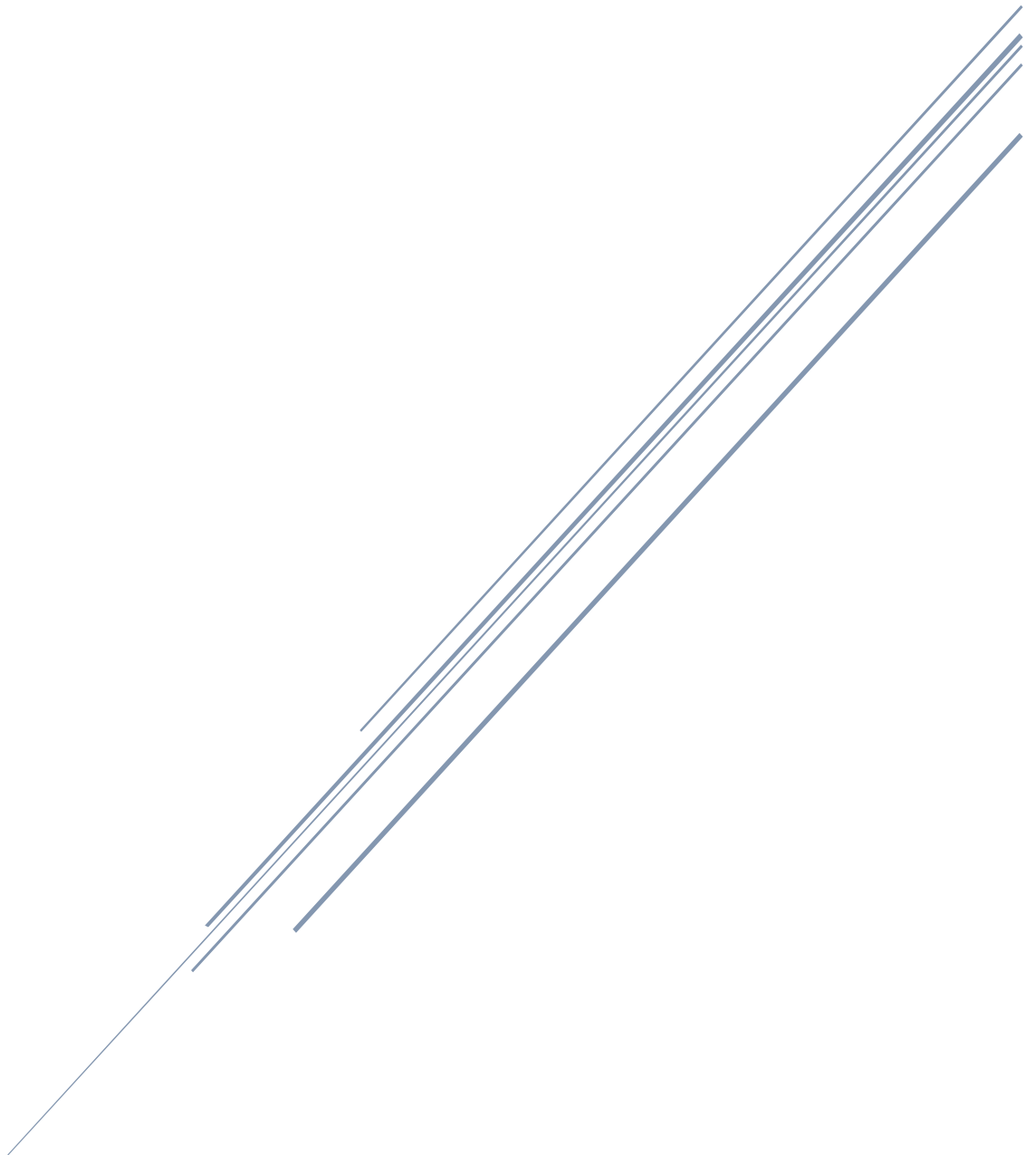


FAST DRIFTSSTED

Den materielle anvendelse af fast driftssted, herunder anti-fragmentering, og legalitetsproblematikken ved den interne definition.



Titelblad

Projekttitle:

- Fast driftssted: Den materielle anvendelse af fast driftssted, herunder anti-fragmentering, og legalitetsproblematikken ved den interne definition.

English title:

- Permanent Establishment: The material application of Permanent Establishment, including anti-fragmentation, and the legality of the domestic definition.

Uddannelse: Cand.merc.jur.

Uddannelsessted: Aalborg Universitet

Vejleder: Magnus Vagtborg

Dato for aflevering: 20. november 2018 kl. 10:00

Sidetal: 73

Anslag i alt: 122.940 (Inkl. mellemrum, ekskl. bilag)

Ordoptælling	
Statistik:	
Sider	73
Ord	17.439
Tegn (uden mellemrum)	105.691
Tegn (med mellemrum)	122.940
Afsnit	585
Linjer	2.040
<input checked="" type="checkbox"/> Medtag tekstfelter, fodnoter og slutnoter	
Luk	

Udarbejdet af:

- Dennis Christensen
- Studie nr.: 20125908

Indholdsfortegnelse

Titelblad	1
1. Forkortelser	4
2. Abstract	5
3. Indledning	6
4. Problemformulering	8
5. Teori	9
5.1. Beps-pakken: En fælles kamp mod skatteundgåelse	9
5.1.1. Action 7: Artificial Avoidance of Permanent Establishment	10
5.2. Det multilaterale instrument	10
5.2.1. Anvendelsen	11
6. Metodik og afgrænsning	12
6.1. Metodik	12
6.2. Afgrænsning	12
7. Retskilderne	15
7.1. Grundloven	15
7.2. Statsskatteloven	15
7.3. Selskabsskatteloven	16
7.4. Dobbeltbeskatningsoverenskomster	17
8. Internretlig afgrænsning af Fast Driftssted	19
8.1. Den formelle lovs princip	19
8.2. Hjemmelskravet	19
8.3. Den gyldne regel	21
8.4. Grundlovens § 43, 1. led	22
8.5. Retspraksis	24
8.6. Delkonklusion	25
9. Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne	26
9.1. OECD's modeloverenskomst med kommentarer som retskilde	26
9.2. OECD's modeloverenskomst 2017 betydning på et internretligt plan	27
9.2.1. Tfs 1993, 7H: Texaco	27
9.2.2. Tfs 2003, 222H: Halliburton	29
9.2.3. Den retslige betydning af ændringer i OECD's modeloverenskomst 2017 eller i dertil hørende kommentarer	30
9.3. Delkonklusion	33
10. Fast driftssted	34

10.1.	Intern hjemmel.....	34
10.2.	OECD's modeloverenskomst artikel 5.....	35
10.3.	Artikel 5, stk. 1 og 2.....	35
10.3.1.	Forretningsstedet.....	37
10.3.2.	Geografisk tilknytning	41
10.3.3.	Forretningsstedets fasthed i tid	45
10.3.4.	Virksomhedsbegrebet.....	51
10.3.5.	Dispositionskravet.....	54
10.4.	Delkonklusion.....	55
11.	Anti-fragmentering	56
11.1.	Artikel 5, stk. 4.1.....	56
11.2.	Primære situationer omfattet af artikel 5, stk. 4.1	57
11.3.	Complementary functions that are part of a cohesive business operation .	59
11.4.	Anti-fragmenteringsreglens direkte anvendelighed	62
11.4.1.	Dobbeltbeskatningsoverenskomster indgået før OECD's modeloverenskomst	62
11.4.2.	Problemer afledt af anti-fragmenteringsreglen.....	63
11.4.3.	Gældende ret	66
12.	Perspektivering	67
13.	Konklusion.....	68
14.	Litteraturliste.....	71
14.1.	Bøger	71
14.2.	Lovgivning.....	72
14.3.	Domsafgørelser	72
14.4.	Artikler og publikationer	72
14.5.	Andre kilder.....	73

1. Forkortelser

- **OECD:** Organisation for Economic Co-operation and Development.
- **BEPS:** Base Erosion and Profit Shifting
- **MLI:** Det Multilaterale Instrument
- **PE:** Permanent Establishment (Fast Driftssted)
- **GL:** Grundloven
- **EU:** European Union

2. Abstract

According to Danish domestic law, the definition of a PE follows the definition of a PE in article 5. This is not in accordance with the legality principle found in Grundlovens § 43 (The Danish Constitution). According to GL § 43, taxation can only be done with legal basis in legislation. A change in the domestic definition of PE is needed so the domestic definition of a PE is in accordance with the legality principle. OECD's Model Tax Convention seems to be an important source for interpretation of the double tax conventions. This is confirmed by several domestic cases. OECD's Model Tax Convention, and thus the double tax conventions can be interpreted both static as well as dynamic. A static interpretation should be made if there have been material changes in the articles of the model tax convention. A dynamic interpretation is plausible if the changes are of a specifying nature. As to the material application of the PE rules, a PE is a fixed place of business, through which the business of an enterprise is carried on. The business place needs to be fixed, geographically and have a degree of permanence. The term 'Business' is defined in domestic law and is further delineated by article 5, 4. The new Anti-fragmentation rule is implemented to prevent closely related enterprises from fragmenting activity, to be covered by the exemption list in article 5, 4.1. However, it seems that the range of the anti-fragmentation rule is very broad. *Complementary functions that are part of a cohesive business operation* are not covered by the exemption list for closely related enterprises, and it is very unsure how this term is delineated. The implementation of the anti-fragmentation is not without problems. The implementation will happen gradually, thus resulting in the anti-fragmentation rule to be applicable in some states, and inapplicable in others. This may lead to abuse of the double taxation treaties. Treaty shopping could be a result of this fragmented implementation.

3. Indledning

Fast driftssted er et særligt vigtigt begreb i skatteretlig henseende. Et fast driftssted udgør ikke i sig selv et selvstændigt skattesubjekt, men begrebet er vigtigt i afgørelsen af hvilket land beskatningsretten, for erhvervsindkomster og kapitalgevinster, tilfalder. Det forekommer naturligt at kildelandet er interesseret i at kunne beskatte foretagender med betydningsfuld aktivitet i landet. Også selvom denne aktivitet udføres af et foretagende uden juridisk person i landet.

I dansk udlandsskatteret anvendes fast driftsstedsbegrebet til at klarlægge om udenlandsk hjemmehørende fysiske personer, og selskaber, falder under begrænset skattepligt til Danmark. Hjemmel til at beskatte fysiske personer, med fast driftssted i Danmark findes i Kildeskattelovens § 2, stk. 1 nr. 4, og beskatning af selskaber med fast driftssted i Danmark har hjemmel i Selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a).

I henhold til cirkulære 135 af 4/11 1988 og cirkulære 136 af 7/11 1988 at fast driftsstedetsdefinitionen i henholdsvis kildeskattelovens § 2, stk. 1 nr. 4, og Selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a) følger artikel 5 i OECD's modeloverenskomst.

Fast driftsstedetsdefinitionen har afgørende betydning for hvilket land beskatningsretten tilfalder, og det er derfor vigtigt med en klar definition. Størstedelen af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne gør brug af en fast driftsstedetsdefinition, der følger OECD's modeloverenskomst artikel 5. OECD's modeloverenskomsts definition af et fast driftssted har ikke ændret ordlyd i perioden 1977-2017 og set i lyset af hvor ubesværet virksomhed i dag kan drives på tværs af grænser, vækker det undren.

En længe ventet ændring af artikel 5 i OECD's modeloverenskomst blev vedtaget efter BEPS-projektet. BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) er en plan, udarbejdet af OECD og G20, for hvordan virksomheder, der opererer i flere lande, forhindres i at udnytte de forskellige landes skatteregler, for at undgå beskatning. Med punkt. 7 i BEPS 'actionplan' søges at dæmme op for situationer hvor

virksomheder forsøger at omgå fast driftssteddefinitionen, og derved ikke være skattepligtig til kildelandet.

En væsentlig ændring i OECD's modeloverenskomst er tilføjelsen af en anti-fragmenteringsregel i artikel 5, stk. 4.1. Med tilføjelsen af anti-fragmenteringsreglen søger OECD at forhindre situationer hvorefter virksomheder opsplitter foretagendet ud på flere enheder, for at undgå at statuere fast driftssted. Implementeringen af de, af BEPS-medførte tiltag, på de allerede eksisterende dobbeltbeskatningsoverenskomster, udføres igennem et multilateralt instrument. Ændringerne kan således blive tilføjet til de enkelte dobbeltbeskatningsoverenskomster, hvis de kontraherende lande vælger at tilgå instrumentet. I denne sammenhæng bør det nævnes at Danmark har tiltrådt instrumentet, men at Danmark har taget forbehold for alle bestemmelserne i instrumentet vedrørende fast driftssted.¹

2017-versionen indeholder, som nævnt, ændringer til artikel 5 omhandlende fast driftssted. Der er ændringer i selve bestemmelserne, men også i de dertilhørende kommentarer. Disse ændringer kan muligvis have stor betydning for beskatningsretten. Det er for det første interessant at undersøge hvorvidt det er i overensstemmelse med legalitetsprincippet at den internretlige definition af et fast driftssted følger OECD's modeloverenskomst artikel 5. Det følger af grundlovens § 43, 1. led at:

"Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov."

For det andet er det relevant at undersøge hvilken betydning anti-fragmenteringsreglen har i relation til fortolkning af gældende dobbeltbeskatningssaftaler, og hvorledes rækkevidden af den nye anti-fragmenteringsregel kan afgrænses.

¹ The Kingdom of Denmark - Status list of Reservations and Notifications at the time of signature.

4. Problemformulering

Formålet med specialet er at:

Klarlægge hvorvidt det er i overensstemmelse med legalitetsprincippet at den internretlige definition af et fast driftssted, følger OECD's modeloverenskomst artikel 5, samt at undersøge den materielle anvendelse af fast driftssted. Særligt fokus vil blive rettet mod anvendelsen af den nye anti-fragmenteringsregel i artikel 5, stk. 4.1, og rækkevidden af denne bestemmelse.

Før den materielle definition af et fast driftssted behandles, er det hensigtsmæssigt at undersøge hvorvidt delegationsforbuddet i Grundlovens § 43, 1. led er overholdt. Det undersøges i denne henseende hvordan beskatning af faste driftssteder er hjemlet, og hvorvidt denne hjemmel overholder legalitetskravet. Efter endt behandling af denne problemstilling rettes blikket mod OECD's modeloverenskomst med kommentarer. Det er i denne sammenhæng hensigtsmæssigt at undersøge hvorledes modeloverenskomsten fungerer som retskilde, samt hvordan fortolkning af modeloverenskomsten bidrager til anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne.

Slutteligt behandles den materielle anvendelse af modeloverenskomstens artikel 5, herunder den nye anti-fragmenteringsregel. Hvilke problemstillinger den nye anti-fragmenteringsregel medfører, samt rækkevidden af denne bestemmelse.

5. Teori

5.1. Beps-pakken: En fælles kamp mod skatteundgåelse

“tax issues have never been as high on the political agenda as they are today. The integration of national economies and markets has increased substantially in recent years, putting a strain on the international tax rules, which were designed more than a century ago. weaknesses in the current rules create opportunities for base erosion and profit shifting (BEPS), requiring bold moves by policy makers to restore confidence in the system and ensure that profits are taxed where economic activities take place and value is created.”²

Således lyder det I forordene til den endelige rapport om action 7 i BEPS-projektet. Skatteundgåelse har i mange år været et problem på international plan, da skattereglerne ikke afspejler den aktuelle økonomiske virkelighed. Det er lettere end nogensinde at drive virksomhed på tværs af landegrænser, men det bliver samtidigt vanskeligere for skattemyndighederne at sikre de rette skatteprovenu. Dette skyldes blandt andet at bestemmelserne til at afgøre om et forretningssted statuerer fast driftssted ikke har ændret sig nævneværdigt i en årrække.³ Dette søger OECD, i samarbejde med G20 at gøre noget ved. BEPS-tiltaget samler således 115 lande og retsområder i et fælles samarbejde om at komme skatteundgåelse til livs.⁴ Dette samarbejde har udmøntet sig i BEPS-pakken. BEPS er en forkortelse for Base Erosion and Profit Shifting. BEPS-projektet har til opgave at komme situationer til livs, hvorefter at overskud flyttes til lavskattelande, og situationer hvor Skattebasen eroderes på et kunstigt grundlag. Ved hjælp af BEPS-pakken søges at skabe et transparent skattemiljø, hvorefter beskatningsretten placeres hvor den egentlige økonomiske substans har hjemme. Situationer hvorefter koncerner, på et kunstigt grundlag, ikke statuerer fast driftssted skal f.eks. undgås. Denne 'skatteundgåelses-pakke' indeholder 15 tiltag, der skal dæmme op for

² Action 7 – Final report, s. 3.

³ Anders Nørgaard: SR.2018.0111, s. 1.

⁴ <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm> 11-09-2018.

skatteundgåelsen i de deltagende stater. Danmark er også en del af dette projekt, men har taget forbehold for næsten alle bestemmelser i det multilaterale instrument.

Særligt ulande synes at have betydeligt gavn af at komme skatteundgåelse til livs, da selskabsskat udgør en stor bestanddel af disse landes skatteindtægter. BEPS-projektet begyndte i 2013, hvorefter det blev besluttet at en BEPS-pakke skulle stå klar efter 2 år. Dette arbejde udmøntede sig således i en 'actionplan' med 15 punkter til bekæmpelse af skatteundgåelse.

5.1.1. Action 7: Artificial Avoidance of Permanent Establishment

Med handlingspunkt 7, søger OECD at dæmme op for situationer hvorefter virksomheder kunstigt undgår at statuere fast driftssted. OECD har i denne sammenhæng rettet sigtet mod bl.a. kommissionærrangementer og fragmentering af aktiviteter, og 'Action 7' har i denne sammenhæng medført væsentlige ændringer. I artikel 5, stk. 4.1 er der blevet tilføjet en ny anti-fragmenteringsregel.

5.2. Det multilaterale instrument

BEPS-pakken indeholder både regler der skal indføres i intern national ret, og regler som skal indføres i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne.⁵ De nye regler skal tilføjes til hver enkel, af de dobbeltbeskatningsoverenskomster, der er tilsluttet det multilaterale instrument, hvis medlemslandene ønsker det. De såkaldte 'Covered Tax Agreements'. Det er dog ikke ligetil at indføre regelændringer i mere end 3000 dobbeltbeskatningsoverenskomster samtidigt. Denne problemstilling søges løst med punkt 15 i BEPS-pakken. Punktet omhandler hvorledes alle omfattede dobbeltbeskatningsoverenskomster ændres på en gang. Ved hjælp af det multilaterale instrument ændres dobbeltbeskatningsoverenskomsterne i teorien hurtigt, på en ensartet måde, uden brug af store ressourcer.

⁵ BEPS Action 7 – Final Report s. 3.

5.2.1. Anvendelsen

Det multilaterale instrument finder kun anvendelse på 'Covered Tax Agreements'. Det vil sige allerede eksisterende dobbeltbeskatningsoverenskomster som de deltagende parter er enige om er dækket.⁶ Det multilaterale instrument bruges kun til at ændre allerede eksisterende aftaler. I situationer hvorefter de involverede parter ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst kan det multilaterale instrument ikke finde anvendelse. Ifølge 'Explanatory Statement' til det multilaterale instrument, er dobbeltbeskatningsaftaler der udelukkende omhandler skibs- og luftfart, samt social sikring ikke en del af 'Covered Tax Agreements'.⁷ Hvorvidt alle Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster bliver omfattet af MLI er tvivlsomt, da det er usikkert hvorvidt de medkontraherende lande ønsker dette på lige fod med Danmark. Danmark ønsker at alle indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster omfattes af MLI, men flere af de medkontraherende lande har til gode at tilslutte sig instrumentet.⁸

Eftersom det multilaterale instrument har til opgave at ændre allerede eksisterende dobbeltbeskatningsoverenskomster, må det forventes at have en begrænset levetid. Det kan dog ikke udelukkes at ændringen af de allerede eksisterende dobbeltbeskatningsaftaler kan trække ud. Ikke alle lande er tiltrådt instrumentet, og lande som f.eks. USA kan være tøvende i at gennemføre ændringerne. Ved skabelsen af BEPS-pakken har især store multinationale selskaber været i kikkerten. Lande som f.eks. USA har flere af disse selskaber som risikerer at blive ramt af BEPS-tiltaget. Deres tilgang til projektet har derfor også været meget afdæmpet.⁹

⁶ Multilateral Convention to implement tax treaty related measures to prevent Base Erosion and Profit Shifting.

⁷ Explanatory Statement til MLI, pkt. 25 om artikel 2.

⁸ The Kingdom of Denmark - Status of List of Reservations and Notifications at the Time of Signature.

⁹ Jens Wittendorff: SU.2017, 197, s. 1.

6. Metodik og afgrænsning

6.1. Metodik

Den rets dogmatiske metode vil blive anvendt, da denne metode findes at være mest hensigtsmæssig til at beskrive gældende ret.

”Retsdogmatikkens opgave er at beskrive, fortolke, analysere og systematisere gældende ret”¹⁰

Indledningsvist behandles legalitetsproblematikken der opstår ved at anvende OECD’s modeloverenskomst i intern dansk ret, da det findes mest hensigtsmæssigt at undersøge hvorvidt bestemmelserne overhovedet kan anvendes, inden det undersøges hvordan bestemmelserne i så fald finder anvendelse.

Herefter behandles OECD’s modeloverenskomsts retskildeværdi, modeloverenskomstens betydning internretligt, samt hvordan modeloverenskomsten korrekt fortolkes. En forståelse for hvordan modeloverenskomsten optræder som retskilde, og hvordan denne fortolkes, er essentiel for at forstå bestemmelserne i modeloverenskomstens artikel 5. Dette er specielt vigtigt i relation til tilføjelsen af den nye anti-fragmenteringsregel.

Slutteligt følger den materielle anvendelse af fast driftssteddefinitionen i modeloverenskomstens artikel 5, herunder anti-fragmenteringsreglen i artikel 5, stk. 4.1. I denne sammenhæng søges det belyst hvorledes reglerne finder anvendelse ved hjælp af retspraksis, men også ved hjælp af en kasuistisk tilgang. Der gøres blandt andet brug af OECD’s egne eksempler.¹¹

6.2. Afgrænsning

Fast driftsstedsbegrebet er ikke kun en del af den danske skatteret og internationale skatteret. Fast driftsstedsbegrebet har også bredt sig til international

¹⁰Carsten Munk-Hansen: Rettens Grund, s. 95.

¹¹ OECD har i kommentarerne til modeloverenskomsten anvendt eksempler til at illustrere hvorledes reglerne skal anvendes.

skatterets tredje dimension, EU-skatte retten.¹² I dette speciale søges ikke at af-dække fast driftsstedsbegrebet i relation til EU- skatte retten, omend en relation mellem fast driftsstedsbegrebet og etableringsfriheden, der følger af EU-retten, eksisterer. Der afgrænses hermed fra denne dimension af skatte retten.

Begrebet fast driftssted findes også andre steder i dansk intern ret, men i relation til dette speciale, undersøges kun fast driftsstedsbegrebet anvendt i SEL § 2, stk.1, litra a og KSL § 2, stk. 1 nr. 4.

I behandlingen af legalitetsprincippet og delegationsforbuddet, af-grænses der til kun at anskue legalitetsprincippet i relation til grundlovens § 43, 1. led og OECD's modeloverenskomst.

For at OECD's modeloverenskomst og BEPS kan bruges som fortolk-ningsmiddel, kræver det at dobbeltbeskatningsoverenskomsterne ordret følger OECD's modeloverenskomst. Både modeloverenskomsten fra 2014 og 2017, med dertilhørende kommentarer, anvendes til at klarlægge gældende ret. Behandlin-gen af modeloverenskomsten afgrænses til kun at gælde artikel 5.

OECD's Modeloverenskomst 2014, med kommentarer findes i en dansk udgave. Den seneste udgave af OECD's modeloverenskomst er endnu ikke oversat til en officiel dansk udgave. For bestemmelser, med dertilhørende kom-mentarer i 2017-revisionen, der er medtaget fra 2014-udgaven uden ændringer, kan den danske oversættelse fint anvendes, men den engelske version anvendes af hensyn til systematikken. Er der sket ændringer, eller tilføjelser i 2017-revisio-nen, anvendes den engelske udgave. Dette gøres med henblik på at få en mere præcis anvendelse af bestemmelsen.

Fast driftsstedsbegrebet kan anskues fra to sider. Den ene side af fast driftsstedsbegrebet vedrører definitionen af et fast driftssted, og hvornår dette forelægger. Dette er den subjektive side af skattepligten. Den anden side af fast driftsstedsbegrebet vedrører indkomstopgørelsen, der kan henføres til det faste driftssted. Denne objektive side af fast driftsstedsbegrebet vil ikke være

¹² Anders Nørgaard Laursen: Fast Driftssted, s 14.

genstand for nærmere behandling i dette speciale. Fast driftssted i relation til e-handel vil ligeledes ikke blive behandlet i dette skriv.

OECD's modeloverenskomst indeholder både et primært kriterium og et sekundært kriterium til at afgøre om forretningssted udgør et fast driftssted. I dette speciale vil kun det primære kriterium blive behandlet. Med til behandlingen af det primære kriterium, høre også negativlisten i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4 samt anti-fragmenteringsreglen i stk. 4.1. Det sekundære kriterium har også været genstand for ændringer, men dette findes ikke relevant i forhold til dette speciales problemformulering. Kommissionærrangementer vil derfor ikke blive behandlet nærmere i dette speciale.

7. Retskilderne

Dansk skatteret indeholder mange retskilder, og dette gør det sværere at finde gældende ret. Blandt de vigtigste retskilder findes både danske og internationale retskilder. I det følgende afsnit, vil disse retskilder blive beskrevet. For at opretholde en vis systematik, beskrives de danske retskilder først. Retskilderne der hidrører dansk udlandsskatteret behandles senere.

7.1. Grundloven

Grundloven er fundamentet i dansk ret, og grundstenen i dansk skatteret findes således også her. I henhold til grundlovens §43 lyder det at;

”Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov; ej heller kan noget mandskab udskrives eller noget statslån optages uden ifølge lov.”.

Beskatning kræver i henhold til ovenstående bestemmelse positiv lovhjemmel, da skatter hverken kan pålægges, ophæves eller forandres uden ved lov. Dette *Legalitetsprincip*, og dets rækkevidde, undersøges nærmere i kap. 8.

Det er bred enighed om at Grundlovens §43 også indeholder et delegationsforbud, hvorefter retten til at udskrive skatter ikke kan uddelegeres af lovgivningsmagten. Rækkevidden af delegeringsforbuddet synes uklar, og dette behandles senere. Grundloven indeholder 2 led, men kun Grundlovens § 43, 1. led er genstand for dette skrift.

7.2. Statsskatteloven

Det følger af statsskattelovens § 2, hvem skattepligten påhviler. Det følger heraf at personer, såvel som selskaber kan være skattepligtige til Danmark.

Statsskatteloven har en særlig relation til den internationale skatteret. Det følger af Statsskattelovens §4:

”Som skattepligtig Indkomst betragtes med de i det følgende fastsatte Undtagelser og Begrænsninger den skattepligtiges samlede Aarsindtægter, hvad enten de

hidrører her fra Landet eller ikke, bestaaende i Penge eller Formuegoder af Pengeværdi. ”.

Heri findes globalindkomstprincippet, hvorefter ubegrænset skattepligtige persons indkomst beskattes i Danmark, uanset hvor indtægten er genereret. Dette princip medfører risikoen for dobbeltbeskatning. Dette problem søges løst med dobbeltbeskatningsoverenskomsterne.

7.3. Selskabsskatteloven

Selskabsskatteloven definerer nærmere hvilke skattesubjekter der kan beskattes i relation til reglerne i statskatteloven, samt hvorledes denne beskatning opgøres. Selskabsskatteloven indeholder en bestemmelse om beskatning af faste driftssteder, hvilket er særligt vigtigt i relation til dette speciale.

Det følger således af selskabsskattelovens §2, stk. 1, litra a:

”Skattepligt i henhold til denne lov påhviler endvidere selskaber og foreninger m.v. som nævnt i § 1, stk. 1, der har hjemsted i udlandet, for så vidt de a) udøver et erhverv med fast driftssted her i landet, jf. dog stk. 6. Udøvelse af erhverv om bord på et skib med hjemsted her i landet anses for udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet, såfremt udøvelse af det pågældende erhverv, hvis det var udført i land, ville blive anset for udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet. Skattepligten omfatter udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet eller deltagelse i en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her (...).”.

En lignende bestemmelse, der regulerer beskatningen af faste driftssteder for personer, findes i Kildeskattelovens §2, Stk. 1, nr. 4:

”Pligt til at svare indkomstskat til staten påhviler endvidere personer, der ikke er omfattet af § 1, og dødsboer, der behandles i udlandet, jf. dødsboskattelovens § 1, stk. 3, for så vidt de pågældende personer eller dødsboer:(...) Udøver et erhverv

med fast driftssted her i landet, jf. dog stk. 10. Udøvelse af erhverv om bord på et skib med hjemsted her i landet anses for udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet, såfremt udøvelse af det pågældende erhverv, hvis det var udført i land, ville blive anset for udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet. Skattepligten omfatter udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet eller deltagelse i en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her.”.

Det fremgår ikke direkte af lovteksten, at definitionen af fast driftsstedsbegrebet følger definitionen i OECD's modeloverenskomst artikel 5. Det følger dog af cirkulære 135 af 4/11 1988 og cirkulære 136 af 7/11 1988 at fast driftsstedesdefinitionen i henholdsvis kildeskattelovens § 2, stk. 1 nr. 4, og Selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a) følger artikel 5 i OECD's modeloverenskomst.

Retskilderne skal fortolkes i overensstemmelse med gældende dansk ret og retshierarkiet.¹³

7.4. Dobbeltbeskatningsoverenskomster

Ved grænseoverskridende transaktioner, er det muligt at der opstår en situation, hvorefter transaktionen bliver dobbeltbeskattet. Modsat kan situationen hvorefter transaktionen bliver dobbelt-ikkebeskattet også opstå. Begge situationer er ikke ønskværdige for hverken domicil- eller kildelande.

Denne problemstilling søges løst ved indgåelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomster. Størstedelen af de dobbeltbeskatningsoverenskomster Danmark har indgået, og de fleste dobbeltbeskatningsoverenskomster i almindelighed, er bilaterale aftaler.¹⁴ Det vil sige aftaler med kun to aftaleparter. Dette giver god mening, i det denne slags aftaler er mere overskuelige. Som en undtagelse hertil, er Danmark med i den nordiske dobbeltbeskatningsaftale. Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne fungerer på den måde, at beskatningsretten fordeles mellem Domicil- og kildeland. Størstedelen af de dobbeltbeskatningsoverenskomster Danmark er en del af, gør brug af OECD's modeloverenskomst som skabelon.

¹³ Lex Superior.

¹⁴ Aage Michelsen, m.fl.: International Skatteret, s. 62.

Udgangspunktet er at domicillandet har beskatningsretten til erhvervsindkomsten jf. modeloverenskomstens artikel 7, stk. 1. Hvis et foretagende fra domicillandet også driver erhvervsvirksomhed i kildelandet igennem et fast driftssted, kan kildelandet også beskatte. Definitionen af et fast driftssted findes i modeloverenskomstens artikel 5.

Hvor kildelandet er tildelt beskatningsretten jf. dobbeltbeskatningsoverenskomsten, er domicillandet nødt til at lempe dobbeltbeskatningen. Dette sker efter exemptionsmetoden, eller creditmetoden. I henhold til grundlovens § 19, er det kongen (regeringen), der har kompetencen til at indgå traktater på Danmarks vegne. Dobbeltbeskatningsoverenskomster skal vedtages ved lov.¹⁵

¹⁵ Aage Michelsen, m.fl.: International Skatteret, s. 65.

8. Internretlig afgrænsning af Fast Driftssted

Den internretlige afgrænsning af fast driftsstedsbegrebet i relation til fast driftsstedsbegrebet i Selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a), samt kildelovens § 2, stk. 1, nr. 4. følger definitionen i OECD's modeloverenskomst. Hvorvidt dette foreneligt med legalitetsprincippet vil blive undersøgt i det følgende.

Legalitetsprincippet er et uskrevet princip, men må dog siges at have rod i Grundlovens § 3. Princippet har stor forvaltningsretlig relevans, og det må derfor også siges at have speciel betydning i skatteretlig henseende. Skatteretten henregnes til den specielle forvaltningsret. Legalitetsprincippet kan anskues fra flere sider. Det første aspekt af legalitetsprincippet omtales som *den formelle lovs princip*. Det andet aspekt af legalitetsprincippet vedrører *Hjemmelskravet*.

8.1. Den formelle lovs princip

Den formelle lovs princip vedrører lovgivningsmagtens prærogativ til at ændre og ophæve allerede gældende lov. Princippet har den betydning at love har forrang frem for administrativt udstedte retsakter.¹⁶ Dette princip sikrer at love vedtaget af den demokratisk valgte lovgivningsmagt, ikke ændres af administrative myndigheder. Dette princip skaber et retligt hierarki, en retlig trinfølge, hvilket er essentielt for at løse retskildekonflikter.

8.2. Hjemmelskravet

Den anden side af legalitetsprincippet er hjemmelskravet. I henhold til dette princip, kan der ikke gøres indgreb i borgeres retsforhold uden hjemmel i lov.¹⁷ Dette synes at være en selvfølge i et demokratisk retssamfund, men hjemmelskravet kan også finde støtte i Grundloven. I relevans til dette skrift, kan nævnes grundlovens §43, der foreskriver at ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden lov. Det er bredt antaget at grundlovens § 43, 1. led indeholder et forbud mod delegation af lovgivningskompetencen. Rækkevidden af dette delegationsforbud er

¹⁶ Peter Germer: Statsforfatningsret, s 103.

¹⁷ Peter Germer: Statsforfatningsret, s 103.

imidlertid genstand for uenighed.¹⁸ Hjemmelskravet kan være af enten lempende, eller skærpende karakter. Hvorvidt der er tale om skærpende, eller lempende hjemmelskrav styres af indgrebets størrelse. Hjemmelskravet i grundlovens § 43 må siges at være af skærpende karakter. Det skyldes at beskatning er en meget indgribende handling overfor borgerne, og dette kræver en stærk hjemmel. Det fremgår således også direkte i bestemmelsens lovtekst, at der kræves lovhjemmel.

Som tidligere nævnt, opstiller den formelle lovs princip et retligt hierarki med Grundloven øverst. Spørgsmålet er om det er i overensstemmelse med det retlige hierarki, at begrebet fast driftssted fortolkes i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst artikel 5. Som tidligere anført, kan beskatning hverken pålægges, forandres eller ophæves uden lov. Spørgsmålet går således på om det siges at være tilfældet, når vurderingen af hvorvidt der forelægger fast driftssted følger OECD's modeloverenskomst. Dette spørgsmål er ikke blevet mindre væsentligt efter tilføjelsen af en ny anti-fragmenteringsbestemmelse i OECD's artikel 5, stk. 4.1. Situationer hvorefter et foretagende, før anti-fragmenteringsreglen, ikke statuerede fast driftssted, kan nu statuere fast driftssted efter de nye regler. Dette uagtet at intern dansk lov fortsat er uændret. Både selskabsskatteloven og Kildeskatteloven indeholder bestemmelser der bemyndiger skatteministeren at fastlægge de nærmere regler for gennemførelsen af loven.

Det følger af Selskabsskattelovens §40 at:

"Skatteministeren fastsætter de nærmere regler for gennemførelsen af denne lov og bemyndiges til at afholde de til lovens gennemførelse nødvendige udgifter."

Dette er søgt gjort igennem cirkulære 136 af 7/11 1988, hvoraf det følger at definitionen af et fast driftssted i selskabsskatteloven følger definitionen i OECD's modeloverenskomst. Skatteministeren er bemyndiget til at fastsætte regler for gennemførelsen af loven. Ikke regler, der direkte påvirker beskatningen.

¹⁸ Peter Germer: Statsforfatningsret, s. 107.

8.3. Den gyldne regel

I international skatteretlig sammenhæng, eksistere den gyldne regel, hvorefter hjemmel til beskatning altid skal findes i intern dansk ret. Desuden kan en dobbeltbeskatningsoverenskomst aldrig udgøre selvstændigt hjemmel. Der kan kun lempes i beskatningen, med hjemmel i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne.¹⁹ Den gyldne regel rejser et interessant spørgsmål i forhold til hvorvidt de skærpede skatteforhold er hjemlede i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne? Anti-fragmenteringsreglen skærper uden tvivl retsstillingen, men skærpningen er ikke et resultat af en ændring i intern skatteretlige regler. Hjemmel til de skærpede retsforhold synes således at findes i dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

Aage Michelsen påpeger i relation til dette at:²⁰

”Konstateringen af, at dobbeltbeskatningsoverenskomster ikke kan skabe selvstændig hjemmel til beskatning, der ikke har dækning i dansk intern ret, er vigtig at have i erindring, når der skal tages stilling til, om en ændring af OECD’s modeloverenskomst eller af kommentarerne hertil kan resultere i en beskatning, som der tidligere ikke antoges at være hjemmel til at gennemføre.”.

Siden 1994 har alle dobbeltbeskatningsoverenskomster skulle gennemføres ved lov. Det synes således ikke imod delegationsforbuddets i grundlovens § 43, 1. led at dobbeltbeskatningsoverenskomsterne fører til beskatning. Det er dog stadig imod den gyldne regel jf. Tfs 2002. 87LR.

¹⁹ Ligningsrådet udtalte i Tfs 2002.87LR at: ” En skatteyder kan undlade at påberåbe sig en dobbeltbeskatningsoverenskomst, idet en sådan overenskomst kun kan lempe en beskatning, aldrig indføre en beskatningsadgang, der ikke har hjemmel i den nationale skattelovgivning. ”

²⁰ Aage Michelsen: Festskrift til Ole Bjørn, s. 359.

8.4. Grundlovens § 43, 1. led

Rækkevidden af grundlovens §43, 1 led²¹, er forsøgt afdækket i en årrække. Specielt delegationsforbuddet er genstand for debat. Rækkevidden af delegationsforbuddet i relation til lovgivers enekompetence til at lovgive, undersøges i det følgende kapitel. Det undersøges således hvorvidt en hver form for delegation findes at være forbudt, eller hvorvidt en vis form for delegation kan findes at være i overensstemmelse med delegationsforbuddet.

For at få en forståelse for rækkevidden af grundlovens §43, 1. led, er en forståelse for hvorledes grundloven fortolkes nødvendig. Grundloven er specielt idet, den er placeret i toppen af det retlige hierarki. Dette betyder dog ikke at de normale fortolkningsregler skal fraviges. Modsat bestemmelserne i langt hovedparten af danske love, så er paragrafferne meget kort formuleret. Denne kortfattede tilgang skyldes dels at de skal regulere et meget stort retligt område, men også at bestemmelserne skal have en meget lang levetid. Grundloven opdateres ikke så hyppigt som almindelige love. Udgangspunktet for fortolkning af grundloven er lovens formål og ordlyd.

For såvel ordlyden angår, er delegation ifølge grundlovens §43, 1. led forbudt. Bestemmelsen angiver således ikke noget om forbuddets rækkevidde. For at belyse bestemmelsens rækkevidde, må der således skues mod formålsfortolkning, samt praksis på området. Retspraksis der angår grundlovsbestemmelserne, er ofte gamle, og der er ikke mange sager i relation til grundlovens §43, 1. led. Det er svært at danne sig et billede af hvor langt delegationsforbuddet strækker sig på skatteområdet. Jacob Graff Nielsen giver udtryk for at en vis positiv delegation er mulig i relation til iværksættelsesforanstaltninger, men materielle normering af beskatning kan kun ske ved lov.²²

I relation til formålsfortolkningen, er det relevant at se på bestemmelsen fra et retshistorisk perspektiv.

²¹ Danmarks Riges Grundlov.

²² Jacob Graff Nielsen: Legalitetskravet ved beskatning, s. 200.

Jacob Graff Nielsen påpeger følgende:²³

”Generelt forekommer bestemmelsen om, at skatter kun kan pålægges ved lov at udgøre et naturligt element i en forfatning, der blandt andet er funderet på Montesquieus magtfordelingslære. Men Umiddelbart forekommer intentionen med bestemmelsen primært at være regulering af kompetenceforholdet mellem Rigsdagens to kamre samt, samt kongen og regeringen.”.

Bestemmelsen har således haft stor betydning ved dens skabelse, da en klar grænse mellem regeringen/kongen og folketinget (tidligere benævnt Rigsdagen) var nødvendig. En situation, hvorefter kongen eller regeringen, som var udpeget af kongen, kunne pålægge beskatning uden indflydelse fra den folkevalgte side af tremagtsdelingen skulle undgås.

En statisk formålsfortolkning af grundlovens §43, 1 led danner et billede af at formålet har været at afskære kongen/regeringen i at pålægge beskatning, uden de folkevalgte repræsentanters indflydelse. En statisk formålsfortolkning tager dog ikke højde for de sammenfundsændringer der sker over en længere periode. I dette tilfælde over 150 år.

Jacob Graff Nielsen anfører at:²⁴

”Første led i den nuværende grundlovs § 43 har således stået uforandret i over 150 år. I samme periode er der sket en rivende udvikling i det danske samfund, hvor ikke mindst skatternes betydning er totalt forandret.”.

Dette element gør også at forarbejder til loven har meget lidt værdi i fortolkningen af grundloven i dag. Forarbejderne har ikke kunne tage højde for de store

²³ Jacob Graff Nielsen: Legalitetskravet ved beskatning, s. 95

²⁴ Jacob Graff Nielsen: Legalitetskravet ved beskatning, s. 89.

samfundsmæssige ændringer der har fundet sted, og hvorledes skatteområdet har ændret sig markant de sidste 150 år.

En dynamisk fortolkning af grundloven synes at være hensigtsmæssig for at danne et tydeligere billede af hvorledes grundlovens §43, 1 led skal forstås. På denne vis tages der hensyn til vores nuværende samfundsmæssige tilstand på skatteområdet, herunder kravet om borgenes retssikkerhed.

8.5. Retspraksis

Retspraksis i relation til Grundlovens §43, 1 led, angår i de fleste tilfælde afgrænsningen af ordet 'skat'. Hvorledes ordet 'skat' skal forstås, er ikke relevant i relation til dette speciale, hvorfor disse sager ikke behandles. Det følger ikke direkte af retspraksis hvorvidt det er imod delegationsforbuddet i grundlovens § 43, 1. led, at den interne definition af fast driftssted følger definitionen i OECD's modeloverenskomst. Højesteret har i sagen TfS 1996, 532H gjort gældende at fast driftssted i intern ret skal afgrænses på baggrund af OECD's modeloverenskomst. Dommere tager kun stilling til de påstande og anbringender de bliver forelagt, og hvis de ikke bliver forelagt spørgsmålet om hvorvidt det er imod delegationsforbuddet i grundlovens § 43, 1. led, at den interne afgrænsning af fast driftssted, følger definitionen i OECD's modeloverenskomst artikel 5, har domstolene ikke kunnet tage stilling til det.²⁵

Anders Nørgaard Kommer med to muligheder for at bringe den interne definition af fast driftssted i overensstemmelse med legalitetsprincippet:²⁶

1. Vedtage en definition der følger OECD's modeloverenskomst, og løbende opdatere denne definition i takt med at der kommer opdateringer.

²⁵ Natalya Gennadyevna Møller, Rettid2007, s. 59.

²⁶ Anders Nørgaard Laursen: Fast Driftssted, s. 55.

2. Vedtage en definition der er bredere end definitionen i OECD's modeloverenskomst, og herefter lade den nærmere afgræsning følge af OECD's modeloverenskomst.

I relation til den interne definition af fast driftssted, findes der visse undtagelser til fast driftsstedesdefinitionen i OECD's modeloverenskomst artikel 5. Det følger af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a) at Bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde udgør et fast driftssted fra dag 1. Det står i kontrast til OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 3 hvorefter et byggearbejde først udgør et fast driftssted efter 12 måneder. Det virker en smule underligt, at der i samme paragraf, bruges to forskellige definitioner af fast driftssted.

8.6. Delkonklusion

På baggrund af ovenstående, vurderes det at det er imod legalitetsprincippet, herunder delegationsforbuddet i grundlovens § 43, 1. led at den internretlige definition af et fast driftssted, følger definitionen i OECD's modeloverenskomst. En vis positiv delegation kan være mulig, men ikke en delegation der direkte påvirker skattepligten.

9. Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne

9.1. OECD's modeloverenskomst med kommentarer som retskilde

OECD's Committee on Fiscal Affairs udsteder modeloverenskomsten som en anbefaling fra rådet. Medlemsstaterne er ikke retligt bundet til at følge disse anbefalinger da OECD's modeloverenskomst, modsat dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, ikke er en retligt bindende traktat. Modeloverenskomsten er en skabelon til hvorledes staterne kan udforme de indbyrdes dobbeltbeskatningsoverenskomster.

OECD's modeloverenskomst er ikke en folkeretlig aftale (traktat), indgået mellem to, eller flere, stater. Modeloverenskomsten kan derfor heller ikke have retskildeværdi efter samme principper som dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. Vigtigheden af modeloverenskomsten som retskilde, og ikke mindst som fortolkningsmiddel må dog ikke underkendes.

Klaus Vogel argumenterer for modeloverenskomsten i praksis, må have en karakter af "*soft obligation*".²⁷ Det er ikke unormalt at en række lande, herunder Danmark, tager forbehold for nogle bestemmelser. Det ville ikke give mening at gøre, hvis man ikke anså modeloverenskomsten for at have en vis grad af bindende effekt. Jeg kan godt forstå synspunktet, men på den anden side giver det ikke mening at snakke om at noget er lidt bindende, eller halvbindende²⁸. Det må i denne sammenhæng adskilles hvad der er retligt bindende, og hvad medlemsstaterne ser sig bundet af. OECD anser i denne henseende heller ikke modeloverenskomsten for at være retligt bindende.

De anfører i modeloverenskomstens indledning at:²⁹

*"Although the Commentaries are not designed to be annexed in any manner to the conventions signed by member countries, **which unlike the Model are legally binding international instruments**, they can nevertheless be of great*

²⁷ Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, s. 45.

²⁸ Peter Germer: Indledning til Folkeretten, s. 26.

²⁹ OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017, pkt. 29 i indledningen.

assistance in the application and interpretation of the conventions and, in particular, in the settlement of any disputes.” (Note: Egen fremhævning).

Slutresultatet vil dog ikke adskille sig væsentligt fra hinanden, da medlemsstaterne handler som var de retsligt bundet af modeloverenskomsten.

Det er almindeligt antaget at kommentarerne til OECD's modeloverenskomst har en betydelig værdi som retskilde ved fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster.³⁰

Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne skal ske i overensstemmelse med fortolkningsprincipperne i Wienerkonventionens artikel 31 og 32.

9.2. OECD's modeloverenskomst 2017 betydning på et internretligt plan

Set ud fra et internretligt synspunkt, har OECD's modeloverenskomst en, ikke ubetydelig, retskildeværdi. Dette er blevet statueret flere gange i retspraksis. Sagerne TfS 1993, 7 H (Texaco-dommen) og TfS 2003, 222H (Halliburton-dommen) er to helt centrale sager i relation til hvorledes OECD's modeloverenskomst vægtes som fortolkningsmiddel til fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster. De to sager vil blive behandlet i følgende afsnit.

9.2.1. Tfs 1993, 7H: Texaco

Sagen omhandlede Texaco Denmark Inc., der var et amerikansk datterselskab til Texaco Inc. Texaco Denmark Inc. deltog som partner i Danish Underground Consortium igennem en filial i Danmark, og dette var Texaco Inc.'s eneste aktivitet i Danmark. Denne aktivitet blev finansieret ved overførsler fra hovedkontoret i USA, til filialen i Danmark. Disse overførsler blev betegnet som lån.

Spørgsmålet gik herefter på om overførslerne kunne betegnes som lån, og dermed medføre at der kunne gives fradrag for renter og valutakurstab. Den på tidspunktet gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark

³⁰ Aage Michelsen: International Skatteret, s. 78.

og USA var fra 1948, og den var dermed indgået før tilblivelsen af modeloverenskomsten.

I dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 3, pkt. 3 følger hvorledes faste driftssteder beskattes.³¹ Det interessante er i denne sammenhæng, at Højesteret tolkede dobbeltbeskatningsoverenskomsten fra 1948 på baggrund af OECD's modeloverenskomst med kommentarer fra 1992 (i 1992-versionen af modeloverenskomsten, er bestemmelsen for beskatning af faste driftssteder gengivet fra 1963). Højesteret citerede direkte pkt. 16 og 17 i kommentarerne til artikel 7 i OECD's modeloverenskomst.

I Højesterets bemærkninger følger det at:

” Det må lægges til grund, at det i dansk og international skattepraksis - på baggrund af OECD's modeloverenskomster med de foran citerede kommentarer - har været fast antaget, at renter af lån mellem et hovedkontor og dets udenlandske filial ikke kan fradrages ved beregningen af filialens skattepligtige fortjeneste.”.

Formuleringen af bestemmelsen i dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 3, pkt. 3 og bestemmelsen i OECD's modeloverenskomst med kommentarer 1992 artikel 7, stk. 2-3, minder meget om hinanden, hvilket gør at anvendeligheden af

³¹ Det følger af artikel 3, pkt. 3, i den imellem Danmark og USA indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomst af 1948 at:

”Saafremt et Foretagende i den ene kontraherende Stat udøver Handels- eller Forretningsvirksomhed indenfor den anden Stats Omraade fra et der beliggende fast Driftssted, skal til saadant fast Driftssted henføres den industrielle eller handelsmæssige Fortjeneste, som det kunde forventes at ville have opnaaet, hvis det havde været et uafhængigt Foretagende, der udøvede den samme eller lignende Virksomhed paa samme eller lignende Betingelser, og som under frie Vilkaar afsluttede Foreninger med det Foretagende, hvis faste Driftssted det udgør. Den Fortjeneste, der saaledes tilskrives det i den anden Stat beliggende Driftssted, skal, i det Omfang sidstnævnte Stats Lovgivning hjemler det, anses som Indkomst for Kilder indenfor denne Stats Omraade.”.

kommentarerne til overenskomsten vil fungere som et godt fortolkningsmiddel, ud fra et formålmæssigt hensyn.

Sagen understreger at OECD's modeloverenskomst også i intern dansk skatteret, tillægges stor retskildeværdi.

9.2.2. TFS 2003, 222H: Halliburton

Sagen omhandlede hvorvidt en henholdsvis amerikansk og canadisk hjemmehørende arbejdstagere ville blive beskattet i Danmark efter reglerne om arbejdsudleje. Arbejdstagerne arbejdede i henholdsvis 71 og 30 dage i Danmark, ved en dansk filial til et tysk Datterselskab til det amerikanske selskab. Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA blev indgået i 1948, og dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Canada blev indgået i 1955. De omhandlede dobbeltbeskatningsoverenskomster er således indgået før OECD's modeloverenskomst med dertilhørende kommentarer.

Højesterets flertal henviser i dommen til begge dobbeltbeskatningsoverenskomsters artikel 2, stk. 2, der er svarende til artikel 3, stk. 2 i OECD's modeloverenskomst. Da begrebet arbejdsudleje ikke er defineret i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, skal begrebet afgrænses efter interne skatteregler.

På daværende tidspunkt var der sket betydelige ændringer i arbejdsudlejeskatningen, hvorfor det er betænkeligt at fortolke dobbeltbeskatningsoverenskomsterne på baggrund af dynamiske fortolkningsprincipper.³² Af den nuværende udgave følger det af OECD's modeloverenskomst artikel 3, stk. 2³³ ordlyd at der skal anvendes, de for sagens tidspunkt, gældende skatteregler. Dette var dog ikke tilfældet, da dobbeltbeskatningsoverenskomsterne blev indgået i henholdsvis 1948 og 1955. Højesteret henviser desuden til, at det er "i

³² Aage Michelsen: RR.SM.2003.0133, s. 3.

³³ Artikel 3, stk. 2: *"As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires or the competent authorities agree to a different meaning pursuant to the provisions of Article 25, **have the meaning that it has at that time** under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State."*

overensstemmelse med den internationale udvikling, herunder OECD's kommentarer fra 1992 pkt. 8 til art. 15, der ikke kun kunne anses at vedrøre misbrugssituationer.”³⁴

Der lægges således betydeligt vægt på OECD's modeloverenskomst i kendelsen, uagtet at dobbeltbeskatningsoverenskomsterne blev til før modeloverenskomsten og de dertilhørende kommentarer.

Det er ikke forkert at der fortolkes dynamisk efter fortolkningsbestemmelsen i artikel 3, stk. 2, men en vis forsigtighed bør udvises, når der er tale om markante ændringer i intern ret.³⁵

9.2.3. Den retslige betydning af ændringer i OECD's modeloverenskomst 2017 eller i dertil hørende kommentarer

Det er ikke en sjældenhed at der sker ændringer i OECD's modeloverenskomst med kommentarer. Hvorvidt ændringerne foretages i selve artiklernes ordlyd, eller i de dertilhørende kommentarer er ikke uvæsentligt.

Det følger af indledningen til OECD's modeloverenskomst med kommentarer at:³⁶

“Needless to say, amendments to the Articles of the Model Convention and changes to the Commentaries that are a direct result of these amendments are not relevant to the interpretation or application of previously concluded conventions where the provisions of those conventions are different in substance from the amended Articles (see, for instance, paragraph 4 of the Commentary on Article 5). However, other changes or additions to the Commentaries are normally applicable to the interpretation and application of conventions concluded before their adoption, because they reflect the consensus of the OECD member countries as to the proper interpretation of existing provisions and their application to specific situations.”.

³⁴ TfS2003, 222H.

³⁵ Aage Michelsen: RR.SM.2003.0133, s. 4.

³⁶ OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017, punkt. 35 i indledningen.

Ændringer i artiklernes ordlyd, og ændringer i kommentarer, der er afledt af ændringer i artiklernes ordlyd, kan ikke anvendes til at fortolke dobbeltbeskatningsaftaler, der er indgået før ændringerne. Dette er i tråd med udgangspunktet i dansk retsteori, hvorefter dobbeltbeskatningsoverenskomster fortolkes statisk.³⁷ Omvendt, kan ændringer i kommentarerne, af mere præciserende karakter, godt anvendes til fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster der er indgået før tilføjelsen af ændringerne. OECD afviser således ikke muligheden for at anvende dynamisk fortolkning af modeloverenskomsten.

En væsentlig sondring i denne sammenhæng, er sondringen mellem nyt og præciserende. Det afgørende må være om ændringer også ændrer på hvad der må siges at være gældende ret. Som et eksempel herpå, kan nævnes anti-fragmenteringsreglen i OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 4.1. Denne bestemmelse blev indført, post-BEPS, i 2017-revisionen af modeloverenskomsten. Den foregående version af modeloverenskomsten indeholdte også en anti-fragmenteringsregel i kommentarerne til modeloverenskomsten:

*" An enterprise cannot fragment a cohesive operating business into several small operations in order to argue that each is merely engaged in a preparatory or auxiliary activity."*³⁸

Det følger af OECD's modeloverenskomst 2017 artikel 5, stk. 4.1.³⁹

" Paragraph 4 shall not apply to a fixed place of business that is used or maintained by an enterprise if the same enterprise or a closely related enterprise carries on business activities at the same place or at another place in the same Contracting State and

a) that place or other place constitutes a permanent establishment for the enterprise or the closely related enterprise under the provisions of this Article,

³⁷ Aage Michelsen: Festskrift til Olebjørn, s. 380.

³⁸ OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2014, pkt. 27.1 til artikel 5.

³⁹ OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017, artikel 5, stk. 4.1.

or

b) the overall activity resulting from the combination of the activities carried on by the two enterprises at the same place, or by the same enterprise or closely related enterprises at the two places, is not of a preparatory or auxiliary character, provided that the business activities carried on by the two enterprises at the same place, or by the same enterprise or closely related enterprises at the two place, constitute complementary functions that are part of a cohesive business operation.”.

Den ”gamle” anti-fragmenteringsregel omfattede kun situationer, hvorefter ét foretagende opsplittede aktiviteten for at blive omfattet af negativlisten i artikel 5, stk. 4. Denne regel kunne nemt omgås, ved at aktiviteten udføres igennem et, eller flere, datterselskaber. Anti-fragmenteringsreglen i artikel 5, stk. 4.1 har tydeligvis en mere vidtgående rækkevidde, hvorfor bestemmelsen ikke kan siges at være af præciserende karakter. Den nye anti-fragmenteringsregel har potentiale til at ændre på gældende ret, hvorfor der i denne sammenhæng bør benyttes statisk fortolkning. Dette understøttes af OECD.⁴⁰ Rækkevidden af anti-fragmenteringsreglen i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4.1 behandles i et særskilt afsnit.

En dynamisk fortolkning vil sandsynligvis også være i strid med Wiener Konventionens artikel 31, stk. 1, hvorefter en traktat, som udgangspunkt, skal fortolkes efter traktatens ordlyd. Selvom Wiener Konventionens artikel 31, stk. 1 ganske vist ikke foreskriver en ren ordlydsfortolkning, må udgangspunktet lægges op til en statisk fortolkning.

Hvor meget vægt der bør lægges på hensigten med dobbeltbeskatningsoverenskomsterne og modeloverenskomsten kan diskuteres. Formålet med dobbeltbeskatningsoverenskomsterne er at beskatningsretten skal tilfalde den stat hvori aktiviteten udføres. Dette er et fair holdepunkt, og taler for en dynamisk fortolkning af modeloverenskomsten.

⁴⁰ OECD’s modeloverenskomst med kommentarer 2017, punkt. 35 i indledningen.

En dynamisk fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, der er indgået på baggrund af modeloverenskomsten, tager ikke hensyn til skatteydernes retssikkerhed. Dobbeltbeskatningsaftaler har siden ophævelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomstsloven i 1994, skulle gennemføres ved lov. Dette betyder at dobbeltbeskatningsoverenskomster bliver ratificeret ved folketinget og dermed har parlamentarisk legitimitet. Folketinget er imidlertid ikke blevet præsenteret for ændringer i modeloverenskomsten, hvorfor ændringer, som for eksempel den nye anti-fragmenteringsregel, ikke har samme parlamentariske godkendelse.

Som tidligere nævnt, kan en lov kun ophæves eller ændres ved lov, i henhold til den formelle lovs princip. Skatter kan også kun pålægges, ændres og ophæves ved lov i henhold til delegationsforbuddet i grundlovens § 43, 1. led. Ved en dynamisk fortolkning ville det kunne medføre at der beskattes i situationer der ikke blev beskattet før. Det er selvfølgelig også hensigten med den nye anti-fragmenteringsbestemmelse, men det skal gøres i overensstemmelse med legalitetsprincippet.⁴¹

Det kan desuden diskuteres hvorvidt en dynamisk fortolkning er i overensstemmelse med den gylden regel. I henhold til den gylden regel, kan en dobbeltbeskatningsoverenskomst kun lempe beskatning, og ikke skærpe den. Ved at tillægge kommentarerne en dynamisk fortolkning, kan dobbeltbeskatningsoverenskomsten føre til beskatning af situationer, der ikke blev beskattet før.

9.3. Delkonklusion

På baggrund af det ovenfor anførte, vurderes det at anti-fragmenteringsreglen ikke kan finde anvendelse på dobbeltbeskatningsaftaler indgået før tilføjelsen af anti-fragmenteringsreglen, med mindre disse er blevet modificeret ved det multilaterale instrument, som Danmark, som bekendt, har taget forbehold mod. En dynamisk fortolkning kan anvendes i visse tilfælde, og det afspejles da også i retspraksis, men udgangspunktet er statisk fortolkning.

Se kap. 9.

10. Fast driftssted

Fast driftsstedsbegrebet er vigtigt i relation til at Danmarks begrænsede skattepligt af faste driftssteder med aktivitet i Danmark. Den interne definition af fast driftssted i dansk intern ret følger definitionen i OECD's modeloverenskomst artikel 5. Den seneste udgave af OECD's modeloverenskomst, med kommentarer, indeholder en del ændringer i henholdsvis artikel 5 ordlyd, samt i det tilhørende kommentarer.

Idet følgende kapitel undersøges betydningen af disse ændringer, samt hvorledes fast driftssted må siges at defineres efter gældende ret. Den objektive skattepligt (indkomstopgørelse allokering) behandles ikke i specialet. Commissionnaire-strukturer er ligeledes ikke genstand for behandling i dette speciale.

10.1. Intern hjemmel

Den interne hjemmel til selskabsbeskatning af faste driftssteder findes i Selskabskattelovens § 2, stk. 1, litra a. Af bestemmelsen følger ikke nogen beskrivelse af hvorledes et fast driftssted defineres. I henhold til cirkulære nr. 136 7/11 1988, følger fast driftsstedsdefinitionen i denne bestemmelse, definitionen i OECD's modeloverenskomst artikel 5. indkomstbeskatning af faste driftssteder følger af Kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 4. Det fremgår heller ikke af denne bestemmelse hvorledes et fast driftssted defineres. Det følger derimod af cirkulære nr. 135 04/11 1988 at fast driftsstedsdefinitionen ligeledes følger definitionen i OECD's modeloverenskomst artikel 5. Ligningsvejledningen henviser i LV 2011-1 D.A.2.4 ligeledes til at den internretlige definition af fast driftssted følger definitionen i OECD's modeloverenskomst. Hvorledes det er i overensstemmelse med delegationsforbuddet at den interne definition af et fast driftssted, til hver en tid, følger modeloverenskomstens definition er tvivlsom jf. kap. 8.

10.2. OECD's modeloverenskomst artikel 5.

OECD's definition af et fast driftssted findes i modeloverenskomstens artikel 5. På nuværende tidspunkt er gældende ret svær at udrede. Både 2014-versionen og 2017-versionen af modeloverenskomsten med kommentarer er relevant at undersøge, for at komme nærmere de *lege lata*. Fortolkning af modeloverenskomsten og dobbeltbeskatningsaftaler spiller en væsentlig rolle i relation til at forstå gældende ret, hvorfor dette emne behandles i et særskilt kapitel. Hvis dobbeltbeskatningsaftalerne fortolkes ud fra et statisk fortolkningsprincip, må dobbeltbeskatningsaftalen nødvendigvis fortolkes på baggrund af den modeloverenskomst, med dertilhørende kommentarer, der var gældende ved dobbeltbeskatningsaftalens indgåelse. Fremtidens dobbeltbeskatningsaftaler vil, for Danmarks vedkommende, som udgangspunkt blive bygget på OECD's modeloverenskomst 2017, med kommentarer. Af denne årsag er det relevant at se på henholdsvis 2014- og 2017-versionen af modeloverenskomsten.

10.3. Artikel 5, stk. 1 og 2.

Modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1-3, udgøre det primære positive kriterium. Formelt set henregnes artikel 5, stk. 3 også til det primære positive kriterium, men bestemmelsen bliver ikke behandlet i denne kontekst. Indledningsvist undersøges hvorvidt der forelægger fast driftssted efter definitionen i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1 og 2. Hvis der forelægger fast driftssted efter det primære kriterium, kommer det sekundære kriterium ikke i spil. Deraf navnet "primære kriterium". Det kaldes også det "positive primære kriterium, da begrebet afgrænses af negativlisten i artikel 5, stk. 4.⁴² Er der derimod ikke tale om fast driftssted efter det primære kriterium, undersøges det hvorvidt der kan være tale om fast driftssted efter det sekundære kriterium i artikel 5, stk. 2 og 6. 2017-versionen af modeloverenskomsten indeholder en anti-fragmenteringsregel i artikel 5, stk. 4.1. Denne regel vedrører negativlisten i artikel 5, stk. 4 og det primære kriterium i artikel 5, stk. 1 og 2.

⁴²Aage Michelsen: International skatteret, s. 356.

Modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1 og 2 har følgende ordlyd:

1. "For the purposes of this Convention, the term "permanent establishment, means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on."

2. "The term "permanent establishment" includes especially:

a) a place of management;

b) a branch;

c) an office;

d) a factory;

e) a workshop, and

f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources."

Af ordlyden i artikel 5, stk. 1, kan det udledes at tre grundlæggende betingelser skal være tilstede, for at der kan forelægge et fast driftssted. Der skal for det første være et *place of business*. Oversat til dansk, et forretningssted. Betingelse nr. 2, er at dette sted skal være fixed (fast). Som den tredje betingelse, kan det siges at der skal være tale om et sted "through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on". Foretagendets virksomhed skal altså helt, eller delvis, udøves igennem forretningsstedet.

Hvorledes disse regler søges tolket, er beskrevet i retslitteraturen, men også kommentarerne til modeloverenskomsten søger at komme med svar på hvorledes disse bestemmelser finder anvendelse.⁴³

⁴³ Både kommentarerne til 2014-versionen og kommentarerne til 2017-versionen er relevante i denne henseende. Langt hen ad vejen er kommentarerne de samme, men der dog lidt ændringer i den opdaterede udgave fra 2017.

I modeloverenskomstens artikel 5, stk. 2 listes en række eksempler som kan statuere fast driftssted. I henhold til kommentarerne til modeloverenskomsten er denne liste ikke udtømmende, og for at eksemplerne i artikel 5, stk. 2 kan statuere fast driftssted, skal betingelserne i artikel 5, stk. 1 stadig være opfyldt. Der er derfor ikke tale om en *deeming provision*.⁴⁴ Forretningsstedet må heller ikke være omfattet af negativlisten i artikel 5, stk. 4.⁴⁵

10.3.1. Forretningsstedet

Kravet om et forretningssted i henhold til modeloverenskomstens artikel 5 stk. 1, rejser et naturligt spørgsmål om hvornår der er tale om at forretningssted. Hvilke kriterier skal i denne sammenhæng være opfyldt for at der er tale om et forretningssted? Dette behandles i det følgende afsnit.

I artikel 5, stk. 2 nævnes en række eksempler som kan statuere fast driftssted. Som nævnt, er denne liste ikke udtømmende, og eksemplerne statuerer ikke fast driftssted i alle tilfælde. I henhold til artikel 5, stk. 2 kan der især være fast driftssted når der er tale om (oversat til dansk) et ledelsessted, en filial, et kontor, en fabrik, et værksted eller en minegrube eller andet sted hvor der udvindes naturlige resurser.

Når der i henhold til bestemmelsen især kan statueres fast driftssted for disse steder, må det ligeledes kunne slutes at disse steder også må anses for at være forretningssteder.

Et *ledelsessted* er, i henhold til kommentarerne til modeloverenskomsten, ikke nødvendigvis et kontor. Hvis intern lovgivning i de kontraherende stater derimod ikke adskiller begreberne *kontor* og *ledelsessted*, er det ikke nødvendigt at henvise til dobbeltbeskatningsoverenskomsten.⁴⁶

Ledelsesstedet skal formentlig forstås i snæver forstand. Der sigtes i denne sammenhæng mod ledelsen af den del af foretagendet der har med

⁴⁴ Anders Nørgaard: fast driftssted, s. 62.

⁴⁵ OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017, Pkt. 45 til artikel 5.

⁴⁶ OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017, Pkt. 46 til artikel 5.

aktiviteten i den kontraherende stat at gøre. Der er ikke tale om begrebet *place of effective management (ledelsens virkelige sæde)* som anvendes i Artikel 4, stk. 3. Dette ville ikke være foreneligt med hensigten med fast driftsstedsbegrebet, og ville meget kontraintuitivt.

Det defineres ikke nærmere i modeloverenskomsten, eller i kommentarerne hertil hvorledes begrebet *branch (filial)* skal forstås. Definitionen af en filial må derfor nødvendigvis følge af intern lovgivning i de kontraherende stater.⁴⁷ I dansk ret er der ikke nærmere defineret en skatteretlig forståelse af begrebet *filial*. En definition må derfor følge af selskabslovens §§354-350 hvoraf nærmere regler for filialer af kapitalselskaber følger.

Anders Nørgaard påpeger at en filial kan ses som den selskabsretlige pendant, til det skatteretlige begreb fast driftssted, da det ikke hjemmehørende selskab som oftest får fast driftssted i landet ved filialregistrering.⁴⁸ Registrering af en filial er ikke nok i sig selv til at få fast driftssted i landet. Hvis betingelserne i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1 ikke er opfyldt, er der ikke fast driftssted. Det vil sige at der skal være et fast forretningssted hvorigennem virksomheden udøves helt eller delvis. Dette har Skatterådet bekræftet.⁴⁹

I situationer der ikke er omfattet af listen i artikel 5, stk. 2, er det lidt mere vanskeligt at afgøre hvorvidt der er tale om et forretningssted. Kommentarerne til modeloverenskomsten lægger op til en bred fortolkning af begrebet forretningssted.

Det angives i kommentarerne at:⁵⁰

“ The term “place of business” covers any premises, facilities or installations used for carrying on the business of the enterprise whether or not they are used exclusively for that purpose. A place of business may also exist where no premises are

⁴⁷ I henhold til OECD's modeloverenskomst artikel 3, stk. 2.

⁴⁸ Anders Nørgaard: Fast Driftssted, s. 65.

⁴⁹ SKM2008.844.SR: Filialregistrering ikke nok til at statuere fast driftssted.

⁵⁰ OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017, Pkt. 10 til artikel 5.

available or required for carrying on the business of the enterprise and it simply has a certain amount of space at its disposal.”.

Begrebet forretningssted dækker således ikke kun over bygninger, men installationer/udstyr kan også udgøre et forretningssted. I henhold til kommentarerne, kan det være nok at foretagendet har plads til rådighed.

Udstyrs mulighed for at udgøre et forretningssted kan belyses af retspraksis. I TfS1987, 50 LSR, skulle landsskatteretten tage stilling til hvorvidt dykkerudstyr kunne udgøre et forretningssted. Sagen omhandlede hvorvidt et engelsk selskab havde fast driftssted i Danmark, med skattepligt efter Kulbrinteskatteloven, i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien. Selskabet ydede dykkerservice i Nordsøen, i forbindelse med efterforskning og udvinding af kulbrinte i Nordsøen. Landsskatteretten gjorde gældende at dykkerudstyret udgjorde et forretningssted, men at udstyret ikke kunne anses for at statuere fast driftssted i Danmark for det engelske selskab, i det udstyret ikke havde den nødvendige geografiske tilknytning til Danmark. Landsskatteretten henviste til kommentarerne til modeloverenskomsten.⁵¹

I Sagen TfS1994, 24 LR, stod Ligningsrådet overfor en lignende situation. Sagen omhandlede en svensk virksomhed som skulle bygge og drive et anlæg som leverede elektricitet til Tyskland igennem et undersøisk strømkabel. Kablet ville krydse den danske kontinentalsokkel. Ligningsrådet gjorde gældende at så længe det svenske selskab ikke udøvede virksomhed indenfor den danske kontinentalsokkel, så ville kablet ikke statuere fast driftssted i Danmark. Det må således være underforstået i Ligningsrådets udtalelse, at kablet falder ind under forretningsstedsbegrebet.

⁵¹ OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017, Pkt. 21 og 57 til artikel 5.

Kommentarerne til modeloverenskomsten yder også en vis assistance i definitionen af forretningsstedsbegrebet. Spillemaskiner og lign. kan fx også udgøre et forretningssted.⁵²

Som udgangspunkt må forretningsstedsbegrebet være genstand for en udvidet fortolkning, og begrebet dækker således over mange forskellige situationer. De andre betingelser i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1 skal dog stadig være opfyldt for at fast driftssted kan indtræde.

2017-versionen af OECD's modeloverenskomst med kommentarer indeholder i kommentarernes punkt 18-19 et afsnit omkring hjemmekontorer:

” Even though part of the business of an enterprise may be carried on at a location such as an individual’s home office, that should not lead to the automatic conclusion that the location is at the disposal of that enterprise simply because that location is used by an individual (e.g. an employee) who works for the enterprise. Whether or not a home office constitutes a location at the disposal of the enterprise will depend on the facts and circumstances of each case”.

At en virksomheds medarbejder, i kildelandet, har adgang til et hjemmekontor betyder ikke automatisk, at virksomheden har kontoret til sin disposition. Et hjemmekontor kan godt være et forretningssted, men det afhænger af fakta og omstændighederne i øvrigt, i den enkelte sag.

I kommentarerne følger et eksempel for hvornår et hjemmekontor kan være til disposition for virksomheden. Hvis en ikke-hjemmehørende konsulent er til stede i en given stat, hvori vedkommende udfører sin primære aktivitet, af sit eget konsulentfirma, fra et hjemmekontor i vedkomnes eget hjem i den givende stat, vil virksomheden have disposition over kontoret, og dermed også være et forretningssted.

⁵² OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017, Pkt. 41 til artikel 5.

10.3.2. Geografisk tilknytning

Som anført i det tidligere afsnit, skal den geografiske tilknytning til kildelandet være på plads før et forretningssted kan statuere fast driftssted, i henhold til betingelserne i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1.

Det følger af kommentarerne til modeloverenskomsten:

*” According to the definition, the place of business has to be a “fixed” one. Thus in the normal way there has to be a link between the place of business and a specific geographical point. It is immaterial how long an enterprise of a Contracting State operates in the other Contracting State if it does not do so at a distinct place, but this does not mean that the equipment constituting the place of business has to be actually fixed to the soil on which it stands. It is enough that the equipment remains on a particular site.”.*⁵³

Hvorvidt der er en tilknytning til en særligt bestemt geografisk lokalitet, forekommer ligetil i nogle tilfælde. En fabrik vil have en særlig geografisk tilknytning til fabrikkens lokalitet. Det forekommer mere vanskeligt at fastslå en tilknytning til en særligt geografisk bestemt lokalitet for f.eks. mobile forretningssteder, som det var tilfældet i tidligere nævnte Tf S1987, 50LSR om dykkervirksomhed i Nordsøen. I sagen fandt landskatteretten at den manglende geografiske tilknytning var det afgørende element for at forretningsstedet ikke statuerede fast driftssted. Den geografiske tilknytning var ikke til stede, da udstyret blev flyttet fra *sted til sted*.⁵⁴

Af kommentarerne til modeloverenskomsten fremgår det, at det afgørende punkt for hvorledes et forretningssted har tilstrækkelig geografisk fasthed for at kunne statuere fast driftssted, er hvorvidt der er en geografisk og kommerciel helhed i relation til den omhandlende aktivitet.

⁵³ OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017, Pkt. 21.

⁵⁴ Tfs 1987, 50LSR.

Formuleringen *"in the normal way"*⁵⁵ (Sædvanligvis i den danske oversættelse) i kommentarerne har været genstand for debat blandt retsteoretikere. Det diskuteres hvorvidt denne formulering åbner op for undtagelser i relation til kravet om geografisk tilknytning til specifik lokalitet. Hvis dette er tilfældet, kan kravet om 'fasthed' opfyldes udelukkende ud fra den tidsmæssig betingelse. Denne problemstilling synes at være blevet adresseret af OECD i 2003-revisionen af modeloverenskomsten. Disse kommentarpunkter er fortsat i 2014-versionen, og 2017-versionen af modeloverenskomsten. Retstilstanden synes kun at være blevet kodificeret af de i 2003-tilføjede kommentarer, da kommentarerne ikke afviger fra hvad der på den tid ansås for at være gældende ret.

Kommentarerne til modeloverenskomsten søger herefter at beskrive hvordan geografisk og kommerciel helhed skal forstås.

Det fremgår af kommentarerne at:⁵⁶

"Where the nature of the business activities carried on by an enterprise is such that these activities are often moved between neighbouring locations, there may be difficulties in determining whether there is a single "place of business"(....) a single place of business will generally be considered to exist where, in light of the nature of the business, a particular location within which the activities are moved may be identified as constituting a coherent whole commercially and geographically with respect to that business."

Sagen Tfs 1988, 388 LSR yder et bidrag til hvordan udtrykket geografisk og kommerciel helhed skal forstås. Sagen omhandlede en Irsk hjemmehørende skatteyder, som var blevet skattepligtig til Danmark efter Kulbrinteloven, da skatteydernes arbejdsgiver blev anset for at have fast driftssted i Danmark. Arbejdsgiveren havde virksomhed, i form af "wirelineservice" på mobile borerigge i den danske

⁵⁵ OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017, pkt. 21 til artikel 5.

⁵⁶ OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017, pkt. 22 til artikel 5.

del af Nordsøen. Aktiviteten bestod af nedsænkning af kabler i borehuller, hvorefter målinger foretages. EDB-behandling af måledata blev efterfølgende foretaget i udlandet. De til målingerne anvendte wires, blev opbevaret i kasser fastgjort på de mobile borerigge.

Landsskatteretten fandt at udstyret godt kunne anses som forretningssted, med henvisning til den førnævnte sag om dykkerudstyr.⁵⁷ Spørgsmålet var herefter om forretningsstedet opfyldte kravet om fasthed i tid og sted.

Flertallet af retsmedlemmerne fandt at:⁵⁸

“(..) virksomhed på de forskellige borerigge i Nordsøen ikke kunne anses som en helhed, ligesom betingelsen om fast driftssted på grund af målearbejdets sporadiske og uregelmæssige karakter ikke fandtes at være opfyldt for de enkelte borerigge.”.

Samlet set, er den geografiske og kommercielle tilknytning, ifølge Landsskatteretten, ikke tilstrækkelig til at forretningsstedet statuerer fast driftssted. I forlængelse heraf, synes Landsskatteretten at sige at kravet om geografisk tilknytning var opfyldt for de enkelte borerigge, da Landsskatteretten gør gældende at betingelserne for at statuere fast driftssted ikke var opfyldt, grundet arbejdets sporadiske og uregelmæssige karakter. Det synes således underforstået at kravet om geografisk tilknytning var opfyldt.⁵⁹

OECD har valgt en kasuistisk tilgang til at beskrive hvorledes udtrykket 'geografisk og kommerciel helhed' skal forstås. I kommentarpunkt 23⁶⁰ nævnes en mine som et eksempel på et fast forretningssted. Selvom minedriften, i en større mine, flytter lokalitet undervejs, så må minen anses for at udgøre én geografisk kommerciel lokalitet. Geografisk og kommerciel helhed eksemplificeres

⁵⁷ Tfs 1987, 50 LSR.

⁵⁸ Sagen Tfs 1988, 388 LSR.

⁵⁹ Anders Nørgaard: Fast driftssted, s. 74.

⁶⁰ OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017, pkt. 23 til artikel 5.

også ved et konsulentfirma, der lejer flere forskellige kontorer i et kontorhotel. Kontorhotellet kan udgøre ét forretningssted, da kontorbygningen udgør en geografisk helhed.

Af kommentarpunkt 24⁶¹, fremgår det at hvis der ikke er en kommerciel helhed, uagtet at der er geografisk helhed, så er der ikke tale om et fast forretningssted. Herefter nævnes eksempler på situationer med manglende kommerciel helhed.

En maler, som successivt arbejder med at male en kontorbygning, for flere forskellige kunder. I dette tilfælde er der geografisk enhed, da det er den samme bygning. Der er dog ikke tale om en kommerciel enhed, da arbejdet påtages for forskellige kunder. Hvis maleren indgår kontrakt om at male en hel kontorbygning, for en enkelt kunde, havde der både været geografisk og kommerciel enhed.

I Punkt. 25 gives eksempler på situationer hvorefter den kommercielle enhed er opfyldt, men hvor kravet om geografisk enhed ikke er opfyldt. Her bruges et eksempel med en konsulent, der som led i ét projekt, oplærer filialernes medarbejder. Da filialerne er geografisk adskilte, er der ikke en geografisk enhed. Da der er tale om ét projekt, er kravet om kommerciel enhed opfyldt. Filialerne kan dog behandles hvert for sig, da hver enkelt filial udgør et særskilt forretningssted. Hvis konsulenten flytter sig mellem flere kontorer indenfor samme filial, er kravet om geografisk enhed opfyldt.

I den norske sag *Alphawell*⁶² udspiller eksemplet fra punkt 25 sig i praksis. Sagen omhandlede en britisk statsborger Richard M. Pegrum, der arbejdede som konsulent hos Statoil i Norge. Den britiske statsborger var bosat, og stadig skattemæssigt hjemmehørende i Storbritannien. Sagen angik, blandt andet, om den britiske statsborgers selskab var skattepligtig til Norge, i henhold til reglerne om beskatning af faste driftssteder. Konsulentarbejdet foregik på kontorer stillet til rådighed af Statoil. Disse kontorer udgjorde, i henhold til OECD's

⁶¹ OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017, pkt. 24 til artikel 5.

⁶² HR-1994-56-A.

modeloverenskomst artikel 5, et forretningssted. Hvorvidt at der var tale om et fast driftssted, afhang til dels af om dispositionskravet var opfyldt, men også om hvorvidt kravet om en fast geografisk lokalitet var opfyldt.

Statoil stillede ikke altid et samme kontor til rådighed, og hvilket kontor Pegrum arbejde på, afhang af hvilke kontorer der var ledigt, og hvilke af Statoils projekter Pegrum arbejde med. Pegrum arbejde på kontorer i både Stavanger og Bergen. Høyesterett gjorde gældende at kravet om fast geografisk lokalitet ikke var opfyldt med henvisning til de skiftende kontorpladser. Kontorpladserne kunne have en geografisk sammenhæng hvis de var fordelt indenfor et nærmere afgrænset område, som Statoil rådede over. Dette var ikke tilfældet.

10.3.3. Forretningsstedets fasthed i tid

For at et forretningssted kan statuere fast driftssted, i henhold til OECD's modeloverenskomst, skal forretningsstedet have en vis grad af permanens, eller en vis varighed om man vil.

Det følger af kommentarerne til modeloverenskomsten at:⁶³

“Since the place of business must be fixed, it also follows that a permanent establishment can be deemed to exist only if the place of business has a certain degree of permanency, i.e. if it is not of purely temporary nature.(...) Whilst the practices followed by member countries have not been consistent in so far as time requirements are concerned, experience has shown that permanent establishments normally have not been considered to exist in situations where a business had been carried on in a country through a place of business that was maintained for less than six months.”.

⁶³ OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017, pkt. 28 til artikel 5.

Det er ikke nærmere angivet i modeloverenskomsten hvornår kravet om en vis varighed er opfyldt. OECD angiver dog i kommentarerne at aktivitet drevet igennem et forretningssted i mindre end 6 måneder, vil som oftest ikke blive anset som værende tilstrækkeligt til at opfylde det tidsmæssige krav om en vis varighed.

Der er således ikke fastlagt hvor lang tid der er tilstrækkeligt for at opfylde kravet om en vis varighed. Det må vurderes ud fra omstændighederne i den konkrete sag.⁶⁴ 6 måneders-grænsen skal således ikke ses som en fast grænse. En dag til, eller fra, er ikke det afgørende element i vurderingen af om det tidsmæssige varighedskrav er opfyldt, da en subjektiv vurdering ikke lægger op til en rigid vurdering af om varighedskravet er opfyldt.⁶⁵

Det er også værd at have for øje, at grænsen for hvornår varighedskravet findes at være opfyldt kan rykke sig over tid, da grænsen i høj grad må siges at følge international praksis på området. Af international praksis er dommen PGS Geophysical, fra den norske Høyesterett værd at nævne. Sagen omhandlede det norske selskab PGS Geophysical. Selskabet foretog seismiske undersøgelser på kontinentalsoklen ud for Elfenbenskysten. Aktiviteten blev foretaget via to skibe, der af PGS Geophysical blev antaget at statuere fast driftssted, hvorfor Elfenbenskysten havde beskatningsretten på indtjening fra skibene i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Norge og Elfenbenskysten. Parterne i sagen var enige om at skibene udgjorde et forretningssted, men hvorvidt kravet om fasthed i tid og sted var opfyldt, blev bestredet. Aktiviteten strakte sig over to perioder i 1996, af henholdsvis 25 og 41 dages varighed.

Dommeren gjorde i denne sammenhæng gældende at:⁶⁶

”Jeg bemærker at >>fast driftssted<< ut fra en naturlig forståelse må ta sikte på virksomhet av noe mer varig karakter(...) udgangspunktet [må] være at fast

⁶⁴ Arvid Aage Skaar: Permanent Establishment, s. 226.

⁶⁵ Anders Nørgaard: Fast driftssted, s. 114.

⁶⁶ HR-2004-01003-A

driftssted normalt krever at virksomhed uøves i mer enn seks måneder i samsvar med OECD-staternes praktisering af mønsteravtalen artikkel 5 første led.”.

Spørgsmålet om hvornår kravet om en vis varighed er opfyldt, er også behandlet i dansk praksis, om end der ikke findes mange sager om emnet. I Sagen TfS 2001, 407 LSR gik spørgsmål på hvorvidt en dirigent/violinist, der var hjemmehørende i Storbritannien, var begrænset skattepligtig til Danmark efter KSL § 2, stk. 1, nr. 1. Den britisk hjemmehørende borger, havde arbejdet som dirigent/violinist i perioden 1997-2000 i Danmark, og blev af staten betragtet som lønmodtager i perioden. Den britisk hjemmehørende borger ville indgå i en ny kontrakt med orkestret, gældende for en 1, eller 3-årig periode. Den britisk hjemmehørende borger anmodet Ligningsrådet om en bindende forhåndsbesked på hvorvidt hun ville blive anset som begrænset skattepligtig til Danmark efter førnævnte regel.

Ligningsrådet fandt den britisk hjemmehørende borger begrænset skattepligtig til Danmark, hvorfor borgeren påklagede afgørelsen til Landsskatteretten. Landsskatteretten fandt at en ny kontrakt ikke ville føre til begrænset skattepligt til Danmark, uanset om kontrakten strakte sig over en periode på 1 eller 3 år. Landsskatteretten gjorde gældende at virksomhedsudøvelse af 8 uger på et år, eller 24 uger over en 3-årig periode, ikke var tilstrækkeligt til at opfylde kravet om en vis varighed.

Virksomhed igennem et forretningssted, af kort varighed, kan også være nok til at opfylde kravet om fasthed i tid.

Det følger af punkt 34 i kommentarerne:

” (...) A place of business can also constitute a permanent establishment from its inception even though it existed, in practice, for a very short time, if as a consequence of special circumstances (e.g. death of taxpayer, investment failure), it was prematurely liquidated.”.

Det må således komme an på foretagendets hensigt. Det er selvsagt vanskeligt at vurdere den subjektive hensigt, hvorfor denne må laves på et objektivt grundlag. Opførelsen af en fabrik ville for eksempel pege på en hensigt, om at have en tilstedeværelse af mere permanent karakter.

Det er ikke kun relevant at vide hvor længe begrebet en *vis varighed* dækker over. Det er tillige relevant at vide hvornår perioden starter, og betydningen af eventuelle afbrydelser.

Udgangspunktet for hvornår perioden for en vis varighed starter, er at der tælles fra den dag alle betingelser for et fast driftssted er opfyldt, med undtagelse af kravet om tidsmæssig fasthed.

Det følger således af kommentarerne til artikel 5 i modeloverenskomsten indledningsvist:⁶⁷

“ A permanent establishment begins to exist as soon as the enterprise commences to carry on its business through a fixed place of business. This is the case one the enterprise prepares, at the place of business, the activity for which the place of business is to serve permanently. The period of time during which the fixed place of business itself is being set up by the enterprise should not be counted, provided that this activity differs substantially from the activity for which the place is to serve permanently.”.

Oprettelsen, eller opførelsen af et forretningssted skal således ikke medtages i beregningen af hvilket tidspunkt hvorfra der statueres fast driftssted, med mindre denne virksomhed er en del af foretagendets kernevirkomhed. Et glimrende eksempel herpå blev behandlet af Landsskatteretten i TfS 1996, 619 LSR. I sagen havde et dansk aktieselskab og et svensk el-selskab gået sammen om at stifte et I/S. Dette I/S skulle opføre, eje og drive et kraftværk. Dette kraftværk skulle

⁶⁷ OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017, pkt. 44 til artikel 5.

opføres af aktieselskabets moder-I/S. Det svenske el-selskab stillede medarbejdere til rådighed for kraftværket.

Det svenske el-selskab ville herefter vide i en bindende forhåndsbesked om hvorvidt det svenske selskab ville få fast driftssted i Danmark i henhold til SEL § 2, stk. 1, litra a, fra tidspunktet ved kraftværkets idriftsættelse. Ligningsrådet svarede i den forbindelse at selskabet ville statuere fast driftssted fra projektets start. El-selskabet påklagede til Landsskatteretten at fast driftssted først kunne indtræde i det øjeblik alle betingelserne for et fast driftssted var opfyldt.

Landsskatteretten var enige med det svenske selskab, og gjorde i den sammenhæng gældende at el-selskabets virksomhed bestod i at drive kraftværker, og ikke i at opføre disse, hvorfor dette må siges at være i tråd med punkt. 44 i kommentarerne.

Det følger endvidere af punkt 44 i kommentarerne at:

” The permanent establishment ceases to exist with the disposal of the fixed place of business or with the cessation of any activity through it, that is when all acts and measures connected with the former activities of the permanent establishment are terminated (winding up current business transactions, maintenance and repair of facilities). A temporary interruption of operations, however, cannot be regarded as a closure.”.

Et fast driftssted må på baggrund af dette ophøre, når det faste forretningssted afvikles, eller hvis forretningsstedets virksomhed indstilles. Midlertidige afbrydelser af driften vil ikke ophæve eksistensen af et fast driftssted. For mobile forretningssteder ophører forretningsstedet hvis forretningsstedet flyttes udenfor et område med geografisk og kommerciel helhed (jf. afsnittet om geografisk fasthed).

I den virkelige verden er det ikke alle type virksomhed der foregår over en længere periode uafbrudt. Dette faktum udelukker dog ikke at

virksomheden kan statuere fast driftssted, hvis de øvrige betingelser er opfyldt. Der er tale om to undtagelser: Virksomhed af tilbagevendende natur og virksomhed der udelukkende drives i ét bestemt land.⁶⁸ Dette kommentarpunkt er ikke ændret i 2017- udgaven af OECD's modeloverenskomst, men OECD har søgt at illustrere hvorledes dette punkt skal tolkes, ved hjælp af eksemplifikation.

Som et eksempel på en virksomhed er af tilbagevendende natur, nævnes borevirksomhed.⁶⁹ Et foretagende fra ét land, udøver borevirksomhed på et andet lands territorie i en arktisk region. Dette erhverv er styret af sæsonen, og kan således kun drives 3 måneder om året. Hele virksomheden på lokaliteten forventes at have en varighed af 5 år. Sammenlagt vil det tidsmæssige krav kunne findes opfyldt, da det set i lyset af virksomhedens natur, er en virksomhed der udøves gentagende gange over en årrække.

Et eksempel på virksomhed med særlig tilknytning til et land, nævnes cateringvirksomhed.⁷⁰ En borger, der er hjemmehørende i Stat R, tilbyder catering til en film-lokation i Stat S. Forældrene til den i Stat R hjemmehørende borger, ejer et hus i Stat S, der er placeret i samme fjerntliggende by, som film-lokationen. Catering til filmlokationen foregår fra forældrenes hus, som fungerer som cafeteria. Den i Stat R hjemmehørende borger har fuld disposition over huset, og cateringvirksomheden foregår over 4 måneder. Den i Stat R hjemmehørende borger har ikke andre cateringvirksomhed end denne.

I henhold til pkt. 30 i kommentarerne, er den i Stat R hjemmehørende borgere stærkere knyttet til Stat S, da virksomheden kun foregår i denne stat. Borgeren er kun tilstede så længe der optages på filmlokationen, hvorfor en periode på 4 måneder, i sagens natur godt kan opfylde kravet om tidsmæssig varighed.

⁶⁸ OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017, pkt. 28.

⁶⁹ OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017, pkt. 29.

⁷⁰ OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017, pkt. 30.

10.3.4. Virksomhedsbegrebet

For at et fast forretningssted kan statuere fast driftssted, er det et krav at der drives *virksomhed* igennem det faste forretningssted. Afgrænsningen af hvad der kan defineres som virksomhed er også særlig vigtig i relation til den nye anti-fragmenteringsregel i OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 4.1. Det er ligeledes naturligt at undersøge hvad det vil sige at der udøves virksomhed *igennem* et fast forretningssted.

Der sondres mellem den positive afgrænsning af virksomhedsbegrebet og den negative afgrænsning af ditto. Der følger ikke en positiv afgrænsning af virksomhedsbegrebet i OECD's modeloverenskomst artikel 5, hvorfor en positiv afgrænsning af virksomhedsbegrebet må følge af intern ret, i henhold til OECD's modeloverenskomst artikel 3, stk. 2.⁷¹ Til afgrænsning af virksomhedsbegrebet, må afgrænsningen af erhvervsindkomstbegrebet i Statsskattelovens §4-6 tillægges stor betydning.⁷² Den nærmere afgrænsning af virksomhedsbegrebet i intern ret, vil ikke blive behandlet yderligere, da dette ligger udenfor dette speciales emne.

10.3.4.1. Negativ afgrænsning

I særlig relation til anti-fragmenteringsreglen i OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 4.1⁷³, er negativlisten i OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 4.

Denne bestemmelse lister en række situationer, der falder udenfor fast driftsstedetsdefinitionen:⁷⁴

“Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term “permanent establishment” shall be deemed not to include:

⁷¹ Det følger af OECD's modeloverenskomst artikel 3, stk. 2, at begreber der ikke er defineret i modeloverenskomsten, defineres efter interne regler.

⁷² Anders Nørgaard: Fast driftssted, s. 124.

⁷³ Denne bestemmelse er en ny tilføjelse i 2017-versionen af modeloverenskomsten, og er således et resultat af BEPS-projektet.

⁷⁴ OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017 artikel 5, stk. 4.

- a) *the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise;*
- b) *the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery;*
- c) *the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;*
- d) *the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;*
- e) *the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, any other activity;*
- f) *the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e)*

Provided that such activity or, in the case of subparagraph f), the overall activity of the fixed place of business, is of a preparatory or auxiliary character.”.

Denne liste kan ikke anses for at være udtømmende, da der i litra e) angives at enhver anden aktivitet også kan falde udenfor definitionen af et fast driftssted. Ordlyden af bestemmelsens litra e) er forskellig fra ordlyden af samme bestemmelse i 2014-versionen af OECD's modeloverenskomst med kommentarer.

Af 2014-versionen lyder det i bestemmelsens litra e):

“(…) e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, any other activity of a preparatory or auxiliary character.”.⁷⁵

⁷⁵ I den danske oversættelse er 'Preparatory' og 'Auxiliary' oversat til hjælpende og forberedende.

Disse ændringer er en del af BEPS-projektet. Præ-BEPS var det ikke nødvendigt at opfylde betingelserne i litra e, for at de andre betingelser kunne resultere i at fast driftssted ikke var til stede. Det blev tidligere antaget at de i litra a-d nævnte tilfælde altid ville blive anset for at være af hjælpende eller forberedende karakter, og derfor aldrig ville kunne statuere fast driftssted.⁷⁶ Dette er ikke længere tilfældet.⁷⁷

I henhold til OECD's kommentarer, er det afgørende kriterie for hvorvidt aktivitet kan anses for at være hjælpende eller forberedende, om aktiviteten er en essentiel og signifikant del af foretagendets aktivitet som helhed.⁷⁸ Det synes svært at skelne mellem hvornår aktivitet er hjælpende/forberedende og hvornår aktivitet er en del af kernevirkomheden. Afgrænsningen af hvorvidt aktivitet kan siges at være af hjælpende eller forberedende karakter, forsøger OECD at illustrere ved hjælp af eksempler i kommentarerne til artikel 5, stk. 4.

Disse eksempler synes dog ikke at give megen hjælp til afgrænsningen:⁷⁹

” RCO is a company resident of State R, that is a large buyer of a particular agricultural product produced in State S, which RCO sells from State R to distributors situated in different countries. RCO maintains a purchasing office in State S. The employees who work at that office are experienced buyers who have special knowledge of this type of product and who visit producers in State S, determine the type/quality of the products according to international standards (which is a difficult process requiring special skills and knowledge) and enter into different types of contracts (spot or forward) for the acquisition of the products by RCO.”.

Før ændringen af artikel 5, stk. 4 ville dette indkøbs kontor ikke statuere fast driftssted i henhold til den gamle artikel 5, stk. 4, litra d. Dette vil efter den nye

⁷⁶ Anders Nørgaard: Fast driftssted, s. 137.

⁷⁷ OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017, pkt. 62 til artikel 5.

⁷⁸ OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017, pkt. 59 til artikel 5.

⁷⁹ OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017, pkt. 68 til artikel 5.

bestemmelse statuere fast driftssted, da indkøbsaktiviteten må ses som en vigtig del af foretagendets overordnede aktivitet, og aktiviteten kan derfor ikke anses for at være af hjælpende eller forberedende karakter. Som sådan virker det ikke urimeligt at indkøbskontoret statuerer fast driftssted, men eksemplet yder ikke noget væsentligt bidrag til fortolkningen af hvorledes denne bestemmelse skal anvendes. Hvor meget skal der ændres i eksemplet for at indkøbskontoret ikke statuere fast driftssted?⁸⁰ Ville der stadig være tale om et fast driftssted, hvis indkøberne ikke var 'experienced buyers'? Det må komme an på vurdering i den konkrete sag, om aktiviteten kan siges at være af hjælpende eller forberedende karakter.

Selvom Danmark har taget forbehold for alle bestemmelserne vedrørende fast driftssted i det multilaterale instrument, er det interessant at se på hvorledes ændringerne til artikel 5, stk. 4 søges implementeret i de gældende dobbeltbeskatningsaftaler. Implementeringen af ændringerne til artikel 5, stk. 4, findes i det MLI-artikel 13.

Det står staterne frit for at vælge mellem to implementeringsmuligheder:⁸¹

A: Implementere den gamle bestemmelse, men med den modifikation at general-klausulen i artikel 5, stk. 4, litra e) opfyldes.

B: Implementere den gamle bestemmelse.

10.3.5. Dispositionskravet

Der følger ikke direkte et dispositionskrav af ordlyden til artikel 5, stk. 1. Dispositionskravet beskriver kravet om at foretagendet skal disponere over forretningsstedet, for at forretningsstedet kan udgøre et fast driftssted. Det er usikkert hvor stor betydning dispositionskravet har i relation til dansk ret, hvorfor dette emne kun behandles kort. Dispositionskravet følger af kommentarerne til artikel 5, pkt.

⁸⁰ Anders Nørgaard, SR2018.0111, s. 5.

⁸¹ Det multilaterale instrument, artikel 13.

10.⁸²Af gammel tysk ret, indebære dispositionskravet at der er juridisk ret til at disponere over forretningsstedet.⁸³OECD er således gået imod dette, da det følger af kommentarerne at ulovlig disponering af forretningsstedet, eller området, også kan udgøre fast driftssted.⁸⁴Der er ikke meget der taler for at dispositionskravet har en selvstændig betydning i dansk ret, og retspraksis har kun sjældent taget stilling hertil. Dispositionskravet behandles derfor ikke yderligere.

10.4. Delkonklusion

For at et forretningssted kan udgøre et fast driftssted, skal kravet om geografisk tilknytning, og en vis tidsmæssig varighed opfyldes. Et forretningssted kan godt være mobilt, og stadig opfylde kravet om geografisk tilknytning, og en vis tidsmæssig varighed. Det findes hensigtsmæssigt at afgrænse virksomhedsbegrebet positivt via de internretlige regler i Selskabsskattelovens §4-6 og lade den negative afgrænsning følge af OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 4. Ved implementeringen af det multilaterale instrument, kan vælge to forskellige anvendelsesmuligheder af artikel 5, stk. 4.

⁸² OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017, pkt. 10 til artikel 5.

⁸³ Arvid Aage Skaar: Permanent Establishment, s. 156.

⁸⁴ OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017, pkt. 11 til artikel 5.

11. Anti-fragmentering

11.1. Artikel 5, stk. 4.1

Som tidligere nævnt, er den potentielle rækkevidde af den nye anti-fragmenteringsregel i OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 4.1, mere omfattende end anti-fragmenteringsreglen i kommentarerne til 2014-versionen af modeloverenskomsten. Det kan have stor konsekvens for skatteyderne, da situationer hvorefter der ikke var fast driftssted efter det tidligere regler, nu kan medføre fast driftssted. Ud fra en antagelse om at den nye anti-fragmenteringsregel er anvendelig, vil det i det følgende blive afdækket hvorledes denne regel finder anvendelse.

Det følger af OECD's modeloverenskomst 2017 artikel 5, stk. 4.1:⁸⁵

" Paragraph 4 shall not apply to a fixed place of business that is used or maintained by an enterprise if the same enterprise or a closely related enterprise carries on business activities at the same place or at another place in the same Contracting State and

a) that place or other place constitutes a permanent establishment for the enterprise or the closely related enterprise under the provisions of this Article,
or

b) the overall activity resulting from the combination of the activities carried on by the two enterprises at the same place, or by the same enterprise or closely related enterprises at the two places, is not of a preparatory or auxiliary character, provided that the business activities carried on by the two enterprises at the same place, or by the same enterprise or closely related enterprises at the two place, constitute complementary functions that are part of a cohesive business operation."

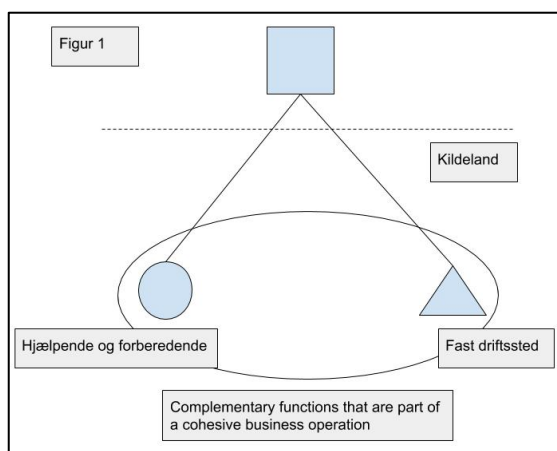
⁸⁵ OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017, artikel 5, stk. 4.1.

I henhold til betingelse a), vil et selskab have et fast driftssted hvis selskabet, eller et 'closely related' selskab, har et fast driftssted i kildelandet. Dette er en ny tilgang i OECD, og kan potentielt omfatte situationer, der ikke var tiltænkt at være omfattet af anti-fragmenteringsreglen i artikel 5, stk. 1. Ganske vist skal der være tale om 'complementary functions that are part of a cohesive business operation', men dette udtryk er så vagt afgrænset at, det er uklart hvornår det er tilfældet. Selvom selskabet, eller et 'closely related' selskab har et fast driftssted i kildelandet, bør det ikke være ensbetydende med at dette har en kommerciel tilknytning til alle relaterede foretagender i kildelandet.

Særligt i fem situationer bør det undersøges om anti-fragmenteringsreglerne er gældende.⁸⁶ Disse situationer vil blive gennemgået i det følgende. Det vil ligeledes blive undersøgt hvorledes udtrykkende "*complementary functions that are part of a cohesive business operation*" og "*closely related*" skal forstås.

Slutteligt vil det blive analyseret hvilken betydning det vil have for anti-fragmenteringsreglens anvendelse, hvorvidt der er gennemført MLI på de i kontraherende staters gældende dobbeltbeskatningsoverenskomster, og om aktivitet i stater uden en dobbeltbeskatningsoverenskomst kan medtages i opgørelsen.

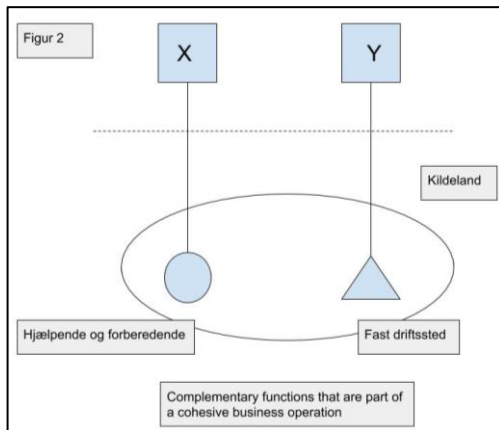
11.2. Primære situationer omfattet af artikel 5, stk. 4.1



Den første situation, der omfattes af anti-fragmenteringsreglen i artikel 5, stk. 4.1 er illustreret i figur 1. I denne situation, vil et foretagendets aktivitet, der har karakter af hjælpende og forberedende aktivitet, statuere fast driftssted hvis foretagendet i forvejen har et fast

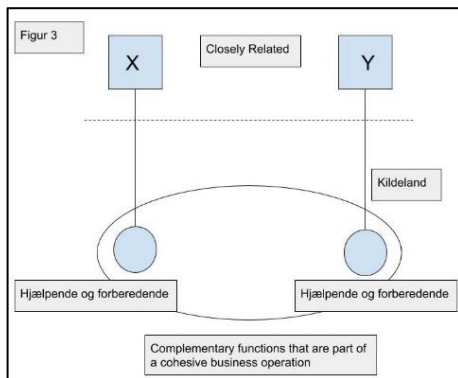
⁸⁶ Anders Nørgaard, SR.2018.0111 s. 6.

driftssted i kildelandet, og at aktiviteten på de to forretningssteder kan siges at være *complementary functions that are part of a cohesive business operation*.



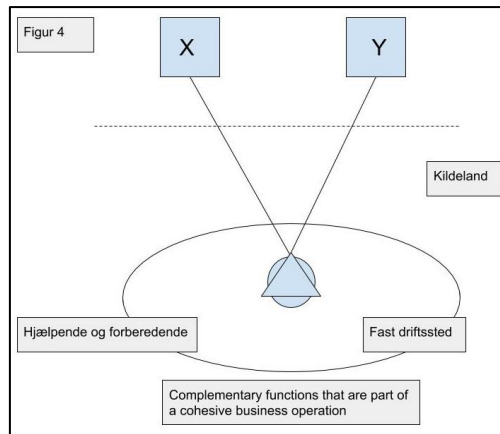
Den næste situation omfattet af anti-fragmenteringsreglen i artikel 5, stk. 4.1 er illustreret i figur 2. I denne situation har selskab Y, der er *closely related* til selskab X, fast driftssted i kildelandet. Dette medfører at selskab X's foretagende i kildelandet, der er af hjælpende og forberedende

karakter, statuere fast driftssted, hvis aktiviteterne er *complementary functions that are part of a cohesive business operation*.

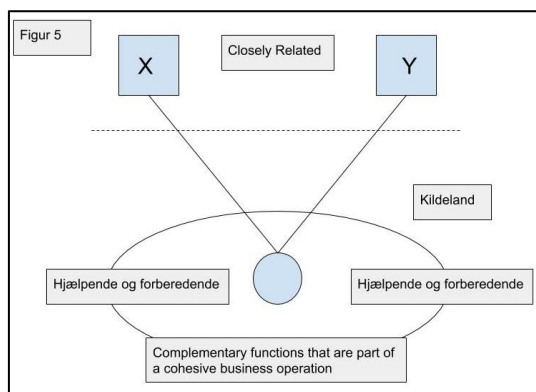


Den tredje situation omfattet af anti-fragmenteringsreglen, kan ses i figur 3. I denne situation har to *closely related* foretagender aktivitet i kildelandet, af hjælpende og forberedende karakter. Antaget at aktiviteten på de to forretningssteder er *complementary functions*

that are part of a cohesive business operation, vil begge forretningssteder udgøre fast driftssted for henholdsvis X og Y.



I den fjerde situation udøver foretagende 'X' virksomhed igennem et forretningssted i kildelandet. 'X's aktivitet er af hjælpende og forberedende karakter. 'Y's aktivitet giver Y fast driftssted i kildelandet. I henhold til den nye anti-fragmenteringsregel, får 'X' også fast driftssted i kildelandet, hvis aktiviteterne er *complementary functions that are part of a cohesive business operation*, og 'X' og 'Y' er *closely related*.



Den femte og sidste situation omfattet af modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4.1 er illustreret i figur 5. I denne situation har to foretagender, der er *closely related*, aktivitet igennem det samme forretningssted. Begge foretagenders aktivitet er af

hjælpende og forberedende karakter. Antaget at aktiviteten er *Complementary functions that are part of a cohesive business operation*, vil begge foretagender få fast driftssted i kildelandet.

11.3. Complementary functions that are part of a cohesive business operation

Det fremgår ret tydeligt, at udtrykkene '*closely related*' og '*complementary functions that are part of a cohesive business operation*' er centrale for hvorvidt anti-fragmenteringsreglen kan finde anvendelse.

Udtrykket 'closely related' søges afgrænset i artikel 5, stk. 8:⁸⁷

" For the purpose of this article, a person or enterprise is closely related to an enterprise if, based on all the relevant facts and circumstances, one has control of the other or both are under control of the same persons or enterprise. In any case, a person or enterprise shall be considered to be closely related to an enterprise if one possesses directly or indirectly more than 50 per cent of the beneficial interest in the other (or, in the case of a company, more than 50 per cent of the aggregate vote and value of the company's shares or of the beneficial equity interest in the company) or if the another person or enterprise possesses directly or indirectly more than 50 per cent of the beneficial interest (or, in the case of a company, more than 50 per cent of the aggregate vote and value of the company's shares or of the beneficial equity interest in the company) in the person and the enterprise or the two enterprises."

På baggrund af ordlyden i artikel 5, stk. 8, er det afgørende punkt for om foretagender er 'closely related', hvorvidt det ene foretagende kontrollerer det andet, eller om de to foretagender er kontrolleret af samme foretagende. Dette bliver afgort ud fra relevante fakta, og omstændighederne i øvrigt, samt på baggrund af ejerforhold.

Det synes dog mere vanskeligt at afgrænse udtrykket '*complementary functions that are part of a cohesive business operation*'. Dette er ikke afgrænset direkte i artikel 5, hvorfor opmærksomheden må henledes til de dertilhørende kommentarer. I henhold til kommentarerne⁸⁸, skal et af forretningsstederne, hvor igennem aktivitet udøves, statuere fast driftssted for at anti-fragmenteringsreglen kan finde anvendelse. Hvis dette ikke er tilfældet, kan anti-fragmenteringsreglen også anvendes hvis den samlede aktivitet på de to forretningssteder, overstiger hvad der kan defineres som værende aktivitet af hjælpende eller forberedende karakter.

Ligesom i andre tilfælde, har OECD valgt en kasuistisk tilgang til at afgrænse anvendelsen. Denne afgrænsning synes dog at lægge op til en meget

⁸⁷ OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017, artikel 5, stk. 8.

⁸⁸ OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017, pkt. 79.

bred anvendelse af anti-fragmenteringsreglen. Kommentarerne til 2017-versionen af modeloverenskomsten giver to eksempler på tilfælde hvorefter anti-fragmenteringsreglen finder anvendelse.⁸⁹ Disse eksempler gennemgås i det følgende.

Eksempel A: En bank i et domicilland, har flere filialer i et kildeland. I samme kildeland har banken et kontor der verificerer oplysninger fra låneansøgere. Resultaterne af disse sendes til banken i domicillandet, der behandler låneansøgningerne og sender disse videre til filialerne i kildelandet. Filialerne står herefter for udstedelsen af lån.

Efter de gamle regler, vil kontoret være omfattet af negativlisten i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4, litra d, da kontoret samler information. Dette er ikke tilfældet hvis den nye anti-fragmenteringsregel i artikel 5, stk. 4.1 finder anvendelse. Kontoret vil udgøre et fast driftssted, da foretagendet i forvejen har et (eller flere) fast driftssted i kildelandet, og kravet om *'complementary functions that are part of a cohesive business operation'* er opfyldt.

Eksempel B: Selskab A producerer og sælger maskiner i domicillandet. I kildelandet sælger selskab B maskiner, der er købt af Selskab A. Maskinerne sælges igennem selskabs B's butik i kildelandet. Selskab A ejer 100 % af selskab B og ejer og driver også et lager i kildelandet. Maskinerne hentes af Selskab B på selskab A's lager og ejerskabet af maskinen overgår først fra A til B, når maskinen forlader lageret.

Ligesom i eksempel A, så ville lageret ikke udgøre et fast driftssted efter den gamle bestemmelse i artikel 5, stk. 4, da lageret er omfattet af negativlistens litra a). OECD's argumentation for hvorfor lageret kan udgøre et fast driftssted efter artikel 5, stk. 4.1 er opsigtsvækkende. Ifølge OECD udgør lageret et fast driftssted for selskab A, fordi at selskab B's butik udgør et fast driftssted i kildelandet, og at aktiviteten der udøves på henholdsvis lageret, og i butikken, udgør *'complementary functions that are part of a cohesive business operation'*. Selskab B har derfor et fast driftssted i sit domicilland.

Hvis bestemmelsen også kan bruges til at afgøre om et foretagende har fast driftssted i foretagendets domicilland, er der lagt om til en særdeles

⁸⁹ OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017, pkt. 81.

udstrækkende anvendelse af artikel 5, stk. 4.1.⁹⁰ Det er givet anti-fragmenteringsreglen er blevet tilføjet for at forhindre misbrug, men det er en så vidtgående rækkevidde som der lægges op til i kommentarerne, kan det ikke udelukkes at anti-fragmenteringsreglen kommer til at omfatte situationer, der ikke var tiltænkt at blive omfattet af anti-fragmenteringsreglen.

11.4. Anti-fragmenteringsreglens direkte anvendelighed

11.4.1. Dobbeltbeskatningsoverenskomster indgået før OECD's modeloverenskomst

Den direkte anvendelse af anti-fragmenteringsreglen synes at rejse nogle spørgsmål i relation til hvorvidt bestemmelsen er anvendelig for dobbeltbeskatningsaftaler der er indgået før tilblivelsen af OECD's modeloverenskomst. Disse dobbeltbeskatningsoverenskomster indeholder ikke en anti-fragmenteringsregel. Spørgsmålet er herefter om det alligevel er muligt at anvende OECD's modeloverenskomst med kommentarer, fra 2017, til at fortolke de ældre dobbeltbeskatningsoverenskomster. I henhold til dansk retspraksis er dobbeltbeskatningsoverenskomster indgået før modeloverenskomstens tilblivelse, tidligere blevet fortolket på baggrund af OECD's modeloverenskomst med dertilhørende kommentarer.⁹¹ Anti-fragmenteringsreglen synes dog at ændre skattebilledet så markant, at det ikke vil være hensigtsmæssigt at anvende denne til fortolkning af ældre dobbeltbeskatningsaftaler. I TfS 1993, 7H fortolkede man dobbeltbeskatningsoverenskomsten på baggrund af kommentarerne til en bestemmelse i 1992-versionen af OECD's modeloverenskomst, der i ordlyd, mindede om bestemmelsen i dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

Som tidligere nævnt, har mange lande, herunder Danmark, taget forbehold for stort set alle bestemmelser i det multilaterale instrument. Det har den betydning at anti-fragmenteringsreglen ikke er implementeret i de nuværende dobbeltbeskatningsoverenskomster, der er modelleret efter OECD's modeloverenskomst.

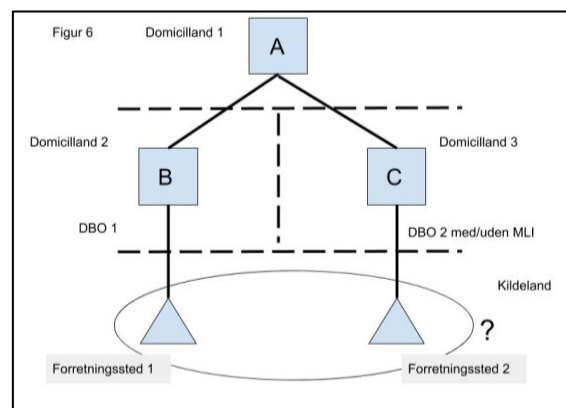
⁹⁰ Anders Nørgaard: SR.2018.0111, s. 7.

⁹¹ Se TfS 1993, 7H og TfS 2003, 222H.

2017-versionen af OECD's modeloverenskomst med dertilhørende kommentarer, vil derfor ikke kunne anvendes til at fortolke dobbeltbeskatningsoverenskomster, der er indgået på baggrund af tidligere udgave af modeloverenskomsten. Det relaterer sig til spørgsmålet om hvorvidt modeloverenskomsten bør anvendes som et henholdsvis statisk eller dynamisk fortolkningsmiddel.

OECD påpeger selv i indledningen til modeloverenskomsten at, ændringer i artikelteksten, og ændringer i kommentarerne, der er en direkte følge af ændringen i artikelteksten, ikke kan anvendes som fortolkningsbidrag til at fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster, der er indgået på baggrund af tidligere udgaver af modeloverenskomsten.⁹²

11.4.2. Problemer afledt af anti-fragmenteringsreglen



Flere problemstillinger rejser ved anvendelsen af anti-fragmenteringsreglen i artikel 5, stk. 4.1. I de følgende eksempler antages det at kravet om aktiviteterne skal være *Complementary functions that are part of a cohesive business operation* er opfyldt. Situationen i Figur 6 er ikke ualmindelig. I denne situation, har et moderselskab A i Domicilland 1, et datterselskab i henholdsvis Domicilland 2 og 3, angivet som selskab B og C. Selskab B har aktivitet i kildelandet igennem Forretningssted 1. Selskab B har aktivitet i kildelandet igennem Forretningssted 2. Aktiviteten på de to forretningssteder vil hver især blive anset for at være af hjælpende og forberedende karakter. Der skal i denne sammenhæng tages udgangspunkt i

⁹² OECD's modeloverenskomst 2017 med kommentarer, pkt. 35 i indledningen.

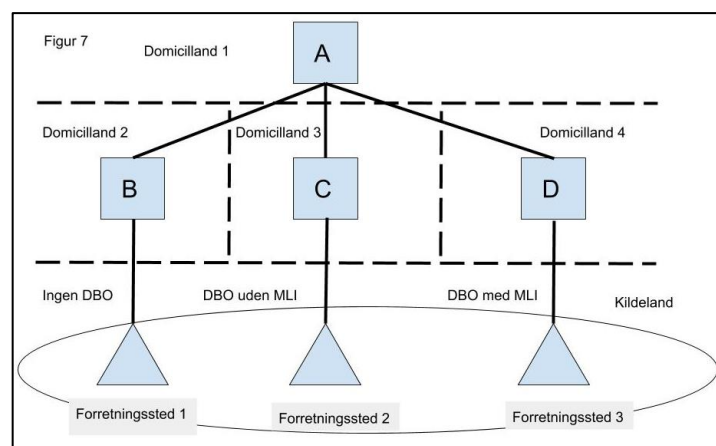
dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Domicilland 2 og kildelandet, og dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Domicilland 3 og kildelandet.

Antaget at begge dobbeltbeskatningsoverenskomster gør brug af anti-fragmenteringsreglen i artikel 5, stk. 4.1, vil begge forretningssteder være omfattet af anti-fragmenteringsreglen i artikel 5, stk. 4.1, og forretningsstederne 1 og 2 vil udgøre faste driftssteder for henholdsvis selskab B og A.

Antaget at kun den ene dobbeltbeskatningsoverenskomst, for eksempel DBO 2, indeholder anti-fragmenteringsreglen i artikel 5, stk. 4.1, vil kun forretningssted 2 udgøre et fast driftssted. Forretningssted 1 vil blive omfattet af negativlisten, og dermed ikke omfattet af artikel 4.1.

Figur 6 illustrerer at to ens situationer, kan få to forskellige udfald, afhængig af om anti-fragmenteringsreglen er implementeret i den konkrete dobbeltbeskatningsoverenskomst eller ej. Dette åbner op for muligheden for 'Treaty shopping'. Ved treaty shopping placerer selskaber gennemstrømningselskaber i lande med fordelagtige dobbeltbeskatningsoverenskomster eller lempelige interne skatteregler.⁹³

Denne form for misbrug af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne kan blandt andet forhindres ved hjælp af omgåelsesklausuler. I dansk ret er misbrug af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne søgt forhindret i Ligningslovens §3, stk. 3.



⁹³ Aage Michelsen: International Skatteret, s. 465.

I figur 7 er det ligeledes illustreret hvorledes en selskabskonstruktion kan resultere i forskellige udfald, afhængig af den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst. Aktiviteten på alle forretningsstederne er ag hjælpende og forberedende karakter. I situationen illustreret i Figur 7, er der ikke en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Domicilland 2 og kildelandet. Hvor vidt der er tale om et fast driftssted må følge af intern ret. I dansk ret følger den interne definition af et fast driftssted OECD's modeloverenskomst⁹⁴, hvorfor anti-fragmenteringsreglen i artikel 5, stk. 4.1 kan finde anvendelse. Da der ikke er en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Domicilland 2 og kildelandet, må det være op til interne skatteregler at forhindre dobbeltbeskatning/dobbelt ikkebeskatning. I Danmark kan der lempes i beskatningen efter ligningslovens §33 og 33A.

I eksemplet i Figur 7, er der indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Domicilland 3 og kildelandet. Denne dobbeltbeskatningsoverenskomst er ikke omfattet af det multilaterale instrument. Hvorvidt Forretningssted 2 udgør et fast driftssted må afgøres på baggrund af den "gamle" fast driftssted-definition. Antaget at denne følger 2014-versionen af modeloverenskomsten, vil Forretningssted 2 ikke udgøre et fast driftssted, da aktiviteten kun har karakter af hjælpende og forberedende. I henhold til 2014-versionen kan forretningssted 1 og 3, ikke indgå i vurdering af hvorvidt Forretningssted 2 udgør et fast driftssted.

Mellem Domicilland 4 og kildelandet er der indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst der er omfattet af det multilaterale instrument. I denne situation vil anti-fragmenteringsreglen finde anvendelse, og dobbeltbeskatning/dobbelt ikkebeskatning skal forhindres ved hjælp af dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

⁹⁴ Det følger blandt andet af Cirk. 135 4/11 1988 og Cirk. 136 7/11 1988.

11.4.3. Gældende ret

På baggrund af ovenstående, vil gældende ret søges beskrevet. Der er endnu ikke nogen af de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster der er omfattet af det multilaterale instrument. Det betyder at dobbeltbeskatningsoverenskomsterne i skrivende stund, ikke kan fortolkes på baggrund af 2017-versionen af modeloverenskomsten. Det ses blandt andet ved et kig på den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst.⁹⁵

Da den interne definition af fast driftsstedsbegrebet følger definitionen i OECD's modeloverenskomst, må anti-fragmenteringsreglen i artikel 5, stk. 4.1 kunne anvendes til afgrænsning af fast driftsstedsbegrebet i intern ret.

⁹⁵ Den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst artikel 5, svarer til artikel 5 i 2014-versionen af OECD's modeloverenskomst, og indeholder dermed ikke anti-fragmenteringsreglen.

12. Perspektivering

BEPS-projektet, og dermed også tilføjelsen af den nye anti-fragmenteringsregel i OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 4.1, er et udtryk for et ønske om en harmonisering af skattereglerne for at undgå misbrug af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. Formålet med det multilaterale instrument, var at modificere en lang række dobbeltbeskatningsoverenskomster på én gang. Det multilaterale instrument kan dog ikke træde i kraft før det er ratificeret af de pågældende lande. Det er således ikke til at sige hvor lang tid der kan gå, før det multilaterale egentlig er implementeret. Ønsket om en opdatering, og en harmonisering af de gældende regler i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne risikerer således at blive bremset af de pågældende landes varsomhed.

Harmonisering af skatteregler er ikke et nyt fænomen. I EU-regi er der blevet arbejdet på en fælles beskatningsordning for selskaber, der driver virksomhed i flere medlemsstater. Det såkaldte CCCTB (Common Consolidated Corporate Tax Base). Med CCCTB kan selskaberne, der driver virksomhed indenfor EU, således anvende ét regelsæt til at opgøre selskabernes skattepligt. I 2016 foreslog EU-kommissionen at genstarte CCCTB-projektet. Det har dog mere eller mindre ligget på is siden da.

13. Konklusion

På nuværende tidspunkt følger den interne afgrænsning af fast driftsstedbegrebet, definitionen af et fast driftssted i OECD's modeloverenskomst artikel 5. Dette findes ikke at være i overensstemmelse med legalitetsprincippet. Legalitetsprincippet kan anskues fra to sider; den formelle lovs princip, og hjemmelskravet. I henhold til den formelle lovs princip, kan en retstilstand der én gang er reguleret ved lov, fremover kun reguleres ved lov. Den retlige trinfølge udspringer ligeledes heraf, idet lov har forrang for retsakter udstedt af administrative myndigheder. Legalitetsprincippets anden side, vedrører hjemmelskravet. I henhold til hjemmelskravet, kan de administrative myndigheder ikke handle uden lovhjælp. Dette hensyn, er til for at sikre sig imod at den udøvende magt handler imod den lovgivende magt, der har parlamentarisk opbakning. Hjemmelskravet findes bl.a. direkte i grundlovens § 43, 1. led, der foreskriver at beskatning skal have hjemmel i lov. Der er bred enighed om at grundlovens § 43, 1. led indeholder et delegationsforbud. Rækkevidden af delegationsforbuddet er usikkert, men det synes at være imod delegationsforbuddet, at det internretlige fast driftsstedsbegreb følger OECD's modeloverenskomst. Ændringer i modeloverenskomsten kan føre til ændringer i beskatningen, uden der er sket en lovændring i intern ret.

Det er enighed blandt retsteoretikere om at dobbeltbeskatningsoverenskomster som udgangspunkt skal fortolkes statisk, om end det i retspraksis ikke er uset at dobbeltbeskatningsoverenskomster fortolkes dynamisk. Dette var tilfældet i TfS 1993, 7H og TfS2003, 222H. Vi kan ligeledes ud fra Højesterets bemærkninger i TfS1993, 7H at OECD's modeloverenskomst ikke har en ubetydelig retskildeværdi. Ud fra en formålsbetragtning giver det god mening at anvende modeloverenskomsten til at fortolke dobbeltbeskatningsaftaler indgået før modeloverenskomsten. I henhold til OECD's modeloverenskomst artikel 3, stk. 2, skal begreber der ikke er defineret i modeloverenskomsten, afgrænses af intern ret. En sådan afgrænsning bør ske efter et dynamisk fortolkningsprincip, om end der bør udvises forsigtighed når der har været markante ændringer i intern ret.

Ved ændringer i modeloverenskomsten skelnes der mellem præciserende ændringer, og nye tilføjelser. Ændringer der kun er af præciserende

karakter, kan godt anvendes til at fortolke ældre dobbeltbeskatningsoverenskomster. Nye tilføjelser bør som udgangspunkt ikke bruges som fortolkningsmiddel til at fortolke ældre dobbeltbeskatningsoverenskomster. Det synes således ikke at være foreneligt med disse fortolkningsprincipper at fortolke ældre dobbeltbeskatningsoverenskomster på baggrund af den nye modeloverenskomst med den nye anti-fragmenteringsregel.

Der skal udøves virksomhed igennem et fast forretningssted, for at der kan være tale om et fast driftssted i henhold til OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 1. Der nævnes i artikel 5, stk. 2 eksempler på forretningssteder, men denne liste er ikke udtømmende. Udgangspunktet må være en udvidet fortolkning af forretningsstedsbegrebet, hvorfor udstyr og lignende også kan udgøre et forretningssted. For at et forretningssted kan udgøre et fast driftssted, skal forretningsstedet være fast i den forstand, at det skal have en vis geografisk tilknytning. Afgrænsningen af hvorvidt et forretningsstedet opfylder kravet om geografisk fasthed, er specielt vanskelig i relation til mobile forretningssteder. En kommerciel og geografisk helhed er påkrævet for kravet om geografisk helhed kan anses for opfyldt. En mine vil f.eks. udgøre et fast forretningssted selvom minen gradvist flyttes, da der er en kommerciel og geografisk helhed.

Forretningsstedet skal udover det geografisk fasthedskrav, også opfylde kravet om at have en vis fasthed i tid. En vis varighed er således påkrævet. Udgangspunktet for at opfylde kravet om fasthed i tid, er at aktiviteten foregår på forretningsstedet i mere end 6 måneder. Der tælles fra det øjeblik alle betingelser for fast driftssted er opfyldt, med undtagelse af det tidsmæssige krav. Som undtagelser til 6 måneders kravet kan nævnes aktivitet af tilbagevendende natur, og aktivitet med særlig tilknytning til et land.

Den sidste betingelse for at et forretningssted kan udgøre et fast driftssted, er at der udøves virksomhed igennem det faste forretningssted. For en positiv afgrænsning af virksomhedsbegrebet skeles der mod selskabsskattelovens §§4-6. Den negative afgrænsning af virksomhedsbegrebet følger af negativlisten i OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 4.1.

Med BEPS-projektet fulgte en ny anti-fragmenteringsregel, som er blevet tilføjet i OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017. Med de nye

regler følger også nye udfordringer, for hvordan skal reglen anvendes? I henhold til anti-fragmenteringsreglen, kan et foretagende ikke opsplitte sin virksomhed i flere mindre aktiviteter for at blive omfattet af negativlisten i artikel 5, stk. 4. *Closely related* og *Complementary functions that are part of a cohesive business operation* er to vigtige begreber i relation til hvordan anti-fragmenteringsreglen finder anvendelse. Særligt vanskelig er afgrænsningen af *Complementary functions that are part of a cohesive business operation*. OECD har med en kasuistisk tilgang forsøgt at beskrive hvorledes udtrykket skal forstås. Disse eksempler danner dog et billede af at rækkevidden af anti-fragmenteringsreglen kan være særdeles vidt strækkende.

Det følger af eksempel B at artikel 5 også kan bruges til at afgøre om et foretagende har fast driftssted i samme land, som foretagendet er hjemmehørende i. Den nye anti-fragmenteringsregel skal tilføjes de gældende dobbeltbeskatningsoverenskomster via det multilaterale instrument. Danmark er tilgået instrumentet, men har taget forbehold mod bestemmelserne i relation til artikel 5, hvorfor anti-fragmenteringsreglen ikke er gældende for de nuværende dobbeltbeskatningsoverenskomster. De fremtidige dobbeltbeskatningsoverenskomster må formodes at indeholde de BEPS-medførte ændringer. De næste år vil givetvis være præget af en vis usikkerhed. I nogle lande vil anti-fragmenteringsreglen være gældende, i andre lande er dette ikke tilfældet. Dette kan føre til 'Treaty shopping' hvorefter virksomheder bevist placerer sig i lande med fordelagtige dobbeltbeskatningsoverenskomster og interne skatteregler. Harmoniseringen af skatteregler kan således have bidraget til den form for misbrug, som det fra begyndelsen har været målet at eliminere.

14. Litteraturliste

14.1. Bøger

- **Germer (1996)**
 - Germer, Peter: *Indledning til Folkeretten*, 2. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag.
- **Germer (2012)**
 - Germer, Peter: *Statsforfatningsret*, 5. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag.
- **Laurson (2011)**
 - Nørgaard Laurson, Anders: *Fast Driftssted*, 1. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag.
- **Michelsen (2004)**
 - Michelsen, Aage: *Festskrift til Ole Bjørn*, 1. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag.
- **Michelsen (2017)**
 - Michelsen, Aage: *International Skatteret*, 4. udgave, Karnov Group.
- **Nielsen (2003)**
 - Graff Nielsen, Jacob: *Legalitetskravet ved beskatning*, 1. udgave, Forlaget Thomson.
- **Skaar (1991)**
 - Aage Skaar, Arvid: *Permanent Establishment*, 1. udgave, Kluwer Law and Taxation Publishers.
- **Vogel (1996)**
 - Vogel, Klaus: *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 3. Udgave, Kluwer Law International.
- **Munk-Hansen (2011)**
 - Munk-Hansen, Carsten: *Rechtens Grund*, Kompendium.

14.2. Lovgivning

- **Danmarks Riges Grundlov**
- **Statsskatteloven**
- **Kildeskatteloven**
- **Selskabsskatteloven**
- **Wienerkonventionen om traktatretten**
- **Cirkulære nr. 135 af 04.11.198 til Kildeskatteloven**
- **Cirkulære nr. 136 af 7.11.1988 til selskabsskatteloven**

14.3. Domsafgørelser

- **Danmark**
 - Tfs 1987, 50LSR.
 - Tfs 1988, 388 LSR
 - Tfs 1993, 7H
 - Tfs 1994, 24 LR
 - Tfs 1996, 619 LSR
 - Tfs 2001, 407 LSR
 - Tfs 2002.87LR
 - Tfs 2003, 222H
 - SKM2008.844.SR
- **Norge, Høyesterett**
 - HR-1994-56-A
 - HR-2004-01003-A

14.4. Artikler og publikationer

- **Laursen (2018)**
 - Nørgaard Laursen, Anders: *Ændringer af fast driftsstedesdefinitionen afledt af BEPS-projektet*, SR-Skat.2018.0111.
- **Michelsen (2003)**

- Michelsen, Aage: *Kommentarer til udvalgte afgørelser. Arbejdsudleje og fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster*, RR.SM.2003.0133.
- **Wittendorff (2017)**
 - Wittendorff, Jens: *OECD/G20's multilaterale instrument (MLI) – et dansk perspektiv*, SU.2017, 197.
- **Møller (2007)**
 - Gennadyevna Møller, Natalya: *Rettid 2007, Legalitetsprincippet i international skatteret og begrebet fast driftssted i dansk international skatteret*.

14.5. Andre kilder

- Status list of Reservations and Notifications at the Time of Signature – The Kingdom of Denmark.
- Multilateral Convention to Implement Tax Treaty related measures.
- Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting.
- Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report. <http://www.oecd.org/tax/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report-9789264241220-en.htm>.
- OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2014. <http://www.oecd.org/tax/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version-9789264239081-en.htm>.
- OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017. <http://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>.
- Om BEPS: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm>.