



AALBORG UNIVERSITY
DENMARK

Fast driftssted

Ændringer af OECD's modeloverenskomst artikel 5 samt disses betydning for
dansk intern ret

Af Peter Møller Christensen & Johan Vestergaard Jensen

Indhold

1.	Abstract	3
2.	Indledning	4
3.	Problemformulering	5
4.	Afgrænsning	5
5.	Specialets opbygning	6
6.	Metode	7
6.1	Den retsdogmatiske metode	7
6.2	Retskilder	7
6.2.1	OECD's modeloverenskomst med kommentarer	7
6.2.2	Fortolkningsreglen i modeloverenskomstens art. 3, stk. 2	8
6.2.3	Wienertraktaten	8
6.2.4	Intern ret	9
7.	Begrebet "fast driftssted" og Action Point 7	10
7.1	Behovet for dobbeltbeskatningsoverenskomster	10
7.2	Udfordringer ved OECD's modeloverenskomst	11
7.3	Fast driftssteddefinitionen før BEPS-projektet	13
7.4	Fast driftsstedbegrebet i intern rets overensstemmelse med OECD's Art. 5	13
7.4.1	Forretningssted	15
7.4.2	Fast geografisk tilknytning	15
7.4.3	Vis varighed	16
7.4.4	Udøvelse af erhvervsvirksomhed igennem det faste forretningssted	16
7.5	Negativlisten	16
7.5.1	Hjælpende eller forberedende	17
7.6	Problematikken bag negativlisten og antifrakteringsproblemstillingen	19
7.7	Behovet for BEPS-projektet	19
7.8	De materielle ændringer af Art. 5	21
7.8.1	Ændringen af negativlisten i OECD art. 5, stk. 4	21
7.8.2	Antifrakteringsreglen	22
7.9	Det Multilaterale Instrument	26
7.9.1	Formål	26
7.9.2	Indhold og opbygning	27
7.10	Opsamling	28
8.	Ændringernes betydning for intern ret	29
8.1	Fast driftssted i dansk skatteret - en administrativ praksis?	29
8.2	Legalitetsprincippet	30
8.2.1	Den formelle lovs princip	30

8.2.2 Hjemmelskravet	30
8.2.3 Legalitet i et internationalt perspektiv.....	31
8.3 Grundloven § 43, 1. led	31
8.3.1 Grundlovens § 43, 1. led - Teorien.....	32
8.4 Administrativ praksis og dennes forenelighed med Grundlovens principper	33
8.4.1 Teorien fortsat	33
8.4.2 Retssædvane	34
8.4.3 Ligningsloven § 3 og retlige standarder	35
8.5.4 Anvendelse af modeloverenskomsten anno 2017 I dansk intern ret.....	38
8.6 Opsamling.....	39
9. Scenarieanalyser	41
9.1 Scenarie 1 – Ingen dobbeltbeskatningsoverenskomst	41
9.2 Scenarie 2 – Dobbeltbeskatningsoverenskomst – MLI.....	42
9.2.1 TfS 1993 nr. 7 H Texaco	42
9.2.2 TfS 2003.222 H Halliburton.....	43
9.2.3 MLI's indvirkning	44
9.2.4 Ændringernes omfang	44
9.3 Scenarie 3 – Dobbeltbeskatningsoverenskomst + MLI.....	45
9.4 Scenarie 4 – Antifragmenteringsproblemstilling.....	48
10. Konklusion	51
11. Litteraturliste.....	52

1. Abstract

Due to the increasing activity from international corporations across borders, tax rules are at risk of being exploited in the form of profit being moved to low or no-tax locations. In response the OECD initiated a 15-point plan to stop international tax evasion. The Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (the BEPS-project) has brought massive changes to the existing OECD Model Tax Convention, more specifically the rules governing permanent establishments.

The new anti-fragmentation rule in art. 5.4.1 aims to address situations where a corporation has divided its activities in order to avoid taxation in the source state. In accordance with the new provision, the list of exceptions in art. 5.4 is no longer applicable if the combined activity in the source states is of more than preparatory or auxiliary character. Previously this rule has only been applicable if one single company used fragmentation to avoid source state taxation, but now the provision can be used in a wider spectrum. Companies now only have to be *closely related* in order to fall under the jurisdiction of art. 5.4.1. In addition, the exceptions of art. 5.4 is now required to be of only preparatory or auxiliary character in order for the provision to be applicable.

According to the Danish selskabsskatteloven art. 2.1.a all income that can be related to a permanent establishment in Denmark must be taxed there. The definition of a permanent establishment is interpreted in accordance with the OECD Model Tax Convention and its commentary. This is verified through jurisprudence and administrative practice. The legality of this practice has been widely discussed, and the extend of the prohibition in art. 43 of the Danish constitution, by which it is illegal to delegate tax legislation matters to others than the Danish parliament, is uncertain.

In conclusion the changes provided by the BEPS-project regarding permanent establishment are too great for the Danish court to interpret the Danish rules in accordance with the new Model Tax Convention. In order for the Danish provisions regarding permanent establishments to be interpreted as it has been the last many years, a law implementation is required. Until then the term must be interpreted in accordance with the OECD definition prior to the BEPS-project.

2. Indledning

I et globaliseret samfund hvor virksomhed udøves på tværs af landegrænser i højere grad end nogensinde før, vil der som en følge heraf opstå en række skatteretlige problemstillinger. Disse problemstillinger indtræder især på baggrund af nationale skatteretlige regelsæt, der binder den økonomiske aktivitet i et givent land til mere end én af de involverede stater, hvilket afleder kernen i dobbeltbeskatningsproblemstillingen. Som et værn imod disse skattemæssige udfordringer indgår de enkelte stater bilaterale aftaler, hvis formål er at fordele beskatningsretten retmæssigt og derved undgå dobbeltbeskatning samt dobbelt-ikke beskatning.¹ Dette udgangspunkt opretholdes ved, at de enkelte lande gensidigt forpligter sig til at reducere den beskatning, der ellers ville indtræde efter intern ret. Sådanne aftaler er essentielle for at sikre en hensigtsmæssig skatteregulering, der skaber bedre vilkår for den internationale handel og økonomiske aktivitet på tværs af landegrænser. Dobbeltbeskatning af samme indkomst ville være hæmmende set i et samfundsøkonomisk perspektiv.

Da traktatudformning ofte tillader parterne en høj grad af aftalefrihed, vil tilblivelsen af en dobbeltbeskatningsoverenskomst ofte være et komplekst og tidskrævende juridisk arbejde. Som alternativ til dette, er der løbende blevet udformet en række modeloverenskomster, hvori størstedelen af beskatningsproblematikkerne på forhånd er blevet adresseret og beskatningsretten allokateret. Disse værktøjer benyttes ofte af de kontraherende stater, da de er udtryk for en hensigtsmæssig fordeling og sparer aftaleparterne for unødvendig brug af ressourcer.

“The Organisation for Economic Co-operation and Development” (*herefter OECD*) udformede i 1963 en modeloverenskomst – en model der danner fundament for størstedelen af Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster, hvorfor dette speciale tager udgangspunkt i denne. Som supplement til denne modeloverenskomst har OECD affattet et kommentarsæt, hvis formål er at afklare forståelsen og rækkevidden af modellens artikler. Kommentarerne udgør dermed et vigtigt fortolkningsgrundlag i anvendelsen af modeloverenskomsten.²

Siden modeloverenskomstens tilblivelse er der sket en række ændringer i artiklernes ordlyd samt kommentarerne hertil.³ Sådanne ændringer har følgelig stor indvirkning på anvendelsen af modeloverenskomsten. Dette speciale har til formål at afdække enkelte af de seneste ændrings betydning set i et dansk skatteretligt perspektiv.

Den seneste markante ændring følger af OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (*herefter BEPS-projektet*). Dette projekt indeholder 15 Action Points, hvis formål er at adressere en række skatteomgåelsesproblemstillinger samt løsninger på disse. Navnlig Action Point 7 omkring fast driftssted synes at indeholde markante ændringer, hvorfor disse udgør grundlaget for dette speciales fokus, herunder med særligt henblik på fragmenteringsproblemstillingen. Især reglerne i modeloverenskomsten omkring faste driftssteder har høj relevans for dansk intern ret, da de danske regler på fast driftsstedsområdet bliver fortolket i

¹ Winther-Sørensen m.fl., *Skatteretten* 3, s. 3 (Med den nordiske multilaterale overenskomst som en markant undtagelse er de danske overenskomster indgået som bilaterale overenskomster.)

² Winther-Sørensen m.fl., *Skatteretten* 3, s. 29 f.

³ OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2014, s. I-2–I-3

overensstemmelse med modeloverenskomsten og dennes kommentarer.⁴ Specialets andet fokus vil derfor være at afdække hidtidig praksis samt de problemstillinger, der opstår i dansk ret som følge af de ændringer, der nu er blevet implementeret i modeloverenskomsten. Dette gøres med særligt fokus på legalitetsprincippet og delegationsforbuddet, der udspringer af Grundlovens § 43.

3. Problemformulering

Hvilke skattemæssige udfordringer adresserer BEPS herunder med særligt fokus på negativlisten og anti-fragmenteringsproblemstillingen i relation til fast driftssted og hvilke lovgivningsmæssige problemstillinger afføder ændringen i OECD's modeloverenskomst set i forhold til dansk ret?

4. Afgrænsning

Ændringer til OECD's modeloverenskomsts artikler og kommentarer samt anvendelsen af disse er omfangsrig. I den forbindelse er det relevant at klarlægge specialets fokus. Følgende afsnit tilsigter en afgrænsning af dette.

Som nævnt i indledningen tager specialet udgangspunkt i problemstillingen omkring ændringer i reglerne i modeloverenskomsten samt dennes kommentarer om fast driftssted og deres betydning for definitionen af fast driftssted i dansk ret. Som følge heraf tager specialet afsæt i dansk lovgivning og international soft law i form af modeloverenskomsten med dertilhørende kommentarer. I den sammenhæng vil udenlandske staters nationale regelsæt samt andre modeloverenskomsters bestemmelser omhandlende definitioner af fast driftssted ikke blive inddraget. Endvidere vil dette speciale ikke behandle definitionen af fast driftssted set i forhold til EU-skatte retten, da dette lægger udenfor specialets fokus.

Dette speciale tilsigter at klarlægge tilstedeværelsen af et fast driftssted på baggrund af nylige ændringer. Der tages derfor udgangspunkt i den subjektive skattepligt, hvorfor spørgsmålet om allokering af indkomst til faste driftssteder ikke vil blive adresseret.

I relation til BEPS-projektet vil dette blive inddraget i det omfang, dette findes relevant for ændringen af fast driftsstedsbegrebet. Med dette menes hovedsageligt fokus på Action Point 7 omhandlende kunstig undgåelse af fast driftssted.⁵ Endvidere indskrænkes dette især til ændringerne omkring anti-fragmenteringsproblemstillingen samt negativlisten i modeloverenskomstens art. 5, stk. 4. Som følge heraf vil specialet ikke afdække BEPS-projektets adressering af problemstillingerne omkring kommissionærforhold uanfægtet denne problemstillings relevans for fast driftsstedsbegrebet i international skatteret.

I forhold til problemstillingen omkring ændringerne i OECD's modeloverenskomst og deres betydning for fast driftsstedsdefinitionen i dansk ret, vil specialet især fokusere på modeloverenskomsten og dennes kommentarers retskildeværdi. Herunder især problemstillingen om-

⁴ Winther-Sørensen, *Beskatning af international erhvervsindkomst*, s. 28

⁵ OECD/G20 BEPS-Projekt, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status – Action 7: 2015 Final Report*, s. 13

kring legalitetsprincippet samt delegationsforbuddet og disses betydning for ændringernes nationale anvendelse.

5. Specialets opbygning

Følgende afsnits hensigt er at bidrage til læserens overblik ved gennemlæsning af specialet. Afsnittet kortlægger specialets enkelte afsnit og struktur. Specialet indledes med et teoriafsnit – her redegøres der for henholdsvis metoden samt de internationale og nationale retskilder, der anvendes. Denne gennemgang suppleres løbende igennem specialet i takt med, at retskildernes anvendes. De enkelte afsnit i specialet indledes desuden med en forklaring på, hvorfor afsnittet inddrages, og hvordan dette bidrager til specialets undersøgelsesområde.

Specialet er opdelt i tre delanalyser. Indledningsvist belyses nødvendigheden for dobbeltbeskatningsaftaler samt hvilke skattemæssige udfordringer disse aftaler bidrager til at løse. Herefter følger en gennemgang af betingelserne for, at der kan statueres fast driftssted før BEPS-projektet indtræden – denne gennemgang efterfølges af en analyse, af de ændringer BEPS-projektets Action Point 7 senere medfører. Delanalysen har til formål at belyse hvilke skatteretlige problemstillinger, BEPS-projektet adresserer samt fremhæve ændringernes form og betydning på netop fast driftsstedsområdet i form af en ændret negativliste samt antifragermenteringsregel. Ydermere fremhæves implementeringsværktøjet MLI, der overordnet har til formål at skabe en effektiv implementering af ændringerne.

I specialets anden del rettes opmærksomheden mod ændringerne på fast driftsstedsområdets betydning internretligt. Dette afsnit belyser den administrative praksis, der er opstået - at vi i dansk ret tager udgangspunkt i modeloverenskomstens art. 5 og dennes kommentarer om fast driftssted. Endvidere belyses det, hvordan denne praksis kommer til udtryk. I forlængelse af dette undersøges denne praksis' forenelighed med Grundloven – herunder legalitetsprincippet og delegationsforbuddet.

Specialet sidste del består af en række scenarieanalyser, der har til formål at belyse ændringernes betydning i konkrete situationer – disse situationers variation består i forskellige aftaleforhold mellem forskellige stater eller mangel på samme. Der fokuseres med andre ord både på situationer, hvor staterne har indgået dobbeltbeskatningsaftaler samt situationer, hvor staterne ikke har indgået en dobbeltbeskatningsaftale. Endvidere opstilles scenarier, hvor staterne har en forskellig tilgang til implementeringsværktøjet MLI.

Specialet afsluttes med en samlet konklusion.

6. Metode

6.1 Den retsdogmatiske metode

Som nævnt er dette speciales formål, at afdække hvilke skattemæssige udfordringer BEPS adresserer i relation til fast driftssted, samt hvilke lovgivningsmæssige problemstillinger ændringerne i modeloverenskomsten og dennes kommentarer afføder, set i forhold til dansk ret. Dette tilsigtes opnået ved hjælp af den retsdogmatiske metode, der beskæftiger sig med at *“beskrive, analysere og systematisere gældende ret.”*⁶

Med andre ord er formålet at belyse gældende ret (*de lege lata*) på fast driftsstedsområdet i henholdsvis Danmark samt i et internationalt perspektiv.⁷

6.2 Retskilder

Da specialet behandler et bredt skatteretligt område og både tager udgangspunkt i et nationalt og internationalt perspektiv, vil anvendelsen af retskilder naturligvis afspejle dette. Følgende afsnit beskriver de nationale og internationale retskilder, der anvendes i specialet.

6.2.1 OECD's modeloverenskomst med kommentarer

Langt størstedelen af de dobbeltbeskatningsoverenskomster Danmark indgår, er baseret på OECD's modeloverenskomst samt kommentarerne hertil. Som nævnt fokuserer specialet på fast driftssted, hvorfor art. 5 i modeloverenskomsten og de dertilhørende kommentarer primært anvendes.

Da specialet belyser de ændringer, som artikel 5 gennemgår i medfør af BEPS-projektet, er det vigtigt at klarlægge, hvordan disse ændringer får betydning og fortolkes. Det er almindeligt anerkendt i international teori og skattepraksis, at modeloverenskomsten med kommentarer er af stor betydning i fortolkning af konkrete dobbeltbeskatningsoverenskomster – dette fremgår endvidere direkte i modeloverenskomstens kommentarer.⁸ Som nævnt gennemgår modeloverenskomstens løbende ændringer, og i den sammenhæng opstår spørgsmålet om hvilken version af modellen, der egentlig skal anvendes i fortolkningsøjemed – en *statisk* eller *dynamisk* forståelse. Udgangspunktet er, at den modeloverenskomst, der fandt anvendelse ved den konkrete aftales tilblivelse, finder anvendelse. Dog er der ikke lukket for muligheden for, at der ved fortolkning også kan anvendes nyere versioner, såfremt ændringerne i disse nyere versioner alene er præciserende og ikke ændrende.⁹ Dette betyder dermed, at direkte ændringer til modeloverenskomsten i udgangspunktet ikke kan tillægges værdi i sådanne sammenhænge.

Udover brugen af OECD's modeloverenskomst og dennes kommentarer ved fortolkning af tidligere indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster, har denne også retskildemæssig værdi i intern dansk skatteret. Der er intet krav om, at intern dansk skatteret skal harmoniseres med selve modeloverenskomsten. Modeloverenskomsten anvendes dog i visse tilfælde ved for-

⁶ Munk-Hansen, *Retsvidenskabsteori*, s.202-203

⁷ Der ses i dette speciales sammenhæng bort fra EU-retten (*Se afgrænsning*)

⁸ OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2014, Introduktion punkt 29

⁹ Winther-Sørensen, *Skatteretten* 3, s. 51

tolkning af dansk skatteret, herunder ved fortolkning af det interne danske fast driftsstedsbegreb.¹⁰

6.2.2 Fortolkningsreglen i modeloverenskomstens art. 3, stk. 2

I sammenhænge hvor en bestemmelses nærmere definition ikke fremgår af dobbeltbeskatningsoverenskomsten skal denne, med mindre andet følger af sammenhængen, findes ved hjælp af intern ret jf. modeloverenskomstens art. 3, stk. 2.¹¹

I så henseende er det diskuteret hvilken stats interne ret, der skal lægges til grund. Ifølge dansk ret følger dette af *lex-fori* princippet, hvorefter de interne regler i ”anvenderlandet” er gældende. Det betyder, at det i tilfælde, hvor retsanvendelse sker hos de danske skattemyndigheder, er dansk skatteret, der skal lægges til grund. Denne regel anses i den skatteretlige litteratur at være sekundær ift. Wienerkonventionen (se nærmere om Wienerkonventionen nedenfor), hvorefter traktater i udgangspunktet skal fortolkes objektivt og derfor uden inddragelse af internt retlige bestemmelser og definitioner.¹²

6.2.3 Wienertraktaten

I medfør af dobbeltbeskatningsoverenskomsters status som folkeretlige traktater, skal der under fortolkning af disse tages hensyn til Wienerkonventionen. Wienerkonventionens afsnit 3 indeholder en række bestemmelser, der bidrager til fortolkning af internationale traktater. Der skelnes i den sammenhæng mellem almindelige regler om fortolkning jf. art. 31 og supplerende fortolkningsmidler jf. art. 32. Endvidere indeholder konventionens art. 33 en regel vedrørende fortolkning af traktater, der er bekræftede på to eller flere sprog – i sådanne sammenhænge skal der tages hensyn til begge sproglige versioner.¹³

Udgangspunktet er at internationale traktater, efter Wienerkonventionens art. 31 stk. 1, skal ”*fortolkes loyalt i overensstemmelse med den sædvanlige betydning, der måtte tillægges traktatens udtryk i deres sammenhæng og belyst af dens hensigt og formål.*” Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster skal derfor, som udgangspunkt ske objektivt og efter dennes ordlyd.

I samme bestemmelses stk. 2-4, angives det hvilke midler, der skal anvendes til fortolkning, herunder især traktatens præambel og bilag samt enhver aftale, som er indgået imellem de respektive aftaleparter. Derfor skal der tages hensyn til efterfølgende aftaler samt praksis vedrørende traktatens anvendelse, som kan bidrage til de respektive parter enighed vedrørende fortolkning.

Art. 32 om supplerende fortolkningsmidler angiver, at forarbejderne til traktaten samt omstændighederne ved dennes indgåelse kan bidrage til den betydning, eller fastslå den betydning, som fremkommer ved anvendelse af art. 31, når denne ”*efterlader betydningen flertydig eller uklar eller fører til et resultat, som er åbenbart meningsløst eller urimeligt.*”

¹⁰ Winther-Sørensen, *Skatteretten* 3, s. 66

¹¹ OECD's modeloverenskomst art. 3, stk. 2

¹² Nørgaard, *Fast driftssted*, s. 44

¹³ Winther-Sørensen, *Beskatning af international erhvervsindkomst*, s. 64 f.

6.2.4 Intern ret

6.2.4.1 Grundloven

Da specialets afsnit 8.1 belyser om den praksis, der i dansk ret er fulgt på fast driftsstedsområdet, er forenelig med Grundloven, vil dennes bestemmelser omhandlende henholdsvis legalitetsprincippet og delegationsforbuddet inddrages, herunder Grl. §§ 3 og 43, 1. led. Grundloven danner fundamentet for Danmarks folkestyre og placeres retshierarkisk som den øverste lovgivning.¹⁴

Udgangspunktet er, at Grundloven fortolkes ud fra dennes ordlyd. Endvidere udgør Grundlovens forarbejder samt formål et relevant fortolkningsbidrag. Der er i den juridiske teori enighed om, at der i forståelsen og fortolkning af Grundloven må tages hensyn til dennes alder – herunder, at fortolkningen må underlægges en vis dynamisk og tidsmæssig tilpasning.¹⁵

Da et af specialets hovedformål er at belyse, hvorvidt den administrative praksis myndighederne har fulgt, er grundlovsstridig, vil der kunne opstå spørgsmålet om anerkendelse af en retssædvane på grundlovsniveau. En sådan sædvane kan bidrage til fortolkning eller i yderste tilfælde, udgøre en direkte fravigelse af Grundloven. I den sammenhæng er det vigtigt at understrege, at anerkendelse af en grundlovsændrende sædvane underlægges strenge krav.¹⁶ Disse overvejelser gennemgås yderligere i afsnit 8.4.2.

6.2.4.2 Lovgivning

Forvaltningen og styring af dennes forhold, herunder også på skatteområdet, sker igennem speciallove. Speciallove er retshierarkisk underlagt Grundloven, hvilket betyder, at lovgivning ikke må være indholdsmæssigt i strid med Grundloven.

I dette speciale inddrages bl.a. selskabsskatteloven § 2, stk. 1, litra a, som omhandler skatteobjektet på fast driftsstedsområdet i dansk intern skatteret. Endvidere nævnes kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 4, som er en tilsvarende bestemmelse, dog med formålet at regulerer beskatningen af personer, der udøver et erhverv med fast driftssted i Danmark. Netop på fast driftsstedsområdet fremgår den nærmere definition ikke af dansk lovgivning. Det er i stedet igennem administrativ praksis fastslået, at definitionen fortolkes i overensstemmelse med bestemmelsen i OECD's modeloverenskomsts art. 5 og dennes kommentarer. I den nærmere forståelse af disse bestemmelsers nærmere betydning i den danske skatteret, inddrages derfor en række administrative forskrifter, der belyser dette – se nærmere nedenfor under administrativ praksis.

Foruden disse bestemmelser inddrages ligningslovens § 3, som er en generel omgængelsesklausul, hvorefter arrangementer, der forsøger at opnå skattemæssige fordele og som virker mod formålet og hensigten med skatteretten, ikke kan opretholdes.

¹⁴ Germer, *Statsforfatningsret*, s. 8

¹⁵ Zahle, *Grundloven: Danmarks riges grundlov med kommentarer*, s. 82

¹⁶ Zahle, *Grundloven: Danmarks riges grundlov med kommentarer*, s. 78

6.2.4.3 Fast administrativ praksis

Fast administrativ praksis er en vigtig retskilde indenfor skatteretten. Udgangspunktet er at borgere og virksomheder kan støtte ret på fast administrativ praksis, medmindre denne er uforenelig med anden lovgivning. Denne praksis bygger på henholdsvis retspraksis, afgørelser samt administrative forskrifter i form af cirkulærer, styresignaler etc.¹⁷ Den faste administrative praksis på fast driftsstedsområdet inddrages i høj grad i specialet, da den foruden at afspejle den konkrete praksis endvidere bidrager til at belyse definitionen og anvendelsen af fast driftsstedsbestemmelserne i dansk ret.

7. Begrebet ”fast driftssted” og Action Point 7

7.1 Behovet for dobbeltbeskatningsoverenskomster

Følgende afsnits formål er at belyse, hvor behovet for dobbeltbeskatningsoverenskomster opstår. Dette gøres med henblik på at forstå, hvor stor betydning disse internationale aftaler har for en effektiv beskatning på tværs af landegrænser.

Effektiv beskatning af indkomst er en vigtig grundsten i et hvert moderne samfund, og særligt da der findes en række forskellige indkomstformer, synes det hensigtsmæssigt, at der forefindes lovgivning til assistance for reguleringen. For Danmarks vedkommende er danske juridiske personer underkastet et globalindkomstprincip, jf. SL § 4 samt SEL § 1.¹⁸

Den fulde skattepligt kan efter SEL § 1 indtræde efter to forskellige kriterier. Efter det første kriterium kan juridiske personer i henhold til SEL § 1, stk. 1, nr. 1 blive fuldt skattepligtige til den danske stat ved selve registreringen, dette bliver også kaldet registreringskriteriet. Efter det andet kriterium tilknyttes den fulde skattepligt til Danmark i medfør af hovedsædekriteriet, hvorefter en juridisk person bliver fuldt skattepligtig til den danske stat såfremt den juridiske persons virkelig ledelse har hovedsæde her i landet jf. SEL § 1, stk. 6.¹⁹

Dog findes også et territorialprincip i den danske lovgivning, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a, hvorefter juridiske personer med fast driftssted i Danmark, skal svare dansk skat af de indtægter, der kan henføres til det faste driftssted.²⁰

Forudsat disse regler samtidig gør sig gældende i en kontraherende stat, opstår der dobbeltbeskatningsproblemstillinger. En klassisk dobbeltbeskatningsproblemstilling vil typisk opstå, hvor de to principper (global og territorial) støder sammen. Der snakkes her om situationen, hvor den samme indkomst bliver skatteretligt bundet til to stater på baggrund af henholdsvis globalindkomst- og territorialindkomstprincippet. Det skal her nævnes, at der i dansk intern ret er reguleret for denne problemstilling hvad angår selskaber - det følger af SEL § 8, stk. 2, at der til den skattepligtige indkomst med fuld skattepligt til den danske stat ikke medregnes indtægter og udgifter, som vedrører et fast driftssted eller en fast ejendom beliggende i en

¹⁷ <https://skat.dk/skat.aspx?oid=1898813>

¹⁸ Winther-Sørensen, *Beskatning af international erhvervsindkomst*, s. 118

¹⁹ Winther-Sørensen, *Skatteretten* 3, s. 84

²⁰ Se fodnote 19

fremmed stat. Om end denne problemstilling er adresseret i dansk ret tjener ovenstående som et klassisk eksempel på en dobbeltbeskatningsproblemstilling.

En dobbeltbeskatningsproblemstilling ville endvidere kunne opstå i situationer, hvor et selskab efter intern ret i to stater, er dobbeltdomicileret. Dette ville eksempelvis gøre sig gældende i en situation, hvor en kontraherende stat efter intern lovgivning også anvender registrerings- og ledelseskriteriet. Såfremt en juridisk person følger registreringskriteriet efter intern dansk ret og samtidig er fuld skattepligtig til den anden stat i henhold til ledelseskriteriet, vil begge stater med støtte i national lovgivning opkræve skat af samme indkomst.

I takt med at drift af virksomhed i høj grad strækker sig over landegrænser, vil risikoen for dobbeltbeskatning samt dobbelt-ikke-beskatning opstå. Som værn mod sådanne problemer er der blevet indgået flere tusinde dobbeltbeskatningsoverenskomster på verdensplan.²¹ Disse aftaler er oftest kun indgået mellem to parter, og tilsigter at fordele beskatningsretten i tilfælde af at to nationale regelsæt begge gør skattemæssigt krav på den samme indkomst. Dobbeltbeskatningsoverenskomster er folkeretlige traktater, der udover at skulle tiltrædes af de kontraherende parter, også forudsætter national implementering før reglerne får retskraft. Dette princip kaldes også “den gyldne regel” og indebærer, at intet land kan støtte ret på overenskomsten uden intern hjemmel.²² Når implementering i national ret er en realitet, vil overenskomstens regler være på niveau med almindelig dansk lovgivning. Som nævnt i specialets indledning, er udformningen af en dobbeltbeskatningsoverenskomst helt fra bunden et stort arbejde, hvorfor der er udviklet en række modeloverenskomster, som de kontraherende parter frit kan tage udgangspunkt i og ændre, som de ønsker.

I relation til beskatning af faste driftssteder favnes denne situation af modeloverenskomstens artikel 5 og 7. Artikel 7 tilsigter at fastlægge den objektive skattepligt, hvorefter erhvervsindkomst, der er opnået i et kildeland, skal beskattes der, hvis det kan henføres under et fast driftssted. Artikel 5 behandler den subjektive skattepligt, hvorefter denne bestemmelse fastslår tilstedeværelsen af et fast driftssted baseret på en række kriterier. Hovedopgaven i forbindelse med beskatning af faste driftssteder, vil altså både omhandle hvilke indkomster, der skal henføres hertil, men også om der faktisk foreligger et fast driftssted. Som dette speciale har til formål at belyse, har modeloverenskomstens definition på et fast driftssted ændret sig markant i lyset af OECD’s BEPS-projekt.

7.2 Udfordringer ved OECD’s modeloverenskomst

Som tidligere nævnt assisterer dobbeltbeskatningsoverenskomster i en lang række skattemæssige problemstillinger ved at fordele beskatningsretten til en given indkomst mellem aftalparterne, for at undgå dobbeltbeskatning samt dobbelt-ikke-beskatning. Om end dette løser mange skatteretlige kontroverser, vil der til stadighed opstå tvister selvom staterne har indgået en overenskomst – bl.a. i forbindelse med fortolkning.

²¹OECD rapport, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, 9 f.

²²Werlauf, *Selskabsskatteretten 2018/2019*, s. 48

Som gennemgående problematik ved internationale aftaler ligger udfordringen omkring forståelsen og konkretiseringen af aftalens vilkår. Begrebsdefinitioner vil sjældent være ens, og dermed vil anvendelsesområdet for en given bestemmelse ej heller dække det samme område i de to kontraherende stater.²³ Dette kan potentielt føre til dobbeltbeskatning eller dobbelt-ikke-beskatning på trods af en gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst. Ved sådanne tvister må parterne anvende de folkeretlige fortolkningsprincipper, og se bort fra national praksis (hvilket førte til problemstillingen i første omgang).

Selvom fortolkning udgør en stor del af modeloverenskomstens faldgruber, findes der også andre eksempler på udfordringer. Der har i de senere år været stigende udfordringer med internationale koncerner, der via skatteplanlægning flytter profit til lavt beskattede områder.²⁴ Dette speciale tager udgangspunkt i netop et af disse skatteplanlægningsværktøjer - situationer hvor virksomheder udnytter modeloverenskomstens art. 5 om definitionen af fast driftssted og dennes negativliste til at fragmentere virksomhedens økonomiske aktivitet ud i mindre foretagender, hvorefter skattepligten kan flyttes fra det land, hvor indkomsten faktisk oppebæres, til et land med lavere skattetryk. Dette centrale emne og problematikkerne deri danner en af bevæggrundene for OECD's BEPS-projekt.²⁵

Negativlisten i modeloverenskomstens art. 5, stk. 4 opremser en række aktiviteter, der på trods af deres natur ikke skal klassificeres som faste driftssteder. Resultatet af dette bliver, at beskatningsretten går tilbage til selskabets domicilland. På grund af negativlisten har internationale koncerner fået muligheden for strategisk at fragmentere foretagender, der samlet set udgør et fast driftssted, ud i flere separate elementer, der alle harmoniserer med de nævnte fritagelser, alt imens der ikke sker et egentlig brud på modeloverenskomstens bestemmelser.²⁶ Modeloverenskomsten og dennes kommentarer har ikke før BEPS-projektets ændringer (2014-versionen) adresseret dette problem i tilstrækkelig grad. Der har siden 2003 eksisteret en anti-fragmenteringsbetragtning i kommentarerne til modeloverenskomsten, hvorefter et selskab ikke kan opsplitte sig selv i mindre enheder og i den forbindelse hævde, at hver enkel enhed isoleret set kun udfører virksomhed, der er omfattet af art. 5's negativliste.²⁷ Problemet med denne bestemmelse var dog, at den var mulig at omgå, da den kun fandt anvendelse på ét selskabs mulighed for at opsplitte en sammenhængende virksomhed. Der var altså intet til hinder for, at en række koncernforbundne selskaber i forening foretog fragmentering.²⁸

En anden mere administrativ udfordring forbundet med dobbeltbeskatningsoverenskomster er procedurerne i forbindelse med ændringer og tiltrædelse. Både indgåelser og ændringer til dobbeltbeskatningsoverenskomster skal som udgangspunkt vedtages i lovform af Folketinget, hvilket sker på baggrund af et lovforslag udarbejdet som resultat af drøftelser mellem parterne (staterne). Der er dog enkelte bestemmelser i modeloverenskomsten, der kan ændres af de kompetente myndigheder i aftalestaterne.²⁹ Dette fremgår af den enkelte bestemmelse. Da

²³ Se fodnote 22

²⁴ Winther-Sørensen, *Skatteretten* 3, s. 28

²⁵ OECD rapport, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, S. 32

²⁶ Nørgaard, *SR-Skat*, Nr. 2, 2018.111: *Ændringer af fast driftsstedesdefinition afledt af BEPS-projektet*, s. 118

²⁷ OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2003, art. 5, punkt 27.1

²⁸ Se fodnote 26

²⁹ Hansen & Bjørnholm, *Lempelse af dobbeltbeskatning*, s. 28

mange af de dobbeltbeskatningsoverenskomster, der anvendes i forskellige retssamfund verden over, er adskillige år bagud set i forhold til de modeller, de bygger på, vil ændringerne af disse tage en generation at implementere.³⁰ Om end dette ikke er et egentligt problem i den forstand, at det ikke tillader omgåelse og økonomisk vinding, er den møjsommelige proces dog en hindring for effektiv og hurtig tilpasning af skattereglerne.

Som værn mod udfordringer, der udspringer af modeloverenskomsten, er der løbende foretaget ændringer heri. Som højaktuelt eksempel på dette kan igen nævnes BEPS-projektet, der også adresserer de administrative udfordringer i form af det Multilaterale Instrument – et redskab, der udspringer af projektets Action Point 15 og skal sikre en effektiv og hurtig implementering af de markante ændringer i de eksisterende dobbeltbeskatningsoverenskomster. En dybere gennemgang heraf skal blive præsenteret i specialets afsnit 7.9.

Også på nationalt plan er der i de senere år gjort tiltag for at dæmme op for de problemstillinger, der ikke favnes af en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Siden 2015 har ligningslovens § 3 haft til formål at hindre omgåelse, hvorefter fordelene ved en dobbeltbeskatningsoverenskomst bortfalder, såfremt hovedformålet med det givne arrangement er skatteundgåelse.

7.3 Fast driftsstandsdefinitionen før BEPS-projektet

I det følgende afsnit belyses definitionen af fast driftsstandsbegrebet. Formålet med dette er at skabe et overblik over, hvilke betingelser der skal opfyldes, førend der er tale om et fast driftssted. Da specialets fokus ligger på at fastlægge hvornår, der er tale om et fast driftssted, synes det relevant at behandle de centrale betingelser. Da BEPS-projektet ikke har medført nogen ændring til ordlyden i art. 5, stk. 1 eller dennes kommentarer, lægges det her til grund, at de tidligere betingelser for denne bestemmelses anvendelse ikke skal tolkes anderledes i modeloverenskomsten anno 2017.

Indledningsvist afdækkes de betingelser, der skal opfyldes, for at der er tale om et fast driftssted. Herefter afdækkes rækkevidden af negativlisten i art. 5, stk. 4, med det formål at afklare, hvordan der i visse tilfælde ikke kan statueres fast driftssted, selvom der er tale om udøvelse af virksomhed igennem et forretningssted af en vis varig karakter. Disse undtagelser gennemgås, da det er her BEPS-projektets Action Point 7, og de ændringer der følger heraf, træder frem.

7.4 Fast driftsstandsbegrebet i intern rets overensstemmelse med OECD's Art. 5

Som nævnt i afsnit 7.1 findes reglerne om begrænset skattepligt for juridiske personer i KSL § 2, stk. 1 og SEL § 2, stk. 1. Disse bestemmelser indeholder et fast driftsstandsbegreb. Den nærmere definition på et fast driftssted findes i OECD's modeloverenskomsts art. 5. Det er i

³⁰ OECD/G20 BEPS-Project, *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties – Action 15: 2015 Final Report*, s. 16

dansk intern ret fastlagt, at begrebet i dansk ret skal fortolkes i overensstemmelse med OECD's definition i kommentarerne til modeloverenskomsten.³¹

OECD's modeloverenskomst art. 5, stk. 1 og 2 indeholder en positiv afgrænsning af fast driftsstedsbegrebet, hvorefter udtrykket fast driftssted især omfatter et sted, hvorfra et foretagende ledes, en filial, et kontor, en fabrik, etc. Stk. 4 indeholder derimod en negativ afgrænsning over for forskellige typer af aktivitet, som på trods af deres karakter ikke udgør et fast driftssted. De former for aktivitet, der er ikke-udtømmende opremset, har det overordnede fællestræk, at præcis allokering af indtægt til den givne aktivitet vil være vanskelig.³² Ydermere er undtagelserne af en sådan karakter, at de som udgangspunkt ikke er indtægtsskabende, men blot spiller en mere assisterende rolle

De følgende afsnit vil belyse definitionen af et fast driftssted som nævnt i modeloverenskomsten art. 5, stk. 1-2. Med andre ord afdækkes den positive afgrænsning af et fast driftssted, herunder med inddragelse af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst. Det skal i den sammenhæng nævnes, at bestemmelsen i art. 5, stk. 3 ikke inddrages, da dette speciale ikke vedrører bygnings- anlægs- eller installationsarbejde. Endvidere vil følgende gennemgang ikke berøre fast driftsstedsbegrebet i relation til det sekundære kriterium i art. 5, stk. 5 og 6.

Art. 5, stk. 1 definerer fast driftsstedsbegrebet således:

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

Art. 5, stk. 2 indeholder som nævnt en positiv ikke-udtømmende liste over faste driftssteder:

"Udtrykket "fast driftssted" omfatter især:

a) et sted, hvorfra foretagendet ledes;

b) en filial;

c) et kontor;

d) en fabrik;

e) et værksted og

f) en grube, en gas- eller olie kilde, et stenbrud eller et andet sted, hvor naturforekomster udvindes."

Positivlisten i art. 5, stk. 2, kan ikke stå alene. Den generelle betingelse i art. 5 stk. 1 skal være opfyldt, hvilket resulterer i, at der skal udøves erhvervsmæssig aktivitet igennem foretagendet.³³ Følgende gennemgang belyser den nærmere definition af art. 5, stk. 1. Betingelserne for at der foreligger et fast driftssted er, at der er tale om et forretningssted, at der er en vis

³¹ Denne praksis behandles i afsnit 8.1

³² Se fodnote 26

³³ Winther-Sørensen, *Skatteretten* 3, s. 152

geografisk tilknytning, at aktiviteten har en vis varighed, og at virksomheden udøves gennem det pågældende forretningssted.³⁴

7.4.1 Forretningssted

Der skal være tale om et forretningssted førend, der kan statueres fast driftssted. I artikel 5, stk. 2, opremses en række eksempler på hvilke typer af foretagender, der kan statuere fast driftssted – denne liste er som nævnt ikke udtømmende. For at belyse den nærmere definition af et forretningssted anvendes kommentarerne til OECD's modeloverenskomst art. 5, punkt. 4 ff. Disse angiver en række praktiske eksempler.

“Udtrykket forretningssted dækker alle lokaler, indretninger eller installationer der benyttes til at udøve foretagendets virksomhed, hvad enten de bruges til dette formål eller ej.”

I den sammenhæng er det vigtigt at fastslå, at et forretningssted kan eksistere, selvom der ikke findes fysiske lokaler, men at der alene er et vist areal til rådighed for foretagendet. Ydermere er et decideret ejerskab ikke en betingelse, blot råderetten over et givent areal er tilstrækkeligt.³⁵ Udstyr alene er også i stand til at udgøre et fast forretningssted:

I TfS 1987, 50 LSR blev spørgsmålet om udstyr kunne udgøre et fast forretningssted adresseret. Der var i denne sag tale om et engelsk selskab, der ydede dykkerservice i forbindelse med efterforskning og indvinding af kulbrinter i dansk farvand. ”Landsskatteretten fandt, at kravet om et fast forretningssted i den generelle definition i den dansk/engelske dobbeltbeskatningsaftales art. 5, stk. 1, jf. kommentaren til art. 5 OECD-modelkonventionen, måtte forstås således, at forretningsstedet kunne udgøres af udstyr alene...” Retten fandt dog ikke, at der i det konkrete tilfælde var et fast driftssted.

7.4.2 Fast geografisk tilknytning

Når det er fastslået, at der foreligger et forretningssted, er det en yderligere betingelse at forretningsstedet har en fast geografisk tilknytning til et bestemt sted. Den nærmere definition af, hvornår et foretagende har en fast geografisk tilknytning, kan igen udledes af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst art. 5, punkt. 5 ff.

“I henhold til definitionen skal forretningsstedet være ”fast”. Der skal således sædvanligvis være en forbindelse mellem forretningsstedet og en særligt geografisk bestemt lokalitet... Det betyder ikke, at det udstyr, der udgør forretningsstedet faktisk skal være fastgjort til den jord, det står på. Det er nok, at udstyret forbliver på et givet sted.”

At der skal være tale om en fast geografisk tilknytning betyder ikke, at foretagendet ikke kan bevæge sig og flytte sig mellem forskellige lokationer, når det pågældende arbejde kræver dette.³⁶

I sagen TfS 1984, 44 SD blev der rejst spørgsmålet om et norsk selskabs drift af to borerigge i dansk farvand kunne statuere fast driftssted. Da borerigge som regel aldrig befinder sig det samme sted over en længere periode, var der tvivl om betingelserne for fast driftssted var opfyldt. Domstolen slog fast, at selvom boreriggene ikke var tilknyttet et geografisk fast sted, var deres aktivitet indenfor et begrænset geografisk område, der udgjorde et kommercielt og geografisk hele. Deres tilstedeværelse udgjorde som følge heraf et fast driftssted.³⁷

³⁴ Hansen & Bjørnholm, *Lempelse af dobbeltbeskatning*, s. 287

³⁵ Winther-Sørensen, *Skatteretten* 3, s. 153

³⁶ Se fodnote 35

³⁷ Nørgaard, *Fast Driftssted*, s. 77

En aktivitet, der må anses for at være en kommerciel og geografisk helhed i relation til den givne aktivitet, kan dermed udgøre et fast driftssted, selvom foretagende bevæger sig mellem flere geografiske lokationer.

7.4.3 Vis varighed

Også varigheden af den aktivitet der, udøves er essentiel i relation til betingelsen om, at et fast driftssted skal være af en vist fast karakter. Dette følger af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst 2014, art. 5, punkt. 6 ff.

“Eftersom forretningsstedet skal være fast, følger der heraf, at et fast driftssted kun kan antages at foreligge, hvis forretningsstedet har en vis grad af varighed, det vil sige, at det er af ikke blot midlertidig karakter”

I den forstand er det vigtigt at belyse rækkevidden af ordene *“ikke blot midlertidig karakter”*. Der er ikke angivet en bestemt tidsfrist, hverken i modeloverenskomstens bestemmelser eller de dertilhørende kommentarer. Af selvsamme årsag kan det i praksis være vanskeligt at afgøre, hvorvidt kravet om en vis varighed er opretholdt. Det fremgår af modeloverenskomstens kommentarer, at medlemslandenes praksis på området har været forskellig. Dog kan det i praksis udledes, at et fast driftssted ikke anses for at foreligge i tilfælde, hvor et forretningssted har eksisteret og udøvet økonomisk aktivitet i mindre end 6 måneder.³⁸

Slutteligt er det vigtigt at bemærke, at der lægges vægt på hensigten om, at forretningsstedet skal placeres på en bestemt geografisk lokation i en vis længere periode. Det er derfor uden betydning at foretagendet afbrydes af uforudsete hændelser eller som resultat af dårlig drift – det er alene hensigten bag virksomheden, der er udslagsgivende.³⁹ Kan det derfor godtgøres, at virksomheden oprindeligt skulle have eksisteret i en længere periode, end hvad der faktisk blev tilfældet, vil der dermed kunne statueres fast driftssted.

7.4.4 Udøvelse af erhvervsvirksomhed igennem det faste forretningssted

Førend et forretningssted kan udgøre et fast driftssted, skal der udøves virksomhed igennem forretningsstedet. Dette følger af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst 2014, art. 5, punkt. 7.

“For at et forretningssted skal udgøre et fast driftssted, skal det foretagende, der benytter det, udøve sin virksomhed helt eller delvis igennem det.”

Det er i denne sammenhæng vigtigt at bemærke, at det ikke er en betingelse, at den virksomhed foretagendet varetager er i direkte forbindelse med foretagendets overskud.⁴⁰ Endvidere behøver virksomheden ikke være permanent i den forstand, at driften skal foregå uafbrudt, men driften skal udøves regelmæssigt.⁴¹

7.5 Negativlisten

Som nævnt indeholder art. 5, stk. 4 en ikke-udtømmende negativliste, som udgør specifikke undtagelser til den generelle definition i art. 5, stk. 1. Det er dermed ikke givet, at der forelig-

³⁸ Winther-Sørensen, *Skatteretten* 3, s. 154

³⁹ OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2014, art. 5, punkt 6

⁴⁰ OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2014, art. 5, punkt 3

⁴¹ OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2014, art. 5, punkt 7

ger et fast driftssted på trods af, at betingelserne i afsnit 7.4 er opfyldt. Undtagelserne i art. 5, stk. 4 har i 2014-udgaven af OECD's modeloverenskomst følgende ordlyd:

“Uanset foranstående bestemmelser i denne artikel skal udtrykket “fast driftssted” ikke omfatte:

- a) anvendelsen af indretninger udelukkende til oplagring, udstilling eller udlevering af varer tilhørende foretagendet;*
- b) opretholdelsen af et varelager, tilhørende foretagendet, udelukkende til oplagring, udstilling eller udlevering;*
- c) opretholdelsen af et varelager, tilhørende foretagendet, udelukkende til bearbejdelse eller forædling hos et andet foretagende;*
- d) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at foretage indkøb af varer eller fremskaffe oplysninger til foretagendet;*
- e) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende i det øjemed at udføre anden virksomhed af forberedende eller hjælpende art for foretagendet;*
- f) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende med henblik på en kombination af de under litra a-e nævnte formål, forudsat at virksomheden på det faste forretningssted, der er et resultat af denne kombination, er af forberedende eller hjælpende art.”*

Konsekvensen af, at der ikke foreligger et fast driftssted, er at kildelandet ikke kan beskatte den indkomst, der kan henføres til det faste forretningssted jf. modeloverenskomsten, art. 7, stk. 1. Med andre ord begrundes den manglende mulighed for beskatning i kildelandet i, at det er uhensigtsmæssigt at legitimere en beskatning i kildelandet, når den aktivitet der udøves, ikke skaber indtægt for foretagendet.⁴²

7.5.1 Hjælpende eller forberedende

Art. 5, stk. 4 opremser i litra a-d en liste af virksomhed, der af OECD ikke opfattes som fast driftssted. Bestemmelsens litra e er mere vag i sin ordlyd, og fastslår at virksomhed af hjælpende eller forberedende karakter ej heller statuerer fast driftssted i kildelandet. I forlængelse heraf opstår problemstillingen i forhold til at afgrænse forskellige typer af aktiviteter som værende af forberedende eller hjælpende karakter, og aktiviteter som er direkte bidragende til virksomhedens overskudsfrembringelse. Da denne sontring er af afgørende betydning for de ændringer, der fremhæves senere i specialet, følger her en kort gennemgang af en række vigtige elementer i denne vurdering. Ifølge modeloverenskomsten anno 2014's kommentarer, nærmere bestemt punkt 24 til art. 5, er det afgørende kriterium i vurderingen:

“... Om det faste driftssted i sig selv udgør en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets virksomhed i sin helhed.” Endvidere fortsættes det; *“I alle tilfælde udøver et fast forretningssted ikke forberedende eller hjælpende virksomhed, hvis dets almindelige formål er identisk med hele foretagendets almindelige formål.”*

Det skal i den sammenhæng understreges, at hvert enkelt tilfælde skal undersøges konkret og på baggrund af dets egne forhold. Der er i kommentarerne til modeloverenskomsten angivet

⁴² Se fodnote 26

en række eksempler på virksomhed, der opfattes som værende hjælpende eller forberedende. Endvidere er skildringen nærmere afdækket igennem retspraksis, skattemeddelelser, etc.⁴³

Eksempelvis vil et fast forretningssteds betjening af patenter og knowhow ikke blive omfattet af negativlisten, såfremt dette er den samlede virksomheds oprindelige formål, hvilket er overensstemmende med reglen om foretagendets udøvelse af kernevirksomhed.⁴⁴ Et fast forretningssted, der leverer reservedele til kunder til maskineri, vil udgøre et fast driftssted, såfremt det i tillæg til denne ydelse også tilbyder at vedligeholde og reparerer maskineriet. I så fald er der ikke længere tale om den blotte udlevering som nævnt i bestemmelsens litra a. Som et andet eksempel på, hvad der ikke kan anses for at være virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter, kan nævnes forskningsvirksomhed, der ikke alene fremskaffer oplysninger til foretagendet, men samtidig beskæftiger sig med fremstilling.⁴⁵

OECD's modeloverenskomst art. 5, stk. 4, litra e omfavner ikke situationer, hvor det faste forretningssted yder tjenester til andre end foretagendet selv.⁴⁶ Det betyder at et fast forretningssted, der leverer ydelser til andre selskaber, som det selskab, der ejer det faste forretningssted, tilhører, vil kunne blive anset som et fast driftssted. Med andre ord omfavner litra e alene situationer, hvor forretningsstedet alene udøver virksomhed af forberedende eller hjælpende art overfor et specifikt foretagende.

Et fast forretningssted, hvis virksomhed er mangeartet og som set i forhold til de respektive aktiviteter både kan karakteriseres som forberedende og hjælpende, samt essentiel for virksomhedens overskudsfrembringelse, vil samlet set blive betragtet som ét fast driftssted.⁴⁷ Dette får den betydning, at det faste driftssted vil være skattepligtigt for de samlede aktiviteter uanset, at visse af aktiviteterne alene udgør forberedende eller hjælpende karakter – dette kunne eksempelvis være aktuelt i en situation, hvor et lager som nævnt i litra a, udover at oplagre og leverer varer, samtidig stod for salget af selvsamme varer.

Som nævnt er rækkevidden af virksomhed af forberedende og hjælpende karakter også nærmere defineret igennem skattemeddelelser og retspraksis. Eksempelvis tog skatterådet i SKM 2013.217 SR stilling til, hvorvidt et svensk foretagende på dansk grund ville statuere fast driftssted i Danmark.

Det svenske selskab havde ansat en personlig assistent for selskabets direktør. Assistenten var bosiddende i Danmark og udførte sit arbejde fra et lejet kontorlokale i Danmark. Lokalet var alene lejet til brug for den personlige assistent. Den personlige assistent varetog opgaver af følgende karakter:

- *Planlægning og opsætning af møder med danske og internationale forretningsforbindelser*
- *Tilpasning af kalender for direktøren*
- *Modtage telefonbeskeder og varetage direktørens e-mailkorrespondancer*
- *Arrangering af forretningsrejser*
- *Øvrig varetagelse af en rolle som personlig assistent for direktøren i selskabet.*

⁴³ Winther-Sørensen, *Skatteretten* 3, s. 157 f.

⁴⁴ OECD modeloverenskomst 2014 kommentar 24 til art. 5, stk. 4

⁴⁵ OECD modeloverenskomst 2014 kommentar 25 til art. 5, stk. 4

⁴⁶ OECD modeloverenskomst 2014 kommentar 26 til art. 5, stk. 4

⁴⁷ OECD modeloverenskomst 2014 kommentar 30 til art. 5, stk. 4

Endvidere havde den personlige assistent ikke kompetence til at indgå aftaler på vegne af selskabet overfor potentielle kunder og varetog ikke salg eller salgsopsøgende arbejde for selskabet. Det svenske selskab havde desuden ingen aktivitet i Danmark og den eneste årsag til, at kontorets placering i Danmark var assistentens tilknytning til landet og det faktum, at arbejdsopgaverne uden problemer ville kunne varetages fra dansk grund.

På baggrund af ovenstående fastslog Skatterådet, at foretagendet alene var af forberedende og hjælpende karakter og at opgaverne var underordnede i relation til selskabets primære virke, jf. Art. 5, stk. 4, litra e.

Om der er tale om virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter og om et foretagende er omfattet af negativlisten i art. 5, stk. 4 beror altså på en konkret vurdering. Det kan i praksis være vanskeligt at afgøre, hvorvidt der er tale om et fast driftssted eller ej. Modeloverenskomstens kommentarer samt anden praksis er i den sammenhæng, som belyst, essentiel og giver en nærmere afgrænsning til at løse sådanne problemstillinger.

7.6 Problematikken bag negativlisten og antifragmenteringsproblemstillingen

Som påpeget tidligere er sontringen mellem direkte indtægtsskabende virksomhed og virksomhed af hjælpende eller forberedende karakter af stor betydning set i forhold til antifragmenterings-problemstillingen. Denne problemstilling bliver adresseret i BEPS-projektets Action Point 7. Negativlisten har den svaghed, at der for virksomhederne opstår en mulighed for at fragmentere virksomhedens aktiviteter i kildelandet, i mindre enheder, der hver især omfattes af negativlisten. I så tilfælde ville der ikke kunne statueres fast driftssted i kildelandet, selvom der i realiteten blev drevet omfattende virksomhed.⁴⁸

Denne problemstilling blev forsøgt imødegået tilbage i 2003, og der har siden da eksisteret en antifragmenteringsregel i kommentarerne til modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, nærmere bestemt punkt 27.1, hvorefter:

“Et foretagende ikke kan opsplitte en sammenhængende virksomhed i flere mindre enheder og påstå, at hver enhed kun udfører virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter”

Denne regel har dog i praksis vist sig ikke at kunne imødegå problemstillingen tilstrækkeligt.⁴⁹ Kommentarerne henviser alene til et foretagendes mulighed for at opsplitte en sammenhængende virksomhed – denne formulering synes ikke at omfavne et selskab, hvis virksomhed var opdelt på flere foretagender, eksempelvis flere selskaber inden for samme koncern. Med andre ord havde selskaberne mulighed for at strukturere sig uden om denne antifragmenteringsregel. Denne problemstilling samt BEPS-projektets Action Point 7's adressering og løsning heraf vil blive nærmere gennemgået nedenfor.

7.7 Behovet for BEPS-projektet

OECD offentliggjorde d. 5. oktober 2015 en række rapporter, der omhandlede konkrete løsningsforslag til en række skatteretlige problemstillinger. De i alt 15 rapporter er et produkt af BEPS-projektet og indeholder værktøjer mod uhensigtsmæssig udnyttelse af skatteregler,

⁴⁸ Nørgaard, SR-Skat, Nr. 2, 2018.111: Ændringer af fast driftsstedesdefinition afledt af BEPS-projektet, s. 118

⁴⁹ Se fodnote 48

som globalt koster 100-240 milliarder dollars om året.⁵⁰ Projektet blev søsat i 2013 på opfordring af lederne af G20-landene og de omfattende rapporter berører bl.a. problemstillinger i relation til rentefradrag, hybride selskaber, definitionen af faste driftssteder og transfer pricing.⁵¹ Ændringerne/tiltagene affødt af BEPS-projektet blev implementeret i den eksisterende modeloverenskomst i 2017.

Rapporten om Action Point 7 i BEPS-projektet omhandler problemstillinger i relation til faste driftssteder, nærmere bestemt den kunstige undgåelse af disse. Som tidligere beskrevet har der været problemer, hvor koncernbundne selskaber har fragmenteret sine foretagender ud i mindre dele, for at blive omfattet af negativlisten i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4. OECD gjorde opmærksom på dette i sin rapport fra 2013, hvor man understregede behovet for en ny definition. Dette behov fremhæves endnu engang i indledningen i rapporten om Action Point 7:

*"Changes to the PE definition are also necessary to prevent the exploitation of the specific exceptions to the PE definition currently provided for by Art. 5(4) of the OECD Model Tax Convention (2014), an issue which is particularly relevant in the digital economy"*⁵²

Udover decideret fragmentering af virksomhed for at undgå etablering af fast driftssted, har multinationale koncerner omgået skatteretlig tilstedeværelse alene vha. den tidligere ordlyd af negativlisten.⁵³ Dette kan illustreres vha. OECD's eget eksempel:

*Et selskab i land A driver virksomhed ved at købe landbrugsprodukter i land B og videresælge dem til en række andre lande. Som assistance for dette salg, har selskabet oprettet et indkøbskontor i land B, hvor en række erfarne specialister har til opgave at kvalitetssikre de indkøbte landbrugsprodukter, og dermed sørge for at produkterne er egnede til internationalt videresalg. Da indkøbskontoret udelukkende foretager indkøb af varer og fremskaffer oplysninger er dette arrangement omfattet af art. 5, stk. 4, litra d i modeloverenskomsten tilfalder beskatningsretten land A.*⁵⁴

Fragmentering af et foretagendets virksomhed kan illustreres vha. følgende eksempel:

En bank i land A driver virksomhed igennem forskellige faste driftssteder (filial) i land B. Udover filialerne har banken også et eksternt kontor i land B, hvor nogle få ansatte har til opgave at verificere information fra kunder, der har ansøgt om lån hos filialerne. Resultaterne af verificeringerne bliver sendt til banken i land A, hvorefter bankens ansatte analyserer informationen i lånansøgningerne. På baggrund af disse analyser fremsender banken rapporter til filialerne i land B, der tager den endelige beslutning vedrørende lånene. Da kontoret, der verificerer informationen fra kunderne, isoleret set ikke udgør en kernefunktion af virksomheden, men blot assisterer i form af informationsindsamling, er dette foretagende omfattet af negativlisten, og beskatningsretten tilfalder derfor land A. Havde de to aktiviteter i land B været slået sammen, ville der være tale om et fast forret-

⁵⁰ OECD rapport, *Background Brief – Inclusive Framework on BEPS*, side 7

⁵¹ OECD rapport, *Background Brief – Inclusive Framework on BEPS*, side 19 f.

⁵² OECD/G20 BEPS-Project, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status – Action 7: 2015 Final Report*, s. 9

⁵³ For tidligere ordlyd af negativlisten se afsnit 7.5

⁵⁴ OECD/G20 BEPS-Project, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status – Action 7: 2015 Final Report*, s. 33

ningssted med blandede opgaver. Dette ville, som påpeget i afsnit 7.5.1 medføre, at den samlede aktivitet ville blive beskattet i kildelandet.⁵⁵

Ovenstående er et uddrag fra OECD's rapport om Action Point 7, hvor der gives flere eksempler på selskabers udnyttelse af negativlisten. Rapportens løsningsforslag analyseres senere i specialet, og behandles ikke nærmere i dette afsnit. Udover fragmentering omhandler Action Point 7 ligeledes udfordringer affødt af agentreglen, hvorefter et selskab under visse forudsætninger kan drive forretning i udlandet igennem en repræsentant, uden at statuere fast driftssted. Da denne ændring ikke har relevans for dette speciales problemformulering, skal denne ikke behandles nærmere i denne fremstilling.

7.8 De materielle ændringer af Art. 5

De hidtil gældende regler på fast driftsstedsområdet nu er belyst og har vist sig at rejse en række problemstillinger. Følgende afsnit har til formål at afdække de specifikke ændringer, der sker med henholdsvis negativlisten samt antifragmenteringsreglen i kraft af BEPS-projektets Action Point 7's implementering i modeloverenskomsten.

7.8.1 Ændringen af negativlisten i OECD art. 5, stk. 4

Negativlisten har igennem tiden været omdiskuteret. Tilbage i 2012 udsendte OECD en rapport med titlen "*OECD Model Tax Convention – Revised proposals concerning the interpretation and application of Article 5 (Permanent Establishment)*". Denne rapport indeholdte en lang række forslag til ændringer i kommentarerne til modeloverenskomsten, heriblandt ændringer, hvis formål var, at præcisere omfanget af negativlisten i art. 5, stk. 4.

I denne rapport blev der sat spørgsmålstegn ved, hvorvidt de aktiviteter, der er nævnt i art. 5, stk. 4, litra a-d, skulle være af forberedende eller hjælpende karakter. Med andre ord blev det diskuteret, hvorvidt disse opremsede undtagelser kunne stå alene, og om disse foretagender udelukkende som resultat af deres status kunne undgå at udgøre et fast driftssted.

De involverede parter kom med en række forslag til ændringer af kommentarerne samt nye tilføjelser. Endeligt blev det besluttet, at kommentarerne til artikel 5, stk. 4 skulle præciseres:

*"The Working Party agreed that the wording of subparagraphs a) to d) did not support the view that the application of these subparagraphs was subject to the additional condition that the relevant activity be of a preparatory or auxiliary character, which was a condition that was expressly included in subparagraphs e) and f). It therefore agreed that the Commentary should be amended to clarify that subparagraphs a) to d) were not subject to the extra condition that the activities referred to therein be of a preparatory or auxiliary."*⁵⁶

Disse anbefalinger blev dog ikke virkeliggjort. I stedet foreslog OECD med Action point 7, at det var nødvendigt at ændre på dette forhold. Dette blev begrundet i, at det for virksomheder, med reglerne før BEPS-projektet, var muligt at drive omfattende virksomhed i en anden stat, uden at der blev statueret fast driftssted og uden at beskatningen af indtægten ville tilfalde det pågældende kildeland.

⁵⁵ OECD/G20 BEPS-Project, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status – Action 7: 2015 Final Report*, s. 33

⁵⁶ OECD rapport, *Revised proposals concerning the interpretation and application of Article 5 (Permanent Establishment)*, s. 25

I den endelige BEPS-rapport fra 2015 bliver denne problemstilling direkte adresseret. Her bliver det fastslået, at det uanset det originale formål med litra a-d i modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, er vigtigt at tage stilling til de problemstillinger, der medfølger af bestemmelsens hidtidige formulering og anvendelse. I forlængelse af dette fastslås det endvidere, at en ændring af bestemmelsen er nødvendig og at denne ændring skal medføre, at de aktiviteter, der nævnes i bestemmelsens litra a-d, skal være af forberedende eller hjælpende karakter før end disse undtagelser kan anvendes.⁵⁷

Som følge af heraf ændredes ordlyden af bestemmelsen litra e-f, således at ordene forberedende og hjælpende karakter, ikke direkte fremgår af disse bestemmelser. I stedet indsættes følgende efter hele bestemmelsen:

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

Bestemmelsens ordlyd bliver dermed ændret markant og den hidtidige tvivl omkring bestemmelsens anvendelsesområde præciseres. Med indførslen af det ovenfor nævnte kriterium, hersker der dermed ingen tvivl om at aktiviteterne som nævnt i litra a-d, alene er undtaget såfremt de anses for at være af hjælpende eller forberedende karakter.⁵⁸ I den sammenhæng er det vigtigt at påpege, at sondringen mellem erhvervsmæssig indkomstskabende aktivitet og aktivitet af hjælpende eller forberedende karakter tilsyneladende ikke er væsentligt forandret i kommentarerne til den nye modeloverenskomst.⁵⁹

7.8.2 Antifragmenteringsreglen

I naturlig forlængelse af den ændrede negativliste i art. 5, stk. 4 er den nyeste udgave af modeloverenskomsten suppleret med en decideret antifragmenteringsregel i bestemmelsens nye pkt. 1. Hvor der tidligere kun eksisterede en sådan regel i modeloverenskomstens kommentarer, er der nu blevet cementeret en skrevet bestemmelse direkte i aftaleteksten. Bestemmelsen er, som tidligere anført, begrundet i hensynet til ønsket om hindring af allokering af profit vha. kunstig omgåelse af tilstedeværelsen af et fast driftssted ved at opdele et foretagende i mindre dele, der alle er omfattet af negativlisten. Ordlyden af den nye bestemmelse lyder som følger (engelsk udgave, da der endnu ikke er en dansk version af den nye overenskomst):

“ 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

⁵⁷ OECD/G20 BEPS-Project, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status – Action 7: 2015 Final Report*, s. 28

⁵⁸ Se fodnote 48

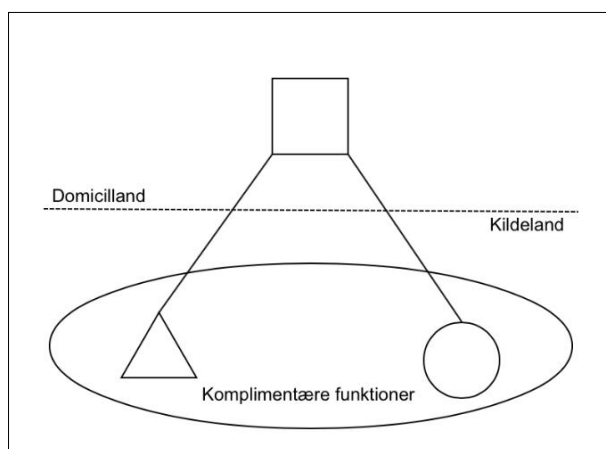
⁵⁹ De inddragede kommentarer i afsnit 7.8.1, findes forholdsvis uforandret i OECD's modeloverenskomst anno 2017, se kommentar 59 (tidligere 24), 63 (tidligere 25), 77 (tidligere 30).

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 places, constitute complementary functions that are part of a cohesive business operation.”⁶⁰

Den nye bestemmelse tilføjer en ny dimension til bedømmelsen. Hvor der tidligere var et klart krav om, at anvendelse af antifrakteringsreglen var betinget af, at aktiviteten skete indenfor rammerne af det samme selskab, skal der nu lægges vægt på, om der er tale om et *closely related enterprise*. Det er i den forbindelse nu muligt at anvende antifrakteringsreglen på koncernforhold, hvor der til trods for fælles ejerskab, ikke opereres indenfor samme selskab. Det er dog vigtigt at bemærke, at bestemmelsens sidste del betinger en vis forbindelse mellem foretagendernes aktivitet. Art. 5, stk. 4, nr. 1 finder således ikke anvendelse såfremt de pågældende foretagenders aktivitet ikke ”udgør komplementære funktioner, som en del af en sammenhængende forretningsmæssig aktivitet”.⁶¹

Den nye bestemmelse er anvendelig på en lang række forskellige forhold. I det følgende afsnit vil 5 centrale forhold blive kort berørt, for at belyse hvilke former for virksomhedsførelse, der tidligere ikke ville føre til tilstedeværelsen af et fast driftssted, men nu – qua art. 5, stk. 4, nr. 1 – statuerer et sådant.⁶²



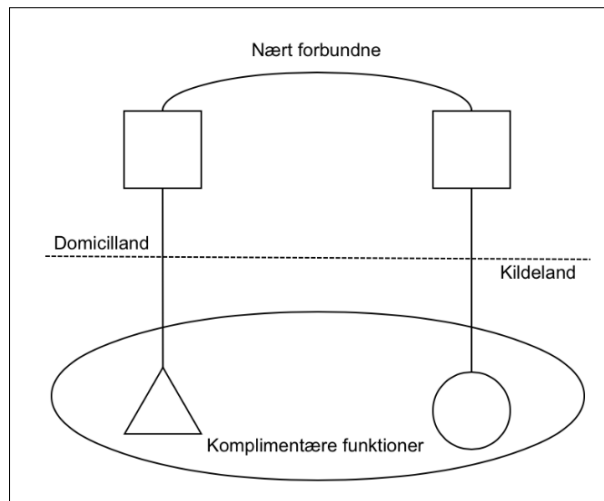
Figur 1

Figur 1 illustrerer tilfældet hvor en enkelt virksomhed har et fast driftssted i kildelandet. Som supplement hertil udføres der ligeledes arbejde af hjælpende eller forberedende karakter gennem et separat foretagende også beliggende i kildelandet. Under forudsætning af tilstrækkelig forbindelse mellem de to forretningssteder (*complementary functions*) vil den hjælpende eller forberedende del af foretagendet ikke længe være omfattet af negativlisten, hvorefter beskatningsretten hertil tilfalder kildelandet.

⁶⁰ OECD's modeloverenskomst 2017, art. 5, stk. 4, nr. 1

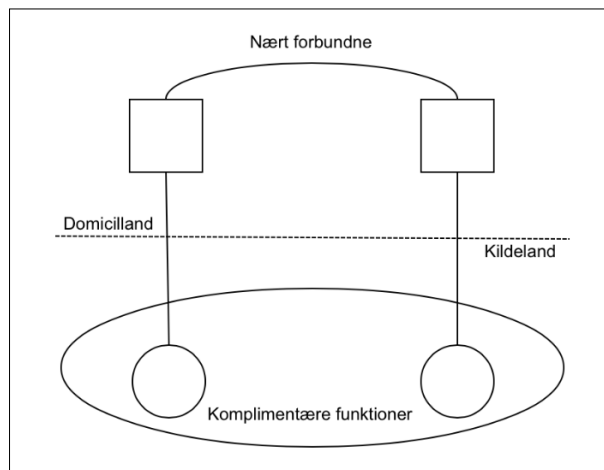
⁶¹ Se fodnote 48 for Nørgaards egen oversættelse af art. 5, stk. 4, nr. 1

⁶² Nørgaard, SR-Skat, Nr. 2, 2018.111: Ændringer af fast driftsstedesdefinition afledt af BEPS-projektet, s. 119-120



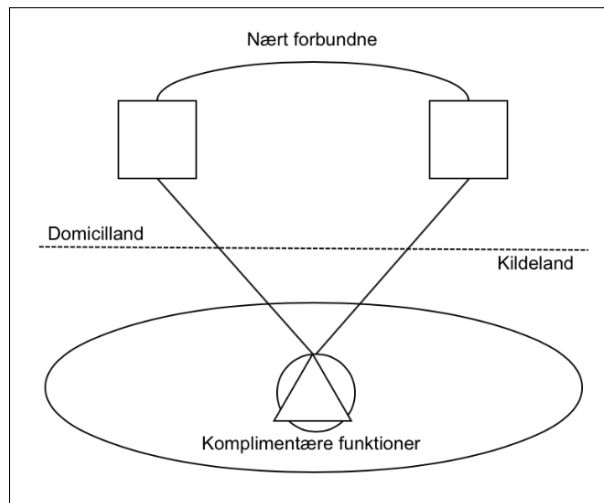
Figur 2

Figur 2 illustrerer forholdet hvor to nært forbundne virksomheder driver hver deres foretagende i kildelandet. Der er tale om et fast driftssted og et forretningssted af forberedende eller hjælpende karakter. Da den gamle antifrageringsregel ikke tog højde for tilfælde hvor nært forbundne selskaber drev virksomhed i samarbejde, ville aktiviteten forbundet med det hjælpende eller forberedende foretagende blive beskattet i domicillandet i henhold til negativlisten. Da den nye regel ikke er begrænset i et sådant omfang, vil det forelagte eksempel resultere i at begge aktiviteter bliver beskattet i kildelandet. Dog stadig forudsat at foretagenderne udfører ”komplimentære funktioner”.



Figur 3

Figur 3 illustrerer tilfældet hvor nært forbundne selskaber beliggende udenfor kildelandet, har aktiviteter af hjælpende eller forberedende karakter i kildelandet. Såfremt disse aktiviteter i forening udøver forretning, der tilsammen opnår en mere end hjælpende eller forberedende karakter, vil undtagelserne i negativlisten ikke være anvendelige, jf. den nye art. 5, stk. 4, nr. 1.

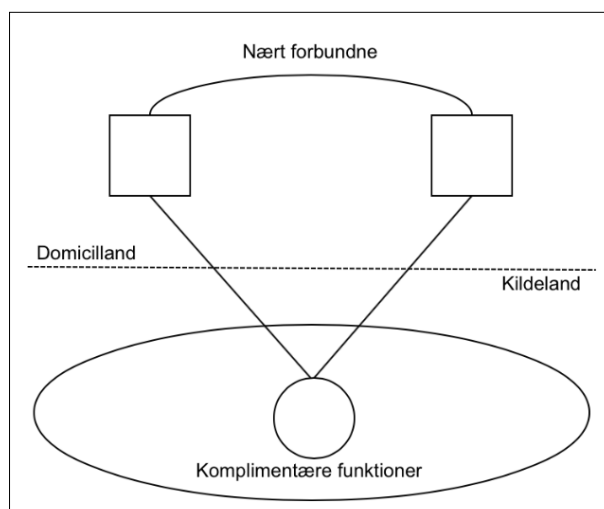


Figur 4

Figur 4 viser et forhold hvor to selskaber beliggende udenfor kildelandet begge driver virksomhed igennem det samme forretningssted. I dette eksempel har det ene selskab et fast driftssted i kildelandet, hvor det andet selskab kun har aktiviteter i form af hjælpende eller forberedende karakter. I henhold til den nye tilføjelse vil begge selskabers aktivitet blive beskattet i kildelandet, betinget af at den hjælpende eller forberedende del af virksomheden udfører ”komplimentære funktioner” for det faste driftssted. Denne struktur er ikke meget anderledes fra forholdene, der gør sig gældende i Figur 2, bortset fra at aktiviteterne nu udføres det samme sted. Som ordlyden af bestemmelsen fastslår, ændrer dette ikke på det skatteretlige udfald:

“...at the same place or at another place in the same Contracting State...”

Det udslagsgivende forhold er altså at aktiviteten sker indenfor den samme stat.



Figur 5

Figur 5 illustrerer en struktur hvor begge selskaber driver aktivitet i kildelandet, denne gang igennem et fælles forretningssted, der udfører hjælpende eller forberedende virksomhed. Såfremt aktiviteten udført af forretningsstedet kan anses som værende komplementære funktioner

ner, som er en del af en sammenhængende forretningsmæssig aktivitet, vil negativlistens undtagelser ikke finde anvendelse.

Vejledning i hvorledes termene ”*closely related*” og ”*complementary functions*” skal fortolkes, synes OECD’s rapport at være kortfattet omkring. Fortolkningsudfordringerne, som dette kunne være skyld i, er blevet adresseret.⁶³ En kortfattet beskrivelse af begrebet ”*closely related*” kan dog findes i det multilaterale instrument, som har sit udspring i BEPS-projektets Action Point 15, der har til formål at implementere de nye ændringer.

*” ...a person 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 the control of the same persons or enterprises. In any case, a person 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 another person 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.”*⁶⁴

På baggrund af ovenstående kan direkte eller indirekte ejerskab være udslagsgivende for vurderingen. Om andre forhold kan statuere en tilstrækkelig forbindelse, er uvist.

7.9 Det Multilaterale Instrument

7.9.1 Formål

BEPS-projektets ændringer kræver både forandring i intern ret samt i de indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster. Som påpeget i afsnit 7.2 kræver det omfangsrige foranstaltninger at implementere ændringer til en eksisterende dobbeltbeskatningsoverenskomst. I et forsøg på at skabe et alternativ til den traditionelle proces har OECD udviklet det multilaterale instrument (MLI), der har til formål at assistere staterne i implementeringsprocessen, for at opnå en effektiv og hurtig indførsel af BEPS-projektets ændringer. Som naturlig forlængelse af de ændringer belyst i ovenstående afsnit, findes det relevant for specialet at redegøre for MLI, hvilket dette afsnit har til formål.

*“...certain differences in detail appear to be due to the fact that treaties have been negotiated over a long period of time, and in some circumstances these differences create opportunities for BEPS, which are then exploited by taxpayers.”*⁶⁵

*” This report concludes that a multilateral instrument is desirable and feasible and that negotiations should be convened quickly.”*⁶⁶

Ovenstående er begge udsnit fra OECD’s rapport om action point 15. Rapporten anerkender et tydeligt behov for et værktøj, der skal kunne implementere de nye ændringer i det betydelige antal eksisterende dobbeltbeskatningsoverenskomster, der tager afsæt i OECD’s model.

⁶³ Jørgensen, artikel: *Fast driftssted, agentreglen og BEPS action 7: status og en praktisk indfaldsvinkel*, S.26

⁶⁴ OECD: *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, s. 23

⁶⁵ OECD/G20 BEPS-Project, *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties – Action 15: 2015 Final Report*, s. 15

⁶⁶ OECD/G20 BEPS-Project, *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties – Action 15: 2015 Final Report*, s. 17

En såkaldt "working group" påbegyndte arbejdet i maj 2015, og kunne i slutningen af 2016 præsentere den færdige aftale. MLI blev underskrevet af 67 stater ved en underskrivningsceremoni i Paris d. 7. juni 2017, og siden da har flere stater trådt til.⁶⁷ Det er dog fuldstændig frivilligt for stater at tiltræde MLI, og endvidere muligt at tage forbehold for de enkelte artikler. MLI er i denne henseende forsøgt skabt så fleksibelt som muligt.

7.9.2 Indhold og opbygning

MLI er opbygget som en traditionel traktat, dog med den ændring at de deltagende stater kan vælge mellem flere forskellige løsninger til de af BEPS-projektet påpegede problemstillinger. I relation til ændringerne af reglerne omkring fast driftssted tillader MLI tre såkaldte "options" som de tiltrædende stater kan vælge at implementere til deres eksisterende dobbeltbeskatningsoverenskomster. Disse "options" giver mulighed for at anvende ændringerne belyst i afsnit 7.8 uden en indgående forhandlingsproces. Art. 13 i MLI opremser de 3 muligheder, som staterne kan vælge, og der gives stor fleksibilitet i forhold til hvilke dobbeltbeskatningsoverenskomster, der ønskes omfattet af disse. Danmark har desuden taget forbehold for næsten alle bestemmelserne i MLI.⁶⁸

Da dobbeltbeskatningsoverenskomster er et resultat af 2 (eller flere) staters frie forhandlinger, vil disse således også være udtryk for staternes økonomiske og politiske synspunkter. Det er som følge heraf ikke givet, at en dobbeltbeskatningsoverenskomst følger OECD's model, da ændringer hertil står staterne frit for. Da MLI tilstræber at ændre mange dobbeltbeskatningsoverenskomster på samme tid, vil dette kunne underminere den forhandlingsproces, som staterne lagde til grund for aftalen.⁶⁹

*"Articles 12–15 contain new concepts and terms that are not defined and that are vague and capable of being interpreted differently by different tax authorities."*⁷⁰

Termer og versioner på andre sprog vil åbne op for uhensigtsmæssig fortolkning, hvis MLI forsøger at behandle for mange aftaler ens. Det kan endvidere tilføjes at de kontraherende stater ikke fuldstændig kan undgå en forhandlingsproces – i hvert fald ikke, hvis skattelandskabet skal harmoniseres totalt. I og med at MLI kræver stillingtagen til flere alternativer i enkelte bestemmelser, vil det stadig være en nødvendighed, at aftaleparterne indgår drøftelser omkring hvilke ændringer, der tiltrædes i forsøget på at implementere ændringerne til dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. De centrale problemstillinger og betænkeligheder affødt af MLI skal ikke behandles yderligere i dette afsnit, men behandles derimod i scenarieanalyse 3 i afsnit 9.3.

⁶⁷ OECD, *MLI Information Brochure*

⁶⁸ <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-denmark.pdf>

⁶⁹ Kleist, *The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS – Some Thoughts on Complexity and Uncertainty*, s. 34

⁷⁰ Kleist, *The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS – Some Thoughts on Complexity and Uncertainty*, s. 39

7.10 Opsamling

Et af dette speciales hovedformål er at klarlægge de ændringer, der udspringer af BEPS-projektets Action Point 7. Det er i ovenstående kapitel belyst, hvordan de nye regler vil påføre lovgivningen for faste driftssteder en mærkbar ændring i form af en ændret negativliste og en betydelig mere omfattende antifrakteringsregel.

Det kan på baggrund af ovenstående analyse fastslås, at de centrale betingelser for tilstedeværelsen af et fast driftssted ikke undergår nogen mærkbar ændring med BEPS-projektets initiativer, da modeloverenskomstens art. 5, stk. 1 står uforandret. Blandt en af de største forandringer findes ændringen af negativlisten, der fastslår at listens anvendelighed er betinget af, at den pågældende aktivitet er hjælpende eller forberedende. BEPS-projektet cementerer dermed, efter længere tids tvivl, behovet for denne betingelses tilstedeværelse. Endvidere findes en anden stor ændring i antifrakteringsreglen, der for første gang er at finde i modeloverenskomstens tekst, og ikke kun i kommentarerne. En regel der favner betydeligt bredere end dens forgænger.

Det må konkluderes at der på baggrund af de nye ændringer vil blive et højere niveau af kildelandsbeskatning. Da færre aktiviteter nu opfylder betingelserne i negativlisten og et større antal virksomheder nægteligt vil blive kildelandsbeskattet i kraft af den udvidede antifrakteringsregel, må det sluttes, at BEPS-projektets overordnede formål om at beskatte indkomst hvor denne oppebæres, som udgangspunkt er opnået i højere grad end tidligere. Om de nye ændringer udgør et skudsikkert værn mod skatteundgåelse, må dog være en overdrivelse. Grundet OECD's sparsomme oplysninger om forståelsen af bl.a. antifrakteringsreglen i modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, nr. 1, vil der kunne opstå forskellige forståelser heraf blandt de domstole, der skal fortolke reglerne. Der vil med andre ord stadig være en grad af usikkerhed i anvendelsen af de nye regler. Hvad angår den nye negativliste lægger dennes nye definition ligeledes op til en højere grad af stillingtagen end dens forgænger. På baggrund af den nye betingelse om hjælpende eller forberedende karakter, vil vurderingen af om et givent foretagne er omfattet af negativlisten være mere nuanceret end tidligere.

Som nævnt tidligere i specialet fortolkes den danske definition af et fast driftssted, i overensstemmelse med den definition, som fremgår af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst. Nu da de materielle ændringer, som BEPS-projektet afføder, er gennemgået, vil specialet i det kommende kapitel undersøge legaliteten af denne praksis, og hvilken betydning de ændringer som dansk ret undergår sideløbende med ændringen af modeloverenskomstens kommentarer, vil få.

8. Ændringernes betydning for intern ret

Specialets hidtidige fokus har været at klarlægge de ændringer, der er sket i medfør af BEPS-projektets Action Point 7. Endvidere er det blevet belyst, hvilke muligheder de enkelte stater har for at implementere disse nye regelsæt i allerede eksisterende dobbeltbeskatningsoverenskomster ved hjælp af MLI. I det følgende vil de nærmere omstændigheder omkring disse ændringers betydning for definitionen af fast driftssted i dansk ret blive gennemgået. I følgende del af specialet undersøges begrebet fast driftssted i dansk ret med særligt fokus på legalitetsprincippet og delegationsforbuddet. Det undersøges, hvorvidt disse principper står i vejen for, at det internretlige begreb afgrænses i overensstemmelse med kommentarerne til modeloverenskomstens art. 5. Undersøgelsen bygger på hidtidig praksis og har til formål at belyse, hvorvidt en sådan praksis fortsat kan opretholdes efter BEPS-projektets implementering i OECD's modeloverenskomst.

8.1 Fast driftssted i dansk skatteret - en administrativ praksis?

Nedenstående er en række eksempler på, at administrativ praksis samt retspraksis igennem tiden har vist sig at følge modeloverenskomstens art. 5 ved fortolkning af reglerne omkring fast driftssted. Dette kommer bl.a. til udtryk i cirkulære nr. 136 af 07/11/1988 om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v. pkt. 15:

“Ved et fast driftssted forstås et fast forretningssted, hvor et foretagendes virksomhed udøves helt eller delvis i den hensigt at opnå fortjeneste. Med hensyn til afgrænsningen af begrebet fast driftssted kan henvises til artikel 5 i OECD's model til dobbeltbeskatningsoverenskomster.”⁷¹

Endvidere tog Ligningsrådet tilbage i 2005 i et bindende svar stilling til, hvilke skattemæssige konsekvenser en påtænkt overdragelse af ejerskabet til en række rettigheder i form af patenter og knowhow mellem koncernforbundne selskaber ville have. Ligningsrådet fastslog her, at de overdragne aktiviteter ikke udgjorde et fast driftssted med henvisning til fast driftsstedsdefinitionen i OECD's modeloverenskomsts art. 5 - Ligningsrådet udtalte:

“...at begrebet fast driftssted skulle fortolkes i overensstemmelse med OECD's definition i modeloverenskomstens art. 5. Der henvises til kommentarerne til modeloverenskomsten, hvor det af pkt. 23 og 24 følger, at betjening af et patent eller en knowhow-kontrakt ikke er et fast driftssted, hvis sådanne aktiviteter har en forberedende eller hjælpende karakter”⁷²

Også i konkrete afgørelser henvises der til OECD's modeloverenskomst. Dette gjorde sig gældende i TfS 1996,532 H.

Sagen omhandlede en i Schweiz bosiddende direktør, hvortil han var fuldt skattepligtig. Han indtrådte som kommanditist og interessent i to selskaber, der ejede udlejningsejendomme i Danmark – som resultat af dette blev han begrænset skattepligtig til Danmark. Spørgsmålet angik, hvorvidt den ejendomsadministration, som to advokater udøvede vedrørende disse ejendomme, havde en sådan karakter, at der var etableret fast driftssted. I forbindelse med denne vurdering udtalte Højesteret: “... dette må afgøres på grundlag af en fortolkning af dette begreb i kildeskatteloven. Denne fortolkning skal ske på baggrund af dobbeltbeskatningsaftalen mellem Dan-

⁷¹ Tilsvarende henvisning fremgår i cirkulære nr. 135 af 04/11/1988 om opkrævning af indkomst- og formueskat efter kildeskatteloven pkt. 12, litra d.

⁷² SKM 2005.55.LR

mark og Schweiz, der er i overensstemmelse med principperne i OECD's modeloverenskomster vedrørende dobbeltbeskatning.”

Med disse henvisninger til OECD's modeloverenskomst hersker der dermed ingen tvivl om, at man fra lovgiver og domstolenes side anser det som normal praksis, at de nationale myndigheder kan anvende modeloverenskomstens kommentarer i intern ret. Der kan stilles spørgsmålstejn ved denne praksis, da definitionen følger internationale forskrifter. Denne problemstilling vil blive belyst nærmere i et senere afsnit, hvor det undersøges, hvorvidt denne praksis er stridende med legalitetsprincippet og delegationsforbuddet i Grundloven som følge af manglende iagttagelse af den retlige trinfølge. Førrend der kan tages stilling til denne praksis' forenelighed med Grundloven gennemgås legalitetsprincippet og delegationsforbuddet, herunder de relevante bestemmelser i Grundloven, der kan sætte spørgsmålstejn ved denne udviklede praksis.

8.2 Legalitetsprincippet

Blandt de mest centrale principper i dansk lovgivning findes legalitetsprincippet. Dette uskrevne princip fungerer som værn mod ugyldige retsakter, og højner i den forbindelse borgernes retssikkerhed. Essensen af legalitetsprincippet indebærer, at dansk lovgivning og afgørelser afsagt af myndigheder skal kunne understøttes af gyldige regler. Princippet fungerer således som en kontrolforanstaltning, og forlanger at statslige organer ikke træder udenfor sine bemyndigelser i forbindelse med forvaltning og lovgivning. Legalitetsprincippet har to ben – hjemmelskravet og den formelle lovs princip.⁷³

8.2.1 Den formelle lovs princip

Den formelle lovs princip tilsiger, at den retlige trinfølge skal håndhæves i dansk ret. En bekendtgørelse udstedt af et ministerium må derfor ikke stride imod loven, som bemyndiger udstedelsen og selvsamme lov må ikke stride imod grundloven. Princippet tilsiger ligeledes at et område, der er lovreguleret, aldrig kan blive ikke-lovreguleret, og at en lov kun kan ophæves eller ændres ved vedtagelsen af en ny lov.⁷⁴ Sidstnævnte kan dog fraviges hvor lovgivningsmagten delegerer en mindre del af lovgivningskompetencen ud til et bestemt organ (ofte et ministerium), og denne delegation indeholder en bemyndigelse til at fravige eller ændre en lov. Dette kaldes også derogation, og er et eksempel på en direkte fravigelse af den formelle lovs princip.⁷⁵

8.2.2 Hjemmelskravet

Alle afgørelser, hvad end disse er afsagt af Højesteret eller et kommunalt organ, skal have hjemmel. Dette krav om at relevante retskilder skal danne den legale grund for en afgørelse, er en klar og ufravigelig nødvendighed for en gyldig retsakt. Da følgen af retlig regulering via lovgivning er et direkte indgreb i borgernes retsforhold, er det afgørende at kunne henvise til relevante retskilder, der hjemler et sådant indgreb. Hjemmelskravet er bl.a. direkte synligt i Grl § 43, hvorefter skatter kun kan pålægges og ændres ved lov. Der er her tale om et skærpet

⁷³ Germer, *Statsforfatningsret*, s. 77 f.

⁷⁴ Se fodnote 73

⁷⁵ Zahle, *Grundloven: Danmarks riges grundlov med kommentarer*, s. 131 f.

hjemmelskrav, da pålæggelse af skat er særligt indgribende, hvorfor hjemlen skal fremgå klart.⁷⁶ Selvom en sådan formulering ikke altid er synlig, er hjemmelskravet i dansk ret et gennemgående princip.

8.2.3 Legalitet i et internationalt perspektiv

Hvor vi i dansk ret har legalitetsprincippet som værn mod ugyldige afgørelser, findes ligeledes et tilsvarende princip i den internationale skatteret kaldet den gyldne regel. Som kort berørt i afsnit 7.1 har en dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke selvstændig retskraft, men kræver, at der i de nationale regelsæt er parlamentarisk vedtagne regler, der binder en given indkomst skattemæssigt til landet. På samme måde som legalitetsprincippet sikrer gyldige retsakter på nationalt plan, sikrer den gyldne regel ligeledes at fordelingsbestemmelserne i de indgåede overenskomster ikke kan medføre beskatningen uden lov i intern ret.⁷⁷

8.3 Grundloven § 43, 1. led

I henhold til gennemgangen i afsnit 8.1 af den tilsyneladende udviklede praksis i dansk skatteret, i forhold til anerkendelse og direkte inddragelse af definitionen på fast driftssted i modeloverenskomstens art. 5, i dansk skatteret, er det essentielt at undersøge Grl § 43 og dennes 1. led.

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

Således lyder ordene, der stammer fra den originale grundlovstekst fra 1849. Som nævnt i afsnit 8.2.2 cementerer § 43 et tydeligt legalitetskrav, hvorefter al skatteregulering kun kan ske igennem lovgivning. Et centralt formål bag bestemmelsen er at sikre en demokratisk styring, eksekvering og tilsyn med skatteforvaltningen – et formål, der søges realiseret ved at tildele lovgivningsmagten en enekompetence til at foretage skattemæssige ændringer. Til trods for bestemmelsens betydelige alder, er grundprincippet affødt heraf stadig højaktuelt. Når regeringen ønsker at fjerne eller regulere en given skat, værner § 43 om legaliteten med et tydeligt krav om lovgennemførelse, før en gyldig hjemmel foreligger. Om end retspraksis på området er sparsomt, finder der dog flere eksempler på sager, hvor § 43 er blevet påberåbt.⁷⁸

I sagen TfS 1993, 368 blev Grl. § 43 indbragt i forbindelse med gebyrer for pas, duplikatkørekort og nummerplader. En lovændring fra 1976 bemyndigede justitsministeren til at fastsætte gebyrerne, og der var i denne forbindelse tvivl om denne bemyndigelse havde tilstrækkelig hjemmel, eller udgjorde et brud på Grl § 43. Der var i sagen lagt fokus på om gebyrernes karakter udgjorde en skat i § 43's forstand, men også om dette i bekræftende fald ville være grundlovsstridigt. Det blev af Højesteret afgjort, at bemyndigelsen ikke bevægede sig udover den lovfæstede hjemmel.

Ligeledes blev § 43 inddraget i U.1977.37 H hvor den dagældende restaurationslov § 26, stk. 2 bemyndigede kommunerne til at regulere afgiftssatsen for afholdelse af offentlig dans. Det blev også her diskuteret om den til

⁷⁶ Winther-Sørensen, *Beskatning af international erhvervsindkomst*, s. 48

⁷⁷ Winther-Sørensen, *Beskatning af international erhvervsindkomst*, s. 47

⁷⁸ Zahle, *Grundloven: Danmarks riges grundlov med kommentarer*, s. 318

kommunerne uddelegerede kompetence var for vidtgående. Højesteret fastslog dog ligeledes her at bemyndigelsen ikke var i strid med Grl. § 43.

En klar risiko for at overtræde grænserne som Grl § 43 sætter, opstår når der via delegation uddeles kompetence til, indenfor bestemte rammer at vedtage bindende lovgivning uden en traditionel parlamentarisk proces. Disse prærogativer, der bemyndiger dele af regeringen til at udstede bekendtgørelser, cirkulærer o. lign. udgør fravigelser fra det grundlæggende princip i Grl § 3, der tildeler Folketinget og Regeringen den lovgivende magt. Der har i den juridiske teori været stor debat om legaliteten for en sådan delegation i relation til Grl § 43, og især dennes rækkevidde. En dybdegående behandling af dette delegationsforbud skal senere blive præsenteret.

8.3.1 Grundlovens § 43, 1. led - Teorien

En række juridiske forfattere har taget stilling til og vurderet hvilken rækkevidde Grl § 43, 1. led tillægges. Det er gennemgående for disse forfatters holdning, at bestemmelsen indeholder et forbud mod delegation af lovgivningskompetencen, men hvad denne delegation egentlig indebærer, kan der ikke siges at være bred enighed om. Nedenstående afsnit belyser disse forskellige teoretikers syn på delegationsforbuddet.

Alf Ross har beskrevet delegationsmulighedens omfang til at indeholde en kompetence for skattemyndighederne til at foretage *et snævert skøn* i forbindelse med administrativ praksis og brug af skattebestemmelser. I forlængelse af dette skriver han, at det alene er den lovgivende magt, der har kompetence til at træffe beslutninger i forbindelse med *væsentlige skattemæssige dispositioner*. Endvidere beretter han, at den snævre kompetence, der er tildelt skattemyndighederne i medfør af Grl § 43, 1. led, er overtrådt i visse tilfælde⁷⁹ – dette synes bekræftet i den kommenterede Grundlov, hvoraf det fremgår, at der på skatteområdet igennem tiden er udfærdiget administrative forskrifter, der kan hævdes at udgøre egentlig fastsættelse af skattekrav.⁸⁰

Også Peter Germer har givet udtryk for sin forståelse af delegationsforbuddets rækkevidde. Han er tilsvarende Alf Ross forvisset om, at det i medfør af Grl § 43, 1. led alene må være op til lovgivningsmagten at træffe grundlæggende beslutninger om beskatning. Det interessante ved Peter Germers holdning til bestemmelsens rækkevidde er, at han mener, at der i anvendelsen af bestemmelsen må tages hensyn til skattesystemets udvikling, og at bestemmelsen må fortolkes mere pragmatisk – et punkt han kritiserer Alf Ross for ikke at have overvejet. Peter Germer begrundet dette pragmatiske synspunkt i Grundlovens alder. Han mener med andre ord, at en bestemmelse fra 1849 må have svært ved at rumme den kompleksitet, der eksisterer i det nuværende skattesystem. Han påpeger, at der i delegationens rækkevidde bør tages hensyn til lovgivningspraksis og praktiske behov, og at bemyndigelsen tillagt myndighederne bør være styret af disse.⁸¹ Ud fra dette synspunkt synes det, at Peter Germer modsat Alf Ross tillægger delegationsforbuddet en mere snæver betydning. Han mener, at bestemmelsen kan rumme en dynamisk fortolkning, der tilsiger at bestemmelsen bør følge tiden.

⁷⁹ Winther-Sørensen, *Beskatning af international erhvervsindkomst*, s. 54 f.

⁸⁰ Zahle, *Grundloven: Danmarks riges grundlov med kommentarer*, s. 321

⁸¹ Winther-Sørensen, *Beskatning af international erhvervsindkomst*, s. 55

Med Alf Ross og Peter Germers synspunkter tegner der sig et billede af, at det ikke er tydeligt, hvad der må anses for værende tilladeligt og ikke-tilladeligt i forbindelse med myndighedernes skatteretlige praksis. Aage Michelsen m.fl. anfægter endvidere at:

”Selv om der kan rettes berettiget kritik imod, at skatteretlig regeldannelse overlades til skatteforvaltningen, må der imidlertid erkendes, at det ikke ville være muligt for lovgivningsmagten og næppe heller ønskværdigt, om den skulle foretage enhver skatteretlig regulering i detaljer.”⁸²

Han frembringer i forlængelse af dette, synspunkter der i høj grad minder om både Alf Ross og Peter Germers forståelse af bestemmelsen – nemlig, at det er lovgivningsmagten, der har kompetencen til at fastsætte grundprincipperne for beskatning, mens Grl § 43 dog stadig efterlader muligheder for delvis delegation til skattemyndighederne i forhold til lovens gennemførelse.⁸³

Efter en gennemgang af ovenstående teoretikers synspunkt på delegationsforbuddets rækkevidde synes der at være bred enighed om, at det ville være grundlovsstridigt at uddelegere den fulde lovgivningskompetence til skattemyndighederne, i hvert fald på væsentlige skatteretlige områder. Hvad der dog ikke synes at være fuldstændig enighed omkring, er omfanget af den bemyndigelse, der egentlig *kan* uddelegeres. Der tegnes dog en tendens til, at denne bemyndigelse er snæver og derved anses som begrænset. Denne konstatering er særlig interessant set i lyset af den administrative praksis, der synes at have udviklet sig på fast driftsstedsområdet i dansk skatteret – denne tilsyneladende uoverensstemmelse er grundlag for en nærmere diskussion i følgende afsnit.

8.4 Administrativ praksis og dennes forenelighed med Grundlovens principper

8.4.1 Teorien fortsat

I følgende afsnit sættes den administrative praksis, der har udviklet sig på skatteområdet i forbindelse med fast driftssted i relief til de retlige principper, der udspringer af Grundloven. Dette gøres med henblik på at klarlægge, hvorvidt denne praksis er direkte stridende med Grundloven. Denne problemstilling påpeger Aage Michelsen ligeledes – og det med samme reference til den praksis, der har udviklet sig:

I bekræftende fald (Hvis fast driftsstedsdefinitionen uden forbehold følger OECD art. 5 – eget input) vil udvidelsen af begrebet fast driftssted i kommentarerne være besluttet af OECD’s Committee on Fiscal Affairs uden godkendelse af Folketinget. Det vil endda blive meget vanskeligt at finde på en argumentation, der kan forklare, at en sådan udvidelse af den begrænsede skattepligt i Danmark kan være i overensstemmelse med delegationsforbuddet i grundlovens § 43.”⁸⁴

Der hersker ingen tvivl om, at Aage Michelsen sætter spørgsmålstegn ved den manglende parlamentariske proces. Med ordene “en sådan udvidelse af den begrænsede skattepligt i

⁸² Michelsen m.fl., *Lærebog om indkomstskat*, s. 112

⁸³ Se fodnote 82

⁸⁴ Michelsen, *Festskrift til Ole Bjørn – Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster samt den retskildemæssige status for kommentarerne til OECD’s modeloverenskomst*, s. 378.

Danmark” vidnes der om, at Aage Michelsen ligesom Alf Ross og Peter Germer også sætter en vis grænse – og det på trods af, at han, som tidligere anført, har fastslået, at det ikke ville være muligt og ej heller ønskværdigt at lovgivningsmagten skal varetage enhver skatteretlig regulering.

Som nævnt i 8.2 er legalitetsprincippet et grundlæggende princip i det danske retssystem. Der kan sættes spørgsmålstejn ved, hvorvidt den regeldannelse, der er sket på fast driftsstedsområdet, er i strid med dette princip. Med den praksis som dette speciale illustrerer, hersker der ingen tvivl om, at skatteforvaltningen og domstolene i forening hidtil har accepteret, at vi i dansk ret følger OECD’s art. 5. Legalitetsprincippet har som nævnt to forgreninger i form af hjemmelskravet og den formelle lovs princip – hvoraf den formelle lovs princip om noget bliver testet i forbindelse med denne praksis. De cirkulærer samt anden administrativ praksis som myndighederne og domstolene igennem tiden har udstedt samt disses indhold, synes betænkelig. Der kan argumenteres for, at disse ikke følger den retlige trinfølge, da det som udgangspunkt er accepteret, at myndighederne får lovgivningskompetence i forbindelse med væsentlige skattemæssige dispositioner, hvilket strider mod Grundlovens § 43, 1. led. Endvidere er det fra domstolene og skattemyndighedernes side accepteret, at man følger OECD’s modeloverenskomst blindt, en praksis Aage Michelsen, som nævnt også finder problematisk. Der kan i samme ombæring stilles spørgsmålstejn ved det hjemmelskrav, som legalitetsprincippet indebærer. Det synes problematisk, at både myndigheder og domstole træffer afgørelse på baggrund af disse retsakter, og at brugen af retsakter, der i sin tilblivelse savner den parlamentariske proces, kan virke betænkelig. Aage Michelsen m.fl. påpeger samme problemstilling:

”I et moderne videnssamfund må man affinde sig med, at lovgivningsmagten ikke har kapacitet til at regulere alle skatteforhold i detaljer. Men det er vigtigt at bevidstgøre lovgivningsmagten om, at det i og for sig er betænkeligt, når lovgivningskompetence (uforeneligt med grundsynspunktet bag Grl. §§ 3 og 43) overlades til skatteforvaltningen og domstolene. Delegation af lovgivningsmagten på den ene eller anden af de beskrevne måder bør kun ske, når tungtvejende grunde taler herfor, herunder også at regeldannelsen kan foretages af skatteforvaltningen og/eller domstolene på næsten lige så betryggende måde som lovregulering”⁸⁵

Der kan ud fra ovenstående synspunkter synes at være en tendens i retningen af, at Grundlovens § 43, 1. led utvivlsomt indeholder et delegationsforbud, men at der blandt retsteoretikere synes at være enighed om, at delegationsforbuddets rækkevidde bør sættes i forhold til skattesystemets nuværende kompleksitet, og at en aldrende bestemmelses anvendelse bør tage hensyn til den tid, som den anvendes i – i hvert fald når tungtvejende grunde taler herfor.

8.4.2 Retssædvane

Det er i forbindelse med en undersøgelse af, hvorvidt den praksis, der er opstået på fast driftsstedsområdet, er forenelig med Grundloven, interessant at undersøge muligheden for, at denne praksis i virkeligheden har skabt en retssædvane på grundlovsniveau. Med andre ord, om der er opstået en sædvane, der er i strid med Grundloven eller indebærer en klar omfortolkning af Grundlovens § 43, 1. led.

⁸⁵ Michelsen m.fl., *Lærebog om indkomstskat*, s. 112-113.

En retlig sædvane udspringer af en adfærd, der er fulgt *almindeligt, stadigt og længe* i den overbevisning, at man er forpligtet og berettiget hertil.⁸⁶ På grundlovsniveau er en sådan sædvane sjældent set. Et eksempel på en sådan retssædvane er Folketingets finansudvalgs kompetence til, på trods af Grl § 46, stk. 2, at give ministre mulighed for at afholde visse udgifter. Grl § 46, stk. 2, lyder som følger:

"Ingen udgift må afholdes uden hjemmel i den af Folketinget vedtagne finanslov eller i en af Folketinget vedtaget tillægsbevillingslov eller midlertidig bevillingslov."

Denne praksis er dog blevet fulgt i løbet af de sidste 100 år, og dette er endda sket på ugentlig basis.⁸⁷ Med andre ord er der opstået en retssædvane, der i teorien er grundlovsstridig, men som er fulgt *almindeligt, stadigt og længe* og derfor accepteret.⁸⁸ I forlængelse af dette er det, som nævnt interessant at undersøge hvorvidt den praksis, der er fulgt i en årrække på fast driftsstedsområdet, i samme grad kan begrundes i en retssædvane.

*Tilbage i 1958 tog Østre Landsret stilling til et lignende spørgsmål i en sag angående en række teltholdere på Dyrehavsbakken. Sagen omhandlede en af forvaltningen opkrævet afgift af disse teltholdere, og om denne opkrævning var i strid med netop Grundlovens § 43, 1. led. Afgiften udgjorde modydelsen til de pladser, som teltholderne fik stillet til rådighed. Spørgsmålet angik, om denne opkrævning egentlig var en af forvaltningen styret disposition, som ikke havde hjemmel i lov – sagen var nemlig, at der intet sted i lovgivningen direkte fremgik en sådan ret for myndighederne, men at opkrævningen var sket over en lang periode med den overbevisning, at dette var berettiget. Netop dette blev da også påberåbt af myndighederne, og Østre Landsret gav myndighederne medhold med vægt på, at der var tale om en "ubestridt, århundredegammel, administrativ praksis". Med udfaldet af denne afgørelse hersker der altså ikke tvivl om, at der også på skatteområdet kan forekomme retssædvaner på grundlovsniveau.*⁸⁹

Spørgsmålet er, hvorvidt den praksis, der er blevet belyst igennem specialet, på samme vis er ved at skabe en retlig sædvane. I hvert fald må den praksis, der er fulgt, tages i betragtning. Om den endnu har opnået status som en retssædvane, kan dog ikke udtrykkeligt konkluderes. Det må være op til domstolene at afgøre, om fremgangsmåden på fast driftsstedsområdet er fulgt *almindeligt, stadigt og længe*. Det må i samme ombæring overvejes, om en eventuelt opstået retssædvane ville kunne bære så markante ændringer som BEPS-projektets Action Point 7 medfører – dette må dog siges at være tvivlsomt. Endvidere bør det tages i betragtning, at den praksis, der følges løbende, har og vil undergå ændringer, og om et område med så ændrende karakter kan underbygge en retssædvane.

8.4.3 Ligningsloven § 3 og retlige standarder

Med ikrafttrædelsen af den forholdsvist nye bestemmelse i ligningsloven § 3, gives der udtryk for ønsket om at gøre op med aggressiv skatteplanlægning. Bestemmelsen fastslår, at gældende dobbeltbeskatningsoverenskomster kan miste deres anvendelighed, "... *hvis det er rimeligt at fastslå under hensyn til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder, at opnåelsen af fordelene er et af de væsentligste formål i ethvert arrangement eller enhver transak-*

⁸⁶ Evald, *At tænke juridisk*, s. 54 f.

⁸⁷ Christensen, Artikel: *Grundloven og Pengene*.

⁸⁸ Jensen, Christensen & Jensen, *Dansk Statsret*, s. 31.

⁸⁹ U.1958.1275 Ø.

tion... ”⁹⁰. Sådanne generalklausuler er i deres definitioner ofte vage og uklare, i forsøget på at kunne skabe et bredt værn, der tilgodeser hensigten bag bestemmelserne. Følgende afsnit har til formål at sammenholde denne nye bestemmelse med den danske administrative praksis på området for fast driftssted, og i den forbindelse undersøge om retlige standarder kan supplere eller ligefrem bør erstatte konkrete lovgivningsmæssige indsatser i et forsøg på at dæmme op for uhensigtsmæssig skatteplanlægning.

8.4.3.1 Retlige standarder

Som belyst i indledningen til dette speciale, findes løbende såkaldte ”skattehuller” i den danske og internationale lovgivning, og som naturlig følge heraf forsøger nogle selskaber at allokere indkomst for undgå at betale skat. Ændringer bliver således løbende foretaget i bestræbelserne på at dæmme op for disse – senest illustreret i form af BEPS-projektet. Eksperter i den juridiske verden har i længere tid diskuteret effektiviteten af retlige standarder på området, der skulle erstatte den tilsyneladende uendelige kamp om at ændre skattelovgivningen, i takt med at hullerne dukker op.

”Anvendelsen af retlige standarder i lovgivningen, hvorved det overlades til domstolene i sidste instans at fastslå, hvad der er gældende ret, anses af mange skattejurister for mere hensigtsmæssig, end hvis alle forhold til sidste detalje skulle fastsættes af lovgivningsmagten ”⁹¹

En umiddelbar svaghed ved retlige standarder i form af vagt definerede klausuler er et sænket niveau af retssikkerhed. Ved at indføre skatteretlige omgåelsesklausuler, der i sin ordlyd eller forarbejder ikke optegner klare grænser for borgere og selskaber, kræver det, at domstolen træffer afgørelse. At indføre lovgivning, som ikke klart kan tydes af borgeren, og som kræver domstolens indblanding, før denne kan forstås, synes ikke hensigtsmæssigt og er tydeligt i strid med retssikkerheden.⁹² Denne hindring for som borger at indrette sig efter lovgivningsmagtens handlinger, er dog en naturlig følge af en retlig standard, da en sådan per definition baserer anvendelsen heraf på en vis grad af stillingstagen.

Indførslen af retlige standarder på skatteområdet kan rejse spørgsmål i forbindelse med disse reglers forenelighed med det førmtalte delegationsforbud i Grl § 43. Ved indirekte at overlade dele af lovgivningskompetencen til domstolene i form af uklart definerede bestemmelser, kan der være risiko for en utilsigtet udvidelse/ændring af skattepligten, med grundlovsbrud til følge. Legalitetsspørgsmålet angående sådanne lovregler vil ikke blive behandlet videre i dette speciale.

8.4.3.2 Ligningsloven § 3

LL § 3 udspringer af skatteundgåelsesdirektivet, og indeholder i stk. 1 en direkte citering af direktivets art. 6. Bestemmelsens anvendelsesområde er dog ikke begrænset til EU-retlige forhold, og skal i den forbindelse fortolkes med respekt for EU domstolens afgørelser, men det er dog stadig op til de danske domstole at fastlægge bestemmelsens nærmere indhold set i

⁹⁰ Ligningsloven § 3, stk. 5

⁹¹ Se fodnote 82

⁹² Rose & Sønderholm, Artikel: *Den nye generelle omgåelsesregel i ligningslovens § 3*, s. 7

lyset af de danske reglers formål.⁹³ OECD har ligeledes bidraget til udformningen af den nuværende bestemmelses stk. 5, hvorefter omgåelsesklausulen også gælder for dobbeltbeskatningsoverenskomster.⁹⁴ Med LL § 3's forholdsvist unge alder, findes der ikke meget praksis, hvor inddragelsen af denne har spillet nogen betydelig rolle. Dog kan til illustration nævnes SKM 2017.333.SR

I sagen ønskede et dansk datterselskab at flytte til Luxembourg. Dette skete dog umiddelbart i kølvandet på at datterselskabets moderselskab var flyttet fra de Britiske Jomfruøer til Luxembourg, hvilket medførte, at der ikke skulle betales udbytteskat af den likvidationsudlodning, som flytningen ville udløse. Inden flytningen af datterselskabet blev der dog anmodet om et bindende svar fra SKAT, der skulle bekræfte, at der ikke ville ske udbytteskat, da det modtagende moderselskab var beliggende inden for EU. Skat afviste spørgsmålet med den begrundelse at de foretagne relokeringer måtte anses for at være foretaget i forsøget på at undgå skattebetaling. Skatterådet medgiver dog, at arrangementet ikke havde udløst udlodningsbeskatning før indførslen af LL § 3.

Med ovenstående afgørelse gav Skatterådet den første indikation af, hvordan den nye omgåelsesklausul i LL § 3 skal forstås. Dog har der hverken i yderligere praksis eller anden information været megen fortolkningsbidrag med henblik på bestemmelsens anvendelsesområde.⁹⁵

8.4.3.3 Ligningslovens § 3 og dennes forenelighed med dansk fast administrativ praksis

I denne sektion af specialet er Grl § 43 og delegationsforbuddet, der udspringer af denne bestemmelse, blevet nøje behandlet i forsøget på at afgøre legaliteten af den hidtidige danske administrative praksis, hvorefter domstole og forvaltningsorganer har fuldt en række administrative forskrifter, der fastholder, at den danske rets definition af et fast driftssted følger den definition, der fremgår af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst. Om end LL § 3 ikke isoleret set har nogen forbindelse til fast driftsstandsdefinitionen, kan det synes forundrende, at formålene bag de store ændringer i modeloverenskomsten og dennes kommentarer og den danske omgåelsesklausul i LL § 3 begge er skatteunddragelse. Som anført tidligere, har flere eksperter påpeget den administrative praksis' uforenelighed med Grundlovens klare budskab om legalitet i skatteretlig henseende, da man igennem en "blind" harmonisering med international soft law, åbner op for massive internretlige ændringer uden parlamentarisk behandling. En interessant observation omkring de to retskilder (administrativ praksis og LL § 3) er, at de øjensynligt begge tilsigter samme formål. BEPS-projektets ændringer til modeloverenskomsten og dennes kommentarsæt bunder i et forsøg på at dæmpe op for aggressiv skatteplanlægning, der ofte i sin pro-forma-agtige karakter ikke er begrundet i kommercielle årsager, men nærmere udgør kunstige foranstaltninger. Denne hensigt er i høj grad forenelig med den tankegang, der lagde til grund for indførslen af LL § 3. Set i lyset af afsnit 8.4.2 om tilstedeværelsen af en retssædvane, kan der rejses spørgsmål, om domstolene overhovedet vil anfægte legalitetsspørgsmålet i forbindelse med den ændrede fast driftsstandsdefinition, eller om der er dannet grundlag for en mere pragmatisk tilgang. En sådan "substance over form"-tilgang kan synes hensigtsmæssig med et konstant ændrende internationalt samfund, men vil

⁹³ Rose & Sønderholm, Artikel: *Den nye generelle omgåelsesregel i ligningslovens § 3*, s. 3

⁹⁴ Tolstrup & Bjørnholm, Artikel: *Skatterådet anvender misbrugsklausulen i ligningslovens § 3 for første gang – en kommentar til SKM 2017.333.SR*, s. 1.

⁹⁵ Se fodnote 92

på samme tid være afhængig af en dynamisk fortolkende domstol. Det kan endvidere med en forsigtig tanke overvejes, om netop indførslen af LL § 3 kan tilføre dansk administrativ praksis en tilstrækkelig hjemmel, da begge henseender har det samme formål for øje.

8.5.4 Anvendelse af modeloverenskomsten anno 2017 I dansk intern ret

Ovenstående gennemgang belyser den administrative praksis, der over tid er blevet grundlagt i relation til forståelsen og fortolkningen af de danske regler angående faste driftssteder. Endvidere er det blevet diskuteret, hvorvidt denne praksis har sin berettigelse, og hvilke problematikker en sådan praksis medfører. Følgende afsnit tilsigter at belyse, om de ændringer BEPS-projektets Action Point 7 medfører, på samme vis kan lægges til grund for forståelsen/definitionen af fast driftssted i dansk intern ret. Der stilles spørgsmålstejn ved, hvorvidt disse ændringer er for markante, til at kunne inddrages direkte.

Der er taget stilling til denne problematik i forbindelse med den nye agentregel, der ligeledes udspringer af Action Point 7.⁹⁶ Der blev i forbindelse med et lovforslag fra Skatteministeriets side taget stilling til, hvorvidt de nye regler direkte skulle indfortolkes i dansk intern ret med den konsekvens, at de internretlige bestemmelser om subjektiv skattepligt ville blive ændret. Skatteministeriet svarede i første omgang bekræftende på dette.⁹⁷ Med andre ord var det i udgangspunktet Skatteministeriets opfattelse, at ændringerne automatisk kunne anvendes i dansk intern ret – dette måtte på tilsvarende vis kunne gøres gældende i forbindelse med den nye antifragerteringsregel. Skatteministeriets opfattelse blev dog senere kritiseret af Kromann Reumert. Kromann Reumert anfægtede i et høringssvar, at:

*”OECDs reviderede 2017-udgave [udgør] en væsentlig materiel ændring af fast driftsstedsbegrebet, der nødvendiggør en implementering i intern dansk ret. Hvis den ændrede udgave af fast driftsstedsbegrebet i OECD’s 2017-udgave skal finde anvendelse ved fortolkningen af fx SEL § 2, stk. 1, litra a, [opfordres] Skatteministeriet til at fremsætte lovforslag herom.”*⁹⁸

Tilsvarende synspunkt blev fremført af FSR (Danske revisorer) og fik den betydning, at Skatteministeriet revurderede deres opfattelse således, at den nye definition af fast driftssted anno 2017 alligevel ikke automatisk kunne lægges til grund.⁹⁹ Denne nye opfattelse fra Skatteministeriets side resulterede i et nyt lovforslag:

*”Selv om fast driftsstedsbegrebet fortolkes i overensstemmelse med modeloverenskomsten, vil den nye affattelse af agentreglen i artikel 5, stk. 5, under alle omstændigheder først kunne være afgørende for fortolkningen af fast driftsstedsbegrebet efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, efter en implementering af ændringen i dansk lovgivning. Det skyldes, at ændringen er udtryk for en materiel ændring af overenskomstens bestemmelser”*¹⁰⁰

Det er ud fra ovenstående tydeligt, at der har været tvivl, men at der nu er taget stilling til dette spørgsmål. Ifølge Skatteministeriet kræver de nye ændringer en lovændring grundet ændringernes markante karakter. Dette betyder, at den praksis, som tidligere har været på fast driftsstedsområdet, ikke kan bestå. De ændringer som er belyst i afsnit 7.8 kan dermed ikke

⁹⁶ Nørgaard, Artikel: *Fast driftsstedsbegrebet i intern dansk ret og betydning af 2017-opdateringen af OECD’s modeloverenskomst*, s. 4 f.

⁹⁷ Udkast til lovforslag, j. nr. 2017-1675

⁹⁸ Se fodnote 96

⁹⁹ Se fodnote 96.

¹⁰⁰ Bemærkninger til L 237 af 2. maj 2018.

automatisk integreres i dansk ret i forbindelse med fortolkning af fast driftssted, selvom dette tidligere, som belyst i afsnit 8.1 har været fast praksis.

8.6 Opsamling

Nærværende kapitel har haft til formål at belyse problematikkerne omkring den faste administrative praksis samt undersøge legaliteten af denne.

Det må på baggrund af ovenstående konkluderes, at der ikke er klar enighed om omfanget af delegationsforbuddet i Grl. § 43. Selvom der i den juridiske litteratur synes at være en konsensus om, at delegation i et vist omfang er tilladeligt, må de behandlede teoretikere synes at være tilbageholdende med et klart svar på lovmæssigheden af den danske praksis. Hvad angår delegationsforbuddets fortolkning, synes der også at være forskellige bud på, hvordan indholdet af § 43 skal forstås. Om fortolkningen skal være snæver og indrømme en meget lille mulighed for delegation, eller om bestemmelsen skal underlægges en mere moderne forståelse, synes der at være delte meninger om. Uagtet disse standpunkter må det fastslås, at domstolene og forvaltningen hidtil har fulgt denne praksis, og derved ikke finder legaliteten betænkelig. Der synes desuden at være banet vej for en mere pragmatisk forståelse, hvorefter delegationsforbuddets rækkevidde skal fortolkes i lyset af, at det ikke er hensigtsmæssigt at regulere samtlige skatteretlige ændringer igennem lovgivning. Om dette synspunkt er i overensstemmelse med Grundlovens rammer, kan ikke konkluderes, selvom det dog ville harmonere med de mange ændringer, som det skatteretlige landskab løbende undergår.

Om den administrative praksis kan begrundes i en retssædvane på grundlovsniveau, findes ej heller tilstrækkeligt svar på. Dog bør det overvejes, om den loyale og stadige anvendelse af modeloverenskomstens kommentarer som fortolkningsgrundlag kan legitimere det mulige grundlovsbrud.

Om retlige standarder i form af brede omgængelsesklausuler kan løse skatteundgåelsesproblemstillinger, synes ej heller klart besvaret. Det må dog påpeges, at sådanne bestemmelser kunne være et simplere alternativ til store internationale projekter med betydelige implementeringsprocesser til følge. Noget kunne tyde på, at man fra lovgivningsmagtens side heller ikke er bange for at indføre sådanne værnsregler, som det tydeligt ses i LL § 3. Det kan slutteligt med en forsigtig tanke overvejes om legalitetsprincippet og delegationsforbuddet netop på fast driftsstedsområdet er blevet offer for et moderne skattesystem, hvis effektivitet er betinget af løbende opdateringer. Der kan med andre ord være tegn på at hensynet til et effektivt skattesystem synes at veje tungere, end en i 1849 forankret regel om forbud mod delegation.

Set i forhold til de ændringer, der sker med BEPS-projektet, synes der dog at blive sat en grænse. De ændringer, der sker med BEPS-projektets Action Point 7, er af materiel karakter og derved tilsyneladende for markante, til at kunne rummes i en administrativ praksis. Det er fra Skatteministeriets side fremhævet, at ændringer af sådan karakter kræver en lovændring. Med denne forståelse, synes der at være sat en klarere linje for fremtidig praksis, hvorefter visse ændringer stadig automatisk kan blive en del af dansk ret, mens mere markante ændringer som gennemgået i dette speciale kræver en lovændring – dette synes hverken, nødvendig-

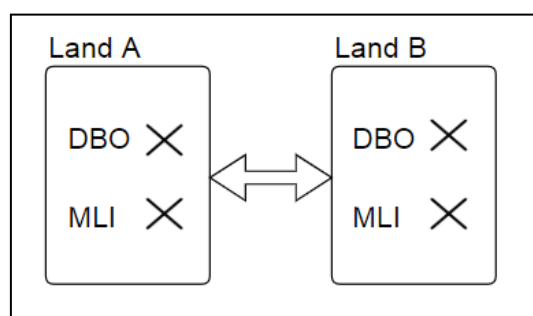
heden for en pragmatisk tilgang til skattesystemet, retssædvaner, legitimering igennem retlige standarder eller en fast administrativ praksis at kunne rykke ved.

9. Scenarieanalyser

Specialets hidtidige fokus har været at klarlægge de ændringer, BEPS-projektet Action Point 7 medfører. Endvidere er disse ændrings betydning for intern dansk skatteret på fast driftsstedet blevet belyst. Der hersker ingen tvivl om, at de ændringer BEPS-projektet medfører, er markante. I følgende scenarieanalyser forudsættes det, at ændringerne ikke kan følge den hidtidige praksis på området, men at ændringerne dog vil blive implementeret i dansk ret gennem lovgivning.

Nedenstående scenarieanalyser bygger på forskellige forudsætninger og har til formål at belyse ændringernes virkning under forskellige forhold. Indledningsvist belyses ændringernes virkning i en situation, hvor Danmark (Land A) ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Land B. Herefter gennemgås et scenarie, hvor Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Land C, men hvor kun Danmark har tiltrådt MLI. Tredje analyse omhandler en situation, hvor både Danmark og Land D har tiltrådt MLI - det forudsættes i denne analyse, at både Danmark og Land D har valgt de samme løsninger i MLI. I afsnittets sidste scenarie gennemgås den nye antifragmenteringsregel med særligt fokus på dennes umiddelbare betydning samt problematikker.

9.1 Scenarie 1 – Ingen dobbeltbeskatningsoverenskomst

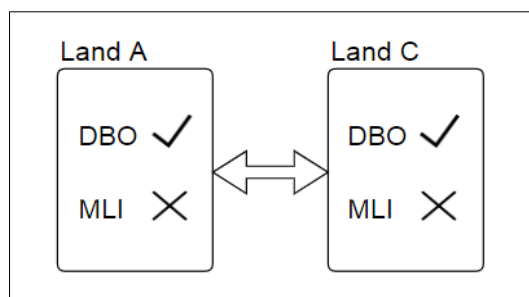


Figur 6

Dette scenarie tager udgangspunkt i en situation, hvor Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med en anden stat. Det interessante er her at få klarlagt, hvilken betydning BEPS Action Point 7 kan have, på trods af en ikke-eksisterende overenskomst. Når to stater ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, er det de interne skatteregler i de respektive lande, der gør sig gældende. Det forudsættes her, at ændringerne er blevet implementeret i dansk lovgivning, og derfor er anvendelige. Rejses sagen i Danmark, vil den ændrede negativliste og den udvidede antifragmenteringsregel derfor være gældende. Dette scenarie rejser ikke yderligere spørgsmål. Det skal her slutteligt tilføjes, at et fravær af implementering ved lov ville efterlade et anderledes regelgrundlag. I så fald ville ændringerne ikke være anvendelige, og fast driftsstedsbegrebet skulle fortolkes i overensstemmelse med modeloverenskomsten anno 2014.¹⁰¹

¹⁰¹ Nørgaard, Artikel: *Fast driftsstedsbegrebet i intern dansk ret og betydning af 2017-opdateringen af OECD's modeloverenskomst*, s. 5.

9.2 Scenarie 2 – Dobbeltbeskatningsoverenskomst – MLI



Figur 7

I følgende scenarie tages der udgangspunkt i en situation, hvor der er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst imellem Danmark og land C. Endvidere forudsættes det, at Danmark har implementeret ændringerne i dansk lovgivning, mens Land C ikke har tiltrådt MLI. Der sættes her spørgsmålstegn ved de ændringer, Action Point 7 har medført og deres indvirkning, når de implicerede stater har en forskellig tilgang til ændringerne.

Det er i denne sammenhæng interessant at undersøge, om ændringerne får indvirkning på tidligere indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem de implicerede stater. Endvidere vil det blive undersøgt, hvorvidt fravalget af MLI kan påvirke denne eventuelle indvirkning. Udgangspunktet er, at de to stater vil falde tilbage på den oprindelige aftale, da de ikke er blevet enige om implementeringen af de nye regler – dog er det tidligere set, at nye ændringer er blevet direkte indfortolket i tidligere indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster.

9.2.1 TfS 1993 nr. 7 H Texaco

Denne afgørelse omhandler opgørelsen af den skattepligtige indkomst for et amerikansk selskabs faste driftssted i Danmark. Det i Danmark placerede faste driftssted var begrænset skattepligtigt i medfør af SEL § 2, stk. 1, litra a og kulbrinteskatteloven. Der blev i årene 1981-1985 foretaget en række transaktioner i form af lån fra det amerikanske selskab til den danske filial. Spørgsmålet angik, hvorvidt der ved indkomstopgørelsen kunne fradrages renteudgifter samt valutakurstab og medregnes valutakursgevinster.

Det interessante i den sammenhæng er de regelsæt, der anvendes. Den imellem Danmark og USA indgåede dobbeltbeskatningsaftale var fra 1948 og dermed indgået førend modeloverenskomstens tilblivelse. Flertallet i Højesteret henviste på trods af dette desuagtet til modeloverenskomsten af 1963.

"Det må lægges til grund, at det i dansk og international skattepraksis - på baggrund af OECD's modeloverenskomster med de foran citerede kommentarer..."

Foruden henvisning til OECD's modeloverenskomst og dennes kommentarer, lagde Højesteret i øvrigt vægt på, at det hverken i selskabsskatteloven, kulbrinteskatteloven eller i dobbeltbeskatningsaftalen fra 1948, synes at være tilsigtet at hjemle fradrag for sådanne renter. Dommens nærmere udfald vil ikke blive gennemgået yderligere. Hvad der er essentielt i denne sammenhæng er, at Højesteret tolkede dobbeltbeskatningsoverenskomsten ved anvendelse af modeloverenskomsten, der jo som nævnt er af nyere dato.

9.2.2 Tfs 2003.222 H Halliburton

I sagen Tfs 2003.222 H opstod der tvivl om fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne mellem henholdsvis Danmark og USA og Danmark og Canada. Der var i den konkrete sag tale om 2 arbejdstagere, der var stillet til rådighed af et amerikansk moderselskab og det canadiske datterselskab til moderselskabets andet datterselskab i Tyskland. Det tyske datterselskab havde endvidere sendt arbejdstagerne videre til datterselskabets faste driftssted i Danmark, der refunderede lønudgifterne til henholdsvis det amerikanske moderselskab og det canadiske datterselskab. Tvisten bestod nu i, om beskatningsretten skulle tilfalde Danmark eller USA og Canada. Efter de dagældende dobbeltbeskatningsoverenskomster, var problematikkerne omkring arbejdsudleje ikke adresseret, mens der dog i dansk lovgivning var hjemmel for beskatning. Det blev i sagen påberåbt, at de to arbejdstageres arbejdsgivere var i USA og Canada, hvorefter beskatning skulle ske der. De danske skattemyndigheder var af den opfattelse, at de pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomster skulle tolkes i lyset af OECD's modeloverenskomst fra 1992 samt dennes kommentarer, der netop adresserede arbejdsudleje-situationer.

Højesteret fastslog at, da der i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne ikke var taget stilling til arbejdsudleje, måtte dette problem løses vha. intern ret, jf. art. 2, stk. 2 i begge overenskomster. Man lagde her til grund, at begrænset skattepligt som resultat af arbejdsudleje var hjemlet i kildeskatteloven § 2, stk. 1, litra c. Det interessante er dog også at Højesteret i sine bemærkninger også inddrager modeloverenskomsten anno 1992 og dennes kommentarer som grundlag for afgørelsen. Højesteret udtaler at afgørelsen *"er i god overensstemmelse med den internationale udvikling..."* da den harmonerer med det dagældende kommentarsæts syn på arbejdsudleje. Der er med andre ord tale om en dom, hvor nyere modeloverenskomster direkte medtages i fortolkningen af gamle dobbeltbeskatningsoverenskomster.

En gennemgang af ovenstående domme belyser Højesterets stillingtagen til OECD-modeloverenskomstens retskildeværdi ved fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster. Der hersker ingen tvivl om, at modellen og de dertilhørende kommentarer har en betydelig virkning. Som specialet gentagne gange har påpeget, sker der med Action Point 7 væsentlige ændringer i modeloverenskomsten. I den sammenhæng synes der at være sammenfald mellem hændelsesforløbet i henholdsvis Texaco- og Halliburton-afgørelserne. Der kan sættes spørgsmålstejn ved, om man på fast driftsstedsområdet i fremtiden vil opleve en lignende tendens. En sådan situation kunne opstå i tilfælde, hvor Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med en anden stat, hvori, der selvsagt som følge af BEPS-projektets fravær, ikke er taget stilling til de fragmenteringsproblemstillinger som er gennemgået i specialet. Spørgsmålet er, om det i et sådant scenarie, hvis de faktuelle omstændigheder tillader det, kunne tænkes, at de implicerede parter i form af et selskab på den ene side og de danske skattemyndigheder på den anden side, ville stå overfor samme argumentationsmønstre fra domstolens side. Med andre ord om domstolen igen, i deres stillingtagen ville inddrage den igennem BEPS-projektet opdaterede modeloverenskomst og dertilhørende kommentarer. Dette ville unægteligt medføre, at selskaber der har struktureret sig for at opnå fordelene i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4, ville kunne blive ramt af den nye antifragmenteringsregel. I så tilfælde bør ændringernes omfang tages i betragtning. Endvidere bør det tages i be-

tragtning, at ændringerne som udgangspunkt forudsætter, at de implicerede stater tiltræder MLI – det bør overvejes om netop denne valgmulighed for de respektive stater forhindrer, at nationale myndigheder og ikke mindst domstole uden videre tillægger ændringerne værdi.

9.2.3 MLI's indvirkning

Som påpeget i afsnit 7.9 er der en række måder, hvorpå staterne kan tiltræde MLI, og en af disse muligheder er helt at undgå at inddrage ændringerne. Spørgsmålet er, hvorvidt dette krav til stillingtagen kan hindre, at der inddrages nye modeloverenskomster ved fortolkningen af tidligere konkrete dobbeltbeskatningsoverenskomster. I hvert fald bør denne overvejelse tages i betragtning. Der kan argumenteres for, at der i kravet om et direkte tilvalg af reglernes indførsel i eksisterende overenskomster, implicit ligger et fravalg. Det virker betænkeligt, at de danske domstole på baggrund af en dansk lovændring ensidigt kan tillægge ændringerne direkte virkning, hvis den medkontraherende stat har givet udtryk for, at ændringerne ikke skal tillægges nogen værdi. Grundet BEPS-projektets forholdsvist unge alder vides det endnu ikke, om dette er tilfældet, men i udgangspunktet kan det virke problematisk. I samme ombæring bør ændringernes omfang tages i betragtning.

9.2.4 Ændringernes omfang

Specialet har i afsnit 7.8 belyst, hvor markante ændringerne med Action Point 7 egentlig er. Som nævnt er spørgsmålet, hvorvidt disse ændringer er for væsentlige til, at den nye artikel 5 og de dertilhørende kommentarer i modeloverenskomsten anno 2017 kan anvendes som fortolkningsmiddel på tidligere indgåede dobbeltbeskatningssaftaler.

Der kan ikke gives et entydigt svar på, hvorvidt de nye regler kan komme i spil i en situation, hvor Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med en anden stat, men at denne anden stat ikke har ønsket at implementere den nye antifragmenteringsregel. Spørgsmålet er, om domstolene vil anvende disse ændringer som følge af reglernes implementering i dansk ret, og at den nyeste modeloverenskomst og dennes bestemmelser inddrages i fortolkning af allerede eksisterende dobbeltbeskatningssaftaler. Ud fra ovenstående, bør det i så tilfælde, overvejes hvorvidt ændringernes omfang samt MLI spiller ind i en sådan praksis' berettigelse.

Som udgangspunkt virker reglerne væsentligt forandret og nok også i højere grad end set i Texaco- og Halliburton-afgørelserne. Højesterets mindretal lagde i Halliburton-sagen til grund, at de nye kommentarer ville medføre en decideret *ændring* af reglerne, og anså det derfor ikke som lovligt at træffe afgørelse på baggrund heraf.¹⁰² Flertallet tager i afgørelsen ikke direkte stilling til, om den nye modeloverenskomst medfører en ændring eller blot er af præciserende karakter. Dog må det her lægges til grund, at flertallet anså det som hovedproblemstillingen at *præcisere*, hvor den faktiske arbejdsgiver befandt sig. Såfremt dette ræsonnement kan tilsluttes, er det interessant at sætte BEPS-projektets ændringer af reglerne omkring fast driftssted i perspektiv hertil. Det altovervejende hensyn bag de nye regler er, som tidligere anført, at sikre beskatning i den stat, hvor den egentlige indtægt oppebæres. Et hensyn der synes sammenfaldende med Halliburton-afgørelsen, hvor Højesteret påpeger afgørel-

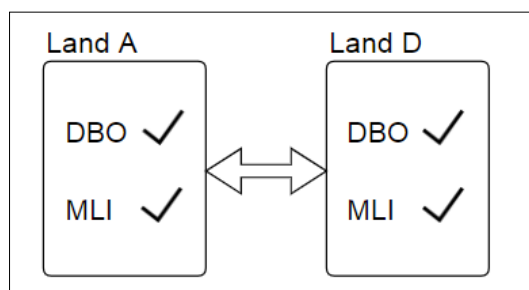
¹⁰² Winther-Sørensen, *Skatteretten* 3, s. 53

sens forenelighed med *den internationale udvikling*. Det er i forlængelse heraf afgørende for ændringernes legalitet, om disse bliver opfattet som egentlige ændringer eller blot præciseringer. Det bør overvejes om den præcisering af, hvad der ansås som værende den reelle arbejdsgiver, som fandt sted i Halliburton-dommen, på samme måde gør sig gældende med de nye ændringer på fast driftsstedsområdet. Formålet bag reglerne står uændret, mens de materielle regler, der tilsigter at opfylde dette formål, undergår forandring. Der kunne på baggrund heraf være tegn på, at den nye antifrakteringsregel blot præciserer, *hvad* der skal til, før en aktivitet statuerer fast driftssted i forsøget på at realisere det bagvedliggende hensyn – netop at beskatte indkomst hvor denne oppebæres.

Det er tidligere anført, at direkte ændringer i modeloverenskomsten ikke kan lægges til grund ved fortolkning af tidligere indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster. Nærværende gennemgang af ændringernes omfang synes i udgangspunktet at fastlægge, at de ændringer, som BEPS-projektets Action Point 7 medfører, derfor ikke kan have direkte virkning. I den sammenhæng er det dog interessant, om dette udgangspunkt kan fraviges i medfør af den praksis, der kunne ses i Halliburton-dommen. Der kan dog ikke gives et entydigt svar herpå.

9.3 Scenarie 3 – Dobbeltbeskatningsoverenskomst + MLI

Figur 8 illustrerer tilfældet, hvor Danmark og land D har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Ydermere har begge stater tiltrådt MLI. Dette afsnit tilsigter at klarlægge udfaldet af en sådan situation, og i forbindelse hermed præsentere en række overvejelser omkring MLI's kompleksitet samt de problemstillinger, der udspringer heraf.



Figur 8

Som påpeget i afsnit 7.9 er MLI et fleksibelt instrument. Det er frivilligt for staterne at tiltræde aftalen, og det er muligt at tage forbehold for næsten alle bestemmelserne heri. Endvidere kræver enkelte bestemmelser, at de tiltrædende stater vælger imellem flere alternative løsninger. Netop denne fleksibilitet kan dog hæmme effektiviteten, da der opstår muligheder for uhensigtsmæssigheder. Såfremt de kontraherende stater vælger hver deres løsning, vil MLI ikke være anvendelig.

Effektiv implementering/ændring af eksisterende regler er MLI's klare formål, og bliver påpeget som en af traktatens store styrker.¹⁰³ Om end dette synspunkt som udgangspunkt naturligvis er ønskeligt, må der dog udtrykkes en vis skepticisme angående det praktiske udfald

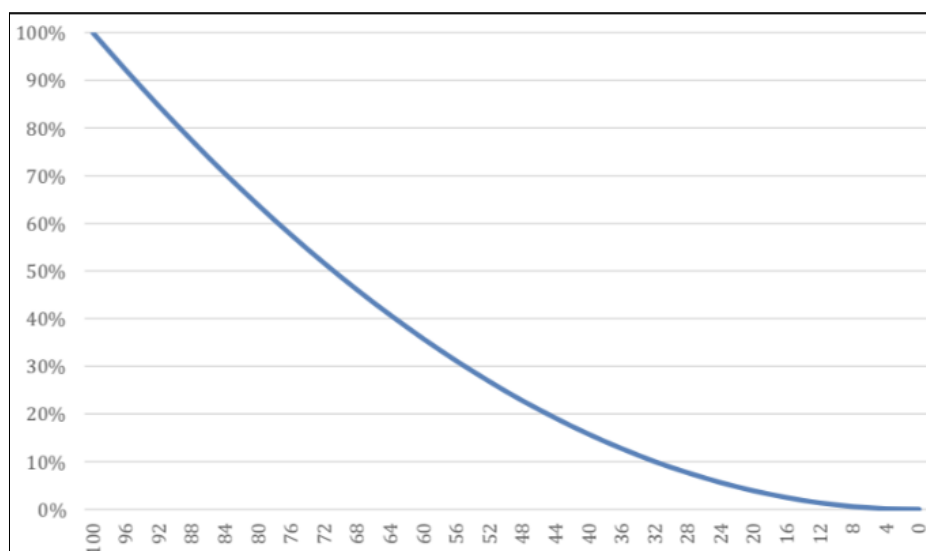
¹⁰³ OECD, *MLI Information Brochure*

heraf. Da de tiltrædende stater qua den store fleksibilitet selv kan ønske omfanget af sin forpligtelse hertil samt vælge imellem forskellige alternativer, kan det diskuteres, om dette ikke vil medføre et mere indviklet juridisk landskab, hvilket paradoksalt nok strider imod et af traktatens centrale formål – netop at opnå et højere niveau af harmonisering af den internationale skatteret igennem strømlignet implementering.¹⁰⁴ Situationen hvor to kontraherende stater har tiltrådt forskellige alternativer i MLI, eller hvor den ene stat har taget forbehold for konkrete artikler, vil unægtelig blive en risiko. MLI opfordrer dog enkelte steder aftaleparterne til at finde en fælles holdbar løsning, såfremt en sådan situation skulle opstå.¹⁰⁵ Det klare udgangspunkt er dog, at aftalen i et sådant tilfælde ikke vil være anvendelig, og svaret skal dermed findes i den oprindelige dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Som kendt hidtil bliver dobbeltbeskatningsproblemstillinger løst vha. to ”lag” lovgivning – intern ret og dobbeltbeskatningsoverenskomster. Med det ekstra ”lag”, der tilføjes løsning af dobbeltbeskatningsproblemstillinger i form af MLI, vil det blive en mere kompliceret proces at løse en konkret problemstilling, end det tidligere har været. Først skal to internretlige regelsæt begge kræve beskatningsret til hver sin stat. Dernæst skal det undersøges om der er en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem de to lande, og til sidst om MLI er tiltrådt samt de pågældende staters niveau af forpligtelse hertil i form af eventuelle forbehold eller valg af alternative løsninger. Med den ekstra dimension af kompleksitet, må det forventes at MLI skal have en hvis gavnlig effekt, før denne kan opnå eksistensberettigelse – en vurdering der er meget sammenhængende med antallet af tiltrædende stater. For at MLI skal finde anvendelse kræver det som sagt, at begge af de stridende stater har accepteret ændringerne. Det er med andre ord uden betydning at Danmark vælger at forpligte sig fuld ud til samtlige af aftalens artikler, hvis ingen af landene, som Danmark har indgået dobbeltbeskatningsoverenskomster med, gør det samme.

¹⁰⁴ OECD/G20 BEPS-Project, *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties – Action 15: 2015 Final Report*, s. 9

¹⁰⁵ For et eksempel på dette se: *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, artikel 7, stk. 16



Figur 9

X-aksen udgør antal dobbeltbeskatningssaftaler omfattet af MLI

Y-aksen udgør antal lande der har tiltrådt MLI uden forbehold

Figur 9 illustrerer antallet af tiltrædende stater betydning for antallet af omfattede dobbeltbeskatningsoverenskomster.¹⁰⁶ Eksemplet tager udgangspunkt i en situation hvor 100 stater alle indgår dobbeltbeskatningsoverenskomster med hinanden, og illustrerer hvor mange procent af de indgåede overenskomster, der ville være omfattet af MLI afhængigt af hvor mange stater, der tiltræder denne. Om end dette ikke har nogen direkte relevans med afsnittets problemstilling mellem blot to stater, har det stor betydning for vurderingen af MLI's samlede effekt. Hvis 25 stater tiltræder MLI, vil antallet af de omfattede dobbeltbeskatningsoverenskomster blot være lidt over 6 %. Skulle 50 stater tiltræde, vil antallet af omfattede dobbeltbeskatningsoverenskomster stige til ca. 25 %. Disse tal er desuden kun retvisende, såfremt der tages udgangspunkt i, at de tiltrædende stater hverken tager forbehold for artikler eller vælger uoverensstemmende alternative løsninger.

MLI's effekt vil med andre ord være begrænset, så længe de deltagende stater opretholder deres forbehold for de nye ændringer. Der er på nuværende tidspunkt en lang række stater, der har underskrevet MLI og dermed erklæret intentioner om at implementere ændringerne i deres eksisterende dobbeltbeskatningsoverenskomster. Spørgsmålet er dog, om implementeringsprocessen er i fare for at blive en tidskrævende proces, da staterne synes yderst tilbageholdende overfor at fjerne deres forbehold.¹⁰⁷

Slutteligt skal dog tilføjes at MLI, såfremt denne opnår stor og forbeholdsfri tilslutning, kan være yderst effektiv og spare de tiltrædende stater for lange forhandlingsprocesser. Såfremt begge stater i figur 8 har valgt de samme løsninger i MLI, vil disse finde anvendelse.

¹⁰⁶ Kleist, *The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS – Some Thoughts on Complexity and Uncertainty*, s. 43

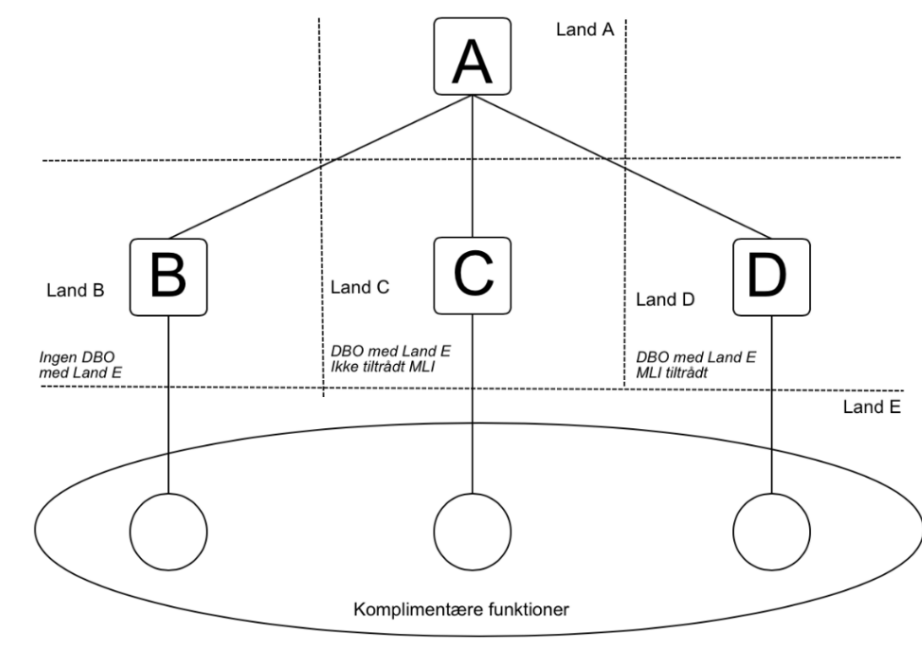
¹⁰⁷ <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf> (Se de enkelte staters forbehold ved at klikke på deres underskrivningsdato).

MLI's konkrete effektivitet skal ikke konkluderes i dette speciale. Dog må det lægges til grund, at staternes ønske om effektive skatteregler, skal understreges af større handlekraft, end det hidtil er set. Det kan ydermere overvejes, om man i et internationalt perspektiv ville opnå bedre resultater ved at simplificere konventionerne, ved at implementere retlige standarder som kendt fra LL § 3 i dansk ret (se afsnit 8.4.3).

“In retrospect, one wonders whether it would have been wiser to have a multilateral agreement solely on treaty abuse...”¹⁰⁸

9.4 Scenarie 4 – Antifragmenteringsproblemstilling

Med ovenstående scenarieanalyser er der forsøgt at kaste lys over, hvordan konkrete problemstillinger ville blive løst i situationer, hvor der opstår en dobbeltbeskatningsproblemstilling mellem to stater. Det er i forlængelse heraf interessant at behandle denne problemstilling i et større perspektiv, hvor den nye antifragmenteringsregel kan spille en væsentlig rolle, for hvor beskatning skal finde sted.



Figur 10

I figur 10 illustreres en situation, hvor et moderselskab i land A har tre datterselskaber (selskab B, C og D), der er placeret i tre forskellige lande. De tre datterselskaber har alle et forretningssted i land E, der er af hjælpende eller forberedende karakter. Det skal her bemærkes, at de tre forretningssteder udfører komplementære funktioner. Land B, hvor selskab B har hjemsted, har ikke indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med land E. Land C hvor selskab C har hjemsted, har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med land E, men har

¹⁰⁸ Kleist, *The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS – Some Thoughts on Complexity and Uncertainty*, s. 44

ikke tiltrådt MLI. Land D, hvor selskab D har hjemsted, har ligeledes indgået en dobbeltbeskatningsaftale med land E, og begge lande har tiltrådt MLI. Det forudsættes her, at begge lande har valgt de samme alternativer i konventionen, hvorefter de nye ændringer er gældende for overenskomsten.

Såfremt der ikke foreligger en dobbeltbeskatningsoverenskomst, skal problemstillingen løses efter interne regler. Sidestiller man land E's lovgivning med den danske, vil der i dette tilfælde være et fast driftssted efter SEL § 2, stk. 1, litra a, hvorefter beskatning skal ske i land E. Dette er dog igen under forudsætning af, at de nye ændringer er implementeret i national lovgivning. Da den nye modeloverenskomst indeholder en antifragmenteringsregel, vil den hjælpende eller forberedende karakter ikke kunne udelukke kildelandsbeskatning. I kraft af selskab A's totale ejerskab over datterselskaberne, må der følgelig være tilstrækkelig forbindelse mellem forretningsstederne i land E. Såfremt aktiviteten mellem forretningsstederne i forning må siges at være af mere end forberedende eller hjælpende karakter, vil dette konstituere fast driftssted og dermed tilfalder beskatningsretten til selskab B's faste driftssted land E.

Hvad angår forholdet mellem selskab C og dennes forretningssted, er der ikke en antifragmenteringsregel, der omfatter dette tilfælde, i den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst. Som udgangspunkt vil aktiviteten dermed blive omfattet af negativlisten i artikel 5, stk. 4, og beskatningsretten ville tilfalde domicillandet. Sidestiller man igen land E's forhold med Danmarks, vil det interessante spørgsmål her være, om domstolen på samme måde som ved Halliburton-dommen er parat til at inddrage den nyeste modeloverenskomst, uagtet af den konkrete dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke udspringer heraf. Der har på nuværende tidspunkt ikke været lignende afgørelser, der tyder herpå, men der åbnes dog med Halliburton-dommen en mulighed for, at Højesteret ikke udelukker at tillægge en dynamisk fortolkningsstil betydning.

Forholdet mellem selskab D og dennes forretningssted, rejser ikke store spørgsmål mht. resultatet. Tages der udgangspunkt i, at begge lande har tiltrådt MLI og valgt de samme alternativer, vil tilstedeværelsen af et fast driftssted i land E udelukkende afhænge af det konkrete alternativ, der er valgt. MLI får i et sådant tilfælde en rig mulighed for at vise sit potentiale i form af simpel og effektiv regelharmonisering.

Problemer

Scenariet i ovenstående afsnit adskiller sig fra de enkelte scenarieanalyser i afsnit 9.1-9.3. Ved stillingtagen til fast driftssted-problematikken efter de nye regler, må aktiviteten ses mindre isoleret. Eksemplet ovenfor har flere løsninger afhængig af niveauet af tilknytning mellem forretningsstederne. Såfremt selskab B ikke havde nogen forbindelse til selskab A, ville det faste forretningssted ikke konstituere et fast driftssted og beskatningsretten ville dermed tilfalde land B. Det er tilstedeværelsen af selskab C og D's forretningssteder, der bliver udslagsgivende for vurderingen af, om selskab B's aktivitet i kildelandet skal beskattes der.

At vurderingen af tilstedeværelsen af et fast driftssted skal være betinget af andre selskabers aktivitet, kan virke betænkeligt. Antages det, at koncernen i eksemplet har titusinder af men-

nesker ansat, kan det synes plausibelt at et foretagende på den størrelse måtte have aktiviteter i det samme land i samspil med hinanden, uden at dette på nogen måde bundes i en skatteplanlægningstanke. Da det klare formål bag BEPS-projektets ændringer er at dæmme op for skatteundgåelse, må det overvejes, om et udkom som dette ville være foreneligt hermed.

10. Konklusion

Dette speciale har haft til formål at belyse de materielle ændringer af reglerne omkring fast driftssted, som i kraft af BEPS-projektet er implementeret i OECD's modeloverenskomst. Endvidere har formålet været, at undersøge den betydning disse ændringer vil få for de danske regler om fast driftssted.

Indledende må det konkluderes, at de materielle ændringer er markante. Den begrænsede skattepligt bliver udvidet, da flere former for aktivitet nu vil blive kildelandsbeskattet. Negativlisten i art. 5, stk. 4 har nu fået en opsamlingsbestemmelse, der efter længere tids efterspørgsel fastslår, at negativlistens former for aktivitet er betinget af at være af forberedende eller hjælpende karakter. I samspil hermed er antifragmenteringsreglen nu at finde i modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, nr. 1 og er nu anvendelig på koncernforhold. Modeloverenskomstens kommentarer har ikke undergået nogen væsentlig forandring mht. opfattelsen af hvad, der kendetegner hjælpende eller forberedende aktivitet. MLI, der har til formål at implementere ændringerne effektivt i eksisterende dobbeltbeskatningsoverenskomster, er ligeledes blevet behandlet. Tiden må dog vise om dette instrument vil få tilstrækkelig succes i praksis.

De grundlovsfæstede principper, hvorefter forvaltningsmæssige afgørelser kræver hjemmel, og lovgivning på skatteområdet ikke kan uddelegeres, må også siges at være i modvind med de nye ændringer. Om end legalitetsprincippet forudsætter hjemmel i lov, har man hidtil accepteret at fortolke fast driftsstedsreglerne i overensstemmelse med OECD's definition. Ligeledes har man tilladt denne praksis, der i teorien har været regelændrende, uden nogen indblanding fra Folketinget, hvilket kan synes uforeneligt med Grl § 43, 1. led. Uanset hvorledes diverse eksperter anser delegationsforbuddet og rækkevidden heraf, må det klart konkluderes, at denne praksis er blevet fulgt i en længere årrække. Der diskuteres i forlængelse heraf også behovet for et moderne skattesystem, med højere tolerance til forandringer, hvilket taler for et vist niveau af delegation. Grænsen drages dog ved BEPS-projektet, der i relation til reglerne omkring fast driftssted, ikke mindst, må konkluderes at være for vidtgående til at kunne følge hidtidig praksis. En lovimplementering må derfor være en nødvendighed, før domstolene og forvaltningen kan støtte ret på bl.a. antifragmenteringsreglen.

MLI kan i praksis få stor betydning for regelændringernes fremtidige succes. Ved at tilføre dobbeltbeskatningsproblemstillinger et ekstra lag ved løsningerne heraf, må instrumentet være betinget af en stor gavnlig effekt. For at dette kan blive en realitet må flere stater fjerne forbeholdene for MLI's artikler og deltage i højere grad end hidtil.

Slutteligt må påpeges, at den nye antifragmenteringsregel i sin udvidelse af den begrænsede skattepligt er i fare for at blive *for* bred. Da negativlisten dog stadig indeholder det klare synspunkt at aktivitet af hjælpende eller forberedende karakter stadig skal beskattes i domicillandet, må det synes en kende fordrejende at store virksomheder, der ganske utilsigtet driver forretning i kildelandet i samspil med foretagender fra samme koncern, kan blive omfattet af antifragmenteringsreglen. Om dette u hensigtsmæssige udkom ikke er overvejet af OECD, eller om det accepteres som et nødvendigt onde i kampen mod skatteundgåelse, kan der ikke gives et entydigt svar på.

11. Litteraturliste

Bøger

- N. Winther-Sørensen, J. Bundgaard, J. Wittendorff, J. Pedersen, K. Siggaard, I.L. Jeppesen, M. Kerzel, J. Ferniss & C.H. Eriksen, *Skatteretten* 3, 6. udgave 2013, Karnov Group Denmark.
- Niels Winther Sørensen, *Beskatning af international erhvervsindkomst - indkomstopgørelsen for et fast driftssted*, 1. udgave 2000, Forlaget Thomson.
- Carsten Munk-Hansen, *Retsvidenskabsteori*, 1. udgave 2014, Jurist- og økonomiforbundets forlag.
- Anders Nørgaard Laursen, *Fast driftssted*, 1. udgave 2011, Jurist- og økonomiforbundets forlag.
- Peter Germer, *Statsforfatningsret*, 3. udgave 2001, Jurist- og økonomiforbundets forlag.
- Henrik Zahle, *Grundloven – Danmarks Riges Grundlov med kommentarer*, 2. udgave 2006, Jurist- og økonomiforbundets forlag.
- Erik Werlauff, *Selskabsskatteretten 2018/2019*, 20. udgave 2018, Karnov Group Denmark.
- A.O. Hansen & N. Bjørnholm, *Lempelse af dobbeltbeskatning*, 3. udgave 2002, Magnus Informatik.
- A. Michelsen, S. Askholt, J. Bolander, J. Engsig, L. Madsen, A.N. Laursen, I.L. Jeppesen, *Lærebog om indkomstskat*, 16. udgave 2015, Jurist- og økonomiforbundets forlag.
- Flere forfattere, *Festskrift til Ole Bjørn*, 1. udgave 2004, Jurist- og økonomiforbundets forlag.
- Jens Evald, *At tænke juridisk*, 4. udgave 2011, Nyt Juridisk Forlag.
- J.A. Jensen, J.P. Christensen, M. H. Jensen, *Dansk Statsret*, 2. udgave 2016, Jurist- og økonomiforbundets forlag.

Artikler

- Anders Nørgaard Laursen, *Ændringer af fast driftsstedsdefinitionen afledt af BEPS-projektet*, SR-Skat, nr. 2, 2018.111.
- Anders Nørgaard Laursen, *Fast driftsstedsbegrebet i intern dansk ret og betydningen af 2017-opdateringen af OECD's modeloverenskomst*, SR-SKAT, Online, 2019.0184.
- Vicki Jørgensen, *Fast driftssted, agentreglen og BEPS Action 7: statuer og en praktisk indfaldsvinkel*, SR-Skat, nr. 1, 2015.21.
- David Kleist, *The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS – Some Thoughts on Complexity and Uncertainty*, Nordic Tax J. 2018.1:31.
- Jens Peter Christensen, *Grundloven og pengene*, Jyllandsposten 26/01/2013.
- P.R. Bjare & S. Sønderholm, *Den nye generelle omgørelsesregel i ligningslovens § 3*, SR-Skat, Online 2019.0110.
- B. Tolstrup & N. Bjørnholm, *Skatterådet anvender misbrugsklausulen i ligningslovens § 3 for første gang – en kommentar til SKM 2017.333.SR, ART20170008-SU*.

Organisation for Economic Co-operation and Development – Udgivelser:

- OECD, *modeloverenskomst med kommentarer 2013*, OECD Publishing.
- OECD, *modeloverenskomst med kommentarer 2014*, OECD Publishing.
- OECD, *modeloverenskomst med kommentarer 2017*, OECD Publishing.
- OECD *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, 2016.
- OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status – Action 7: 2015 Final Report*, OECD Publishing.
- OECD, *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties – Action 15: 2015 Final Report*, OECD Publishing.
- OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, 2013, OECD Publishing.
- OECD, *Background Brief - Inclusive Framework on BEPS*, 2017.
- OECD, *Revised Proposals Concerning the Interpretation and Application of Article 5*, 2012-2013.
- OECD, *MLI – Information Brochure*, 2018.

Lovgivning

- Grundloven
- Statsskatteloven
- Selskabsskatteloven
- Kildeskatteloven
- Ligningsloven
- Cirkulære nr. 136 af 07/11/1988, Om indkomstbeskatning af aktieselskaber.
- Cirkulære nr. 135 af 04/11/1988, Om opkrævning af indkomst- og formueskat efter kildeskatteloven.
- Wienertraktaten

Retspraksis

- U.1958.1275 Ø.
- TfS 1977.37 H.
- TfS 1984. 44 SD.
- TfS 1987. 50 LSR.
- TfS 1993.7 H.
- TfS 1993. 368 H.
- TfS 1996.532 H.
- TfS 2003.222 H.
- SKM 2005.55 LR.
- SKM 2013.217 SR.
- SKM 2017.333 SR.

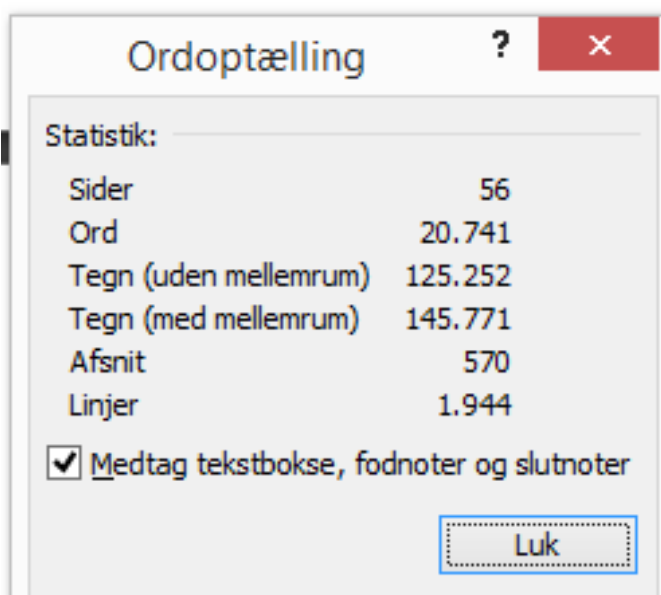
Andre retskilder

- Udkast til lovforslag, j. nr. 2017-1675.
- Bemærkninger til L 237 af 2. maj 2018.

Hjemmesider

- <https://skat.dk/skat.aspx?oid=1898813> - *“Adgangen til at støtte ret på administrativ praksis.”*
- <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-denmark.pdf> - *”Liste over Danmarks forbehold mod MLI.”*
- <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf> - *”Liste over hvilke stater der har tiltrådt MLI samt disse staters forbehold herfor.”*

Antal anslag inkl. mellemrum:



Ordoptælling ? ×

Statistik:

Sider	56
Ord	20.741
Tegn (uden mellemrum)	125.252
Tegn (med mellemrum)	145.771
Afsnit	570
Linjer	1.944

☒ Medtag tekstbokse, fodnoter og slutnoter

Luk