne forfatters opfattelse, at herunder ikke skal forstås som endelig liste over aktivitet, der vil være tilknyttet, men derimod eksempler på tilknyttet virksomhed. Det må således umiddelbart konstateres, at også transport af kulbrinteforekomster med andre transportmidler end rør og skib vil blive omfattet af skattepligten, såfremt selve transporten kan anses for at være dertil knyttet virksomhed.

Det følger af KULBR § 1, nr. 3, at skattepligten også omfatter indtægter fra rørledningstransport af kulbrinter, der er indvundet på dansk område i tilfælde, hvor en rørledning føres i land i fremmed

35 Jf. Lovforslag nr. 38 af 20. januar 1982, Bemærkningerne til § 1 og Betænkning over Lovforslag nr. 38 af 20. januar 1982

stat.³⁶ Dette gælder dog kun når Danmark er tillagt beskatningsretten. Bestemmelsen finder anvendelse på den del af transport af kulbrinter, som udføres uden for Danmark, da transport på dansk område allerede er omfattet af skattepligt efter KULBR § 1, nr. 1.

Det bemærkes, at § 1, nr. 3 efter ordlyden ikke omfatter skibstransport. Spørgsmålet er således, om transport af kulbrinteforekomster med skib, hvor kulbrinteforekomsterne – f.eks. af tekniske årsager – føres i land uden for Danmark, vil være omfattet af kulbrinteskatteloven på trods af ordlyden. Som behandlet under Afsnit 3.4 skal *der til knyttet virksomhed* udføres i Danmark for at blive skattepligtigt efter kulbrinteskatteloven. Transport af kulbrinteforekomster, der er indvundet på dansk kontinentalsokkel, med et dansk skib til en dansk havn, vil opfylde betingelserne for at være udført i Danmark. Som sådan vil indtægten forbundet hermed være skattepligtigt til Danmark.³⁷

Om det samme er tilfældet, når kulbrinteforekomsterne føres i land *udenfor* Danmark, hvad enten det foregår på et dansk eller ikke-dansk skib, er mindre oplagt. Det kan umiddelbart fremhæves, at lovgiver ikke har taget stilling til, hvorvidt dette skulle være tilfældet, hvorimod at samme problemstilling med forekomster, der føres i land uden for Danmark, er omfatter særskilt, hvilket taler for, at forholdet ikke skal være omfattet af skattepligten. Hertil må det anføres, at et dansk registreret skib vil være skattepligtigt til Danmark efter de almindelige skattepligtsregler.

Umiddelbart må det fastslås, at der må kræves visse klare holdepunkter for at ordlyden skal fortolkes udvidende, når lovgiver har valgt ikke at inkludere skibstransport i ordlyden.³⁸ Det faktum, at forholdet er uomtalt ved lovens tilblivelse taler for, at transport af kulbrinter med skib, hvor kulbrinterne føres i land uden for Danmark, ikke vil være skattepligtige efter KULBR § 1, nr. 3. Sammenholdt med, at beskatningsretten til indkomst forbundet med skibstransport i international farvand efter MDBO art. 8 er tillagt staten, hvor skibets reelle ledelse har sæde³⁹, må det være gældende, at den del af skibstransport af kulbrinter, som føres i land uden for Danmark, og som udføres uden dansk område, ikke medfører skattepligt efter KULBR § 1, nr. 3 desuagtet Danmark særskilt skulle være tillagt beskatningsret.

3.4 Udført i Danmark, herunder kontinentalsoklen

36 Jf. Lovforslag nr. 38 af 20. januar 1982, Bemærkningerne til § 1.

37 Jf. Lovforslag nr. 38 af 20. januar 1982, Bemærkningerne til § 3.

38 Der kan endvidere fremføres, at en udvidende fortolkning ud over ordlyden vil kunne være i strid med Grundlovens § 43.

39 Der henvises i øvrigt til Afsnit 5.2.3

Det følger af KULBR § 1, stk. 1, nr. 1, at forundersøgelse, efterforskning og indvinding af kulbrinte og dertil knyttet virksomhed kun er skattepligtig, hvis det er udført i Danmark, herunder søterritoriet, samt dansk kontinentalsokkelområde. Det bør ikke umiddelbart give anledning til problemer om der fysisk er udført arbejde i Danmark eller tilknyttede områder, hvorfor bestemmelsen rejser spørgsmålet, om aktivitet i udlandet, der relaterer sig til aktivitet i Danmark vil være omfattet af skattepligten.

Det kan fremføres, at al dertil knyttet virksomhed er skattepligtig til Danmark, hvad enten det udføres i Danmark eller ej, så længe det knyttes til aktivitet, der udføres i Danmark. Modsat kan det fremføres, at det alene er den tilknyttede virksomhed, der skal være udført i Danmark. Forskellen kan eksemplificeres ved virksomhed, hvor dele af aktiviteten udføres uden for Danmark, f.eks. som i RT.2002.718.H, hvor der blev udført løftevirksomhed på norsk kontinentalsokkel, mens planlægning, rådgivning mv. blev udført i Holland.⁴⁰ Den første forståelse vil medføre, at også aktiviteten i Holland vil være omfattet af kulbrinteskatteloven, hvorimod den anden forståelse medfører, at udelukkende aktivitet (løftevirksomhed), der er udført i Danmark, vil være omfattet.

Leon Kingston har anført, at to betingelser skal være til stede for, at virksomhed er skattepligtig som *dertil knyttet virksomhed*. Betingelserne er, at indkomst skal hidrøre fra tilknyttet virksomhed og at den tilknyttede virksomhed skal udøves i Danmark.⁴¹ Han uddyber dog ikke forståelsen af betingelsen om, at den tilknyttede virksomhed skal udøves i Danmark.

I forarbejderne til kulbrinteskatteloven fremgår det, at *"indkomst i forbindelse med opbygning, drift og vedligeholdelse af efterforsknings- og produktionsanlæg er som følge heraf omfattet af forslaget i den udstrækning, virksomheden udføres i Danmark, herunder på dansk kontinentalsokkel."*⁴² Det ses, at der umiddelbart ikke er taget stilling i forarbejderne til denne problemstilling. Det er ikke klargjort, hvorvidt det er den dertil knyttede virksomhed, der skal være udført i Danmark eller virksomheden, som den dertil knyttede virksomhed, knytter sig til, der skal være udført i Danmark.

I TfS 1996, 921 LSR skulle Landskatteretten således tage stilling til, hvorvidt et hollandsk selskab var skattepligtigt til Danmark, og hvorvidt Danmark i så fald havde beskatningsretten til selskabets indkomst. Sagens omstændigheder var, at et schweizisk selskab havde en aftale med et dansk selskab om at udføre borearbejde på den danske kontinentalsokkel med en boreplatform, som det schweiziske selskab havde lejet af et selskab hjemmehørende i Liberia. Det schweiziske selskab

40 Afgørelsen er behandlet senere i dette afsnit.

41 Jf. Kingston, Leon, "Tilknyttet virksomhed efter reglerne i kulbrinteskatteloven", SU 2007, 188

42 Jf. Lovforslag nr. 38 af 20. januar 1982, Bemærkningerne til § 1.

indgik en agentaftale med et selskab i Holland om blandt andet bemanning af riggen, fremskaffelse og administration af nødvendige dokumenter, at sørge for, at riggen var operationel, samt forhandle med kontraktparter for det schweiziske selskab. Det hollandske selskab var ikke ansvarlig over det schweiziske selskab for eventuelle fejl lavet af mandskabet. Under henvisning til forarbejderne fandt Landsskatteretten, at det hollandske selskab var omfattet af kulbrinteskatteloven og dermed skattepligtig af agenthonoraret.

Efter ældre dansk praksis blev et engelsk selskab ikke fundet skattepligtig efter kulbrinteskatteloven, jf. SD 340/9912-30. Selskabet udførte analyser ("Rock analysis") for bevillingshavere, og analyserne blev anvendt til forundersøgelse i Danmark. Da hele arbejdet blev udført i England, var der ingen skattepligt til Danmark. Henset til forarbejderne må det anses for korrekt, at en virksomhed, der udelukkende har aktivitet uden for landet, ikke blive omfattet af skattepligten.⁴³ Afgørelsen bærer præg af, at det er den dertil knyttede virksomhed, der skal være udført i Danmark, for at arbejdet medfører skattepligt.

Det anføres af *Birgit Kjeldsen*, at *"[...] det afgørende kriterium for, hvornår en virksomhed kan anses for »tilknyttet« er [derimod] om det udførte kontraktarbejde anvendes ved forundersøgelse, efterforskning eller indvinding af kulbrinter. Al kontraktarbejde, der bidrager til forundersøgelse, efterforskning og indvinding af kulbrinter, er »tilknyttet virksomhed«, uanset om der er indgået en kontrakt med en bevillingshaver, eller om der er tale om en underkontrakt eller en underunderkontrakt etc."*⁴⁴

Det kan argumenteres, at analyser, der anvendes til forundersøgelse i Danmark, faktisk opfylder betingelsen for at blive anvendt af en kontraktpart og derfor i forhold til det af *Birgit Kjeldsen* anførte må anses for omfattet af skattepligten. Spørgsmålet er således, om afgørelsen kan rummes inden for det anførte. Det må umiddelbart stå klart, at aktivitet, der ingen tilknytning har til forundersøgelse, efterforskning eller indvinding af kulbrinter i Danmark ikke er omfattet. Det er dog ikke tilfældet i SD 350/9911-30, hvor aktiviteten, der udførtes i England, havde tilknytning til den danske bevillingshaver, som anvendte analyserne til forundersøgelser i dansk farvand.

I sagen RT.2002.718.H (*Heerema*) skulle den norske Høyesterett tage stilling til skattepligt efter petroleumsskatteloven for det hollandske selskab Heerema (sagen ville dog også påvirke McDermonts skattepligt til Norge). Heerema drev sammen med McDermont, der også var et selskab hjemmehørende i Holland, et joint-venture, HeereMac, med 50% ejerskab til hvert selskab.

43 Jf. Lovforslag nr. 38 af 20. januar 1982, Bemærkningerne til § 1.

44 Jf. Kjeldsen, Birgit, "Skattepligtsregler i relation til kulbrinteskatteloven", Skatteorientering 1984

HeereMac udførte installationsarbejde, og i særdeleshed løftearbejde, på den norske kontinentalsokkel. Ved udførelsen blev kranfarttøjer og andre hjælpefarttøjer anvendt, men selve udførelsen ville ofte være begrænset til nogen dage. Det tidskrævende arbejde for HeereMac var planlægning, mobilisering (klargøring af udstyret) og transport (til og fra den norske kontinentalsokkel), som blev udført uden for Norge. Et af de tre spørgsmål, som domstolen skulle tage stilling til, var, om den dertil knyttede virksomhed skulle udføres i Norge for at være skattepligtig til Norge.

Den førstevoterende dommer udtalte i sit votum, at *"jeg finder det klart, at norsk lovgivning ikke begrænser beskatningsmyndigheten til den del av virksomheten som fant sted på norsk sokkel slik at mobilisering, seiling til sokkelen og demobilisering faller utenfor."*

Den norske Høyesterett fandt umiddelbart, at arbejdet, der blev udført i Holland, var i så nær tilknytning til løftearbejdet på den norske sokkel, at arbejdet måtte anses for *dertil knyttet*.

Det er værd at bemærke, at dommen ikke fastslår, at virksomhed, der er forbundet til arbejde på den norske kontinentalsokkel, altid vil være skattepligtig som dertil knyttet virksomhed. Derimod fastslår dommen, at *"[...] hele virksomheten med gjennomføring av løfteoppdraget fra og med mobiliseringen står i nær **funktionel og tidsmessig sammenheng** med løftefartøyet's virksomhet på norsk sokkel"* (min fremhævelse).

Den norske Høyesterett har herved indført momenter, der kan anvendes ved fortolkningen af, om en given aktivitet kan tilknyttes til aktivitet, der i øvrigt er omfattet af petroleumsskatteloven, da det udføres på den norske kontinentalsokkel eller norsk territorium. Det er denne forfatters opfattelse, at disse momenter er anvendelige også ved vurderingen af skattepligt efter kulbrinteskattelovens regler. Det begrundes med, at hvis de danske regler ikke medførte skattepligt for aktiviteter, som er sammenhængende med *dertil knyttet virksomhed*, der udføres i Danmark eller på kontinentalsokkelen vil dele af aktivitet – som f.eks. forberedelse – kunne "flyttes" ud af dansk beskatning, og eftersom kulbrinteskatteloven er indført særligt for at beskatte tilknyttet aktivitet⁴⁵ vil den manglende adgang til at beskatte være i uoverensstemmelse med formålet med reglerne.

Det er således nødvendigt at få klarlagt omfanget af momenterne fra *Heerema*. Direkte af sagens omstændigheder kan det udledes, at transport og mobilisering vil have en funktionel sammenhæng med kulbrinteskattepligtig aktivitet. Det skal ses i det lys, at transporten til og fra skete i umiddelbar sammenhæng med, at der var løftearbejde, som skulle udføres. Det er således ikke givet, at transport uden for Danmark altid vil være skattepligtig, selvom det funktionelt kan henføres til det arbejde, som udføres i Danmark. Ligeledes kan det udledes af *Heerema*, at ingeniørarbejdet, der blev

45 Jf. Kingston, Leon, "Tilknyttet virksomhed efter reglerne i kulbrinteskatteloven", SU 2007, 188

udført i Holland, ikke var omfattet af skattepligten efter petroleumsskatteloven.⁴⁶ Det har endvidere antageligt haft betydning, at løftearbejdet var en mindre del af en samlet ydelse, men at løfteopgaven ikke kunne leveres uden de resterende ydelser.

Det må antages, at der skal være både en *funktionel* og *tidsmæssig* sammenhæng for, at aktiviteten bliver skattepligtig. Det var f.eks. tilfældet i *Safe Service*⁴⁷, hvor virksomhed, der ellers i sin helhed blev udøvet uden for Norge, blev skattepligtig efter petroleumsskatteloven. I sagen udførte Safe Service cateringydelse i Norge, men hele ydelsen blev udført af en underleverandør. Safe Service udførte hele sin virksomhed i Sverige, men den norske Høyesterett fandt, at Safe Service var skattepligtig til Norge efter petroleumsskatteloven. Høyesterett begrundede skattepligten med, at underleverandøren til Safe Service var skattepligtig til Norge (og også kontraktshaveren i ledet over Safe Service var skattepligtig). Afgørelsen har betydning derved, at underleverandørydelser medfører skattepligt, når underleverandøren er omfattet af skattepligten.⁴⁸

I *Allseas II* (RT.2011.999.H) skulle den norske Høyesterett tage stilling til, hvilke indkomster der var skattepligtige til Norge. Sagens omstændigheder var, at selskabet var skattepligtig efter petroleumsskatteloven for virksomhed med rørlægning på den norske sokkel, da forholdet var omfattet af *dertil knyttet virksomhet* i petroleumsskatteloven. Selskabet var hjemmehørende i Schweiz, hvor også hovedkontorets aktiviteter (som f.eks. markedsføring, kontraktforhandlinger, kontraktafslutninger mv.) blev udført. Den imellem Norge og Schweiz gældende DBO omfatter ikke kontinentalsokkelarbejde. Allseas havde gjort gældende, at kun arbejdet, der var udført på kontinentalsokkelen, var skattepligtig til Norge.

Den førstevoterende dommer fandt i sit votum, at det måtte være bruttoindtægten, som måtte være omfattet af skattepligt i Norge. Dommeren udtalte, at "*[jeg] finner det vanskelig å lese ordlyden i [PETRL] § 2 annerledes enn at hele den bruttoinntekt [skattyteren] innvant ved oppdragene – dvs. kontraktsvederlagene – omfattes av bestemmelsen. **Vederlagene var betaling for selve rørleggingen, og ikke noe annet.** Riktignok var rørleggingen avhengig av en rekke funksjoner som ble utført av hovedkontoret, for eksempel markedsføring, prekvalifisering hos oljeselskapene, kontraktforhandlinger og kontraktsslutning. Men det var likevel selve rørleggingen Phillips og Statoil betalte for. **Hovedkontorets oppgaver hadde – selv om de var omfattende – således karakter av å***

46 Jf. Zimmer, Frederik, "Høyesterettsdommer i skattesaker 2011", Skatterett, 2012, 1

47 Jf. RT 2001.512.H

48 Se tillige Kingston, Leon, "Tilknyttet virksomhet efter reglerne i kulbrinteskatteloven", SU 2007, 188, hvor det anføres, at der er skattepligt for underleverandører.

være støttefunksjoner for den 'virksomhet' som vederlagene var knyttet til." (mine fremhævnninger).

Den fremhævede præmis kan umiddelbart anskues i overensstemmelse med *Heerema*, men med en præcisering af, at *funktionel og tidsmæssig sammenhæng* skal forstås som støttefunktioner, der i så fald vil være skattepligtige. Herudover viser afgørelsen, sammenholdt med *Heerema*, at skattepligten nok er begrænset til visse aktiviteter udført i Norge, men ikke er geografisk begrænset til udførelse i Norge, så længe der sker en reel aktivitet på de i petroleumskatteloven afgrænsede områder.

Efter afgørelsen har *Frederik Zimmer* kritiseret den norske Høyesteretts begrundelse.⁴⁹ Han anfører tre begrundelser for, hvorfor afgørelsens rækkevidde er for vid. Specielt to af hans argumenter skal efterprøves, da de anses for at have betydning for forståelsen af rækkevidden af petroleumsskatteloven. Den førstevoterende dommer henviser i sit votum til tidligere praksis fra den norske Høyesterett, hvoraf udelukkende den ene afgørelse omhandler skattepligt og indkomstallokering, nemlig *Heerema*. De andre sager, som der henvises til, er RT.1994.132.H (*Uncle John*), RT.1995.455.H (*Regalia*), RT.1998.794.H (*BJ Service*) og den allerede behandlede *Safe Services*. Afgørelserne skal behandles her i lyset af indkomstallokering og skattepligt, trods det forhold, at både *Uncle John*, *Regalia* og *BJ Service* omhandler retten til *fradrag* og ikke *skattepligt* eller *indkomstallokering*.

Både *Regalia* og *Uncle John* omhandlede fradrag for omkostninger i perioder uden arbejde i Norge. *Uncle John* omhandlede et dykkerskib, ("Uncle John"), som havde opdrag på den norske kontinentalsokkel. I løbet af 365 dage havde skibet været i arbejde i 204 dage (12 i Norge) og været uden for arbejde – i hvileperiode – i 161 dage (alle i England). Den norske Høyesterett fandt, at der ikke kunne gives fradrag for "*indirekte oplagsomkostninger*", men derimod udelukkende fradrag for 12/365 (mod de selvangivende 12/204) for de påløbende indirekte omkostninger, såsom faste omkostninger og renter.

I *Regalia* fandt den norske Høyesteretts flertal (3 imod 2), at der måtte gives adgang til fradrag for hvileperioder uden for kontrakt. Begrundelsen var, at perioderne var en nødvendig venteperiode for, at selskabet kunne få opgaver enten på norsk eller britisk sokkel. Der blev således givet adgang til at fradrage en forholdsmæssig del af de indirekte omkostninger også for perioden med venteperioder. *BJ Service* omhandlede fradrag for faste omkostninger efter fordelingen fastslået i *Regalia* og *Uncle John*, men med dage til mobilisering og demobilisering medregnet til Norge.

49 Jf. Zimmer, Frederik, "Høyesterettsdommer i skattesaker 2011", Skatterett, 2012, 1

Det ses af afgørelserne, at der som udgangspunkt ikke gives fradrag for omkostningerne forbundet med perioder, hvor der ikke er arbejde i Norge, da der sker en fordeling baseret på 365 dage (hvilket også efter *Regalia* er benævnt som 365-dages reglen) og ikke kun den aktive periode i Norge.⁵⁰

Dette fremgår også af den førstevoterende dommers sidste udtalelse i *Allseas II*, hvor dommeren udtalte, at *”utgangspunktet er at fordelingen [av de faste utgiftene] skal skje etter 365-dagers regelen. Det innebærer at markedsrisikoen i skatteåret er det faste driftssted uvedkommende [...]”* (min fremhævnning).

Det ses, at dommeren i sit votum finder, at 365-dages reglen kan begrunde, at *bruttoindtægt* skal allokere til Norge, og at PETRL § 1 således hjemler skattepligt for *bruttoindtægten* så længe der foregår aktivitet på norsk område, og at bruttoindtægten kan rummes inden for *funktionel* og *tidsmæssig* tilknytning. Det må fastslås, at resultatet udvider resultatet for *Heerema* – på trods af den norske Høyesteretts henvisning til afgørelsen – da *Heerema* netop ikke fastslog skattepligt for bruttoindtægt, da ingeniørydelserne ikke var omfattet⁵¹, og at manglende fradrag for omkostninger, der kan forbindes til markedsrisiko, taler nødvendigvis også for, at samme *markedsrisiko* ikke skal være omfattet af skattepligt.⁵²

Spørgsmålet er således, om en momenterne kan overføres til også at være gældende for kulbrinteskatteloven. Henset til at kulbrinteskatteloven § 1, stk. 1, nr. 1 og petroleumsskatteloven § 1, stk. 1, litra a har samme ordlyd må resultaterne ligeledes kunne overføres til dansk ret.

Sammenfattende kan det således fremføres, at *dertil knyttet virksomhed* indbefatter selve den i Danmark udførte tilknyttede virksomhed, men tillige aktiviteter, som har en *funktionel* og *tidsmæssig* tilknytning til aktiviteten, der udføres i Danmark. Inden for begrebet *funktionel* og *tidsmæssig* tilknytning skal inkluderes støttefunktioner, der udøves uden for Danmark.

3.4.1 Dertil knyttet virksomhed før eller efter aktivitet omfattet af kulbrinteskatteloven

Da skattepligt for *dertil knyttet virksomhed* er forbundet med efterforskning, indvending eller forundersøgelse efter kulbrinteforekomster, er det nødvendigt at undersøge, hvorvidt der kan ske *dertil knyttet virksomhed* før eller efter virksomhed med efterforskning, indvending eller forundersøgelse påbegyndes.

50 Se tillige Zimmer, Frederik, ”Høyesterettsdommer i skattesaker 2011”, Skatterett, 2012, 1

51 Det bemærkes, at den manglende skattepligt kan begrundes i manglende hjemmel i den pågældende DBO, selvom dette forhold er uomtalt i afgørelsen

52 Jf. Zimmer, Frederik, ”Høyesterettsdommer i skattesaker 2011”, Skatterett, 2012, 1

Situationen kunne f.eks. forekomme, hvor en dansk (forventelig kommende) koncessionshaver betaler en udenlandsk aftalepartner for at stå klar, til når koncessionshaveren vinder kontrakten, og derefter kan påbegynde arbejde med indvinding på dansk område, hvorfor den udenlandske serviceyder skal bidrage med dertil knyttet virksomhed, f.eks. catering og hotelplatform. Det skal først undersøges, om det medfører skattepligt desuagtet, at koncessions-haveren ikke vinder kontrakten, og der reelt ikke sker efterforskning, indvinding eller forundersøgelse. Det må umiddelbart fastslås, at dette ikke kan medføre skattepligt efter KULBR § 1. Dette begrundes med, at aftalen reelt vil være betaling for, at kontraktparten står til rådighed, og derved i realiteten ikke vil være en aftale om tilknyttet virksomhed. Selve aktiviteten med at stå til rådighed kan blive skattepligtig efter de almindelige regler om fast driftssted efter SEL § 2.⁵³

Det samme argument kan ikke anvendes, når den danske koncessionshaver vinder kontrakten, og aktiviteten med at stå til rådighed veksles til *dertil knyttet virksomhed*. Det kan anføres, at rådighedsperioden skal bedømmes særskilt, og at hvis rådighedsperioden har den tilstrækkelige tilknytning *funktionelt og tidmæssigt* til den aktivitet, der efterfølgende ydes som tilknyttet virksomhed, så vil også rådighedsperioden være skattepligtig. Vurderingen må skulle foretages på tidspunktet, hvor den skattepligtsmedførende aktivitet – altså koncessionshaverens aktivitet – påbegyndes.

Om efterfølgende arbejde er omfattet, må også undersøges med afsæt i den tilknytning, som arbejdet har. Den kan anføres, at der som udgangspunkt accepteres fradrag for udgifter i "stille perioder" eller faste omkostninger, hvis disse kan henføres til skattepligtige perioder.⁵⁴ Omvendt medfører dette ikke, at også indkomst forbundet med "stille perioder" eller faste indkomster nødvendigvis er skattepligtige til Danmark. Som udgangspunkt må indtægter i perioder før eller efter indtræden i skattepligt skulle medtages i *beskatningsgrundlaget* som en forholdsmæssig andel⁵⁵, men dette begrundes ikke, at *dertil knyttet virksomhed*, der er udført efter endt indvinding, forundersøgelse eller efterforskning i Danmark, er omfattet af skattepligten efter KULBR § 1.

Det må dog anføres, at såfremt *dertil knyttet virksomhed*, der udføres efter endt indvinding, forundersøgelse eller efterforskning i Danmark, ikke er skattepligtig, vil aftaleparterne ved at udskyde f.eks. efterbehandling af undersøgelsesresultater fra den danske kontinentalsokkel, kunne

53 Det må dog kræve, at kontraktparten står til rådighed i en længere periode, og at de øvrige betingelser for at statuere et fast driftssted er til stede.

54 Se f.eks. TfS 1999, 128 LSR

55 Den norske Høyesterett udtalte i forbindelse med *Allseas II*, at "*Høyesterett har da gjennomgående lagt til grunn eller forutsatt at hele bruttoinntekten er underlagt beskatning etter petroleumsskatteloven.*"

fastlægge skattepligt efter "eget ønske", hvilket om udgangspunkt ikke kan antages at have været tilfældet med KULBR § 1. Det er således denne forfatters opfattelse, at skattepligten efter KULBR § 1 omfatter også efterfølgende aktivitet, så længe denne aktivitet efter sin karakter kan anses for at være tilknyttet til aktiviteten i Danmark. Der skal således være både en tidsmæssig sammenhæng mellem arbejdet i Danmark samt en funktionel sammenhæng, hvorfor at f.eks. efterbehandling af rå-informationer, der er indsamlet ved forundersøgelse i Danmark, som efter en årrække skal efterbehandles i sin helhed uden for Danmark, *ikke* vil blive skattepligtig efter KULBR § 1.⁵⁶

56 jf. også SD 340/9912-30

4 Forholdet til KULBR § 21

4.1 Generelt

Det følger af KULBR § 21, stk. 1, at personer, der ikke er omfattet af KSL §§ 1 eller 2, og som erhverver indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed ved aktivitet, der er omfattet af kulbrinteskatteloven, beskattes med skattesatsen i SEL § 17 (24,5 % i 2014) for indkomst, der ikke er omfattet af KULBR § 4.

Efter KULBR § 21, stk. 2 skal personer, der ikke er omfattet af KSL § 1 og som arbejder for en arbejdsgiver uden hjemting i Danmark, svare en endelig skat (30 % i 2014) uden mulighed for fradrag i indkomst, der er omfattet af kulbrinteskatteloven. Bestemmelsen finder kun anvendelse på kulbrinteindkomst, der ikke er omfattet af de særlige regler efter KULBR § 4⁵⁷, hvor skatten beregnes særskilt for de i bestemmelsen anførte indkomster, men bestemmelsen har ingen betydning for, hvorvidt der opstår skattepligt også for lønindkomst, da dette tillige afgøres efter KULBR § 1.

Betingelsen om at arbejde ikke måtte være udført for en arbejdsgiver med hjemting i Danmark blev indført ved Lov nr. 1021 af 19. december 1992 som en konsekvensændring på ændringer af kildeskattelovens regler om begrænset skattepligt. Indtil dette tidspunkt ville begrænset skattepligt efter KSL § 2 medføre, at beskatning af indkomsten ikke ville ske efter KULBR § 21.

Det er muligt for personer omfattet kulbrinteskatteloven at vælge beskatning, som var personen omfattet af begrænset skattepligt efter KSL § 2, stk. 1, nr. 1, hvorfor der i visse tilfælde vil gives adgang til at indregne fradrag i skatteberegningen, jf. KULBR § 21, stk. 2, 3. pkt.

Bestemmelsen medfører, at lønindkomst for en arbejdsgiver, der ikke har hjemting i Danmark, vil blive beskattet efter kulbrinteskatteloven, såfremt arbejdet kan anses for at være omfattet af kulbrinteskatteloven som enten forundersøgelse, indvinding eller efterforskning eller dertil knyttet virksomhed. Bestemmelsen vil f.eks. medføre skattepligt for personalet om bord på et skib, der er beskæftiget med dykkerservice, jf. TFS 1993, 580 LSR.

57 Indkomsterne, der er omfattet af KULBR § 4 indbefatter blandt andet førstegangsalg af indvundne kulbrinter, fortjeneste ved afståelse af bevillinger mv. og finansielle indtægter forbundet med kulbrintevirksomhed.

4.2 KSL § 1

Skattepligt efter KSL § 1 medfører fuld skattepligt, og dermed beskatning efter SL § 4, hvorfor personen allerede vil være skattepligtig af indkomsten, der er omfattet af kulbrinteskatteloven grundet det i § 4 hjemlede globalindkomstprincip.⁵⁸

KSL § 1, stk. 1, nr. 1 hjemler fuld skattepligt, når en person har rådighed over en helårsbolig her i landet, og personen har taget det fornødne ophold efter KSL § 7. Kortvarige ophold her i landet på grund af ferie eller lignende medfører ikke, at der er taget ophold efter KSL § 7. Efter praksis anses ferie eller lignende for at være 3 måneders uafbrudt ophold eller 180 dage i en løbende 12 måneders periode, når opholdet kan anses for at være ferie eller lignende.⁵⁹

Efter KSL § 1, stk. 1, nr. 2 vil en person være fuldt skattepligtig, såfremt vedkommende har haft uafbrudt ophold i Danmark i 6 måneder, heri medregnet ferie eller lignende i udlandet. Som udgangspunkt vil fysiske personer, uden bopæl i Danmark, der udfører arbejde på den danske kontinentalsokkel, ikke blive skattepligtig efter denne bestemmelse, da ophold på kontinentalsoklen ikke skal medregnes i opgørelsen af 6 måneder, jf. RR 1983, 154A, hvor det dog også fastslås, at personerne vil kunne blive begrænset skattepligtige efter kildeskattelovens regler. Sammenholdes dette med at *hjemrejse til sin bopæl* ikke anses for at være ferie eller lignende, jf. TfS 1986, 313 LSR, og derfor som udgangspunkt afbryder opgørelsen af 6 måneder, anses det ikke sandsynligt, at der for personer, der arbejder med forundersøgelse, efterforskning eller indvinding af kulbrinter, når dette foregår på den danske kontinentalsokkel, vil kunne indtræde fuld skattepligt efter KSL § 1, stk. 1, nr. 2.

Umiddelbart vil det ikke ændre på denne vurdering, hvis der ikke efter endt arbejde ville ske *hjemrejse*, og derved afbrydning af opholdet, men derimod tages ophold i Danmark⁶⁰, da ophold på platformen ikke skal medregnes, jf. RR 1983, 154A, og fuld skattepligt vil således ikke opstå med mindre der kan statueres 6 måneders ophold uden at medregne opholdet på en platform, der opererer på kontinentalsoklen.

⁵⁸ I denne sammenhæng vil udelukkende KSL §§ 1, stk. 1, nr. 1 og nr. 2 blive behandlet.

⁵⁹ Denne hovedreglen er dog fraveget i flere sager, jf. f.eks. SKM 2012.732.Ø

⁶⁰ Uden at erhverve helårsbolig og derved indtræde i fuld skattepligt efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1. Situationen kunne forekomme, hvis en arbejdstager, uden bopæl i Danmark, tager ophold på et hotel, der ikke kan anses for at være en helårsbolig.

Den samme betragtning kan dog ikke gøres gældende over for aktivitet, der falder under definitionen i KULBR § 1, men som ikke foregår på kontinentalsokkelen. I dette tilfælde må opholdet i Danmark medregnes til opgørelsen af 6 måneders ophold.

4.3 Hjemting her i landet

Baseret på ovenstående kan det således konstateres, at *udenlandske* arbejdstagere⁶¹ som udgangspunkt ikke vil ifalde fuld skattepligt uden at erhverve bopæl i Danmark. KULBR § 21, stk. 2 har dermed som udgangspunkt betydning for *danske* arbejdstager⁶², da disse som udgangspunkt vil være fuldt skattepligtige, og det skal derfor afgøres, om den *udenlandske* ansatte arbejder for en arbejdsgiver, der har *hjemting* i Danmark.

For at sikre en klar afgrænsning af, hvornår en arbejdsgiver var hjemmehørende til Danmark, samt at sikre civile søgsmål ved manglende indeholdelse af skat ville kunne anlægges i Danmark, valgtes det af lovgiver ved indførelsen af kildeskatteloven at henvise til begrebet *hjemting* ved bedømmelsen af om en arbejdsgiver var hjemmehørende til Danmark.⁶³

Efter RPL § 235, stk. 2 gælder det, at *fysiske* personer har hjemting ved deres bopæl, og i tilfælde af, at personen ikke har bopæl, den retskreds, hvor der er ophold, jf. RPL § 235, stk. 3. Således vil udenlandsk arbejdskraft, der ansættes i en selvstændig erhvervsvirksomhed, der drives af en fysisk person, ikke blive beskattet efter KULBR § 21, såfremt arbejdsgiveren har bopæl eller ophold i Danmark.

Anderledes gælder det for selskaber, herunder interessantskaber, fonde og kommanditselskaber⁶⁴, hvor *hjemting* fastlægges til den retskreds, hvor selskabet har sit hovedkontor, jf. RPL § 238, stk. 1, og hovedkontoret bestemmes efter, hvor ledelsen har sæde.⁶⁵ Spørgsmålet er, om hovedsædebedømmelsen er ens processuelt såvel som skatteretligt. Med henvisning til TfS 1998, 607 H finder *Anders Nørsgaard Laursen*, at der "*synes at være et betydeligt sammenfald mellem begrebet "ledelsens sæde" i dansk skatteret og den fortolkning af hjemtingsbegrebet, som er gældende i dansk procesret [...]*".⁶⁶ Når dette sammenholdes med, at kildeskatteloven fastlægger begrænset

61 Udenlandske arbejdstagere vil blive anvendt som betegnelse for ikke fuldt skattepligtige arbejdstagere.

62 Danske arbejdstagere vil blive anvendt som betegnelse for fuldt skattepligtige arbejdstagere.

63 Jf. Laursen, Anders Nørsgaard, "Nogle bemærkninger om hjemting som betingelse for begrænset skattepligt af lønindkomst", SR-SKAT 2013.158

64 Jf. Werlauff, Erik & Lindencrone, Lars, "Dansk retspleje", s. 172

65 Jf. Werlauff, Erik & Lindencrone, Lars, "Dansk retspleje", s. 172

66 Jf. Laursen, Anders Nørsgaard, "Nogle bemærkninger om hjemting som betingelse for begrænset skattepligt af lønindkomst", SR-SKAT 2013.158

skattepligt med henvisning til netop hjemting, må det anses for gældende, at hjemting efter RPL § 238 må fortolkes i overens-stemmelse med den skatteretlige begrebsdannelse. Højesteret fandt i TFS 1998, 607 H, at ledelsens sæde skulle fastlægges efter, hvor selskabets daglige ledelse blev varetaget.

I TFS 2012, 199 SR skulle Skatterådet i et bindende svar tage stilling til, hvorvidt et dansk selskabs udenlandske filial, der ikke havde *hjemsted* i Danmark, kunne anses for at have *hjemting* i Danmark og udbetaling af løn til en medarbejder derfor ville være begrænset skattepligtig. Spørgeren anførte, at eftersom udenlandske selskabers filialer i Danmark anses for at have hjemting i Danmark, måtte det modsætningsvist medføre, at et dansk selskabs udenlandske filial ikke kunne have hjemting i Danmark. Skatterådet stadfæstede Skatteministeriets forslag til afgørelse, hvorefter det blev fastslået, at eftersom filialen ikke er et selvstændigt subjekt måtte hjemting følge af det danske selskabs hjemting, hvorfor lønudbetalingen ikke kunne anses for ikke at være udbetalt af en fysisk eller juridisk person, der ikke havde hjemting i Danmark.

En udenlandsk filial vil således have hjemting i Danmark, såfremt filialens hovedselskab ellers har hjemting i Danmark.

Opsummerende kan det således anføres, at såfremt en arbejdsgiver, hvis denne er et selskab, og har sin daglige ledelse i Danmark, så vil arbejdstagere, der ikke er fuldt skattepligtige, ikke blive beskattet efter kulbrinteskattelovens regler. Er den daglige ledelse derimod ikke i Danmark, vil selskabet ikke have *hjemting* i Danmark, og arbejdstageren vil derfor som udgangspunkt blive omfattet af kulbrinteskatteloven, jf. KULBR § 21.

Dernæst må det afgøres, om en udenlandsk enhed, der ikke har hjemting i Danmark, alligevel vil omfattes af KULBR § 21, stk. 2, såfremt enheden har *værneting* i Danmark. Blandt andet med henvisning til forarbejderne til kildeskatteloven finder *Anders Nørgaard Laursen*, at "*det må samlet set hævdes, at ordene " ... den, for hvis regning udbetalingen foretages ikke har hjemting her i landet, ..." skal fortolkes således, at det afgørende er om den, for hvis regning et vederlag udbetales, har værneting her i landet for så vidt angår pligterne til indeholdelse af kildeskat."*⁶⁷

Det følger af RPL § 246, stk. 1, at sager imod personer, selskaber, mv., der ikke har hjemting i Danmark, kan anlægges her i landet, så vidt nogen ret i Danmark kan anses som værneting. For fysiske personer, der driver erhvervsmæssig virksomhed uden hjemting i Danmark, følger det af RPL § 237, at sager kan anlægges ved retten på det sted, hvor virksomheden udøves. For selskaber mv.,

⁶⁷ Jf. Laursen, Anders Nørgaard, "Nogle bemærkninger om hjemting som betingelse for begrænset skattepligt af lønindkomst", SR-SKAT 2013.158

der ikke har hjemting i Danmark, vil der kunne anlægges sag ved retten på det sted, hvor virksomheden udøves, jf. RPL § 238, stk. 2.

Begge bestemmelser sigter på samme materielle indhold.⁶⁸ Det må antages, at der ikke sigtes på et *hovedsædekriterium*, men derimod den reelle udøvelse og stedlige tilknytning til Danmark, f.eks. gennem et kontor, hvorfra der foretages analyser forbundet med forundersøgelse efter kulbrinteforekomster. Både efter § 237 og § 238 lægges således vægt på et stedligt tilknytningskriterium, hvor efter der vil være værneting i Danmark.

Det rejser spørgsmålet om hjemting efter KULBR § 21 altid vil være sammenfaldende med, at der vil være en arbejdsgiver eller et fast driftssted i Danmark.

Efter KSL § 2, stk. 9 vil indkomst ikke blive omfattet af KSL § 2, stk. 1, nr. 1, såfremt indkomsten udbetales af en arbejdsgiver uden hjemting her i landet, medmindre indkomsten er optjent af en person, der har haft mere end 183 dages ophold over en løbende 12 måneders periode. Det samme gælder, såfremt indkomsten udbetales af en fysisk eller juridisk person, der er skattepligtig efter KSL § 2, stk. 1, nr. 4 eller SEL § 2, stk. 1, litra a (begge tilstedeværelsen af et fast driftssted i Danmark).

Som anført af *Birgit Kjeldsen* er der ikke sammenfald mellem hjemting og fast driftssted.⁶⁹ Tillige finder *Anders Nørgaard Laursen*, at der ikke er sammenfald mellem de situationer, hvor der vil være værneting i Danmark og fast driftssted i Danmark.⁷⁰ For arbejdstagere, der er ansat ved en arbejdsgiver, der ikke har hjemting i Danmark, kan det dog forekomme, at arbejdsgiveren hverken har værneting i Danmark eller får fast driftssted efter SEL § 2, stk. 1, litra a.

Som beskrevet under Afsnit 2 gælder de danske fiskale love også på kontinentalsoklen, når aktiviteten kan henføres til indvinding af kulbrinteforekomster. Således vil det kunne forekomme, at der opstår fast driftssted efter de *almindelige* regler efter SEL § 2, stk. 1, litra a for arbejde omfattet af kulbrinteskattelovens anvendelsesområde. Efter vedtagelsen af lov nr. 1021 kan situationen forekomme, hvor der er et fast driftssted efter SEL § 2, stk. 1, 5. pkt. vedr. bygge- anlægs- og monteringsarbejde, da sådanne virksomheder får fast driftssted fra første dag i Danmark. Såfremt arbejdet ville være omfattet af anvendelsesområdet i KULBR § 1 ville betingelserne for beskatning efter KULBR § 21 være opfyldt, men tillige også betingelserne for beskatning efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1 sammenholdt med KSL § 2, stk. 9.

68 Jf. Laursen, Anders Nørgaard, "Nogle bemærkninger om hjemting som betingelse for begrænset skattepligt af lønindkomst", SR-SKAT 2013.158

69 Jf. Kjeldsen, Birgit, "Skattepligtsregler i relation til kulbrinteskatteloven", Skatteorientering 1984

70 Jf. Laursen, Anders Nørgaard, "Nogle bemærkninger om hjemting som betingelse for begrænset skattepligt af lønindkomst", SR-SKAT 2013.158

Spørgsmålet er således om arbejdstageren i denne situation vil skulle beskattes efter KULBR § 21, stk. 2 eller efter KSL § 2, stk. 1, nr. 1. Det følger af KULBR § 3, stk. 1, at pligt til at svare kulbrinteskatt påhviler personer, dødsboer samt selskaber, der har indkomst som nævnt i KULBR § 1. Efter KULBR § 3, stk. 3 gælder det, at de fiskale regler finder i øvrigt anvendelse for aktivitet omfattet af kulbrinteskatteloven. Det være sig ophør og indtræden, samt undtagelser til skattepligten.⁷¹ KULBR § 3 henviser til kildeskatteloven, selskabsskatteloven, fondsbeskatningsloven og dødsboskatteloven, og fastslår at reglerne i øvrigt finder anvendelse.

Ordlyden af KULBR § 3 bærer præg af, at beskatning ved fast driftssted, men uden hjemting eller værneting skal ske efter kildeskatteloven, men beskatning må dog antages at ske efter KULBR § 21. Det begrundes med, at reglerne i kulbrinteskatteloven må anses for at være *lex specialis* i forhold til den generelle beskatningshjemmel i kildeskatteloven, at KULBR § 21, stk. 2 blev ændret som en konsekvens af, at kildeskatteloven blev ændret ved lov nr. 1021⁷², at lovforarbejderne henviser til blandt andet, at reglerne om indtræden og ophør følger de almindelige regler⁷³, hvorfor KULBR § 3 således næppe kan udstrækkes til at begrænse KULBR § 21. Hertil må det tillige bemærkes, at KULBR § 21 blev indført for, at medarbejderne skulle svare en endelig skat af administrative grunde.⁷⁴

Arbejdstagere, der er skattepligtige efter KULBR § 1, men arbejder for en arbejdsgiver uden hjemting i Danmark, og tillige er skattepligtige efter KSL § 2, stk. 1, nr. 1 sammenholdt med KSL § 2, stk. 9, må således blive beskattet efter KULBR § 21, stk. 2.

For arbejdstagere, der udfører arbejde, der er omfattet af anvendelsesområdet for kulbrinteskatteloven, for en arbejdsgiver, der har hjemting i Danmark, vil være begrænset skattepligtige efter KSL § 2, stk. 1, nr. 1, jf. Tfs 1985, 478 SD.⁷⁵ I sagen fandt Statsskattedirektoratet, at en ansat ved et skotsk selskab, der blev udlejet fra en hollandsk filial til en dansk filial, var begrænset skattepligtig efter KSL § 2, men Statsskattedirektoratet anførte deslige, at for de ansatte, som ikke ville blive begrænset skattepligtige – da arbejdet ikke kunne henføres til den danske filial – kunne ifalde skattepligt efter kulbrinteskatteloven (eller som arbejdsudlejet). Arbejdet var utvivlsomt omfattet som *dertil knyttet virksomhed* efter kulbrinteskatteloven, og som følge af Statsskattedirektoratet afgørelse må det anføres, at KSL § 2, stk. 1, nr. 1 finder anvendelse, når også kulbrinteskatteloven finder anvendelse. Denne forståelse af da også i overensstemmelse med

71 Jf. Lovforslag nr. 38 af 20. januar 1982, Bemærkningerne til § 3.

72 Betænkning vedr. Lov nr. 1021 af 19. December 1992 om ændring af kildeskatteloven og selskabsskatteloven m.v.

73 Jf. Lovforslag nr. 38 af 20. januar 1982, Bemærkningerne til § 3.

74 Jf. Lovforslag nr. 38 af 20. januar 1982, Bemærkningerne til § 21.

75 Se tillige SKM 2014.35.SR

ordlyden af KULBR § 21, stk. 2. Arbejdstagerne vil således skulle beskattes efter de almindelige skatteregler, og ikke KULBR § 21, stk. 2.

5 Beskatningsret

5.1 Generelt

Som det er anført i lovforarbejderne ved vedtagelsen af kulbrinteskatteloven kan Danmark ikke som udgangspunkt beskatte indkomst omfattet af kulbrinteskatteloven.⁷⁶ Dette blev begrundet med, at Danmark blev begrænset af de på daværende tidspunkt gældende DBOer. Flere af disse er da siden blevet ændret, således at også arbejde på kontinentalsoklen, og skat efter kulbrinteskatteloven, anses for omfattet af DBOen. Det skal i denne henseende bemærkes, at Norge *ikke* anser kontinentalsoklen for omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomster, der er indgået før og ikke ændret efter vedtagelsen af petroleumsskatteloven.⁷⁷ Efter dansk praksis vil kontinentalsoklen være omfattet af ældre DBOer, såfremt aftaleparten er enig.⁷⁸

Ved arbejde omfattet af kulbrinteskatteloven statueres *internt* i dansk ret fast driftssted fra første arbejdsdag.⁷⁹ Men for, at Danmark kan gennemføre beskatning, skal Danmark være tillagt beskatningsretten efter en DBO. For udenlandske personer vil beskatningsretten som udgangspunkt blive afgjort på baggrund af enten tilstedeværelsen af arbejdsgiver eller fast driftssted i Danmark, eller grundet medarbejderens ophold. For selskaber vil Danmark som udgangspunkt have beskatningsretten til indkomst, der kan henføres til et i Danmark værende fast driftssted, jf. MDBO art. 7. Det følger af MDBO art. 7, stk. 1, at et kildeland udelukkende kan beskatte indkomst forbundet med erhvervsvirksomhed, hvis foretagenet har et fast driftssted i kildestaten. Er dette ikke tilfældet, vil domicilstaten som udgangspunkt have ret til at beskatte indkomsten.

Danmark har dog indgået dobbeltbeskatningsoverenskomster, som f.eks. DBO Norden (art. 21) med specifikke bestemmelser vedrørende kulbrinteforekomster.

I TfS 2006, 635 ØL tog Østre Landsret stilling til en principiel problemstilling vedrørende dobbeltbeskatning for ansatte ved et schweizisk selskab. Omstændighederne i sagen var, at selskabet, der var hjemmehørende i Schweiz, udførte arbejde på den danske kontinentalsokkel, og det var ubestridt, at forholdet havde medført fast driftssted i Danmark for arbejdsgiveren i forhold til

76 Jf. Lovforslag nr. 38 af 20. januar 1982, Bemærkningerne til § 3.

77 Jf. Zimmer, Frederik, "Internasjonal inntektsskatterett", s. 68

78 Jf. Sneum, Jonna, "Anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne på aktiviteter, der beskattes efter kulbrinteskatteloven", TfS 1986, 266

79 Jf. Sneum, Jonna, "Anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne på aktiviteter, der beskattes efter kulbrinteskatteloven", TfS 1986, 266

DBO Schweiz. Eftersom medarbejderne ikke var hjemmehørende i Schweiz, men derimod i flere forskellige lande, var spørgsmålet for først Landsskatteretten og siden hen Østre Landsret, om definitionen af fast driftssted skulle udledes efter DBOen gældende for arbejdsgiver eller DBOerne gældende for arbejdstagerne.

Landskatteretten fandt, at de respektive DBOer skulle finde anvendelse, hvorfor den dansk-schweiziske overenskomst udelukkende ville være anvendelse over for arbejdsgiver (og eventuelle arbejdstagere, der ville være hjemmehørende i Schweiz). Landskatteretten udtalte herefter, at *"af sammenhængen og strukturen i OECD's modeloverenskomst følger, at brugen af definitionen på fast driftssted i overenskomsten mellem Danmark og arbejdsgiverens stat ved anvendelsen af overenskomsten mellem Danmark og arbejdstagerens stat må kræve udtrykkelig hjemmel i en dobbeltbeskatningsoverenskomsts tekst. En hjemmel som ikke findes på nuværende tidspunkt i overenskomster svarende til OECD's modeloverenskomst."* Landsretten tiltrådte begrundelsen og resultatet.

Det kan således ikke umiddelbart afvises, at fremtidige overenskomster vil tage særskilt stilling til problemstillingen, men indtil denne udtrykkelige hjemmel ikke er frembragt følger det af afgørelsen, at dobbeltbeskatning løses mellem de for parterne respektive overenskomster og de forskellige definitioner.

5.2 DBOer der ikke omfatter virksomhed uden for kysten

5.2.1 MDBO art. 5, stk. 1

For at en aktivitet kan statuere fast driftssted skal tre betingelser være opfyldt. For det første skal der eksistere et fast forretningssted, f.eks. en filial, for det andet skal forretningsstedet være fast (permanent), og sidst skal virksomhedsudøvelsen for foretaget ske gennem det faste driftssted.⁸⁰ Herudover har det været omdiskuteret i teorien om også art. 5 indeholder et dispositionskrav.⁸¹ Betingelserne skal behandles i det følgende.

5.2.1.1 Forretningssted

80 Jf. pkt. 2 til MDBO art. 5, stk. 1 (2010)

81 Jf. Laursen, Anders Nørgaard, "Fast Driftssted", s. 83

Det følger af MDBO art. 5, stk. 2, litra f, at indvinding af naturforekomster fra mine, olie- eller gaskilder *især* udgør et fast driftssted. Således vil indvinding af olie eller gas gennem boreplatform eller minedrift, hvad enten dette foregår på kontinentalsoklen eller på dansk territorium, udgøre et *forretningssted*. Efter norsk praksis omfatter udtrykket naturforekomster indvinding af kulbrinteforekomster eller metalliske forekomster.⁸² Sondringen anses ikke at have betydning for rækkevidden af de danske regler, da kulbrinteskattelovens skattepligt begrænses til indvinding af kulbrinteforekomster, og indvinding af andre naturforekomster vil således ikke medføre skattepligt efter kulbrinteskatteloven. Forekomsten af et sted, hvorfra naturforekomster udvindes, vil ikke udgøre et fast driftssted, hvis de øvrige betingelser ikke kan anses for opfyldt.⁸³

Bestemmelsen omhandler ikke forundersøgelse af kulbrinteforekomster⁸⁴, og det må antages, at ej heller *dertil knyttet virksomhed* i sin helhed vil blive omfattet af art. 5, stk. 2, litra f, hvorfor beskatningsretten afgøres efter det primære kriterium i art. 5, stk. 1.

Forundersøgelse og efterforskning vil i sagens natur som oftest foregå gennem skibe eller andre mobile enheder. Tilknyttet virksomhed vil kunne foregå om bord på skibe eller mobile enheder, men tillige kunne foregå på land uden *geografisk* tilknytning til aktivitet med forundersøgelse, efterforskning eller indvinding.⁸⁵

Skibe eller mobile enheder kan udgøre et fast forretningssted, jf. TfS 1984, 44 SD, hvor Statsskattedirektoratet fandt, at mobile borerigge måtte anses for at udgøre selskabets forretningssted.⁸⁶ I TfS 1985, 19 SD fandt Skattedepartementet tillige, at to skibe i forening med anvendt udstyr, kunne anses for at udgøre et selskabs forretningssted.⁸⁷

I SD 340/9912-135 fandt Statsskattedirektoratet at udleje af en hotelplatform i dansk farvand ikke medførte fast driftssted for det norske selskab, der ejede platformen. Statsskattedirektoratet begrundede dette med, at varigheden var mindre end 12 måneder.⁸⁸ Det er denne forfatters opfattelse, at vedrørende udleje af platforme må platformen udgøre et forretningssted i Danmark, jf. antageligvis TfS 1984, 44 SD.

82 Jf. Skaar, Arvid Aage, "Norsk skatteavtalerett", s. 130

83 Jf. pkt. 12 til MDBO art. 5, stk. 2 (2010)

84 Jf. pkt. 15 til MDBO art. 5, stk. 2 (2010)

85 Jf. Afsnit 3.3

86 Se tillige RT.2004.957.H (PGS) hvor der mellem parterne var enighed om, at et skib, der blev anvendt til seismiske undersøgelser på kontinentalsoklen ud for Elfenbenskystens kyst, udgjorde et forretningssted.

87 Der henvises i øvrigt til Afsnit 5.2.3 i forhold til den særskilte behandling af transport af kulbrinteforekomster ved henholdsvis skib og rørledning.

88 Afgørelsen må anses for at være forkert jf. nedenfor Afsnit 5.2.1.2.

Udøves virksomheden gennem et kontor eller en filial i Danmark, vil dette utvivlsomt kunne statuere et forretningssted.

Landskatteretten anser tilstedeværelsen af dykkerudstyr om bord på mobile enheder for at kunne udgøre et forretningssted.⁸⁹ At udstyr kan udgøre et forretningssted er i overensstemmelse med forståelsen af art. 5, stk. 1.⁹⁰ Spørgsmålet er hvor lidt udstyr, der i så fald kan anses for at udgøre et forretningssted. Som udgangspunkt må det konstateres, at den nedre afgrænsning af *forretningssted* må skulle fortolkes bredt.⁹¹ Dette dog ikke ensbetydende med, at rådigheden over udstyr i *alle* situationer vil medføre et forretningssted. Udleje af udstyr og personale, hvor lejeren bærer ansvar og risiko, vil ikke medføre et forretningssted.⁹²

I SD 340/9912-23 fandt Statsskattedirektoratet, at et britisk selskab ikke havde fast driftssted i Danmark. Selskabet udførte rådgivning i forbindelse med indvinding og forundersøgelse af kulbrinteforekomster, og anvendte i denne forbindelse forskellige typer af udstyr. Selskabet havde tillige et kontor i Danmark, men kontoret blev ikke anvendt ved udøvelsen af virksomheden.⁹³ Statsskattedirektoratet fandt, at da mængden af udstyr i Danmark var begrænset, og at efterbehandling skete i Norge, kunne selskabet ikke anses for at have et forretningssted i Danmark. Det kan må konkluderes, at som udgangspunkt vil rådigheden over udstyr kunne statuere et forretningssted, når udstyret ikke udelukkende er anvendt begrænset.

Et forretningssted kan foreligge, hvis foretagendets virksomhed hovedsagelig udføres ved automatisk udstyr, og personalets virksomhed er begrænset til at opstille, betjene, kontrollere og vedligeholde sådant udstyr.⁹⁴ Det må antages, at tilstedeværelsen af rørledninger til transport af kulbrinteforekomster, vil udgøre et forretningssted, jf. forudsætningsvist TfS 1994, 24 LR, hvor Ligningsrådet dog fandt, at der ikke skete udøvelse af virksomhed gennem et strømførende kabel, men det må antages, at Ligningsrådet anser eksistensen for at udgøre et forretningssted, da det ellers ikke ville være nødvendigt at fastslå, at der ikke skete udøvelse af virksomhed gennem forretningsstedet.⁹⁵

Dette er dog kun tilfældet, når ejeren af rørledningen, samtidig leverer olie eller gas, som transporteres gennem rørledningen, da selve driften af rørledningen i det tilfælde vil være omfattet

89 Jf. TfS 1988, 388 LSR og TfS 1987, 50 LSR. Begge behandles i Afsnit 5.2.1.2

90 Jf. pkt. 2 til MDBO art 5, stk. 1 (2010)

91 Jf. pkt. 2 til MDBO art. 5, stk. 1 (2010), der påpeger, at udstyr eller maskiner i visse tilfælde kan udgøre et fast driftssted.

92 Jf. pkt. 8 til MDBO art. 5, stk. 1 (2010)

93 Jf. Afsnit 5.2.1.3

94 Jf. pkt. 10 til MDBO art. 5, stk. 1 (2010)

95 Se tillige Rasmussen, Mogens, "Fast driftssted", SU 2009, 60

af MDBO art. 5, stk. 4, litra a og derfor *ikke* udgør et fast driftssted.⁹⁶ Situationen kunne forekomme, hvor en virksomhed, der ikke er hjemmehørende i Danmark, udvinder olie eller gas på dansk område og transporterer olien gennem egen rørledning ud af Danmark. Selve indvindingen vil medføre et fast driftssted, men rørledningen vil derimod ikke udgøre et fast driftssted.

Mogens Rasmussen anfører, at *Danmark kun [har] ret til at beskatte danske naturforekomster på kontinentalsoklen,[...]. På tilsvarende måde kan Danmark heller ikke beskatte en naturgasledning, der strækker sig fra Rusland over den danske kontinentalsokkel til Tyskland.*⁹⁷ Dette synspunkt kan tiltrædes, og Danmark kan således ikke anses for at kunne have beskatningsretten over rørledninger, der ikke transporterer kulbrinte-forekomster, som kan anses for indvundet på dansk område. Dette synspunkt kan dog kun anføres i forhold til rørledninger, der forefindes på den danske kontinentalsokkel, hvor Danmark ikke har suveræne rettigheder.

5.2.1.2 Betingelsen om, at forretningsstedet skal være fast

Landskatteretten fandt i Tfs 1987, 50 LSR, at et selskab, der ydede dykkerservice i Danmark, ikke kunne anses for at have fast driftssted i henhold til den med England indgåede DBO. Landskatteretten fandt, at selve tilstedeværelsen af udstyr kunne begrunde etableringen af et fast forretningssted. Dette var dog konkret ikke tilfældet, da udstyret blev flyttet fra sted til sted, og ikke havde en geografisk tilknytning til ét sted, hvorfor betingelsen om, at forretningsstedet skal være fast, ikke ansås for opfyldt.

I Tfs 1988, 388 LSR fandt Statsskattedirektoratet, at betingelserne for at statuere fast driftssted var opfyldt (og lønindkomst til en medarbejder ville være skattepligtigt til Danmark tillige med beskatningsretten tillagt Danmark). Statsskattedirektoratets kendelse blev dog tilsidesat af Landsskatteretten under dissens. Statsskattedirektoratet fandt indledningsvist, at forholdet medførte et fast driftssted, da selskabet havde et fast forretningssted gennem udstyr, som var fastmonteret på mobile borerigge, samt at permanensbetingelsen var opfyldt, da forholdet varede længere end 12 måneder. Statsskattedirektoratet fandt, at eftersom der var skiftende geografiske lokationer (seks forskellige mobile borerigge, der tillige flyttede sig i takt med opgaverne blev løst), kunne betingelsen om permanens opfyldes gennem tidsmæssig tilstedeværelse. Flertallet af Landsskatteretten var dog uenige i, at den geografiske tilknytning kunne tilsidesættes af et tidsmæssigt kriterium, da forholdet ikke kunne anses for at være et bygge- eller anlægsprojekt.

96 Jf. pkt. 26.1 til MDBO art. 5, stk. 4 (2010)

97 Jf. Rasmussen, Mogens, "Fast driftssted", SU 2009, 60

Det ses umiddelbart, at der mellem Statskattedirektoratet (og det dissenterende retsmedlem) og Landsskatteretten er uenighed om, hvorvidt betingelsen om fasthed kan statueres på baggrund af et tidsmæssigt kriterium i stedet for et geografisk kriterium. Det følger af kommentaren til art. 5, at betingelsen *fast* skal forstås således, at *der skal sædvanligvis være en forbindelse mellem forretningsstedet og en særligt geografisk bestemt lokalitet. Det er uden betydning, hvor længe et foretagende, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, driver virksomhed i den anden kontraherende stat, hvis det ikke gør det på et bestemt sted, men dette betyder ikke, at det udstyr, der udgør forretningsstedet, faktisk skal være fastgjort til den jord, det står på. Det er nok, at udstyret forbliver på et givet sted.*⁹⁸ Umiddelbart må det således anføres, at Landsskatterettens flertals afgørelse forekommer korrekt, og at der ikke ses at være holdepunkter i kommentarerne til Modeloverenskomsten til at begrunde, at et forretningssted, der ikke har en geografisk tilknytning, kan antages at være *fast* ud fra et tidsmæssig kriterium.

Dette skal dog ses i lyset af, at der i Landsskatterettens begrundelse henvises til kommentarerne til Modeloverenskomst, som sidenhen er ændret. Ved revideringen af kommentarerne i 2003 blev indført en kommentar, hvorefter en virksomhed, der er af en sådan karakter, at virksomheden ofte flytter mellem lokaliteter, vil betingelsen om, at forretningsstedet skal være fast kunne anses for opfyldt, såfremt forholdet kan karakteriseres som en *kommerciel og geografisk enhed*.⁹⁹ Begge betingelser skal være opfyldt, for at et forretningssted kan anses for at have kommerciel og geografisk sammenhæng, når aktiviteten ikke har en geografisk tilknytning til en særlig position.¹⁰⁰

Det kan således ikke afvises, at en dykkervirksomhed vil kunne statuere et fast driftssted, hvis virksomheden kan anses for at udgøre en kommerciel og geografisk enhed, hvis kravet om fasthed ellers ikke kan anses for opfyldt. Det kan anføres, at i de to sager ovenfor udgjorde udstyret, der blev anvendt på Nordsøen (dansk kontinentalsokkel, men også norsk og britisk) en del af hovedforetagens virksomhed. Det skal i det kommende behandles om denne del kan anses for at udgøre en kommerciel og geografisk enhed.

Et arbejde, der foregår successivt for flere forskellige klienter eller flere forskellige kontrakter for samme klient, kan ikke anses for at udgøre en kommerciel enhed.¹⁰¹ Således kan det udelukkes, at et forhold, hvor alt arbejdet ikke er omfattet af en samlet aftale ikke kan anses for at udgøre en kommerciel enhed, og som sådan vil betingelsen om *fast* ikke være opfyldt. Hvis der imidlertid ér

98 Jf. pkt. 5 til MDBO art. 5, stk. 1 (2010)

99 Jf. pkt. 5.2 til MDBO art. 5, stk. 1 (2003)

100 Jf. for eksempel pkt. 5.4 til MDBO art. 5, stk. 1 (2010)

101 Jf. pkt. 5.3 til MDBO art. 5, stk. 1 (2010)

tale om en aftale, der kan anses for en kommerciel enhed, må det undersøges om Nordsøen eller udelukkende den danske kontinentalsokkel kan anses for at udgøre også en geografisk enhed.

I TfS 1984, 44 SD fandt Statsskattedirektoratet, at et norsk selskab var skattepligtig til Danmark for driften af mobile borerigge. Boreriggene flyttede i sagens natur fra forskellige geografiske lokationer til andre, men alle inden for dansk territorium. De anvendte borerigge udgjorde efter Statsskattedirektoratets opfattelse selskabets forretningssted, og selskabets virksomhed udøvedes gennem dette forretningssted. Endelig ansås betingelsen, om at forretningsstedet skulle være fast, for opfyldt, når virksomheden havde varet samme tidsrum, som gælder for efterforskning med mobile borerigge, det vil sige mere end 12 måneder.

Umiddelbart må det konstateres, at der udelukkende kan opstå et fast driftssted på dansk territorium eller på den danske kontinentalsokkel¹⁰², og således kan aktivitet, der foregår uden for disse områder ikke medtages i vurderingen af, om der er geografisk sammenhæng. Det faktum alene, at der er kortere perioder med arbejde uden for dansk territorium, eller den danske kontinentalsokkel, kan dog ikke begrunde, at aktiviteten, der er udført på disse områder ikke ville kunne medføre et fast driftssted, såfremt aktiviteten udenfor områderne er begrænsede. Det begrundes med, at den geografiske tilknytning ellers vil kunne ophøre, selvom der over en længere årrække faktisk er en geografisk tilknytning til Danmark.

Spørgsmålet er, om TfS 1984, 44 SD skal tages til indtægt for en forståelse af, at *geografisk sammenhæng* kan udstrækkes til hele det danske territorium. Det taler for denne forståelse, at Statsskattedirektoratets afgørelse er begrundet i skiftende geografiske steder. *Birgit Kjeldsen* anfører, at *[som] et eksempel på en virksomhed som ifølge sin karakter til stadighed udøves på skiftende geografiske steder, men som utvivlsomt vil have et fast driftssted, kan nævnes et cirkus som gennem en årrække rejser rundt og viser sin forestilling.*^{103, 104} Ud fra denne betragtning må det kunne fremføres, at Nordsøen eller kontinentalsoklen i sin helhed kan udgøre en geografisk afgrænsning. Dette synspunkt kan dog ikke umiddelbart tiltrædes, jf. straks nedenfor.

Som anført af *Anders Nørgaard Laursen* "[kan] f.eks. "Jylland" eller "Danmark" ikke udgøre den geografiske afgrænsning, idet dette ville gøre betingelsen meningsløs. Ligeledes kan en by ikke udgøre den geografiske afgrænsning, mens en gade omvendt godt kan".^{105, 106} Dette synspunkt kan

102 Jf. Afsnit 2

103 Jf. Kjeldsen, Birgit, "Skattepligtsregler i relation til kulbrinteskatteloven", Skatteorientering 1984

104 Der kan endvidere henvises til den hollandske Højesteret afgørelse i BNB 1954/336, hvor det blev fastslået, at den omstændighed, at et cirkus kunne flytte geografisk position, ikke afskar cirkuset for at kunne udgøre et fast driftssted.

105 Jf. Laursen, Anders Nørgaard, "Entreprisevirksomhed og fast driftssted", SR 2014.31

tiltrædes, når der samtidig henses til den norske Høyesterett afgørelse refereret i RT.1994.752.H (*Alphawell*), hvor en britisk statsborger var både hovedaktionær, direktør og eneste medarbejder i et britisk selskab. Selskabet udførte arbejde for Statoil i Norge med konsulentytelser. Arbejdet foregik i en periode på fire år, og i disse år havde den ansatte adgang til kontorlokaler – alle ejet af Statoil – på forskellige lokationer i Norge, dog var alle lokationer forbundet til oliesektoren i Norge. Den norske Høyesterett fandt, at der ikke var fast driftssted i Norge, da selskabet ikke havde et *fast forretningssted* til rådighed i Norge grundet de skiftende lokationer. Det må således fastslås, at geografisk sammenhæng ikke kan anses for at udgøre et samlet areal, som f.eks. Norge eller Danmark.¹⁰⁷

Anders Nørgaard Laursen finder, at RT.1994.752.H også må være gældende efter revisionen af kommentarerne til Modeloverenskomsten i 2003 med henvisning til, at faktum i *Alphawell* kunne have lagt til grund for pkt. 5.4 til art 5, stk. 1 i modeloverenskomsten.¹⁰⁸

Således må det fastslås, at hverken Nordsøen eller kontinentalsoklen i sin helhed kan anses for at opfylde betingelsen om at udgøre en geografisk enhed, og skiftende arbejde på f.eks. kontinentalsoklen vil *ikke* opfylde kravene til, at der er kommerciel og geografisk sammenhæng.

Såfremt der er *kommerciel* sammenhæng og det geografiske område er begrænset til f.eks. et oliefelt eller en koncession, hvor et dykkerskib vil udføre forskellige opgaver for samme opdragsgiver og under samme kontrakt, må oliefeltet eller koncessionen dog skulle anses for et hele.¹⁰⁹ Dette begrundes med, at f.eks. en mine – uanset om denne er meget stor – vil anses for en geografisk enhed, og således må også et oliefelt kunne anses for en geografisk enhed.¹¹⁰ Samme begrundelse kan dog ikke anvendes ved flere koncessioner eller flere oliefelter, hvorfor det må undersøges om der er den fornødne sammenhæng mellem aftalerne, at forholdet kan anses for en *kommerciel og geografisk enhed*.

Et skib eller en mobil borerig, som efter endt aktivitet på den danske kontinentalsokkel, placeres ved kysten, f.eks. til vedligeholdelse før endnu en opgave, vil således ikke have de fornødne geografiske sammenhæng med opdraget på kontinentalsoklen. Enheden kan statuere fast driftssted, hvis den

106 Se også Zimmer, Frederik, "Internasjonal inntekstsskatterett", s. 175

107 Se også Laursen, Anders Nørgaard, "Fast Driftssted", s. 82.

108 Jf. Laursen, Anders Nørgaard, "Fast Driftssted", s. 82.

109 Se i denne retning også Skaar, Arvid Aage, "Norsk skatteavtalerett", s. 137

110 Jf. Pkt. 5.2 til art. MDBO 5, stk. 1 (2010)

ligger til kaj i en tilstrækkelig varighed, og der tillige udøves virksomhed, mens enheden ligger stille.¹¹¹

Hvis der ér en sådanne forbindelse mellem forretningsstedet og en særlig geografisk position kræves det tillige, at forretningsstedet har en vis grad af varighed før forretningsstedet kan anses for at være *fast*. Det følger af kommentarerne til MDBO art. 5, stk. 1., at *et forretningssted kan [imidlertid] udgøre et fast driftssted, selvom det rent faktisk kun eksisterer i meget kort tid som følge af, at virksomheden er af en sådan art, at dens udøvelse kun varer kort tid. Det er undertiden vanskeligt at afgøre, om dette er tilfældet. Den praksis, som medlemslandene har haft med hensyn til tidsperioden, har ikke været ensartet, men erfaringen har vist, at et fast driftssted normalt ikke er anset for at foreligge, hvis en virksomhed i et land er udøvet gennem et forretningssted, der blev opretholdt i mindre end seks måneder.*¹¹² Hovedreglen, hvorefter et fast forretningssted kan anses for at være etableret efter seks måneders aktivitet, er udelukkende vejledende, og konkrete forhold kan således ikke afvises at kunne begrunde, at en kortere varighed kan anses for at udgøre et fast forretningssted.

Det følger herefter, at dette udgangspunkt har visse undtagelser. For det første vil virksomhed, der har en kortere varighed end seks måneder, men som efter sin art vil være tilbagevendende, blive vurderet på baggrund af de tilbagevendende perioder. For det andet vil en kortvarig virksomhed kunne anses for at udgøre et fast forretningssted, hvis virksomhedsudøvelse kun finder sted i en stat.¹¹³

I SD 340/9912-135 fandt Statsskattedirektoratet, at hoteldrift, der ikke varede over 12 måneder, ikke medførte et fast driftssted for selskabet i Danmark. Afgørelsen kan næppe anses for at være korrekt, når der henses til ovenstående gennemgang af TfS 1988, 388 LSR og TfS 1987, 50 LSR om forståelsen af *geografisk sammenhæng*, da afgørelsen må ses som et udtryk for at udleje af hotelplatform anses for et bygge- og anlægsprojekt eller en analog forståelse af reglerne i art. 5, stk. 3 i forhold til art. 5, stk. 1 og betingelse til permanens.¹¹⁴

Spørgsmålet er således, om seksmåneders grænsen kan anses for at være et udtryk for en gældende hovedregel, eller hvorvidt grænsen ses fraveget i praksis.

111 Det er dog ikke umiddelbart oplagt, at situationen vil kunne udgøre et fast driftssted efter SEL § 2, stk. 1, litra a.

112 Jf. pkt. 6 til MDBO art. 5, stk. 1 (2010)

113 Jf. pkt. 6 til MDBO art. 5, stk. 1 (2010)

114 Se tillige Laursen, Anders Nørgaard, "Fast driftssted", s. 112 og nedenfor Afsnit 5.2.2

Den hollandske Højesteret afgjorde i BNB 1992/52, at en boreplatform fra Storbritannien, der opererede i fire måneder på den hollandske kontinentalsokkel, ikke udgjorde et fast driftssted.

I den norske sag *PGS*, som refereret i RT.2004.957.H, skulle den norske Høyesterett tage stilling til seks måneders grænsen. Omstændighederne var, at et norsk selskab – PGS Exploration AS – udførte arbejde med indsamling af informationer gennem seismiske undersøgelser på kontinentalsoklen ud for Elfenbenskystens kyst gennem to perioder. Første periode varede 25 dage og næste periode 41 dage. Der var for parterne enighed om, at forholdet udgjorde et forretningssted, og at virksomheden blev udøvet gennem dette forretningssted. Spørgsmålet for den norske Høyesterett var således, om forretningsstedet tillige kunne anses for at være *fast*. Den refererende dommer fandt, at "*utgangspunktet [må] være at fast driftssted normalt krever at virksomhet gjennom driftsstedet utøves i mer enn seks måneder*". Denne begrundelse blev tiltrådt af de øvrige dommere.¹¹⁵

Umiddelbart vil virksomhedsudøvelse gennem et forretningssted først kunne udgøre et *fast driftssted*, hvis varigheden overstiger seks måneder, og der er en særlig geografisk position til rådighed.

5.2.1.3 Virksomhedsudøvelse

Efter ordlyden af MDBO art. 5, stk. 1. skal der ske en hel eller delvis udøvelse af virksomhed gennem et fast forretningssted for at der opstår et fast driftssted. Af kommentarerne til MDBO art. 5, stk. 1 fremgår det, at *gennem hvilket* skal forstås bredt, samt at udøvelse sædvanligvis vil sige, at personer som på den ene eller anden måde er afhængig af foretagendet udfører foretagets virksomhed, hvor det faste forretningssted er placeret.¹¹⁶

Ordene "gennem hvilket" finder anvendelse i enhver situation, hvor forretningsvirksomhed udøves på en bestemt lokalitet, der er til foretagendets disposition med henblik på udøvelsen af aktiviteten, jf. SKM 2011.235.SR.

Problemstillingen om, at et fast forretningssted ikke udgør et fast driftssted medmindre der sker udøvelse af virksomhed, kan beskrives med Statsskattedirektoratets afgørelse i SD 340/9912-23. Et britisk selskab fik *ikke* fast driftssted i Danmark på trods af eksistensen af kontorlokaler, som utvivlsomt udgjorde et fast forretningssted. Kontorlokalene blev ikke anvendt til at udøve virksomheden, hvorfor alle betingelserne ikke kunne anses for at være opfyldt, og Statsskattedirektoratet fandt således, at det ikke kunne statueres et fast driftssted i Danmark.

Afgørelsen forekommer umiddelbart korrekt, da virksomheden efter sagens omstændigheder blev udøvet om bord på skib, der dog ikke kunne anses for et fast forretningssted. Tilstedeværelsen af et

115 Jf. i øvrigt Zimmer, Frederik, "Høyesterettsdommer i skattesaker 2004", Skatterett 2005, nr. 4

116 Jf. pkt. 2 til MDBO art. 5, stk. 1 (2010) og pkt. 4.6 til MDBO art. 5, stk. 1 (2010)

fast forretningssted tillige med tilstedeværelsen af aktivitet kan således ikke *alene* begrunde, at der opstår et fast driftssted.

Det må antages, at hel eller delvis udøvelse kræver henholdsvis en *geografisk* tilknytning, hvilket som oftest vil være opfyldt som følge af kravet om at forretningsstedet skal være fast, samt en *forretningsmæssig* tilknytning. Den geografiske tilknytning ses netop ikke opfyldt i SD 340/9912-23.

Udtrykket *udøver* giver umiddelbart anledning til den konklusion, at der kræves fysisk tilstedeværelse. Spørgsmålet blev behandlet af den norske Høyesterett i forhold til interne norske regler og den DBO Norden i *Safe Service*¹¹⁷, hvor Safe Service drev cateringvirksomhed i sin helhed gennem underleverandør, og således ikke fysisk havde tilstedeværelse i Norge, da selskabet i øvrigt var hjemmehørende i Sverige. Domstolen fandt, at Safe Service var skattepligtig til Norge med henvisning til blandt andet til forventede ændringer til modeloverenskomstens art. 5, stk. 3, og *efter interne norske regler* kræves således ikke *fysisk* tilstedeværelse for, at aktiviteten kan anses for at være virksomhedsudøvelse.

Det bemærkes, at de forventede ændringer skulle indføre "*subcontracts all or parts of such a project*" i pkt. 19 til MDBO art. 5, stk. 3.¹¹⁸ Denne ændring blev dog aldrig indført. Det forhold, at ændringen ikke var indført på tidspunktet for afsigelsen af afgørelsen, er dog også behandlet af den førstevoterende dommer, som anførte, at *så længe arbeidet i OECD ikke er avsluttet, kan det ikke i særlig grad bygges på de synspunkter som er fremkommet. Men det som likevel kan konstateres, er at det neppe går på tvers av noen rådende internasjonal oppfatning å etablere skatteplikt for hovedentreprenøren også der hele entreprisen utføres av underentreprenør.*

Dobbeltbeskatningsproblemstillingen blev løst i forhold til DBO Norden art. 21¹¹⁹, og den førstevoterende dommer henviste særskilt til, at MDBO art. 5, stk. 3 under *ingen omstændighed* er afgørende for fortolkningen af de interne norske regler eller art. 21 i DBO Norden.

Det fremgår således efter afgørelsen, at den norske Høyesterett anser Safe Service for at udøve virksomhed i Norge gennem underleverandøren.

117 Jf. RT.2001.512.H og gennemgangen tidligere i Afsnit 3.4

118 Den for nuværende gældende (relevante) passus af pkt. 19 til MDBO art. 5, stk. 3 (2010) lyder: "[...] *If an enterprise (general contractor) which has undertaken the performance of a comprehensive project subcontracts parts of such a project to other enterprises (subcontractors) [...]*" (Min fremhævning)

119 I henhold til art. 21 i DBO Norden følger vurderingen om beskatningsretten kan tildeles til kildelandet *ikke* efter, om der er et fast driftssted efter art. 5, men derimod om virksomhedens *varighed* overstiger 30 dage, hvis aktiviteten i øvrigt kan kvalificeres under art. 21, hvorfor der således vil være et fast driftssted jf. art. 21, stk. 2.

Således fremstår tilbage spørgsmålet om, hvorvidt den interne norske forståelse og DBO Norden art. 21 er i overensstemmelse med forståelsen efter modeloverenskomstens art. 5. Som anført ovenfor blev den foreslåede ændring til kommentarerne til MDBO art. 5, stk. 1 ikke vedtaget. En arbejdsgruppe under OECD (OECD Committee on Fiscal Affairs) har sidenhen udarbejdet forslag til ændring af kommentarerne til MDBO art. 5, stk. 1 med ændringer til pkt. 10 (med indføjelser af et pkt. 10.1) og ændring til pkt. 19.¹²⁰

Den foreslåede tilføjelse til pkt. 10.1 har følgende ordlyd "*[a]n enterprise may also carry on its business through subcontractors, acting alone or together with employees of the enterprise. In that case, a permanent establishment will only exist for the enterprise if the other conditions of Article 5 are met. In the context of paragraph 1, that will require that these subcontractors perform the work of the enterprise at a fixed place of business that is at the disposal of the enterprise for reasons other than the mere fact that these subcontractors perform such work at that location (see paragraph 4.2 above).*"¹²¹

Herefter uddybes den foreslåede tilføjelse, hvor det fremføres, at en hotelejer, selvom driften er fuldt ud udliciteret til en underleverandør, ville kunne anses for at have et fast driftssted.¹²²

Det er således spørgsmålet, om de foreslåede ændringer har karakter af en præcisering af den allerede eksisterende fortolkning af MDBO art. 5, eller om forslaget er en præcisering af, hvordan fortolkningen skal være.

Arvid Aage Skaar anfører i sin behandling af virksomhedskravet vedrørende fast driftssted (og i den forbindelse behandles *Safe Service*), at "*[...] nettopp fordi en endring ville medføre en utvidelse av området for fast driftssted, må man legge til grunn at fast driftssted ikke kan konstitueres når hele virksomheten er overlatt til en underentreprenør.*"¹²³ Også efter de tyske skattemyndigheders synspunkt, vil der ikke opstå et fast driftssted, når en hovedentreprenør udliciterer en opgave i sin helhed til en underentreprenør uden at hovedentreprenøren bibeholder supervision eller koordineringsopgaver, hvorfor de tyske regler synes at være i overensstemmelse med de foreslåede ændringer.¹²⁴

120 Ændringerne, hvis de implementeres, kan tidligst indføres i 2014.

121 Jf. Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention, afsnit 8, pkt. 48.

122 Jf. Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention, afsnit 8, pkt. 51.

123 Jf. Skaar, Arvid Aage, "Norsk skatteavtalerett", s. 160

124 Jf. Hibert, Lukas, m.fl., "OECD Discussion around the Definition of Permanent Establishments: A German view on Proposed Amendments to the Model Commentary and Their Effect on Business Profit Allocation and International Assignments", Intertax, 2012, vol. 40, issue 8/9

Når der samtidig henses til, at arbejdsgruppen har foreslået den nye kommentar som en løsning på en problemstilling, der til forveksling kunne være inspireret af faktum fra *Safe Service*,¹²⁵ kan kommentaren ikke ansues på anden måde end en tilføjelse til den nuværende forståelse. Således vil der for nærværende *ikke* statueres hel eller delvis udøvelse af virksomhed, når hele virksomheden udøves gennem underleverandør(er), og hovedentreprenøren ikke *fysisk* har tilstedeværelse *eller* opretholder opgaver med supervision, koordinering eller lignende. Således må udgangspunktet vedr. underleverandører til stadighed være, at hovedentreprenøren kan udøve virksomhed igennem en underleverandør, jf. *Safe Services*. Således vil en hovedentreprenør også udøve virksomhed gennem en underleverandør, selvom hele opgaven er udført af underleverandøren, såfremt hovedentreprenøren har opgaver, der påvirker underentreprisen, eller at hovedentreprenøren har risikoen (fordi entreprenøren er forpligtet over for en part tidligere i forløbet) forbundet med udførelsen af opgaven.¹²⁶

Efter den gældende forståelse af MDBO art. 5 vil en entreprenør som udgangspunkt få et fast driftssted, selvom entreprenørens virksomhed helt eller delvist udøves af en underentreprenør. Om tilsvarende vil være tilfældet, hvis det var et datterselskab, som var blevet *tildelt* opgaven af sit moderselskab, kan ikke umiddelbart vurderes på baggrund af ovenstående gennemgang. Det må indledningsvist konstateres, at hvis kravet om et fast forretningssted må kunne opfyldes gennem en underleverandør, må tilsvarende kunne være tilfældet vedrørende et datterselskab. Spørgsmålet bliver således om interessefællesskabet mellem moder- og datterselskab kan begrunde, at der kan ske hel eller delvis udøvelse af virksomhed gennem datterselskabet. Med henvisning til art. 5, stk. 7 må det dog anerkendes, at moder- og datterselskaber som udgangspunkt er to selvstændige juridiske enheder.¹²⁷

Den norske Høyesterett tog i RT.1997.1646.H (*Trinc & Trag*) stilling til, hvorvidt et liberiansk selskab var skattepligtigt til Norge. Sagens omstændigheder var, at selskabet i Liberia udlejede en boreplatform på bareboat-basis til sit søsterselskab i Schweiz, som anvendte platformen i Norge og derfor var skattepligtigt til Norge. Spørgsmålet var, om også selskabet i Liberia var skattepligtigt til Norge, begrundet ved at det schweiziske og liberianske selskab sammen drev virksomhed i Norge. Høyesterett afgjorde sagen i dissens, og flertallet fandt, at selskabet fra Liberia *ikke* var skattepligtigt

125 Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention, afsnit 8, pkt. 47.

126 Jf. den førstevoterende dommers udtalelse om, *at dersom levering hadde vært mangelfull, ville Safe [services] erstatningsansvar og eventuelle andre misligholdelsesvirkninger følge av kontrakten med [Safe Services hovedentreprenør].*

127 Jf. i øvrigt pkt. 41-42 til MDBO art. 5 stk. 7 (2010)

til Norge. Således må det også konstateres, at i det tilfælde, at en aftale vil være udliciteret i sin helhed fra et moderselskab til et datterselskab, vil moderselskabet *ikke* kunne anses for helt eller delvist at udøve virksomhed gennem datterselskabet. Deltager moderselskabet i udøvelsen, f.eks. gennem planlægning, supervision eller andet, vil moderselskabet dog kunne anses for at udøve *sin* virksomhed sammen med datterselskabet.¹²⁸

En anden problemstilling opstår, når et selskab deler eller overdrager en opgave helt eller delvist til sit datterselskab eller et søsterselskab, for at undgå, at moderselskabet opnår den fornødne varige permanens. Efter DBO Norden art. 21, stk. 3 gælder det, at en virksomhed, der drives *ud for kysten*, skal anses for at have et fast driftssted, hvis virksomheden finder sted i en periode eller flere perioder der overstiger 30 dage over en løbende 12 måneders periode.¹²⁹ Spørgsmålet er således, om perioden kan undgås ved anvendelse af et datter- eller søsterselskab. DBO Norden løser problemstillingen gennem art. 21, stk. 4, hvorefter aktivitet, som udøves af et foretagende, som har interessefællesskab med et andet foretagende, anses for at være udøvet af den virksomhed, som det har interessefællesskab med, såfremt virksomheden i *væsentlig grad* er af *samme art* som den virksomhed, der udføres, og aktiviteten vedrører samme projekt. Det må antages, at en lignende praksis kan udledes efter MDBO art. 5, stk. 3, hvis det kan konstateres at opsplittningen er et udtryk for misbrug.¹³⁰

Sammenfattende må det anføres, at interesseforbundne selskaber skal betragtes som særskilte juridiske enheder, men at et moderselskab i visse situationer

5.2.1.4 Dispositionskrav

Efter Skatterådets svar i TfS 2011, 558 SR må det konstateres, at dispositionskravet efter intern dansk ret må anses for at kunne opfyldes gennem tilstedeværelsen af personale og et fast forretningssted. Omstændighederne var, at et udenlandsk selskab anmodede Skatterådet om at bekræfte, at et hjemmekontor ikke ville udgøre et fast driftssted, hvilket blev afvist af Skatterådet. Det kan således konstateres, at er der et forretningssted i Danmark, hvor et foretagendes personale, dvs. ansatte eller andre afhængige personer, udøver virksomhed, må dispositionskravet anses være opfyldt. Dette fordrer dog, at dette personale udøver foretagendets virksomhed.¹³¹

128 Jf. pkt. 41 til MDBO art. 5 stk. 7 (2010)

129 Se tillige f.eks. art. 24, stk. 3 i DBO Holland

130 Jf. pkt. 18 til MDBO art. 5, stk. 3 (2010). Der kan endvidere henvises til *Trinc & Trag*, hvor den førstevoterende dommer også finder, at der i sagen ikke var tale om skatteunddragelse.

131 Jf. Laursen, Anders Nørgaard, "Repræsentant med hjemmekontor – fast driftssted", TfS 2011, 684

5.2.2 Bygnings-, anlægs- eller installationsarbejde

Statsskattedirektoratet udtalte i forbindelse med behandlingen af TfS 1984, 44 SD, at *"efterforskning med mobile borerigge må antages at være omfattet af reglerne om bygge- og anlægsarbejde, der kræver, at virksomheden varer mere end 12 måneder for at udgøre et fast driftssted"*. Denne forståelse er da også umiddelbart i overensstemmelse med forarbejderne til kulbrinteskatteloven, hvor det fremgår, at en række aktiviteter, f.eks. underentreprenørvirksomhed og efterforskning med mobile borerigge, antages at være omfattet af reglerne i MDBO art. 5, stk. 3 om bygnings- og konstruktionsarbejder.¹³²

Underentreprenørvirksomhed er behandlet oven for og kan ikke umiddelbart anses for per definition at skulle anses for omfattet af MDBO art. 5, stk. 3, men må derimod vurderes efter MDBO art. 5, stk. 1 og alternativt MDBO art. 5, stk. 3, hvis karakteren af aktiviteten kan antages omfattet af anvendelsesområdet, jf. nedenfor.

Det følger direkte af ordlyden af MDBO art. 5, stk. 3, at et bygnings-, anlægs- eller installationsarbejde i sig selv kun skal medføre, at stedet anses for at udgøre et fast driftssted, hvis det opretholdes mere end 12 måneder. Det fremgår dog ikke af ordlyden, om f.eks. forundersøgelse eller dertil knyttet virksomhed skulle være omfattet af bestemmelsen, men det må umiddelbart antages, at forundersøgelser og efterforskning skal betragtes som byggearbejde grundet henvisningen i lovforarbejderne. Det må umiddelbart konstateres, at konstruktionen af f.eks. en boreplatform på den danske kontinentsokkel vil være blive anset for at være et installationsprojekt. Udlægning og konstruktionen af rørledninger til transport af kulbrinte-forekomster anses for at være omfattet af MDBO art. 5, stk. 3,¹³³ men driften må anses for omfattet af MDBO art. 5, stk. 1, jf. ovenfor.

I SD 340/9912-135 fandt Statsskattedirektoratet, at udlejning af en hotelplatform ville medføre fast driftssted, hvis udlejningen foregik i mere end 12 måneder. Afgørelsen må anses for at være forkert, da udlejning af hotelplatform ikke kan anses for at udgøre bygnings-, anlægs- eller installationsarbejde sammenholdt med TfS 1988, 388 LSR og TfS 1984, 44 SD (begge straks nedenfor).¹³⁴

132 Jf. Lovforslag nr. 38 af 20. januar 1982, Bemærkningerne til § 3.

133 Jf. udtrykkeligt pkt. 17 til MDBO art. 5, stk. 3 (2010)

134 Jf. Laursen, Anders Nørgaard, "Fast driftssted", s. 112.

I TfS 1988, 388 LSR tog Landskatteretten stilling til, at målinger, der var registreret fra kasser, som var fastgjort på mobile borerigge, ikke udgjorde et fast driftssted. Landskatterettens flertal afgjorde, at der ikke var fast driftssted efter det primære kriterium, jf. Afsnit 5.2.1.2. Flertallets afgørelse efter det primære kriterium uden henvisning til MDBO art. 5, stk. 3 må betragtes som begrundet i, at målinger, som de i sagen omhandlede, ikke kan anses for at være et bygnings-, anlægs- eller installationsarbejde. Landsskatterettens afgørelse afgjorde endegyldigt, hvorvidt der kunne sluttes analogt til art. 5, stk. 3 for forhold, som ikke kunne opfylde en fast *geografisk* position, og derved erstatte det geografiske krav med et tidsmæssigt.¹³⁵

Modsat fandt Statsskattedirektoratet i TfS 1984, 44 SD, at drift af mobile borerigge statuerede fast driftssted i Danmark. Med henvisning til forarbejderne fandt Statsskattedirektoratet, at driften af mobile borerigge statuerede fast driftssted, da forholdet havde en varighed på mere end 12 måneder. Ligeledes kan det anføres, at boringer til prøvebrønde og tilhørende aktiviteter er blevet anset for at kunne statuere fast driftssted efter både MDBO art. 5, stk. 1 og MDBO art. 5, stk. 3 i henhold til norsk praksis.¹³⁶ Det følger af MDBO art. 5, stk. 2, at et sted, hvor naturforekomster udvindes, især omfattes af udtrykket fast driftssted (men dog ikke statuerer fast driftssted medmindre betingelserne efter art. 5, stk. 1 er opfyldt). Forholdet mellem det primære kriterium og byggereglen skal således afklares. Efter TfS 1984, 44 SD kan det udledes, at efter dansk praksis skal MDBO art. 5, stk. 3 fortolkes i lyset af MDBO art. 5, stk. 1, jf. Statsskattedirektoratets særskilte henvisning til, at varighedsbetingelsen måtte anses for opfyldt, når projektet havde en varighed på mere end 12 måneder. Det må dog fastslås, at hovedreglen ikke kan anvendes på byggeprojekter, hvis varigheden er kortere end 12 måneder, jf. *skal i sig selv kun medføre* i MDBO art. 5, stk. 3. Forekomsten af et projekt, der utvivlsomt er omfattet af MDBO art. 5, stk. 3, medfører ikke, at der kan ikke opstå et *andet* fast driftssted efter MDBO art. 5, stk. 1.

Dernæst rejses spørgsmålet, hvorvidt f.eks. en mobil borerig, der har udført efterforskning i en *kortere* periode end 12 måneder, men som opholder sig på dansk område i *mere* end 12 måneder, vil statuere fast driftssted efter byggereglen i MDBO art. 5, stk. 3. Situationen kunne forekomme, hvor en mobil borerig har ligget ved kaj til vedligeholdelse enten før eller efter en opgave på kontinentalsoklen med forundersøgelse eller tilknyttet virksomhed, og selve forholdet ved at ligge ved kajen kan ikke i sig selv udgøre et fast driftssted.

Det følger af kommentaren til MDBO art. 5, stk. 3, at en byggeplads foreligger fra den dato, på hvilken entreprenøren begynder sit arbejde, herunder et hvilket som helst forberedende arbejde, i

135 Jf. f.eks. TfS 1987, 50 LR og ovenfor Afsnit 5.2.1.2.

136 Jf. Skaar, Arvid Aage, "Norsk skatteavtalerett", s. 176

det land, hvor arbejdet skal udføres, f.eks.. hvis han opretter et planlægningskontor til arbejdet.¹³⁷ Umiddelbart må også perioder, som udføres inden arbejdet igangsættes, skulle medregnes, når perioden inden kan karakteriseres som forberedende arbejde, og forberedelsen sker i Danmark. Således vil et arbejde med forundersøgelse gennem en mobil borerig skulle vurderes på baggrund af længden af forberedelsen samt perioden med forundersøgelse. Hvis perioden overstiger 12 måneder, medfører forholdet et fast driftssted, såfremt de øvrige betingelser er opfyldt. Som hovedregel fortsætter et byggeprojekt med at eksistere, indtil arbejdet er fuldført, eller det er endeligt opgivet.¹³⁸ Udgangspunktet må være, at efterfølgende vedligeholdelse ikke kan anses for at skulle medregnes til opgørelsen af 12 måneder, hvis ellers arbejdet, som platformen udførte, er fuldført. Midlertidige ophold kan dog ikke medføre, at 12-måneders fristen afbrydes, da et foretagende således vil kunne planlægge midlertidige perioder uden aktivitet for derved ikke at opfylde betingelsen om 12-måneders arbejde.¹³⁹

5.2.3 Særligt om skibs- og lufttransport

Der skal sondres mellem på den ene side skibstransport fra Danmarks kyst og på den anden side skibstransport fra kysten fra andre lande end Danmark. Sondringen har betydning, da beskatningsretten til indkomst forbundet med skibsfart eller luftfart i *internationalt* farvand eller *internationalt* luftrum følger af, hvor foretagets virkelige ledelse har hovedsæde, jf. MDBO art 8, stk. 1. Foretagets virkelige ledelse må antages at skulle vurderes i overensstemmelse med TFS 1998, 607 H.

International trafik defineres som enhver transport med et skib eller et luftfartøj, der anvendes af et foretagende, hvis ledelse har sæde i en stat, jf. MDBO art. 3, stk. 1, litra e. Det gælder dog ikke, når der udelukkende sker anvendelse på pladser inden for den anden stat. Som udgangspunkt sigter artiklen på transport af passagerer og/eller gods.¹⁴⁰ Det bør ikke give anledning til problemer, hvorvidt der er tale om enten skibs- eller luftfart. Spørgsmålet er således om en given aktivitet kan anses for at være transport af passagerer eller gods i internationalt farvand eller luftrum.

I LSRM 1983, 159 (1983-3-292) skulle Landskatteretten tage stilling til, om indkomst, der var optjent ombord på et skib, der udførte seismiske undersøgelser, var skattepligtigt til Danmark. Skibet var

137 Jf. pkt. 19 til MDBO art. 5, stk. 3 (2010)

138 Jf. pkt. 19 til MDBO art. 5, stk. 3 (2010)

139 Jf. pkt. 19 MDBO art. 5, stk. 3 (2010)

140 Jf. Wittendorff, Jens, Skatteretten 3, s. 211-212

hjemmehørende i Singapore. Efter DBOen mellem Danmark og Singapore, var indkomst forbundet med skibstransport i internationalt farvand skattepligtigt til Danmark (da sømanden var skattemæssigt hjemmehørende til Danmark), hvorimod indkomst, der ikke var forbundet med skibstransport i internationalt farvand, var skattepligtigt i staten, hvor det var udført. Landsskatteretten fandt, at skibet ikke kunne anses for hverken at transportere passagerer eller gods, ej heller kunne det anses for at sejle i internationalt farvand, da det som oftest sejlede fra basishavn til undersøgelsesområder eller mellem forskellige undersøgelsesområder.

Således må det f.eks. gælde, at skibe, der transporterer en platform fra en stat til en anden stat, vil blive omfattet af MDBO art. 8, hvorimod selve platformen *ikke* vil blive omfattet på trods af, at platformen også transporteres i international farvand. Platformen vil kunne udgøre et fast driftssted efter MDBO art. 5, stk. 1 eller MDBO art. 5, stk. 3 efter ankomst. På samme måde vil seismiske målinger, selvom de udføres fra skibe i internationalt farvand, ikke blive omfattet af MDBO art. 8.

Transport af personel og materialer til og fra boreplatforme, der utvivlsomt vil være dertil knyttet virksomhed, må anses for at være omfattet af MDBO art. 8, såfremt transporten foregår fra en anden stat end Danmark. Transport fra Danmarks kyst til og fra anlæg i Danmark eller på den danske kontinentalsokkel, vil derimod ikke være omfattet og vurderingen vil foregå efter det primære kriterium, hvis skibet eller luftfarttøjet har sin virkelige ledelse i en anden stat end Danmark.

Højesteret tog i TfS 2003, 352 H stilling til, hvorvidt lønindkomst for arbejde om bord på et brøndstimuleringskib var skattepligtigt til Danmark i henhold til art. 21 i DBO Norden vedr. kulbrinteskattepligtig aktivitet på dansk område. Problemstillingen omhandlede art. 21, stk. 5, hvorefter beskatningsretten indkomst vedrørende *hjelpefartøjer* mv. er tildelt bopælsstaten. Afgørelsen er interessant, når der henses til, at art. 21 overenskomsten må anses for *sekundær* i forhold til MDBO art. 8.¹⁴¹ Højesteret fandt, at forholdet *var* omfattet af art. 21, men at skibet ikke kunne anses for omfattet af art. 21, stk. 5.

5.3 DBOer der omfatter virksomhed uden for kysten

Danmark har indgået flere DBOer, hvor virksomhed *ud for kysten* er omfattet. I det tilfælde, at en DBO indeholder en artikel, som behandler beskatningsretten for indkomster ud for kysten, vil

¹⁴¹ jf. Bemærkningerne til lovforslag nr. 122 af 11. december 1996, hvor det fremgår, at *det følger af stk. 1, at artikel 21 anvendes fremfor de øvrige bestemmelser - bortset fra art. 8 om skibs- og luftfart - i overenskomsten i tilfælde, hvor en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, driver virksomhed i en anden kontraherende stat i forbindelse med forundersøgelse, efterforskning eller udnyttelse af kulbrinteforekomster i denne anden stat.*

beskatningsretten tildeles efter denne og ikke efter det almindelige kriterium for om der kan anses at være et fast driftssted i kildestaten.

I DBO Norden art. 21 og DBO Holland art. 24 vil fysisk tilstedeværelse i mere end 30 dage medføre, at aktiviteten anses for at udgøre et fast driftssted, og beskatningsretten vil i så fald tilfalde kildelandet.¹⁴²

Der sigtes som udgangspunkt efter bedømmelse vedrørende faste driftssteder som efter MDBO art. 5. Således vil der også kunne statueres fast driftssted ved entrepriser, der er helt eller delvist udliciteret til underleverandører, så længe hovedentreprenøren bibeholder forpligtelser, jf. *Safe Services*, der netop tager stilling til DBO Norden art. 21.

¹⁴² Se også DBO Storbritannien, hvor der ikke er krav om 30 dages tilstedeværelse, men derimod statueres fast driftssted fra første dag.

6 Konklusion

Det behandles i Specialets første del – i Afsnit 2 – hvorvidt Danmark har folkeretlig mulighed for at beskatte virksomhed på kontinentalsoklen uden for Danmarks territorium. På baggrund af analysen konkluderes det, at Danmark har suveræne rettigheder til at beskatte indkomst, der vedrører indvinding af naturressourcer i undergrunden på den danske kontinentalsokkel, men at Danmark ikke kan anses for at have suveræne rettigheder over yderligere indkomst, hvorfor blandt andet et strømførende kabel ikke kan anses for at blive omfattet af skattepligt til Danmark.

Specialet behandler først de interne danske regler i KULBR § 1, og dernæst MDBO art. 5 vedrørende om Danmark tillige med den interne hjemmel kan antages at have beskatningsretten til kulbrinteindkomsten. Efter MDBO art. 7 er beskatningsretten tillagt et kildeland, såfremt der i kildelandet er et fast driftssted.

I specialet er rækkevidden af KULBR § 1 behandlet. Det konkluderes, at forundersøgelse, efterforskning og indvinding af kulbrinteforekomster omfatter blandt andet seismiske undersøgelser og wireline-services. Det konkluderes endvidere, at der må antages at være et vist sammenfald mellem *dertil knyttet virksomhed* og *forundersøgelse, efterforskning og indvinding* af kulbrinteforekomster.

Specialet finder herefter, at dertil knyttet virksomhed vil omfatte virksomhed, der ydes i tilknytning til forundersøgelse, efterforskning og indvinding af kulbrinteforekomster, hvad enten den tilknyttede ydelse er leveret af selve kontraktsindehaveren eller en underleverandør. Det er en betingelse, at den tilknyttede virksomhed udøves i Danmark, herunder den danske kontinentalsokkel, og Specialet konkluderer på baggrund af blandt andet *Heerema* og *Allseas*, at også virksomhed, der udøves fysisk uden for Danmark, vil kunne omfattes af skattepligten, såfremt aktiviteten kan anses for at have *funktionel og tidsmæssig* sammenhæng med den ellers tilknyttede virksomhed. *Funktionel og tidsmæssig* sammenhæng skal fortolkes som aktiviteter, der kan anses for at være *støttefunktioner*.

De betragtninger skal anføres i forbindelse med vurderingen af, om indkomst, der kan henføres til aktivitet, der udføres før eller efter efterforskning, indvinding eller forundersøgelse efter kulbrinteforekomster. Således vil aktivitet, der har en *funktionel og tidsmæssig* sammenhæng med selve aktiviteten på dansk område, herunder dansk kontinentalsokkel, blive omfattet af skattepligten efter KULBR § 1 uanset om indkomsten relaterer til aktivitet før eller efter.

Det er behandlet, hvorledes forskellige situationer, der vil være omfattet af KULBR § 1, vil blive beskattet. Problemstillingerne opstår grundet KUBRL § 21, og i særdeleshed § 21, stk. 2. Bestemmelsen fordrer, at fysiske personer, der er omfattet af KSL § 1 eller arbejder for en arbejdsgiver med hjemting i Danmark, ikke vil blive beskattet efter kulbrinteskatteloven. Det konkluderes, at for folk, der ikke omfattes af fuld skattepligt efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1 vil der som udgangspunkt ikke ifaldes fuld skattepligt efter KSL § 1, stk. 1, nr. 2, da ophold på kontinentalsoklen ikke skal tælles med, og som udgangspunkt har KULBR § 21 betydning for arbejdstagere, der enten er fuldt skattepligtig til Danmark, eller har en arbejdsgiver uden hjemting i Danmark.

Det konkluderes efterfølgende, at hjemting må fortolkes som retsplejelovens regler om både hjemting og værneting. Efterfølgende behandles forholdet mellem KSL § 2, stk. 1, litra a og KULBR § 21, stk. 2, når der ikke er en arbejdsgiver med hjemting i Danmark. Det konkluderes, at reglerne i kulbrinteskatteloven må anses for at være gældende over for reglerne i kildeskatteloven.

Udover den interne hjemmel til at beskatte indkomst efter kulbrinteskatteloven, har specialet behandlet, hvorvidt Danmark tillige kan anses for at kunne gennemføre beskatningen i forhold til en DBO. Specialet har behandlet MDBO art. 5, stk. 1 (det primære kriterium) om fast driftssted. Det er beskrevet, at som udgangspunkt skal tre betingelser være opfyldt for, at der kan opstå et fast driftssted. Betingelserne er, at der er et fast forretningssted hvor igennem der helt eller delvist udøves virksomhed.

Det fastslås endvidere, at eksistensen af udstyr, der ikke er begrænset anvendt, kan udgøre et forretningssted. En mobil boreplatform eller et skib kan udgøre et forretningssted.

En rørledning kan udgøre et forretningssted, når rørledningen ikke alene transporterer et foretagendes kulbrinteforekomster, da rørledningen i sådanne tilfælde vil være omfattet af undtagelsesbestemmelsen i MDBO art. 5, stk. 4, litra a.

Det konkluderes, at betingelsen om, at et forretningssted skal have en fast geografisk lokation ikke kan erstattes med en tidsmæssig opgørelse. Det konkluderes dog, at såfremt et forhold kan anses for at være en geografisk og kommerciel enhed, så vil der opstå et fast forretningssted uden en fast geografisk lokation. Det anføres, at en rammeaftale vil opfylde betingelserne til at være kommerciel enhed. Herefter fastslås det, at som udgangspunkt vil kontinentalsoklen eller Nordsøen ikke opfylder betingelsen om at være en geografisk enhed, hvorimod et oliefelt vil kunne opfylde betingelsen.

Udover betingelsen om en geografisk lokation, skal det faste forretningssted have en vis varighed, der som hovedregel kan fastsættes til 6 måneder.

Det fastslås efterfølgende, at der skal ske hel eller delvis udøvelse af virksomhed gennem det faste forretningssted for, at der opstår et fast driftssted. Det konkluderes, at udøvelse af virksomhed som

udgangspunkt også omfatter en situation, hvor der udliciteres til en underleverandør, såfremt entreprenøren samtidig opretholder sine forpligtelser. Det konkluderes, at der ikke umiddelbart kan fastslås en lignende retsstilling i forholdet mellem moder- og datterselskaber.

Specialet finder endvidere, at forundersøgelse og efterforskning vil være omfattet af MDBO art. 5, stk. 3, hvorfor der vil statueres et fast driftssted efter 12 måneder, samt at transport af personale og gods, der transporteres med skib eller luftfart i international farvand eller luftrum, ikke vil blive omfattet af MDBO art. 5, men derimod vil skattepligten følge af MDBO art. 8. Efter artiklen følger det, at indkomsten, der kan henføres til foretaget, beskattes hvor ledelsens har hovedsæde.

7 English summary

The purpose of this master thesis has been to describe the scope of the Danish Hydrocarbon Tax Act § 1 and the cases in which Denmark would be able to impose taxation. The thesis has a dogmatic (legal method) approach founded in The Theory of Prediction by *Alf Ross*.

The thesis will answer which activities that will result in tax liability due to the Danish Hydrocarbon Tax Act § 1 and in which cases Denmark will have the right to tax the income.

In Chapter 2 there is an evaluation in regards to the scope of the Danish fiscal laws. The thesis concludes that the ordinary Danish fiscal laws (in particular The Danish Source Taxation Act and the Danish Corporate Taxation Act) apply beyond the borders of Danish sovereignty but are limited by The Law of the Sea.

In the thesis' Chapter 3, the Danish Hydrocarbon Tax Act § 1 is evaluated. Firstly, the Chapter analyses which activities that are considered prospecting, exploration and extraction of hydrocarbon resources. Furthermore, the Chapter contains an analysis of activities that are considered taxable as related activities. The Chapter contains an analysis of in which cases activities conducted physically outside Denmark and Danish continental shelf are considered taxable according to § 1.

In Chapter 4 the thesis evaluates the relationship between the Danish Hydrocarbon Tax Act § 1 and Danish Hydrocarbon Tax Act § 21. In the evaluation is included an analysis in regards to whether a physical person are considered tax liable by the Danish Source Taxation Act § 1 or is considered employed with an employer which has home jurisdiction or legal venue in Denmark. Furthermore, the Chapter concludes that in some cases an employee could be limited taxable to Denmark by both the Danish Source Taxation Act § 2, sub 1, point a and the Danish Hydrocarbon Tax Act § 1, and the final taxation will in that case be determined by the Danish Hydrocarbon Tax Act § 21.

The second to last Chapter – Chapter 5 – the right to impose taxation regarding income that are liable to taxation according to the Danish Hydrocarbon taxation act is evaluated. The chapter contains an evaluation of double tax treaties that are identical with the OECD model tax convention and an evaluation of double tax treaties that contains a separate clause regarding work performed outside the coast.

The chapter finds that a permanent establishment in accordance with the model tax convention art. 5 will be held a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on. Furthermore, the chapter finds that in some cases activity that are considered taxable under the Danish Hydrocarbon Tax Act § 1 will be considered a building site or construction or installation project in accordance with art. 5. Some activities will be considered operations of ships and aircraft in international traffic in accordance with art. 8.

The chapter contains a brief description of the double tax treaties with Scandinavia, United Kingdom and the Netherlands, as these treaties contain separate articles regarding income that are considered taxable under the Danish Hydrocarbon Tax Act § 1.

The last chapter contains the thesis' conclusion.

8 Litteraturliste

Bøger

- Evald, Jens, *Retsfilosofi, Retsvidenskab og Retskildelære*, DJØF Forlag (København), 2004.
- Fleischer, Carl August, *Folkerett*, Universitetsforlaget (Oslo), 2005.
- Laursen, Anders Nørgaard, *Fast Driftssted*, DJØF Forlag (København), 2011.
- Nielsen, Ruth og Tvarnø Christina, *Retskilder & Retsteorier*, DJØF Forlag (København), 2008.
- Skaar, Arvid Aage, *Norsk Skatteavtalerett*, Gyldendal Norsk Forlag (Oslo), 2006.
- The OECD Committee on Fiscal Affairs, *Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention*, 2012.
- Werlauff, Erik og Lindencrone, Lars, *Dansk Retspleje*, Forlaget Thomson (København), 2007.
- Winther-Sørensen, Niels, m.fl., *Skatteretten 3*, Karnov Group (København), 2013.
- Zimmer, Frederik, *Internasjonal inntektsskatterett*, Universitetsforlaget (Oslo), 2010.

Artikler

- Arnø, Jesper, *Skatteforhold for ansatte i kulbrintebranchen*, SU 2007.189.
- Hibert, Lukas, og Benjamin Engel, *OECD Discussion around the Definition of Permanent Establishments: A German view on Proposed Amendments to the Model Commentary and Their Effect on Business Profit Allocation and International Assignments*, Intertax 40, nr. 8/9 (2012).
- Kingston, Leon, *Tilknyttet virksomhed efter reglerne i kulbrinteskatteloven*, SU 2007.188.
- Kjeldsen, Birgit, *Skattepligtsregler i relation til kulbrinteskatteloven*, Skatteorientering, 1984.
- Laursen, Anders Nørgaard, *Entreprisevirksomhed og fast driftssted*, SR-SKAT 2014.31.
- Laursen, Anders Nørgaard, *Nogle bemærkninger om hjemting som betingelse for begrænset skattepligt af lønindkomst*, SR-SKAT 2013.158.
- Laursen, Anders Nørgaard, *Repræsentant med hjemmekontor – fast driftssted*, TfS 2011, 684.
- Nielsen, Michael Kirkegaard, Sandra Brandt, og Morten von Jessen, *Danmarks fiskale grænser*, SU 2005. 43.
- Rasmussen, Mogens, *Begrænset skattepligt - omfanget af beskatningen af udenlandske selskabers m.v. faste driftsteder i Danmark*, TfS 1999, 432.
- Rasmussen, Mogens, *Fast driftssted*, SU 2009.60.
- Sneum, Jonna, *Anvendelsen af dobbeltbeskatningsaftalerne på aktiviteter, der beskattes efter kulbrinteskatteloven*, TfS 1986, 266.
- Zimmer, Frederik, *Høyesterettsdommer i skattesaker 2004*, Skatterett 4, 2005.

Zimmer, Frederik, *Høyesterettsdommer i skattesaker 2011*, Skatterett 1, 2012.

Andre

Quass, Lisbeth, *Tyske olieselskaber trækker sig fra Nordsøen*, 25. oktober 2013, <http://www.business.dk/green/tyske-olieselskaber-traekker-sig-fra-nordsoeen> (hentet 11. maj 2014).

Billede til forside er hentet fra <http://www.maritimedanmark.dk/?Id=22296> (13. maj 2014)

Domsliste

TfS 1984, 44 SD

TfS 1985, 19 SD

TfS 1985, 64 SD

TfS 1986, 313 LSR

TfS 1987, 50 LSR

TfS 1988, 388 LR

TfS 1993, 589 LSR

TfS 1994, 24 LR

TfS 1996, 921 LSR

TfS 1998, 607 H

TfS 1999, 113 LSR

TfS 1999, 128 LSR

TfS 1999, 409 LR

TfS 2001, 175 LSR

TfS 2003, 352 H

TfS 2006, 635 ØL

TfS 2011, 558 SR

TfS 2012, 199 SR

SKM 2011.235.SR

SKM 2012.732.Ø

SKM 2014.35.SR

SD 340/9912-23

SD 340/402-30

SD 340/9912-65

SD 340/9912-30

SD 340/401-290

SD 340/9912-135

LSRM 1983, 159

RR 1983, 154A

International praksis

RT.1994.132.H (*Uncle John*)

RT.1994.752.H (*Alphawell*)

RT.1995.455.H (*Regalia*)

RT.1997.1646.H (*Trinc & Trag*)

RT.1998.794.H (*BJ Service*)

RT.2001.512.H (*Safe Services*)

RT.2002.718.H (*Heerema*)

RT 2004.957.N (*PGS*)

RT.2011.15.H (*Allseas*)

RT.2011.999.H (*Allseas II*)

RT.2013.1429.H (*Teekay*)

BNB 1954/336

BNB 1992/52

9 Anvendte forkortelser

Bekendtgørelse: **BKI**

De Forenede Nationers Havretskonvention af 10. december 1982 som ratificeret ved BKI nr. 17 af 27. juli 2005: **Havretskonventionen**

Den dansk-britiske dobbeltbeskatningsoverenskomst: **DBO Storbritannien**

Den dansk-nederlandske dobbeltbeskatningsoverenskomst: **DBO Holland**

Den dansk-schweiziske dobbeltbeskatningsoverenskomst: **DBO Schweiz**

Den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst: **DBO Norden**

Dobbeltbeskatningsoverenskomst: **DBO**

Kildeskatteloven: **KSL**

Kulbrinteskatteloven: **KUBLR**

Ligningsloven: **LL**

Meddelelser fra Landskatteretten: **LSRM**

Norsk Rettstidende: **RT**

OECDs modeloverenskomst: **MDBO**

Petroleumsskatteloven: **PETRL**

Retsplejeloven: **RPL**

Revision og Regnskabsvæsen: **RR**

Selskabsskatteloven: **SEL**

Skat Udland: **SU**

Statsskatteloven: **SL**

Tidsskrift for Skatter og Afgifter: **TfS**