

**MLI-konventionen, dobbeltbeskatningsoverenskomster
og dansk lovgivnings indsats til at forhindre
skatteunddragelse og skatteudhulning**

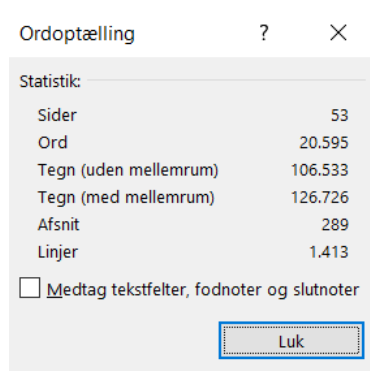
**The Multilateral Convention, Double Tax Treaties and Danish
Legislation's efforts to avoid Base Erosion and Profit Shifting**

**Navn: Christina Østersø Pedersen
Studienr.: 20165505**

19. maj 2021

Titelblad

Emne	International skatteret
Dansk titel	MLI-konventionen, dobbeltbeskatningsoverenskomster og dansk lovgivnings indsats til at forhindre skatteunddragelse og skatteudhulning
Engelsk titel	The Multilateral Convention, Double Tax Treaties and Danish Legislation's efforts to avoid Base Erosion and Profit Shifting
Uddannelse	Erhvervsjura
Uddannelsessted	Aalborg universitet
Vejleder	Jacob Krushave Larsen
Afleveringsdato	19. maj 2021
Antal anslag	126.726
Antal sider	52,8
Udarbejdet af	Christina Østersø Pedersen
Studienummer	20165505



Indholdsfortegnelse

1. Abstract	4
2. Indledning	5
3. Problemformulering	6
4. Metode	6
4.1. Retsdogmatiske metode.....	6
4.2. Retskilder.....	7
5. Afgrænsning.....	10
6. Baggrund og anvendelsen af begreber	11
6.1. BEPS-projektet.....	11
6.2. Hvad er MLI?	11
6.2.1. MLI historisk.....	11
6.2.2. Hvad MLI muliggør	12
6.2.3. MLI i Danmark	13
6.3. Dobbeltbeskatningsoverenskomst	14
6.4. Anvendelse af udtryk.....	14
6.5. Depositaren.....	15
6.6. Den kompetente myndighed.....	15
7. Analyse.....	16
7.1. Del II forskelle i reglerne for hybride enheder	16
7.1.1. Transparente enheder	17
7.1.2. Dobbeldomicilerede enheder	20
7.1.3. Anvendelse af metoder for ophævelse af dobbeltbeskatning.....	23
7.2. Del III Misbrug af aftaler	26
7.2.1. Formål med en omfattende skatteaftale - Præambel.....	26
7.2.2. Forhindring af misbrug af aftaler	28
7.2.3. Transaktioner hvor udbytter overføres.....	30
7.2.4. Ejerandel ved beskatning af avancer ved afhændelse af »ejendomsaktier«	34
7.2.5. Anti-misbrugsregel for faste driftssteder beliggende i tredje-jurisdiktioner.....	36
7.2.6. Retten til at beskatte hjemmehørende personer	38
7.3. Del IV undgåelse af status som fast driftssted	41
7.3.1. Kunstig undgåelse af status som fast driftssted gennem kommissionærarrangementer og lignende strategier	42
7.3.2. Undgåelse af status som fast driftssted gennem undtagelser for bestemte former for virksomhed.....	45
7.3.3. Opdeling af kontrakter	48

7.3.4.	Definition af nært forbundne foretagender	50
7.4.	Del V Forbedring af muligheden for at løse tvister.....	52
7.4.1.	Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler.....	52
7.4.2.	Tilsvarende reguleringer	53
8.	Konklusion.....	54
9.	Litteraturliste.....	58
9.1.	Love.....	58
9.2.	Internationale konventioner.....	58
9.3.	Bekendtgørelser.....	58
9.4.	Lovforslag	59
9.5.	Vejledninger	59
9.6.	Bøger	59
9.7.	Artikler	59
9.8.	Links.....	60
9.9.	Andet	60
10.	Forkortelser	61

1. Abstract

The Multilateral Conventions intention is to modify more than 3000 bilateral tax treaties worldwide. In 2017 there was a signing ceremony where more than 70 countries signed the Multilateral Convention (MLI). Denmark was one of the countries that signed that day. Afterwards the MLI has been implemented in the Danish legislation. The MLI entered into force in Denmark in 2020.

The Multilateral Convention is the countries way to implement the BEPS Actions into their double tax treaty network. The parties to the Multilateral Convention recognizes that they lose a lot of tax revenue due to aggressive international tax planning. The meaning of the MLI-convention is that the profits should be taxed where the economic activities are carried out.

This thesis examines how the Multilateral Convention works together with the Danish double tax treaties and Danish legislation in the efforts to avoid Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). What happens is that companies move their revenue around the world using the double tax treaty network, so they pay less in tax. The countries worldwide then lose a lot of tax income. The companies revenue is not taxed in the countries where they earn their money and where the value is created.

One important thing is that Denmark cannot put a tax on income unless they have internal legislation to do so. That means that even if Denmark is given a taxing right in the double tax treaty they cannot tax unless the internal legislation tax that type of income.

One of the areas where there is a lot of changes due to the MLI-convention is in the companies use of the double tax treaties articles to avoid a permanent establishment. There are new rules for the permanent establishments for commissionaire arrangements and similar strategies, for the avoidance of permanent establishment through specific activity exemptions and the splitting-up of contracts. The new rules helps in the effort to avoid base erosion and profit shifting. Furthermore, Denmark have implemented internal legislation to make use of the expanded tax opportunity given in the MLI-convention.

There are also other areas of the MLI-convention where the impact together with the double tax treaty and the danish national legislation effort to avoid base erosion and profit shifting is not so big. And other areas where there is no impact because Denmark was already during the recommendations in the MLI-convention. In one area Denmark have not implemented internal legislation to make use of the expanded tax opportunity in the MLI-convention.

2. Indledning

Multilateral Instrument (MLI) er en international konventionen, der er skabt med henblik på at kunne modificere dobbeltbeskatningsoverenskomster (DBO), så de er mere tidssvarende, da der i dag er mange store multinationale selskaber, der bruger DBO'er til at flytte deres overskud til lavt skatte-trykslande.

Problemet er, at landene mister store selskabsskatteindtægter, som følge af en aggressiv international skatteplanlægning. Skatteindtægterne mistes, fordi overskuddet flyttes til andre steder i verden, hvor indtægterne ikke beskattes eller at beskatningen er lav. Det er meningen, at overskuddet skal beskattes i de lande, hvorfra overskuddet generes, og hvor der er en reel værdiskabelse for virksomhederne. Der er gennem BEPS-projektet udarbejdet en række tiltag, som skal være med til at forhindre overskudsflytning og skatteudhulning. Det er disse tiltag, som MLI-konventionen har forsøgt at inkorporere i nogle bestemmelser, som parterne til MLI, så kan indføre i deres omfattede skatteaftaler. Meningen med MLI-konventionen er, at de her tiltag skal kunne gennemføres hurtigt, koordineret og konsekvent i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne¹.

Meningen med dobbeltbeskatningsoverenskomster er, at de skal sikre, at der ikke sker dobbeltbeskatning, men når der således sker ophævelse af dobbeltbeskatning, så skal det ikke føre til udnyttelse af bestemmelserne således, at der slet ikke sker nogen beskatning, og der dermed opstår skatteudhulning. Det er også nogle af disse lempelsesregler, som MLI-konventionen har modificeret i kampen mod skatteudhulning og skatteunddragelse².

Danmark har interne regler i kildeskatteloven (KSL) og selskabsskatteloven (SEL) til at beskatte personer og selskaber, der er enten fuldt eller begrænset skattepligtige til Danmark, jf. hhv. §§ 1 og 2 i de to love. Danmark er via DBO'erne tillagt beskatningsretten i visse tilfælde, mens at de i andre tilfælde ikke er tillagt beskatningsretten. Retten til at beskatte en indkomst eller formue efter en DBO kan være ændret som følge af MLI-konventionen. Det er derfor vigtigt ved anvendelsen af en konkret DBO også at være opmærksom på om denne DBO er ændret ved MLI-konventionen.

Mange af Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster bygger på bestemmelserne i OECD's modeloverenskomst (MDBO). Når Danmark har forhandlet dobbeltbeskatningsoverenskomster, har det været med udgangspunkt i MDBO. Modeloverenskomsten opdateres jævnligt, men Danmarks enkelte dobbeltbeskatningsoverenskomster opdateres ikke automatisk, da dette kræver genforhandling med

¹ Indledningen til MLI-konventionen

² Indledningen til MLI-konventionen

aftaleparten til den konkrete DBO. MLI-konvention gør det muligt for Danmark ved et snuptag hurtigt og effektivt at ændre sine DBO'er, så de afspejler indholdet af MLI-konventionen. MLI-konventionen og modeloverenskomsten er ens på mange punkter i sin formulering af bestemmelser.

MLI-konventionen gør det muligt at opdatere DBO'erne, så de tilpasses de nye udformninger i 2017 MDBO. Det betyder, at flere tusinde DBO'er ikke skal genforhandles, men kan ændres på en gang. Det er derfor vigtigt at vide, hvordan MLI-konventionen påvirker modeloverenskomsten. Modifikationerne fra MLI i Danmarks DBO'er bliver afspejlet i de enkelte DBO'er, såfremt den anden part også har valgt at anvende konventionen og har notificeret aftalen med Danmark som en omfattet skatteaftale. Parterne skal også have truffet de samme valg under artiklerne, hvor et valg er muligt. Det er også et krav, at en part ikke har taget et forbehold for en MLI-bestemmelse, da denne bestemmelse, så ikke finder anvendelse på nogen af parternes omfattede aftaler.

De danske DBO'er skal være indført ved lov, jf. grundlovens § 43 før end at de er gyldige. Dette skyldes, at det er en skat, der enten skal ændres eller ophæves som følge af en DBO. Det betyder, at hvis DBO'erne skal ændres, så skal dette ligeledes ske ved lov. Da MLI-konventionen ændrer på de danske DBO'er, så skal konventionen implementeres i den danske lovgivning. Lov nr. 327 af 30. marts 2019, Lov om anvendelse af multilateral konvention til gennemførelse af tiltag i dobbeltbeskatningsoverenskomster til forhindring af skatteudhuling og overskudsflytning, indfører MLI-konventionen i den danske lovgivning. Loven ændrer dermed i de eksisterende love, der har indført de konkrete DBO'er. Loven er senere ændret ved lov nr. 2224 af 29. december 2020, hvor Danmark har tilbagetrukket to forbehold i forhold til voldgiftsbestemmelserne i den multilaterale konvention.

3. Problemformulering

Følgende problemformulering er udarbejdet:

Hvorledes fungerer MLI-konventionen, i samarbejde med danske DBO'er og dansk national lovgivning, i arbejdet med at forhindre skatteudhuling og overskudsflytning?

4. Metode

4.1. Retsdogmatiske metode

I dette projekt anvendes den retsdogmatiske metode, hvis opgave er at analysere og beskrive gældende ret, de lege lata, herunder at beskrive retten, så der kan træffes beslutninger ud fra den gældende

ret³. Den retsdogmatiske metode forsøger ikke at løse konkrete problemer, men forsøger at give et billede af retstilstanden på et givet område. Det er vigtigt at have perspektivet for øje, når specialet beskrives, samt systematik af retsreglerne og at kunne beskrive usikkerheden for retstilstanden⁴. Den retsdogmatiske metode anvendes til at analysere og beskrive retstilstanden⁵ i Danmark for de DBO'er, som er blevet ændret af MLI-konventionen

Formålet med analysen er at finde ud af hvilken effekt MLI har på de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster. Der tages udgangspunkt i OECD's modeloverenskomst (MDBO), som er den overenskomst, som de fleste danske DBO'er bygger på. Det skal bl.a. analyseres, hvordan de konkrete valg Danmark har taget under MLI-konventionen kommer til at påvirke den måde, hvorpå Danmark beskatter efter Danmark er tildelt beskatningsretten i en DBO.

Det ønskes afklaret, hvordan en borger eller virksomhed skal forholde sig i den konkrete situation således, at dobbeltbeskatning undgås. Retstilstanden begrundes i love, retspraksis og sædvaner⁶. På området er der meget lidt retspraksis og sædvaner, da det stadig er en meget ny konvention, men der vil alligevel kunne fastlægges en retstilstand ud fra MLI-konvention, OECD's modeloverenskomst og den danske lovgivning.

En af styrkerne ved den retsdogmatiske metode er, at den kan anvendes til at håndtere mange forskellige problemstillinger i et kompliceret samfund, men det er også en af dens svagheder at det ikke er til at vide om den anvendes til at nå rigtige resultater i teori eller praksis⁷.

4.2. Retskilder

Problemformuleringen belyses ved at anvende MLI-konventionen, den danske lovgivning, der implementerer MLI-konvention, samt grundloven og anden lovgivning, der giver Danmark mulighed for at kunne beskatte en indkomst eller fortjeneste, når Danmark bliver tillagt beskatningsretten i en DBO. OECD's modeloverenskomst anvendes for overblikkets skyld til at demonstrere indholdet af en DBO, som ændres ved indførelsen af MLI-konventionen i dansk ret.

Grundlovens § 43 lyder således: *"Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov; ej heller kan noget mandskab udskrives eller noget statslån optages uden ifølge lov."* Det betyder i alt

³ Munk-Hansen, Carsten. (2014). Retsvidenskabsteori (1. udg.). København K: Jurist- og Økonomforbundets Forlag, side 86

⁴ Munk-Hansen, C. (2014). Retsvidenskabsteori, side 87

⁵ Munk-Hansen, C. (2014). Retsvidenskabsteori, side 202

⁶ Munk-Hansen, C. (2014). Retsvidenskabsteori, side 205

⁷ Munk-Hansen, C. (2014). Retsvidenskabsteori, side 208

sin enkelthed, at Danmark skal have intern beskatningshjemmel i form af lov for at kunne beskatte personer og virksomheder. MLI-konventionen og DBO'er skal derfor vedtages ved lov for, at Danmark har mulighed for at pålægge, forandre eller ophæve beskatning. Det betyder, at Danmark skal have intern hjemmel for at kunne beskatte selvom Danmark bliver tildelt beskatningsretten fra en DBO, findes en sådan hjemmel ikke, så beskattes indkomsten eller formuen ikke i Danmark.

MLI-konventionen vil være den primære kilde i forhold til, hvordan Danmarks DBO'er påvirkes. Dette skyldes, at hovedfokusset i specialet er MLI-konventionen og de valg og notifikationer, som Danmark har foretaget efter denne konvention. De er disse valg, der er blevet implementeret i dansk lovgivning ved lov nr. 327 af 30 marts 2019.

MLI-konventionen er en international konvention, hvilket betyder, at den er udarbejdet af mange lande og jurisdiktioner samt organer, som ikke altid har de samme normer og måder at fortolke på. Dette er en udfordring, da der ikke altid er harmoni mellem nationale og internationale normer⁸. Den retstilstand, der fastlægges ud fra problemformuleringen, afspejler kun Danmarks anvendelse af MLI-konventionen og dens betydning for dansk beskatning og ikke andre landes. MLI-konventionen har to autentiske/officielle sprog: engelsk og fransk, samt en del andre uofficielle oversættelser, bl.a. en til dansk i bilag 1 til lov nr. 327 af 30 marts 2019.

Lov nr. 327 af 30. marts 2019 er den lovgivning, der har implementeret MLI-konventionen i dansk lovgivning, og den har derfor stor betydning for dette speciale. Lovgivningen gør det muligt at ændre Danmarks DBO'er i en samlet ændring i stedet for ved flere bilaterale forhandlinger og flere lovgivninger, som skal ændre allerede gældende DBO'er. Lovens retskildeværdi, i forhold til at fastlægge retstilstanden i Danmark for de danske DBO'er, der modificeres, er derfor høj, da loven opstiller kriterierne for at anvende MLI-konventionen og de valg, som Danmark har truffet i forhold til bestemmelserne i MLI-konventionen. Lov nr. 2224 af 29. december 2020 ændrer den foregående lov, således at et forbehold tidligere taget under voldgiftsbestemmelserne ikke længere vil være et forbehold, denne lov har derfor ikke nogen betydning for dette speciale, det er dog stadig en ændring til den første lov.

Lovforslag nr. 160 fra 2019 og dens bemærkninger bruges i specialet til at afklare, hvad der bl.a. menes med indholdet af bestemmelserne, samt hvad bestemmelserne evt. kunne omfatte for Danmarks vedkommende. Lovforslaget er ved betænkning afgivet den 20-03-2019 indstillet til at skulle vedtages som uændret. De senere behandlinger af lovforslaget har ikke ført til nogle ændringer,

⁸ Munk-Hansen, C. (2014). Retsvidenskabsteori, side 196

lovforslaget er derfor vedtaget som gældende. Det betyder også, at udtalelserne til lovforslaget må give en lille retskildeværdi i forhold til, hvad man har ment med MLI-loven, da MLI-konventionen er blevet indført i Danmark.

OECD's modeloverenskomst skal anses som en vejledning og en slags template for udformningen af en konkret dobbeltbeskatningsoverenskomst og er derfor ikke i sig selv bindende for nogen lande⁹. Der tages udgangspunkt i modeloverenskomsten af praktiske grunde, da det er for omfattende at skulle beskrive alle Danmarks konkrete DBO'er. Modeloverenskomstens formål i forhold til specialet er at afspejle, hvordan en DBO er udformet og kan formodes ændret ved MLI-konventionen. Retskildeværdien skal anses for at være på niveau med dansk lovgivning, da det skal anses som om, modeloverenskomsten er implementeret i dansk lovgivning.

Der sker fra tid til anden ændringer i OECD's modeloverenskomst. Ændringerne til modeloverenskomsten sker på baggrund af forarbejde i en række arbejdsgrupper, hvor der er repræsentanter fra OECD-landene. Ændringerne vedtages af OECD's Committee for Fiscal Affairs (CFA)¹⁰. Modeloverenskomsten og dens kommentarer udformes af OECD's medlemslande og er et internationalt administrativt samarbejde. Kommentarerne til artiklerne i MDBO er udtryk for den fælles opfattelse, som OECD-landene har af artiklerne. Kommentarerne bidrager til fortolkningen af MDBO og er også anvendt i talrige danske afgørelser. Derudover så skal det errindres at det er administrativt udarbejdet altså er blevet til uden Folketingets medvirken og kommentarerne har derfor ikke samme status, som hvis det var egentlige lovbemærkning. Desuden er det kun forvaltningen, herunder den kompetente myndighed, der er bundet af kommentarerne¹¹.

De konkrete DBO'er kan være udformet på flere, færre eller andre sprog end de officielle sprog for OECD's modeloverenskomst. Dette kan i konkrete tilfælde bidrage til en anderledes fortolkning fra forskellige lande, når de anvender en DBO.

Til konventionen medfølger et explanatory statement, dens opgave er at klarificere, hvilken vej der er taget i konventionen samt, hvordan det er ment at hver bestemmelse skal påvirke omfattede skatteaftaler¹². Derudover så klarificerer explanatory statement også, at bestemmelserne i artiklerne 3 til

⁹ Den juridiske vejledning 2021-1 (DJV) punkt C.F.8.2.1 Overordnet om modeloverenskomsten: Modelkonventionens retskildeværdi

¹⁰ DJV punkt C.F.8.2.1 Overordnet om modeloverenskomsten: Modeloverenskomstens historik

¹¹ DJV punkt C.F.8.2.1 Overordnet om modeloverenskomsten: Modelkonventionens retskildeværdi

¹² Explanatory statement: explanatory statement to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting: <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>, punkt 11.

17 skal blive fortolket i overensstemmelse med god tro og den ordinære betydning af ordene¹³. Det svarer på en måde til lovforslag og betænkninger i dansk lovgivning og skal tillægges samme retskildeværdi som disse.

Diverse artikler anses for at være retslitteratur og anses ikke som en retskilde og tillægges derfor ikke nogen retskildeværdi¹⁴. Artiklerne er udtryk for en forfatteres opfattelse af retstilstanden på området, hvor MLI-konventionen finder anvendelse, hvilket bidrager til den retsdogmatiske analyse i det omfang, at den oplyser om andres opfattelse af retstilstanden, både om den er med eller imod samme synspunkt som denne analyse¹⁵. Artiklerne har ingen bindende virkning for domstolene eller for borgerne.

Den juridiske vejledning bliver to gange årligt opdateret med ny vedtagen lovgivning og ny praksis på området¹⁶. Den juridiske vejledning har cirkulærestatus og skal anses for at være bindende for Skatteforvaltningen og dens medarbejdere, herunder også den kompetente myndighed. Den juridiske vejledning er yderligere mere Skatteforvaltningens opfattelse af gældende praksis¹⁷.

Bøger er i specialet anvendt i meget begrænset omfang, dette skyldes bl.a. at lovgivningen er ny, så det er ikke nået at komme med i diverse bøger endnu. En anden bog, der er anvendt, er retsvidenskabsteori, der er anvendt til at beskrive den retsdogmatiske metode. Bøger skal anses for at være retslitteratur og udgør dermed ikke en retskilde¹⁸.

5. Afgrænsning

Der afgrænses i specialet fra andre dele af MLI end del II til V. De andre dele og artikler vil blive anvendt i det omfang, at det er relevant at nævne en henvisning til disse artikler. Artiklerne vil ikke blive yderligere uddybet i specialet. I specialet vil voldgiftsbestemmelserne i del VI således ikke blive behandlet yderligere, da dette vil blive for omfattende.

Derudover afgrænses der i projektet fra at blive taget udgangspunkt i konkrete DBO aftaler med andre lande/territorier. I stedet anvendes artiklerne i OECD's modeloverenskomst (MDBO) fra 2014 til at beskrive den nuværende retstilstand af Danmarks DBO'er. Brugen af den tidligere MDBO skyldes,

¹³ Explanatory statement, punkt 12

¹⁴ Munk-Hansen, C. (2014). Retsvidenskabsteori, side 372

¹⁵ Munk-Hansen, C. (2014). Retsvidenskabsteori, side 215

¹⁶ DJV punkt: Om Den juridiske vejledning: Udtryk for gældende ret.

¹⁷ DJV Om Den juridiske vejledning: punkt Den juridiske vejledning - et bidrag til retssikkerheden: Den juridiske vejledning samt DJV punkt: Bindende virkning.

¹⁸ Munk-Hansen, C. (2014). Retsvidenskabsteori, side 347

at nogle af artiklerne i 2017 versionen er opdateret for at være sammenfaldende med MLI-bestemmelserne. 2017-versionen anvendes til at afspejle, at MLI-konventionen også har ført ændringer med sig ind i MDBO. Danmarks fremtidige forhandlinger af nye DBO'er og opdateringer af eksisterende DBO'er, som ikke er omfattet af konventionen vil blive foretaget efter 2017-versionen af MDBO. 2017 Versionen afspejler også, hvordan ændringerne fra MLI-konventionen skal indføres i DBO'erne. 2017 MDBO vil således blive brugt i det omfang at den bedre afspejler den nuværende situation efter MLI-konventionen. Yderligere mere afgrænses der fra brugen af FN modeloverenskomsten.

Derudover så afgrænses der også fra at beskrive andre valg og tilvalg til konventionen end dem Danmark har valgt. Da det er tilvalgt, at anvende OECD's modeloverenskomst, så betyder det at andre bestemmelser end dem, der er angivet i MDBO er fravalgt.

6. Baggrund og anvendelsen af begreber

6.1. BEPS-projektet

BEPS er et projektet, der er udformet under G20 og OECD, hvor der blev fastlagt 15 Actions, som mentes at være skyld i Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) (skatteudhulning og overskudsflytning). Her blev der identificeret punkter, som der skulle gøres noget ved for at undgå skatteudhulning og overskudsflytning. Flere store virksomheder har udnyttet DBO'er verden over til at flytte deres indkomst fra højtskattetrykslande til lavt- eller ingen skattetrykslande, for dermed at mindske deres skatteudgifter. Dette betyder landene verden over går glip af mellem 100-240 mia. US dollars om året i mistede skatteindtægter¹⁹, og det er nogle af disse skatteindtægter man gerne vil have fat i. Formålet er, at virksomhederne skal beskattes i de lande, hvor der egentlig er en aktivitet samt det sted, hvor overskuddet i deres virksomheder kommer fra i stedet for at flytte rundt på kapitalen via selskaber i andre lande, hvor der er indgået en DBO, således at skatteudgifter undgås.

6.2. Hvad er MLI?

6.2.1. MLI historisk

Et af formålene med MLI har været at sikre, at actions fra BEPS-projektet bliver først ud i livet, således at multilaterale virksomheder ikke længere har mulighed for at flytte rundt med deres indtægter, således at landene mister milliarder af dollars i mistede skatteindtægter.

¹⁹ <https://www.oecd.org/tax/beps/>

I udformningen af MLI-konventionen har der været mange overvejelser omkring, hvordan man kunne sikre en hurtig og effektiv implantation af et multilateralt instrument til at implementere BEPS i mange bilaterale aftaler på en gang uden af jurisdiktionerne mister deres suverænitet ved underskrivelsen²⁰.

Indtil videre er der 95 lande, der har underskrevet MLI og yderligere 4 lande har givet udtryk for at de ønsker at underskrive MLI²¹. Efter underskrivelsen af MLI skal landene ratificere MLI, og derefter går der en periode inden, at MLI har virkning, jf. artikel 35. Dette vil ikke blive yderligere gennemgået, men konventionen trådte i kraft i Danmark den 1. januar 2020. MLI er trådt i kraft i 63 lande ud af de 95 lande, der har underskrevet MLI-konventionen²².

6.2.2. Hvad MLI muliggør

MLI gør det muligt for underskriverne at implementere BEPS anbefalingerne på en fleksibel og hurtig måde uden at skulle genforhandle alle deres DBO'er. Genforhandlinger af de mere end 3000 bilaterale aftaler, der er verden over ville simpelthen tage for lang tid. MLI gør det muligt for underskriverne at ændre deres DBO'er på en gang. Det er meningen, at konventionen skal anvendes ved siden af de eksisterende DBO'er og dermed modificere DBO'erne, så de implementerer BEPS²³. Ændringerne til deres DBO'er bliver kun foretaget, hvis to lande som allerede har en DBO med hinanden begge har angivet aftalen som en omfattende skatteaftale, samt at de har valgt at anvende samme bestemmelser uden forbehold. Er der et forbehold for en bestemmelse fra en part, vil det ikke være muligt at anvende bestemmelsen på den omfattede skatteaftale.

Derudover har et af formålene også været at sikre, at mange lande ville underskrive, så derfor er der flere steder, hvor landene skal vælge mellem forskellige valgmuligheder til at ændre deres DBO'er. Også på dette punkt skal landene have valgt det samme eller i hvert fald noget, der ikke strider mod hinanden.

Landene er forpligtet til at give besked til depositaren omkring deres position i forhold til de enkelte bestemmelser i MLI-konventionen. Et eksempel kunne være i MLI art, 3, stk. 6, hvor parterne som ikke har taget et forbehold i stk. 5, skal notificere om hvilke af de omfattede skatteaftaler, der indeholder bestemmelse som nævnt i stk. 4, samt angive artikel og stykke for sådan en bestemmelse.

²⁰ OECD (2015) Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 -2015 Final Report, Annex A, punkt 11, side 30

²¹ <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>, status den 17. maj 2021.

²² <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>, status den 17. maj 2021.

²³ Explanatory statement, punkt 13

Derudover skal landene også ifølge MLI art. 2, stk. 1, litra a, punkt ii, angive hvilke af landets DBO'er, der skal omfattes af MLI-konventionen. Det er ikke muligt for landene at vælge hvilke bestemmelser, der skal gælde for hvilke DBO'er og det er heller ikke muligt senere at tage et forbehold jf. artikel 28, stk. 9, hvilket også er en af grundene til at landene hellere vil være sikre, da det altid er muligt for dem at trække et forbehold tilbage eller ændre den, så den er mindre omfattende.

Derudover så gør MLI det muligt for landene at forbedre deres muligheder for at løse konflikter, bl.a. ved at de i Part VI i MLI kan vælge at gøre voldgift bindende. Derudover er der også kommet flere bestemmelser om, hvordan landene skal løse konflikterne, samt at borgere nu kan vælge hvilket af de to lande, borgeren vil lægge sag an ved, hvis denne mener at der er handlet i strid med en DBO. Før var det kun muligt i det land hvor personen var hjemmehørende, jf. 2014 MDBO art. 25, stk. 1.

Grunden til indførelsen af MLI er, at virksomhederne ikke længere skulle have samme muligheder for at skatteplanlægge og udnytte såkaldte huller i bilaterale aftaler. Meningen med MLI er, at virksomhederne nu i stedet skal til at betale skat i de lande, hvor de har en aktivitet, og hvor det er pengene tjenes²⁴.

Et af problemerne er at flere lande, bl.a. USA, stadig ikke har underskrevet konventionen, og konventionens indhold gælder derfor ikke, for bl.a. amerikanske virksomheder, her gælder i stedet de allerede gældende DBO'er med de forskellige lande. Amerikanske virksomheder kan altså forsætte med at udnytte eventuelle huller i deres DBO'er, når de driver virksomhed i andre lande²⁵. Landene bør derfor forsøge at planlægge nye DBO'er med USA, således at nogle af hullerne forsvinder og virksomhederne ikke kan være lige så aggressive i deres skatteplanlægning.

Underskrivelsen af MLI burde derfor betyde for verdensøkonomien, at landene ikke længere burde miste så mange af deres skatteindtægter, som følge af at indkomster allokeres til andre lande, hvor de ikke beskattes eller beskattes med en langt lavere sats.

6.2.3. MLI i Danmark

Danmark underskrev i 2017 MLI-konventionen i fællesskab med omkring 70 andre lande til en fælles underskrivningsceremoni afholdt den 7. juni. Senere er MLI-konventionen blevet gjort til en del af dansk lovgivning ved lov nr. 327 af 30. marts 2019, Lov om anvendelse af multilateral konvention til

²⁴ Multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting (MLI-konventionen) <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>: Indledning til MLI-konventionen

²⁵ SU 2017, 197, Wittendorff, Jens, OECD/G20's multilaterale instrument (MLI) – et dansk perspektiv

gennemførelse af tiltag i dobbeltbeskatningsoverenskomster til forhindring af skatteudhuling og overskudsflytning. Loven er senere ændret ved lov nr. 2224 af 29. december 2020, hvor Danmark har tilbagetrukket to forbehold givet i forhold til voldgiftsbestemmelserne. Danmark tiltrådte konventionen den 30. september 2019 og konventionen har været gældende i Danmark siden 1. januar 2020.

Det er helt konkret 65 DBO'er, der er valgt af Danmark, der skal være omfattet af MLI²⁶. Det er naturligvis ikke ens betydende med, at alle de DBO'er bliver omfattet af MLI-konvention, da modparten som tidligere nævnt også skal være part til MLI-konventionen og have valgt at DBO'en med Danmark skal være en omfattet skatteaftale²⁷.

6.3. Dobbeltbeskatningsoverenskomst

En dobbeltbeskatningsoverenskomst (DBO) er en bilateral overenskomst mellem et land og et andet land omkring fordelingen af beskatningsretten. De DBO'er som Danmark har forhandlet med andre lande er ratificeret ved lov, og det gælder, at for at en DBO er gyldig i Danmark, så skal den også være ratificeret ved lov. Yderligere mere, hvis der ved senere forhandlinger skal ske ændringer af en DBO, så skal disse ændringer ligeledes implementeres i dansk lovgivning ved lov²⁸.

6.4. Anvendelse af udtryk

En omfattet skatteaftale er defineret i konventions artikel 2, stk. 1, litra a, fortolkning af udtryk. En omfattet skatteaftale er en aftale, som er i kraft mellem to eller flere parter og/eller jurisdiktioner eller territorier, om at undgå dobbeltbeskatning for indkomstskatter mellem de to parter og/eller jurisdiktioner. En part kan også i internationale forhold være ansvarlig for denne jurisdiktion eller territorie og dermed kan jurisdiktionen eller territoriet være part til en omfattet skatteaftale. Parterne skal desuden have notificeret depositaren omkring aftalen, samt alle ændrings- eller ledsagedokumenter, som de ønsker skal være omfattet af MLI-konventionen.

I artikel 2, stk. 1, litra b er udtrykket part defineret som en stat, hvor konventionen er i kraft efter artikel 34 eller en jurisdiktion, som har undertegnet konventionen efter artikel 27, stk. 1, litra b eller c og hvor konventionen er i kraft efter artikel 34.

En kontraherende jurisdiktion er en part i en omfattet skatteaftale, jf. artikel 2, stk. 1, litra c.

²⁶ Jf. LOV nr 327 af 30/03/2019, Lov om anvendelse af multilateral konvention til gennemførelse af tiltag i dobbeltbeskatningsoverenskomster til forhindring af skatteudhuling og overskudsflytning, MLI-loven, § 1, stk. 1 og om valgene se bilag 3 til MLI-loven.

²⁷ SU 2017, 197, Wittendorff, Jens, OECD/G20's multilaterale instrument (MLI) – et dansk perspektiv

²⁸ Jf. LOV nr 169 af 05/06/1953, Danmarks Riges Grundlov (Grundloven), Grundlovens § 43, da en skat ikke kan pålægges, ændres eller lempes uden ved lov.

Ifølge 2014 MDBO art. 3, stk. 1, litra a, så omfatter udtrykket ”person”, en fysisk person, et selskab eller enhver anden sammenslutning af personer. Yderligere så er et ”selskab” enhver juridisk person eller enhver enhed, der behandles som en juridisk person i skattemæssig henseende, jf. 2014 MDBO art. 3, stk. 1, litra b.

6.5. Depositaren

Depositaren er ifølge art. 39 generalsekretæren for OECD samt depositaren for alle de protokoller, som det er muligt at tilføje efter art. 38.

Parterne til MLI skal notificere til depositaren ifølge artiklerne i MLI-konventionen. Parterne skal bl.a. notificere om eventuelle forbehold de tager for en artikel. Hvis der i en artikel er opstillet flere valgmuligheder, skal der notificeres omkring hvilket valg landet har truffet. Parterne skal bl.a. også notificere om, hvilke af deres omfattede skatteaftaler, der allerede indeholder bestemmelser, som skal ændres som følge af en artikel. Parterne skal her angive, hvilken artikel det er og hvilket stykke, der er omfattet af en definition, som den der ændres. Det er først når depositaren har modtaget en sådan notifikation fra alle parter, og at de stemmer overens, at bestemmelserne i en DBO ændres. Ofte er det sådan, at hvis valgene ikke er ens, så gælder artiklen kun, hvis den eksisterende bestemmelse ikke er forenelig med bestemmelsen i MLI.

Det er depositarens opgave at holde styr på ovenstående, jf. art. 39, stk. 3, samt at ovenstående er frit tilgængeligt online, da depositaren skal føre et register over hvilke omfattede skatteaftaler parterne har notificeret, hvilke forbehold en part har taget, samt notifikationer fra ovenstående²⁹.

6.6. Den kompetente myndighed

Hvem der er den kompetente myndighed i landene til en DBO er defineret i DBO’ens art. 3, stk. 1, litra f, hvor staterne hver især angiver hvad udtrykket kompetent myndighed betyder i forhold til deres land. Den kompetente myndighed bruges til at Danmark kan udveksle oplysninger med skattemyndigheder i andre lande. Alle spørgsmål og indhentelse af oplysninger skal ske gennem den kompetente myndighed³⁰. Efter DBO’erne så har de kompetente myndigheder flere opgaver at skulle løse og opgaverne er delt ud på forskellige funktioner inden for Skatteforvaltningen³¹. I Danmark er Told-

²⁹ En del af det offentlige register findes her: <https://www.oecd.org/tax/treaties/mli-database-matrix-options-and-reservations.htm>

³⁰ DJV C.F.8.2.2.26.1.2 Den danske kompetente myndighed for udveksling af oplysninger: Al kontakt til udlandet foregår gennem den kompetente myndighed

³¹ DJV C.F.8.2.2.3.1.2 Definition af lande og kompetente myndigheder: Den kompetente myndighed

og skatteforvaltningen bemyndiget til at træffe afgørelse efter DBO'er³² og udgør dermed den danske kompetente myndighed. I de nyere danske DBO'er er det angivet, at den kompetente myndighed er skatteministeren eller dennes befuldmægtigede stedfortrædere. I ældre danske DBO'er er den kompetente myndighed angivet til at være ministeren for skatter og afgifter eller finansministeren³³.

7. Analyse

MLI-konventionen har gjort det muligt at ændre på 16 elementer i en DBO³⁴. I analysen vil 15 af disse 16 elementer blive gennemgået i forhold til de ændringer de vil medføre for Danmarks DBO'er, og hvordan de finder anvendelse i samarbejde med dansk national lovgivning. 4 af elementerne i MLI-konventionen er gjort til minimumsbestemmelser. Det er ikke muligt for en part at fravælge minimumsbestemmelserne³⁵. Minimumsbestemmelserne kan dog opfyldes på anden måde end ved konventionen, hvilket også er årsagen til at MLI-konventionen har gjort det muligt at tage et forbehold. Forbeholdet skal så indeholde oplysninger om den anden måde minimumsbestemmelsen opfyldes på. Det kan også være at minimumsbestemmelsen allerede er en del af nogle DBO'er, og en part ønsker at beholde den formulering, så indgår det også som en mulighed i forbeholdet³⁶.

7.1. Del II forskelle i reglerne for hybride enheder

MLI-konventionens del II indeholder 3 artikler. Art. 3 omhandler den situation at transparente enheder kvalificeres forskelligt i landene. Dette kan medføre, at de transparente enheder ikke beskattes. Art. 4 handler om, at et selskab kan have hjemmehør i en eller flere forskellige jurisdiktioner på samme tid. Definitionen for hjemmehør for selskaber er ændret, således at der også skal lægges vægt på andre forhold end ledelsens sæde. Den sidste artikel, art. 5, i del II handler om, hvordan landene er forpligtet til at lempe, hvis der opstår dobbeltbeskatning. Her er der udformet tre valgmuligheder til at forhindre, at der sker dobbeltbeskatning.

³² Jf., BEK nr 1029 af 24/10/2005, Bekendtgørelse om den kompetente myndighed, jf. § 1

³³ DJV C.F.8.2.2.3.1.2 Definition af lande og kompetente myndigheder: Den kompetente myndighed

³⁴ Lovforslag nr. L 160 som fremsat, Folketinget 2018-2019, Folketingstidende, 2018-19 (1. samling), Tillæg A, F, Forslag til Lov om anvendelse af multilateral konvention til gennemførelse af tiltag i dobbeltbeskatningsoverenskomster til forhindring af skatteudhuling og overskudsflytning, (Lovforslag nr. 160) punkt 3.1. *Generelt om konventionen*

³⁵ Lovforslag nr. 160 punkt 3.1. *Generelt om konventionen*

³⁶ Eksempel i afsnit 7.4.1

7.1.1. Transparente enheder

MLI art. 3, stk. 1 tilføjer MDBO art. 1, stk. 2

Det tidligere anvendelsesområde for en dobbeltbeskatningsoverenskomst var for personer, som var hjemmehørende i en eller begge af de kontraherende stater, jf. 2014 MDBO art. 1. MLI art. 3, stk. 1 modificerer dette ved at tilføje art. 1, stk. 2 i 2017 MDBO, det betyder, at en DBO også skal finde anvendelse på indkomst, som er erhvervet eller optjent gennem en transparent enhed.

Bestemmelsen finder anvendelse, hvis f.eks. Danmark anser en enhed for at være skattemæssigt helt eller delvis transparent efter national lovgivning. Indkomsten anses så for at være oppebåret af en person, som er hjemmehørende i Danmark, hvis Danmark også behandler det som indkomst oppebåret af en til Danmark hjemmehørende person, jf. MLI art. 3, stk. 1.

Skattemæssigt transparente enheder er juridiske personer, der efter bl.a. danske skatteregler ikke anses for at udgøre et selvstændigt skattesubjekt, men hvor det er ejerne bag enheden, der beskattes³⁷. Forholdene i en skattemæssig transparent enhed reguleres af selskabsretlige regler, en selskabsaftale eller en foreningsvedtægt, jf. selskabsskatteloven (SEL) § 2C, stk. 3.

I Danmark er der indført regler i selskabsskattelovens §§ 8 C-8 E, for at forhindre, at hybride mismatches opstår. Reglerne er indført ved lov nr. 1726 af 27. december 2018 og har virkning fra den 1. januar 2020. Reglerne er en implementering af EU's skatteundgåelsesdirektiv, direktiv 2016/1164/EU af 12. juli 2016 og senere ændret ved direktiv 2017/952/EU af 29. maj 2017³⁸. OECD har også kommenteret direktivet og henviser til, at reglerne i høj grad følger de anbefalinger, som kommer fra OECD's rapporter om Action 2 i BEPS-projektet³⁹. Action 2 rapporten er ligeledes blevet anvendt til at udforme MLI-konventionens artikel 3⁴⁰.

Et mismatch opstår, hvis en jurisdiktion behandler en enhed som en skattemæssig transparent enhed, mens at den anden jurisdiktion mener, at det er et selvstændigt skattesubjekt, jf. SEL § 8 C, stk. 1, nr. 9. Mismatches opstår altså, fordi indkomsten og udgifterne kvalificeres forskelligt ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for en person eller selskab. Derudover oplister SEL § 8 C, stk. 1, nr. 1,

³⁷ Lovforslag nr. 160 punkt 3.2.2.1 Artikel 3 – Transparente enheder

³⁸ DJV punkt C.D.2.4.7.1: Formål og baggrund og historik: Skatteundgåelsesdirektivets bestemmelser om hybride mismatch

³⁹ DJV punkt C.D.2.4.7.1: Formål, baggrund og historik: OECD's fortolkningsbidrag

⁴⁰ Explanatory statement, punkt 39

litra a-g en række begreber, som skal forstås på en bestemt måde, når SEL §§ 8 D og § 8 E anvendes til at forhindre et mismatch.

Formålet med reglerne omkring mismatch er at forhindre, at tilknyttede selskaber udnytter, at landene kvalificerer forskellige enheder forskelligt, således at der bl.a. kan opnås fradrag for udgifter uden, at indtægten hos modtageren beskattes, at der opnås fradrag for den samme udgift flere gange, samt at undgå overhovedet at skulle betale skat af en indkomst, altså en dobbelt ikke-beskatning⁴¹.

En person bliver omfattet af bestemmelserne, hvis Danmark anser indkomsten som erhvervet gennem en enhed eller arrangement, der behandles helt eller delvist som skattemæssigt transparent i Danmark. Personen skal være hjemmehørende i Danmark, samt indkomsten skal kunne beskattes efter danske regler førend, at indkomsten beskattes. Det betyder, at hvis der erhverves indkomst fra udlandet gennem en transparent enhed, der anses for skattemæssigt transparent i Danmark og personen er hjemmehørende i Danmark, så kan Danmark beskatte denne indkomst. En person som ikke er hjemmehørende i Danmark, men erhverver indkomst gennem en enhed eller arrangement, som anses som værende skattemæssigt transparent efter dansk lovgivning beskattes ikke af indkomsten. Denne regel er altså til, for at beskatte egne hjemmehørende personer af deres indkomst fra udlandet, som de erhverver gennem en skattemæssigt transparent enhed eller arrangement.

De indførte danske mismatch regler i SEL §§ 8 C - 8 E er med til at forhindre nogle af situationerne, der kan opstå som følge af en DBO, hvor de forskellige jurisdiktioner kvalificerer selskaber forskelligt. De danske regler er nødvendige, for at kunne beskatte eller nægte et fradrag, som ellers ville være blevet givet som følge af en DBO. MLI-konventionen gør det således muligt for Danmark at anvende interne mismatch regler for transparente enheder, som efter danske regler anses som værende skattemæssigt transparente, og anses som værende et selskab i den anden jurisdiktion. Indkomsten i form af f.eks. renter eller udbytter vil altså kunne beskattes hos personen, som er hjemmehørende i Danmark.

MLI'en søger at løse problemet med at tingene kvalificeres forskelligt ved at have indført regler om transparente enheder på den måde, at indkomst i en DBO som er erhvervet af en transparent enhed også skal omfattes af DBO, og at indkomsten anses så for at være oppebåret af personerne bag den transparente enhed. Et af problemerne er at indtægter og udgifter føres igennem forskellige lande for at udnytte DBO'erne, og dermed opnå fradrag uden at skulle betale skat af indkomsterne. Det betyder,

⁴¹ DJV punkt C.D.2.4.7.1: Formål, baggrund og historik: Formål og baggrund

at der er klare regler for, hvornår en person beskattes som følge af, at der er tale om et transparent selskab i en af jurisdiktionernes lovgivning.

MLI art. 3, stk. 2 vedrører lempelsesregler

MLI-konventionens art. 3, stk. 2 handler om, hvornår et land er forpligtet til at give lempelse, for indkomst beskattet i en anden jurisdiktion, som følge af en omfattet skatteaftale⁴². Hvis det alene er muligt for det andet land at beskatte en indkomst, fordi indkomsten er erhvervet af en person, der er hjemmehørende der, så skal Danmark ikke give lempelse. Hvis en enhed f.eks. er hjemmehørende i et andet land, som anser enheden for at være et selvstændigt skattesubjekt og derfor beskatter efter globalindkomstprincippet, men Danmark derimod anser enheden for at være en skattemæssigt transparent enhed og derfor henfører deltagerens andel af indkomsten i selskabet til deltagerne, der er hjemmehørende i Danmark og beskatter i overensstemmelse hermed, så skal ingen af landene give lempelse for den skat, som er betalt i det andet land. Har enheden derimod også et fast driftssted i Danmark, så kan Danmark beskatte overskuddet i det faste driftssted efter reglerne i DBO'ens art. 7, og det andet land skal så give lempelse efter reglerne i DBO'en⁴³.

Det betyder for Danmarks vedkommende, at hvis vi anser en enhed for at være skattemæssigt transparent, og dermed beskatter ejerne af enheden personligt, så er Danmark ikke forpligtet til at give lempelse for den udenlandske skat, der er betalt af enheden i udlandet, fordi dette land anser enheden for at være et selvstændigt skattesubjekt.

MLI art. 3, stk. 3 vedrører MLI art. 11, stk. 3, litra a

MLI art. 11 handler om retten til at beskatte hjemmehørende personer. Hvis bare en part har valgt at tage et forbehold efter MLI art. 11, stk. 3, litra a, så skal der tilføjes følgende sætning til MLI, art. 3, stk. 1: *"I intet tilfælde kan bestemmelserne i dette stykke fortolkes sådan, at de berører en kontraherende jurisdiktions ret til beskatte personer, der er hjemmehørende i denne kontraherende jurisdiktion."*⁴⁴ Danmark har ikke valgt at tage et sådant forbehold, men hvis den anden stat til en omfattet skatteaftale har taget et sådant forbehold, så skal sætningen tilføjes til DBO'en mellem Danmark og den pågældende part. Bestemmelsen om hjemmehørende personer er behandlet i afsnit 7.2.6 Retten til at beskatte hjemmehørende personer.

⁴² Lempelsesreglerne er forklaret i afsnit 7.1.3

⁴³ Lovforslag nr. 160 punkt 3.2.2.1 Artikel 3 - Transparente enheder

⁴⁴ MLI-konventionen art. 3, stk. 3

MLI art. 3, stk. 5

Efter stk. 5 så er der flere forbehold en part til MLI kan vælge at tage. Litra a er valget om ikke at anvende artikel 3 i sin helhed på alle sine omfattede skatteaftaler. De andre litra er valget om ikke at anvende dele af artiklen. Danmark har valgt ikke at tage et sådant forbehold, men mange af de andre jurisdiktioner, der ligeledes har underskrevet MLI har valgt at tage et sådant forbehold⁴⁵. Det betyder for Danmarks vedkommende, at mange af de tidligere DBO'er ikke bliver ændret af MLI-konventionens artikel 3, hvilket betyder, at det er de interne danske regler i SEL §§ 8 C - 8 E, der i stedet skal 'fange' hybride mismatches.

7.1.2. Dobbeldomicilerede enheder

MLI art. 4, stk. 1 modificerer MDBO art. 4, stk. 3

Danmark har hidtil lagt vægt på ledelsens sæde, som kriterium til at fastlægge, hvor et selskab var hjemmehørende, dette var i overensstemmelse med OECD's 2014 MDBO. Nu skal der i stedet lægges vægt på flere kriterier til at fastlægge, hvor et selskab er hjemmehørende. Dette kan skabe problemer i forhold til dobbeltdomicil, hvis et land vælger at lægge meget vægt på f.eks. ledelsens sæde og det andet på registrering, så har selskabet dobbeltdomicil. Dobbeldomicil betyder, at selskabet er fuldt skattepligtigt til begge lande, og beskatningsretten i forhold til forskellige typer indkomst er derfor svær at fordele mellem landene. Landene må så fastsætte gennem gensidig aftale, hvor selskabet er hjemmehørende.

En dobbeltdomicileret enhed er en enhed, som er fuldt skattepligtigt til to lande på samme tid efter den interne lovgivning i de respektive lande⁴⁶. Selskabsskattelovens (SEL) § 1, stk. 1 oplister de selskaber, som er skattepligtige til Danmark, samt er hjemmehørende her i landet. Det er bl.a. aktie- og anpartsselskaber som er indregistreret i Danmark, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 1. Derudover er selskaber, som er omfattet af stk. 1, nr. 2-6 hjemmehørende til Danmark, hvis de er registeret i Danmark eller har ledelsens sæde i Danmark, jf. SEL § 1, stk. 6. 1. pkt. Samtidig i dette stykke fastlægges det, at hvis selskabet også er fuldt skattepligtigt til et andet land, som Danmark har en DBO med og DBO'en fører til, at Danmark skal lempe beskatningen eller nedsætte indkomsten for et fast driftssted, så finder stk. 6, 1 pkt. ikke anvendelse. Dette er i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst. Hvis

⁴⁵ <https://www.oecd.org/tax/treaties/mli-database-matrix-options-and-reservations.htm> - status 17. maj 2021

⁴⁶ Lovforslag nr. 160 punkt 3.2.2.2 Artikel 4 - Dobbeldomicilerede enheder

et selskab er hjemmehørende i den anden stat, så tillægges denne stat beskatningsretten medmindre Danmark er tildelt beskatningsretten, som værende kildelandet til den indkomsttype.

I henhold til 2014 MDBO artikel 3, stk. 1, litra a, så omfatter udtrykket ”en person” en fysisk person, et selskab og enhver anden sammenslutning af personer. Et selskab defineres så yderligere i art. 3, stk. 1, litra b til at betyde enhver juridisk person eller enhver enhed, der i skattemæssig henseende behandles som en juridisk person. MLI-konventionens artikel 4, stk. 1 beskæftiger sig med ikke-fysiske personer, som efter bestemmelserne i en omfattet skatteaftale er hjemmehørende i mere end én kontraherende jurisdiktion. Jurisdiktionerne skal ved en gensidig aftale forsøge at bestemme, hvor personen skal være hjemmehørende. De skal tage hensyn til hvor ledelsens virkelige sæde er, stedet hvor selskabet er registreret eller på anden måde oprettet samt alle andre relevante forhold.

Det betyder, at Danmark i sine omfattede skatteaftaler skal forsøge at bestemme, hvor selskaber er hjemmehørende i samarbejde med den anden jurisdiktion. Der kan i fastlæggelsen altså ikke alene lægges vægt på ledelsens sæde, som tidligere var eneste kriterie i OECD’s 2014 MDBO art. 4, stk. 3.

MLI-konventionen påvirker den danske fordeling af beskatningsretten for selskaber på den måde, at selvom selskabet har ledelsens sæde i Danmark er det ikke sikkert, at selskabet anses for at være hjemmehørende i Danmark på baggrund af andre kriterier. Danmark skal efter den omfattede skatteaftale tillægges beskatningsretten efter bestemmelserne, når det er en kildestatsskat, der skal betales, ellers så er det domicillandet, der har den fulde beskatningsret, jf. globalindkomstprincippet.

Et selskab, som hidtil har været hjemmehørende i Danmark eller i udlandet efter kriteriet om ledelsens sæde, kan nu risikere at være hjemmehørende i den anden jurisdiktion. Dette skyldes at jurisdiktionerne ved gensidig aftale har bestemt, at selskabet skal være hjemmehørende i denne anden jurisdiktion efter, at de har vurderet alle relevante forhold. Fordelingen af beskatningsretten i fordelingsbestemmelserne i DBO’en kan nu ændres, således at det er det andet land der har beskatningsretten, mens det første land skal lempes som følge af det ændrede hjemmehørs forhold.

Hvis der ikke er en aftale om, hvor selskabet er hjemmehørende, så er personen (selskabet) alene berettiget til de lempelser eller skattefritagelser, som der er adgang til i den omfattede skatteaftale, såfremt de kompetente myndigheder har lavet en aftale om dette, jf. MLI art. 4, stk. 1.

Ifølge OECD's kommentarer til 2017 versionen af modeloverenskomstens art. 4⁴⁷, så skal de kompetente myndigheder bl.a. tage flere faktorer med i bedømmelsen af hvor selskabet er hjemmehørende.

Det er f.eks.:

- hvor bestyrelsesmøder og lignende møder afholdes,
- hvor udøver den administrerende direktør og andre ledende medarbejdere deres virksomhed fra,
- hvor udøves den daglige ledelse,
- hvor er hovedsædet beliggende
- hvilket lands lovgivning er den juridiske person underlagt
- hvor opbevares regnskabsbøger⁴⁸,

Hvis et land ikke ønsker, at de kompetente myndigheder skal lægge vægt på disse kriterier, kan de supplere bestemmelsen med henvisning til andre faktorer, som skal bruges ved den skønsmæssige vurdering af, hvor den juridiske person er hjemmehørende⁴⁹.

Registreringskriteriet i dansk lovgivning giver ikke yderligere problemer i forhold til fastlæggelse af hjemmehør, da aktie- og anpartsselskaber skal angive, at de har sit hjemsted i Danmark, når de lader sig registrere ved Erhvervsstyrelsen. For et udenlandsk selskab gælder det, at det er hjemmehørende i Danmark, hvis det har ledelsens sæde eller er registreret i Danmark, jf. SEL § 1, stk. 6, 1. pkt.⁵⁰.

Det kan antages, at der opstår en situation, hvor et selskab har ledelsens sæde i udlandet og er registreret i et andet land. Det land, hvor selskabet har ledelsens sæde, anser registreringspligten som udgangspunktet for, hvor selskabet er hjemmehørende, mens det andet land anser det som ledelsens sæde, der afgør hjemmehør. Så er der opstået en situation, hvor selskabet ikke er hjemmehørende i nogen af staterne, dette er ikke hensigtsmæssigt, fordi det betyder at der opstår dobbelt ikke hjemmehør. Dette er ikke noget der kan løses af en DBO. Danmark har i sin interne lovgivning taget højde for en sådan situation ved, at selskaber som er indregistreret, jf. SEL § 1, stk. 1 og/eller har ledelsens sæde, jf. § 1, stk. 6 i Danmark er hjemmehørende i Danmark, der kan dermed i en DBO med Danmark ikke opstå en situation med dobbelt ikke hjemmehørende, fordi så vil selskabet være hjemmehørende i Danmark, hvis det andet land lægger vægt på det kriterie, som ikke er opfyldt i deres land⁵¹.

⁴⁷ OECD (2017, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing. http://dx.doi.org/10.1787/mtc:_cond-2017-en, 2017 OECD's kommentar til art. 4, jf. punkt 24.1

⁴⁸ 2017 OECD's kommentar til art. 4, jf. punkt 24.1

⁴⁹ 2017 OECD's kommentar til art. 4, jf. punkt 24.1

⁵⁰ DJV punkt C.D.1.1.1.2: Hjemmehørende her i landet

⁵¹ DJV punkt C.F.8.2.2.4.2.3 Forskellige kriterier for hjemsted: Eksempel 2 og Bemærk

MLI-bestemmelsen i artikel 4 løser i hvert fald en del af problemet ved, at det ikke længere er ledelsens sæde, der er eneste kriterium, der lægges vægt på, men flere forhold og at de kompetente myndigheder i jurisdiktionerne skal bestemme, hvor selskabet er hjemmehørende. Det betyder, at selskaber ikke længere kan undgå at blive hjemmehørende i en stat alene fordi den stat anser ledelsens sæde for at være i den anden stat, mens at den anden stat anser det samme, således at der opnås dobbelt ikke hjemmehør. De kompetente myndigheder har derfor nu større mulighed for at beskatte et selskab, fordi de ved gensidig aftale skal finde ud af hvor selskabet er hjemmehørende. Der er også større sikkerhed for at et selskab ikke bliver dobbeltbeskattet.

7.1.3. Anvendelse af metoder for ophævelse af dobbeltbeskatning

MLI artikel 5, stk. 1 og 6-7 vedrører MDBO art. 23B

MLI art. 5, stk. 1-7 handler om forskellige metoder til at ophæve dobbeltbeskatning. Dobbeltbeskatning opstår, når begge lande vil beskatte en indkomst efter deres interne lovgivning.

Der er i OECD's MDBO i art. 23A (eksempionsmetoden) og 23B (creditmetoden) opstillet to ligestillede metoder⁵² for, hvordan et land kan lempe for dobbeltbeskatning. Ved eksempionsmetoden er det kun kildelandet, der kan beskatte en indkomst. Bopælslandet har derved ikke mulighed for at beskatte indkomsten også selvom bopælslandets skat er højere end kildelandets. Ved creditmetoden skal bopælslandet lempe for den skat, der er betalt i udlandet og har således stadig mulighed for at beskatte indkomsten, hvis skattesatsen er højere i bopælslandet. Er skatten i bopælslandet derimod lavere end skatten i kildelandet, så skal bopælslandet ikke lempe for mere end de selv ville have beskattet med. Skatten bliver dermed den højeste af de to landes⁵³.

MLI art. 5, stk. 1 gør det muligt for parterne at vælge mellem 3 valgmuligheder som metode for ophævelse af dobbeltbeskatning. Parterne kan vælge mellem valgmulighed A, MLI art. 5, stk. 2-3, valgmulighed B, MLI art. 5, stk. 4-5 eller valgmulighed C, MLI art., stk. 6-7. Ønsker en part ikke at anvende en af de 3 metoder, så kan parten vælge ikke at anvende artikel 5 som helhed på sine omfattede skatteaftaler, jf. MLI art. 5, stk. 8.

Valgmulighed A går ud på, at et domicilland skal lempe for beskatning i den anden stat, hvis domicillandet har brugt bestemmelserne i en DBO til at fritage eller begrænse kildelandets skattesats på indkomsten eller formuen. Domicillandet skal dog kun give fradrag for den del af indkomstkatten

⁵² Lovforslag nr. 160 punkt 3.2.2.3. *Artikel 5 – Anvendelse af metoder for ophævelse af dobbeltbeskatning*

⁵³ Lovforslag nr. 160 punkt 3.2.2.3. *Artikel 5 – Anvendelse af metoder for ophævelse af dobbeltbeskatning*

eller formueskatten, der er betalt i kildelandet. Fradraget kan dog ikke være højere end den skat, der er beregnet i domicillandet for den indkomst eller formue, som kan beskattes i kildelandet. Valgmulighed A gør det derfor ikke muligt at anvende eksemptionsmetoden. I stedet skal creditmetoden anvendes, da domicillandet efter valgmulighed A stadig har mulighed for at beskatte indkomsten. Et eksempel kunne være at kildelandet som følge af reglerne i 2014 MDBO art. 10, stk. 2 ikke kan pålægge en højere skattesats end hhv. 5 % eller 15 % af bruttoudbyttet selvom den interne lovgivning i kildelandet har en højere skattesats, så er deres beskatningsret begrænset. Domicillandet er dog kun forpligtet til at lempe for den faktisk betalte skat i kildelandet⁵⁴.

Valgmulighed B går ud på, at hvis domicillandet anser en indkomst som udbytte, og domicillandet som følge af en DBO fritager denne indkomst for beskatning, så skal de ikke længere fritage for beskatning, hvis udbyttet er fradragsberettiget i kildelandet for en person, som også er hjemmehørende i kildelandet. Domicillandet skal i stedet give et fradrag i indkomstskatten for den skat, der er betalt i kildelandet. Fradraget kan dog ikke være højere end den skat, som skulle være betalt i domicillandet af den indkomst, der kan henføres til kildelandet. Domicillandet skal derfor bruge creditmetoden til undgå dobbeltbeskatning af udbyttet⁵⁵.

Valgmulighed C er et valg, hvor eksemptionsmetoden udelukkes som generel lempelsesregel⁵⁶. Valgmulighed C bygger på 2017 MDBO art. 23B. Valgmulighed C går ud på, at domicillandet skal give fradrag for den indkomst- eller formueskat, der er betalt i kildelandet, hvis indkomsten eller formuen kan beskattes i kildelandet efter DBO bestemmelserne. Fradraget kan dog ikke blive højere end den indkomst- eller formueskat, der vil kunne blive pålagt i domicillandet af den indkomst eller formue, der kan beskattes i kildelandet. Yderligere mere så kan domicillandet ved beregningen af skatten for den resterende indkomst eller formue for personen tage hensyn til den indkomst eller formue som er fritaget for beskatning, jf. MLI § 5, stk. 6, litra b.

Der er fra 2014 til 2017 ikke sket den store ændring i MDBO art. 23B udover, at teksten er ændret til at stemme overens med MLI art. 5⁵⁷.

De tre valgmuligheder, A, B og C, gør det kun muligt at anvende creditmetoden som lempelsesmetode på sine omfattede skatteaftaler⁵⁸. Ønsker en part således forsat at anvende eksemptionsmetoden som

⁵⁴ Lovforslag nr. 160 punkt 3.2.2.3. *Artikel 5 – Anvendelse af metoder for ophævelse af dobbeltbeskatning*

⁵⁵ Lovforslag nr. 160 punkt 3.2.2.3. *Artikel 5 – Anvendelse af metoder for ophævelse af dobbeltbeskatning*

⁵⁶ Lovforslag nr. 160 punkt 3.2.2.3. *Artikel 5 – Anvendelse af metoder for ophævelse af dobbeltbeskatning*

⁵⁷ Explanatory statement, punkt 69.

⁵⁸ Lovforslag nr. 160 punkt 3.2.2.3. *Artikel 5 – Anvendelse af metoder for ophævelse af dobbeltbeskatning*

lempelsesmetode, fordi metoden allerede eksisterer i en DBO, så skal parten vælge ikke at anvende artikel 5 på sine omfattede skatteaftaler.

Danmark har valgt at de vil anvende valgmulighed C på sine omfattede skatteaftaler⁵⁹. Danmark anvender som hovedregel altid creditmetoden, hvorfor C er det valg, der virker mest naturligt⁶⁰.

Ændringen som valgmulighed C fører med sig for de danske DBO'er er, at de DBO'er der ikke tidligere har haft en bestemmelse svarende til 2014 MDBO 23B, men stadig har en metode til at lempe for skat på en fortjeneste, der kan beskattes i den anden jurisdiktion, så indføres der en bestemmelse svarende til 23B.

Hvis et andet land med hvilken vi har en omfattet skatteaftale vælger, at de vil anvende valgmulighed A, B eller ingen af valgmulighederne på deres omfattede skatteaftaler, så vil valgmulighed C kun finde anvendelse på de personer, som er hjemmehørende i Danmark, mens den anden parts valgmulighed finder anvendelse for deres hjemmehørende personer, jf. MLI art. 5, stk. 1. Der er også den mulighed, at en part efter stk. 9 vælger, at de ikke vil tillade at Danmark anvender valgmulighed C for den DBO, der er i stand mellem de to parter.

Der findes i Danmark også interne lempelsesregler for dobbeltbeskatning, de findes i LL § 33. De interne lempelsesregler kan bruges af skattepligtige personer, hvis der ikke er indgået en DBO med det pågældende land, som personen eller selskabet modtager indkomst fra. Det er også muligt at vælge LL § 33, hvis det vil være mere fordelagtigt for den skattepligtige end lempelsen efter en DBO⁶¹. Efter LL § 33, stk. 1 er det muligt at få et fradrag i indkomstskatterne til Danmark for den skat, der er betalt i udlandet, og som også er opkrævet for indkomst, der kan henføres til kilder i det pågældende land. Det er ikke muligt at få et større fradrag end for den maksimale skat, der skal betales i Danmark for den indkomst, der kan henføres til udlandet. I LL § 33, stk. 2 er der dog stadig en lille undtagelse for DBO'er, at der ikke kan gives et større fradrag end for det beløb, som udlandet har krav på at oppebære efter en DBO.

Reglerne er med til, at Danmark ikke lemper for anden skat end den skat, der rent faktisk er betalt i udlandet. Det betyder, at der ikke vil kunne ske skatteundgåelse ved, at der gives et fradrag, selvom der ikke er betalt skat i det andet land. Derudover er det muligt for Danmark at beskatte med den effektive skattesats i Danmark. Er Danmarks skattesats således højere end det andet lands, så vil

⁵⁹ MLI-loven bilag 2.

⁶⁰ Lovforslag nr. 160, *Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser: Artikel 5 (Anvendelse af metoder for ophævelse af dobbeltbeskatning)*

⁶¹ DJV C.F.4.1 LL § 33: Regel

Danmark stadig beskatte indkomsten. Den skattepligtige har dog fradrag for den udenlandske betalte skat. Den erlagte skat i Danmark er således mindre som følge af lempelsesbestemmelserne.

7.2. Del III Misbrug af aftaler

Del III indeholder bestemmelser, der skal undgå at en DBOs bestemmelser bliver misbrugt til at opnå en skattefordel. Der indsættes bl.a. en præambel som indledning i DBO'erne, samt bestemmelser om en bestemt ejerandel eller ejerperiode i forhold til om en skattemæssig fordel kan opnås efter en bestemmelse i en DBO. Derudover så understreges det, at MLI-konventionen ikke er til hinder for, at en jurisdiktion kan beskatte hjemmehørende personer.

7.2.1. Formål med en omfattende skatteaftale - Præambel

MLI art. 6 tilføjer en indledning (præambel) til MDBO

En præambel er en form for indledning, hvori det angives, hvad formålet er med at indgå aftalen⁶². Ifølge MLI art. 6, stk. 1 så skal en omfattende skatteaftale indeholde følgende præambel:

“Der har til hensigt at ophæve dobbeltbeskatning for så vidt angår skatter, som er omfattet af denne overenskomst, uden at skabe muligheder for ikkebeskatning eller nedsat beskatning gennem skatteunddragelse eller skatteomgåelse (herunder gennem utilsigtet anvendelse af skatteaftaler med henblik på at opnå de lempelser, som denne overenskomst giver adgang til, til indirekte fordel for personer, som er hjemmehørende i tredje-jurisdiktioner),⁶³”

Præambelen skal indsættes i stedet for eller i fravær af en præambel, hvor præambelen angiver at hensigten er at undgå dobbeltbeskatning, uanset om præambelen også omtaler hensigten om ikke at skabe mulighed for ikke beskatning eller nedsat beskatning, jf. art. 6, stk. 2. Præambelen fra MLI art. 6, stk. 1 er også indsat i 2017 MDBO som en indledning til overenskomsten.

Artikel 6, stk. 1 er en minimumsstandard⁶⁴, og skal således opfyldes af parterne til MLI-konventionen. Det er derfor som udgangspunkt ikke muligt for en part at tage et forbehold. Undtagelsen er at en part kan forbeholde sig ret til ikke at anvende præambelteksten på de omfattede skatteaftaler, der allerede har en præambel, der angiver at intentionen med aftalen er at ophæve dobbeltbeskatning uden at skabe mulighed for ikke-beskatning eller nedsat beskatning gennem skatteunddragelse eller skatteomgåelse,

⁶² Lovforslag nr. 160, Bemærkninger til lovforslaget, punkt 3.2.3.1, Artikel 6 - Formål med en omfattende skatteaftale

⁶³ MLI-loven, bilag 1, artikel 6, stk. 1

⁶⁴ Lovforslag nr. 160, Bemærkninger til lovforslaget, punkt 3.2.3.1, Artikel 6 - Formål med en omfattende skatteaftale

jf. stk. 4. Danmark har valgt ikke at udnytte denne mulighed⁶⁵. Præamblen bliver således en del af de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Intentionen med præambelen er at parterne skal angive deres formål med aftalen. Præambelen har derfor ikke i sig selv samme juridiske værdi, som en artikel i en DBO vil have. Præambelen kan i stedet anvendes som et fortolkningsbidrag til de enkelte bestemmelser i DBO'en, idet den angiver formålet, som parterne har haft med at indgå de forskellige bestemmelser⁶⁶.

Når Danmark anvender en bestemmelse i en DBO, som giver en fordel til en skattepligtig person, således at skattepligten flyttes rundt, så må formålet med at skulle beskattes i et bestemt land ikke være skatteomgåelse eller -unddragelse ifølge præambelen. Meningen er at indtægterne skal beskattes i det land, hvori der er en aktivitet for virksomheden eller personen.

Skatteundgåelse fører til at bl.a. virksomheder bruger lovlige instrumenter, f.eks. en DBO, til at betale den mindst mulige skat af sin indkomst. En virksomhed kan fuldt lovligt, f.eks. flytte deres overskud til et andet land, hvor skattetrykket er lavere. En anden mulighed er at udnytte en DBO's bestemmelser for renter. De opretter et lån mellem to selskaber og aftaler en høj rente på lånet. Selskabet, der skal betale renterne, får et fradrag for renterne i det land, hvor skatten er høj og dermed mindskes den skattepligtige indtægt i det land, mens at renteindtægterne overføres til et land med lavt skattetryk⁶⁷.

Metoden ved skatteunddragelse er, at der bruges ulovlige metoder til at undgå at betale skat. En virksomhed kan f.eks. lade være med at opgive hele sin indtægt, den skattepligtige indkomst er dermed lavere, og det er skatten også. En anden måde kan være at virksomheden undlader at betale moms⁶⁸.

Præambelteksten bruges i kampen mod skatteomgåelse og -unddragelse ved at parterne i DBO'en nu klart har angivet, at formålet med en DBO altså ikke kun er at undgå dobbeltbeskatning, men det altså også er at bekæmpe de personer og selskaber, som udnytter en DBO til at betale mindre i skat. Tanken er at Danmark i fremtiden vil have mere fokus på, at der ikke opnås en fordel efter en bestemmelse, f.eks. i eksemplet med renter, som fører til skatteundgåelse.

Præambelteksten forsøger at få parterne til en omfattende skatteaftale til at undgå at situationer som dette opstår. Præambelens formål opfyldes ved at bl.a. et land som Danmark arbejder hen imod, at der ikke

⁶⁵ MLI-loven, bilag 2

⁶⁶ Lovforslag nr. 160, *Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser, artikel 6 (Formål med en omfattende skatteaftale)*

⁶⁷ <https://www.europarl.europa.eu/news/da/headlines/economy/20150529STO61068/skatteundgaelse-vs-skatteunddragelse-skattebegreberne-forklaret>

⁶⁸ <https://www.europarl.europa.eu/news/da/headlines/economy/20150529STO61068/skatteundgaelse-vs-skatteunddragelse-skattebegreberne-forklaret>

sker bl.a. overskudsflytning til andre lande, således at der betales en mindre skat. Dette kan bl.a. opfyldes gennem national lovgivning, hvor lovgivningen ændres således at der stilles større oplysningskrav til selskaberne, som har aktivitet i Danmark. Det et selskab vil forsøge at gøre er at flytte deres overskud til andre lavt skattetrykslande og beskattes der i stedet for i f.eks. Danmark, hvor den egentlige indtjening af overskuddet er sket. Præambelen skal således være med til at nogle af de mistede skatteindtægter, som landene oplever ikke længere skal mistes. Det betyder at skatteundgåelse og -unddragelse ikke længere er muligt og indtægten beskattes i det land hvor aktiviteten er.

7.2.2. Forhindring af misbrug af aftaler

MLI art. 7, stk. 1-2 vedrører 2017 MDBO art. 29, stk. 9

Artikel 7, stk. 1-2 handler om en principal purpose test (PPT), der skal forhindre at der sker misbrug af DBO'er. Bestemmelsen i art. 7 er en minimumsbestemmelse, hvilket betyder at bestemmelsen som udgangspunkt ikke kan afviges eller fravælges ved et forbehold. Yderligere mere så kan PPT testen suppleres med en forenklet bestemmelse om begrænsning af fordele (Limitation of Benefits (LOB))⁶⁹.

Artikel 7 bygger på BEPS Action 6, hvor der er opstillet 3 forskellige måder til at undgå misbrug af aftaler. Den første er PPT- testen, og så findes der en simpel og en detaljeret LOB bestemmelse⁷⁰. BEPS Action 6 slår derudover fast, at landene som minimum skal implementere en PPT eller en PPT og en detaljeret eller simpel LOB-bestemmelse, samt som tredje mulighed en detaljeret LOB, som suppleres af andre ting, der skal være med til at bekæmpe misbrug af aftaler⁷¹.

MLI-konventionen har valgt tilgangen i PPT til at undgå misbrug af de omfattede skatteaftaler. PPT er indført i MLI art. 7, stk. 1. PPT er indført, fordi det er den eneste, der som enkeltstående tilgang, kan bekæmpe misbrug af aftaler, samt at en detaljeret LOB-bestemmelse er omfattende at forhandle på plads bilateralt. MLI-konventionen indeholder heller ikke en detaljeret LOB-bestemmelse. Der er dog en simplificeret LOB i art. 7, stk. 8-13, som parterne også kan tilvælge. Det er tilladt at fravælge MLI-konventionens art. 7, stk. 1 selvom det er en minimumsbestemmelse, parten skal dog opfylde minimumsstandarderne på anden måde, jf. MLI art. 15. Hvis parten f.eks. ønsker at anvende en detaljeret LOB i bekæmpelsen af misbrug af aftaler, så skal parten tage et forbehold efter MLI art. 15⁷².

⁶⁹ Lovforslag nr. 160, punkt 3.2.3.2. *Artikel 7 – Forhindring af misbrug af aftaler*

⁷⁰ Explanatory statement, punkt 88

⁷¹ Explanatory statement, punkt 89

⁷² Explanatory statement, punkt 90

MLI art. 7, stk. 1 fastlægger, at der ikke skal gives en fordel efter en DBO, hvis hovedformålet eller en af hovedformålene med en transaktion eller arrangement er at opnå denne fordel. Det er ved betragtning af alle relevante fakta og omstændigheder, at det skal være rimeligt at antage at et af hovedformålene med et arrangement eller en transaktion var at opnå denne fordel. Relevante fakta og omstændigheder skal direkte eller indirekte have medført denne fordel. Hvis dette er tilfældet, så skal den konkrete fordel ikke gives uanset de øvrige bestemmelser i en omfattet skatteaftale. Det er dog muligt at fordelene kan gives, hvis det kan godtgøres at opnåelse af fordelene under alle omstændigheder ville være i overensstemmelse med genstanden for og formålet med den/de relevante bestemmelser i en DBO⁷³.

MLI art. 7, stk. 1 er indført i 2017 MDBO art. 29, stk. 9. Den tidligere 2014 MDBO art. 29 er blevet til art. 30 i 2017 versionen af modeloverenskomsten.

Danmark har i den interne lovgivning allerede en bestemmelse der omhandler PPT, jf. (LL) § 3. Når Danmark derfor anvender en DBO, så vil Danmark uanset om der er en PPT-bestemmelse i en DBO anvende en PPT for at finde ud af om en given fordel i en DBO skal gives eller ej. Indførelsen af PPT i alle Danmarks overenskomster bliver derfor uden praktisk betydning. Danmark ville uanset hvad foretage en vurdering af om hovedformålet eller en af hovedformålene var at opnå en fordel i en DBO⁷⁴. Danmark opfylder dermed også minimumstandarden på anden måde end kun ved at indføre MLI-konventionen i dansk lovgivning. Danmark har dermed også inden MLI-konventionens indførelse i dansk lovgivning været med til at bekæmpe misbrug af aftaler til at opnå en DBO fordel. Danmark er dermed også med i kampen mod skatteunddragelse, da de kigger på alle relevante fakta og omstændigheder for at finde ud af om en fordel efter en DBO skal gives eller ej. Findes det at hovedformålet var at opnå en fordel, så vil Danmark nægte at give fordelene til den givne person, og dermed også at personen laver skatteunddragelse i Danmark.

MLI art. 7, stk. 8-13 vedrører 2017 MBDO art. 29, stk. 1-6

Det er også muligt for en part at fravælge PPT og i stedet anvende bestemmelserne i MLI art. 7, stk. 8-13, LOB (Limitations on Benefits) også kaldet den forenklede bestemmelse om begrænsning af fordele, jf. MLI art. 7, stk. 6. LOB gælder dog ifølge art. 7, stk. 6 kun hvis alle parter har valgt at ville anvende LOB-bestemmelsen. Dette modificeres dog af MLI, art. 7, stk. 7. De andre parter kan så vælge mellem at ville anvende LOB, hvis den anden har valgt LOB og dermed fravælge PPT, jf. stk.

⁷³ MLI-konventionen art. 7, stk. 1, 2. sidste pkt.

⁷⁴ DJV C.F.8.3.1.7 Artikel 7: Forhindring af misbrug af aftaler

19. maj 2021

7, litra a, eller at det kun er den part, der har valgt LOB, der anvender den, jf. stk. 7, litra b⁷⁵. Danmark har valgt MLI art. 7, stk. 7, litra a og vil dermed acceptere anvendelsen af LOB på en omfattende skatteaftale, hvis den anden part anvender LOB⁷⁶.

LOB går ud på at en person eller et selskab kun er berettiget til en fordel i en DBO, hvis personen er en kvalificeret person, sådan som dette er defineret i MLI art. 7, stk. 9. Personen skal dog være en kvalificeret person på det tidspunkt, hvor fordelene gives, jf. MLI art. 7, stk. 8. MLI-art. 10-12 beskriver betingelserne for, at en person alligevel kan blive givet en fordel, selvom personen ikke er en kvalificeret person efter stk. 9. I MLI art. 13 er forskellige udtryk som er anvendt i LOB bestemmelserne defineret⁷⁷.

LOB bestemmelsen er også indført i en lidt anden form i 2017 MDBO art. 29, stk. 1-6⁷⁸. Det er derfor også muligt at tage hensyn til dem ved udformningen eller genforhandlingen af DBO'er. LOB-bestemmelsen opstiller krav, der skal være opfyldt før end at en fordel kan gives efter en DBO. Det er disse krav, der skal vurderes af parterne som anvender LOB-bestemmelserne.

7.2.3. Transaktioner hvor udbytter overføres

MLI art. 8, stk. 1 modificerer MDBO art. 10, stk. 2, litra a

MLI art. 8, stk. 1 indfører en ejerperiode for udbyttebeskatning i moder/datterselskabsforhold. Perioden er på 365 dage og indsættes i 2017 MDBO art. 10, stk. 2, litra a.

Udbytte er en betegnelse for, at overskud fra en juridisk enhed, f.eks. et A/S, udloddes til de personer eller selskaber, der ejer andele i enheden, der uddeler overskuddet⁷⁹. Dette hvad enten overskuddet stammer fra sidste eller tidligere regnskabsår, jf. statsskattelovens (SL) § 4, litra e. I 2017 MDBO art. 10, stk. 3 er oplyst, hvad udtrykket udbytte bl.a. betyder i relation til artikel 2017 MDBO art. 10. Listen er ikke udtømmende, og der kan derfor også findes andre typer udbytter end de oplyste. Det afgørende for om typen af indkomst falder ind under 2017 MDBO art. 10 er lovgivningen i det land, hvor det udbyttegivende selskab er hjemmehørende⁸⁰. Udbyttet kan også være skjult således, at det

⁷⁵ Lovforslag nr. 160, punkt 3.2.3.2. Artikel 7 - Forhindring af misbrug af aftaler

⁷⁶ MLI-loven, bilag 2

⁷⁷ Lovforslag nr. 160, punkt 3.2.3.2. Artikel 7 – Forhindring af misbrug af aftaler

⁷⁸ Explanatory statement punkt 104

⁷⁹ DJV punkt C.F.8.2.2.10.1.1 Artikel 10: Udbytte, Generelt om udbytte

⁸⁰ DJV punkt C.F.8.2.2.10.1.1 Artikel 10: Udbytte, Generelt om udbytte, Typer af udbytte

kaldes noget andet end de udtryk, der er angivet i 2017 MDBO art. 10, stk. 3, men at det tjener samme formål som begreberne i stk. 3. Den pågældende type udbytte omfattes derfor af MDBO art. 10⁸¹.

Formålet med MLI art. 8, stk. 1 er at indføre en minimumsperiode, for hvor længe en person eller selskab skal have været ejer af det udbyttegivende selskab, for at kunne nyde godt af fordelene for udbytte⁸² i 2014 MDBO art. 10, stk. 2, litra a. Det er ikke meningen at MLI art. 8, stk. 1 skal ændre på de andre dele af eksisterende omfattede skatteaftaler. Det betyder, at andre elementer såsom skattesatser, ejerforhold osv. ikke ændres af bestemmelsen⁸³.

Minimumsperioden på 365 dage for ejerskab skal finde anvendelse i stedet for eller i fravær af en minimumsperiode for ejerforhold i en omfattet skatteaftale, jf. MLI art. 8, stk. 2. Det betyder, at uanset om der er en bestemmelse i forvejen om en minimumsperiode eller ikke, så skal 365 dage indsættes i DBO'en. Det er dog muligt for en part at forbeholde sig ret til ikke at anvende bestemmelsen, jf. MLI art. 8, stk. 3, litra a eller ikke at anvende bestemmelsen i de tilfælde, hvor der allerede er en minimumsperiode i en DBO, jf. MLI art. 8, stk. 3, litra b. Danmark har ikke valgt at tage nogle af disse forbehold⁸⁴, men har modparten til en DBO valgt at tage et sådan forbehold, så erstatter reglen i MLI art. 8, stk. 1 ikke en periode i den danske DBO med den pågældende part, og de hidtidige bestemmelser finder derfor anvendelse.

I Danmark skal selskaber og personer, som er fuldt skattepligtige til Danmark medregne udbytte, som de modtager fra Danmark eller udlandet i deres skattepligtige indkomst, jf. SL § 4, litra e. Ligningslovens § 16 A, stk. 1 præciserer at udbytte af aktier, andelsbeviser og lignende værdipapirer skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Til udbyttet henregnes bl.a. alt hvad selskabet udlodder til aktuelle aktionærer, jf. LL §16 A, stk. 2, nr. 1. Nogle bestemte udlodninger skal dog ikke medregnes i den skattepligtige indkomst, jf. LL § 16 A, stk. 4. For selskaber hjemmehørende i Danmark gælder det, at udbytter de modtager fra datterselskabsaktier (definition i aktieavancebeskatningslovens (ABL) § 4A) og koncernselskabsaktier (definition (ABL § 4 B)) ikke skal medregnes til den skattepligtige indkomst, jf. SEL § 13, stk. 1, nr. 2.

Hvis f.eks. et udenlandsk selskab modtager udbytte fra et dansk selskab, så er de skattepligtige efter SEL § 2, stk. 1, litra c. Skattepligten omfatter dog ikke udbytte fra datter- og/eller

⁸¹ 2017 OECD's kommentarer til art. 10, punkt 28

⁸² Explanatory statement, punkt 120, side 30

⁸³ Explanatory statement, punkt 122, side 31

⁸⁴ MLI-loven bilag 2

koncernselskabsaktier, hvis beskatningen af udbyttet skal frafalde eller nedsættes efter direktiv 2011/96/EU eller efter en DBO, jf. SEL § 2, stk. 1, litra c.

Ifølge 2017 MDBO art. 10, stk. 2 så kan udbyttet beskattes i Danmark, men hvis den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende i udlandet, så må den skat der pålægges udbyttet ikke overstige 5 % af bruttoudbyttet, hvis den retmæssige ejer også er et selskab, som har været direkte ejer af mindst 25 % af kapitalen i det selskab, som udbetaler udbyttet og har ejet kapitalen i mere end 365 dage, jf. 2017 MDBO art. 10, stk. 2, litra a. Det betyder, at hvis de tre betingelser 1) den retmæssige ejer er hjemmehørende i udlandet, 2) selskabet har ejet mindst 25 % af kapitalen og 3) har ejet det i mere end 365 dage, så vil Danmark ikke beskatte udbyttet, som følge af de interne regler i SEL § 2, stk. 1, litra c, da skatten nedsættes efter en DBO.

I alle andre tilfælde end den der er omtalt i 2017 MDBO art. 10, stk. 2, litra a, der må skatten, der pålægges udbyttet, ikke være på mere end 15 % af bruttoudbyttet, jf. 2017 MDBO art. 10, stk. 2, litra b. Hvis en af de tre betingelser i 2017 MDBO art. 10, stk. 2, litra a ikke er opfyldt finder litra b anvendelse i stedet for, og igen vil det betyde at Danmark skal lempe efter en DBO og derfor ikke beskatter udbyttet, jf. SEL § 2, stk. 1, litra c. Den maksimale skattesats på 15 % kan begrundes i, at det ikke ville være rimeligt med en højere skattesats for kildelandet eftersom kildelandet i forvejen kan beskatte selskabets fortjeneste⁸⁵.

Formålet med at indføre 365 dages perioden er, at det ikke længere skal være muligt for selskaber at udnytte reglen om 25% ejerskab, som er i 2017 MDBO art. 10, stk. 2, litra a. Førhen var det muligt at få en nedsættelse af skatten til maks. 5 % af bruttoudbyttet, hvis man ejede 25 % af selskabet på udbyttetidspunktet. Nu er det altså ikke muligt at opnå fordelene om maks. 5 % skat, hvis ikke selskabet har ejet mindst 25 % af kapitalen i en periode, der er længere end 365 dage⁸⁶. MLI art. 8, stk. 1 er altså med til at forhindre skatteudhulning ved, at den nedsatte skat ikke kan gives medmindre de 365 dages ejerskab er opfyldt.

2014 MDBO art. 10, stk. 2, litra a har også henvist til, at bestemmelsen ikke kunne omfatte et interessentskab, men dette er slettet i 2017 MDBO. Det skyldes, at et interessentskab i den stat, hvor det er etableret, behandles som et selskab af det pågældende land, selskabet bør derfor også have ret til fordelene i 2017 MDBO art. 10, stk. 2, litra a. Det betyder, at såfremt et interessentskab ejer mindst 25 % af kapitalen i et selskab i udlandet og gør det i mere end 365 dage, så skal interessentskabet

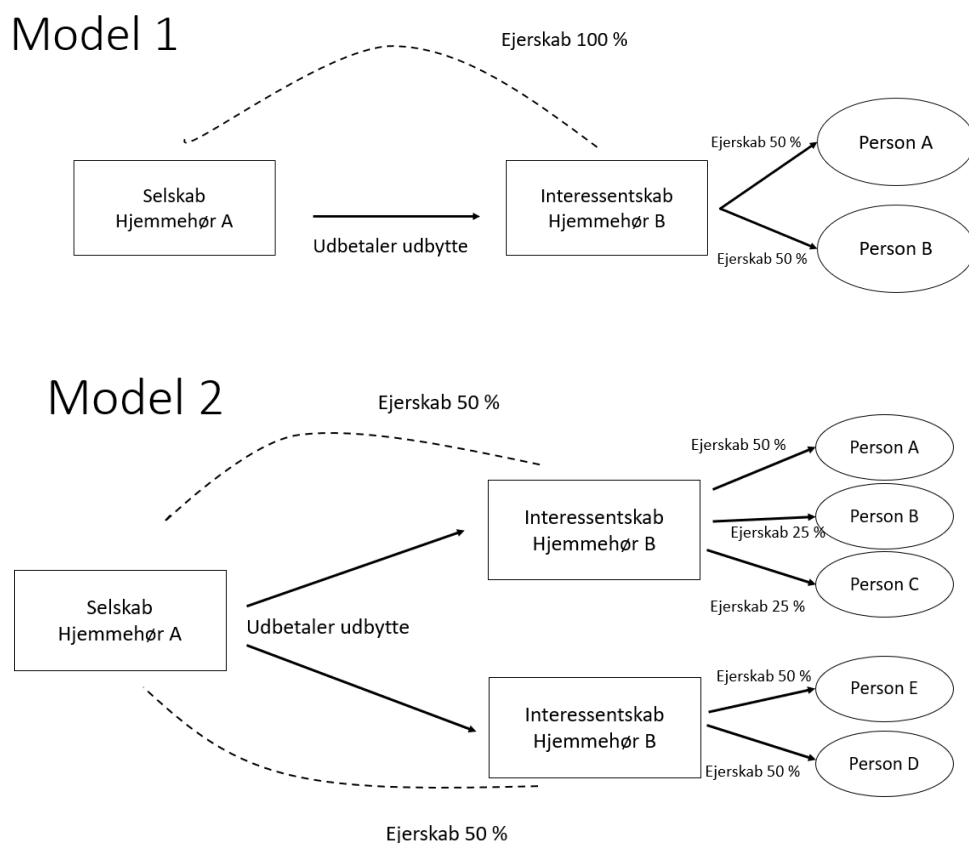
⁸⁵ 2017 OECD's kommentarer til art. 10, stk. 2, punkt 9

⁸⁶ 2017 OECD's kommentarer til art. 10, stk. 2, punkt 16

også have ret til fordelene for udbytte i stk. 2 litra a, når de modtager udbyttet. Dette skyldes, at et interessentskab opfylder betingelserne for at være et selskab i 2017 MDBO art. 3, stk. 1, litra b⁸⁷. Desuden er der også kommet en ny bestemmelse om transparente enheder i art. 1, stk. 2, jf. ovenfor afsnit 7.1.1.

Det betyder, at ved anvendelsen af reglerne, så skal ejerskabet på 25 % i det udbyttegivende selskab være opfyldt af interessenterne, der ejer den transparente enhed. Der skal derudover også tages højde for ejerperioden på 365 dage både direkte i det udbyttegivende selskab og på anden måde end den transparente enhed, og så ejerskabet af den transparente enhed, og hvor længe den transparente enhed har været ejer af det udbyttegivende selskab⁸⁸.

Dette kan illustreres ved model 1 og 2⁸⁹.



I model et opfylder begge ejer af det transparente selskab betingelserne om ejerskab af mindst 25 % af det udbyttegivende selskab, da det skal anses som om de hver ejer 50 % af det udbyttegivende

⁸⁷ 2017 OECD's kommentarer til art. 10, stk. 2, punkt 11

⁸⁸ 2017 OECD's kommentarer til art. 10, stk. 2, punkt 11.1

⁸⁹ Egen illustration tegnet på baggrund af 2017 OECD's kommentarer til art. 10, stk. 2, punkt 11.1

selskab. I model 2 opfylder person A, E og D alle betingelserne for mindst 25 % ejerskab, da hver af de transparente enheder ejer 50 % af det udbyttegivende selskab og den forholdsmæssige andel som personerne ejer af de transparente enheder er 50 %, hvorfor de hver anses for at eje 25 % af det udbyttegivende selskab. De to sidste interessenter ejer hver kun 25 % af den transparente enhed, der modtager udbyttet, og opfylder derfor ikke betingelsen om 25 % ejerskab, da de hver kun anses for at eje 12,5 % af det udbyttegivende selskab.

Hvis person A, D eller E ikke har ejet den transparente enhed i mere end 365 dage eller at den transparente enhed ikke har ejet det udbyttegivende selskab i mere end 365 dage, så finder 2017 MDBO art. 10, stk. 2, litra a ikke anvendelse. Det er i stedet litra b, der finder anvendelse på den pågældende del af udbyttet, hvilket betyder at den maksimale skat, der kan pålægges ændres fra 5 % af bruttoudbyttet til 15 % af bruttoudbyttet. Ligeledes er det 2017 MDBO art. 10, stk. 2, litra b, der finder anvendelse på person B og C, da de er omfattet af alle andre tilfælde end den i litra a. Et interessentskab skal altså også opfylde betingelserne om 25 % ejerskab i 365 dage førend at interessentskabet kan nyde godt af fordelene i 2017MDBO art. 10, stk. 2, litra a.

Ejerperioden i MLI art. 8, stk. 1 har betydning for interessentskaberne på samme måde for de almindelige selskaber ved, at det heller ikke længere er muligt for dem at opkøbe andele kort før en udbytteudlodning, for at opnå en nedsat skat.

7.2.4. Ejerandel ved beskatning af avancer ved afhændelse af »ejendomsaktier«

MLI art. 9, stk. 4 ændrer MDBO art. 13, stk. 4

I MLI art. 9 er der to valgmuligheder for at indføre regler for, hvordan kapitalgevinster ved afhændelse af aktier eller interesser i enheder, hvis værdi hovedsageligt hidrører fra fast ejendom, beskattes. En part kan vælge at anvende MLI art 9, stk. 1 eller stk. 4 på sine omfattede skatteaftaler.

MLI art. 9, stk. 1 fastlægger at hvis en person erhverver gevinster ved afhændelse af aktier eller andre deltager rettigheder i en enhed kan beskattes i kildelandet, hvis en bestemt værdi eller rettighed, som er fastlagt i en DBO bestemmelse, kan henføres til fast ejendom beliggende i kildelandet. Så finder beskatningsretten for kildelandet anvendelse, hvis værdibetingelsen er opfyldt på noget tidspunkt inden for 365 dage forud for afhændelsen.

MLI art. 9, stk. 4 fastlægger, at gevinster ved afhændelse af aktier eller sammenlignelige interesser, kan beskattes i kildelandet, hvis mere end 50 % af værdien af aktierne eller de sammenlignelige

interesser, på noget tidspunkt inden for 365 før afhændelsen direkte eller indirekte, kan henføres til fast ejendom beliggende i kildelandet.

Ifølge MLI art. 9, stk. 8 så finder MLI art. 9, stk. 4 kun anvendelse på en omfattet skatteaftale, når alle parterne til aftalen har valgt at ville anvende MLI art. 9, stk. 4. Hvis ikke alle parterne har valgt dette, så vil bestemmelserne i stk. 4 kun finde anvendelse i det omfang at bestemmelserne i en DBO ikke er forenelige med stk. 4, jf. MLI art. 9, stk. 8⁹⁰.

Danmark har valgt at anvende MLI art. 9, stk. 4⁹¹. Danmarks valg af art. 9, stk. 4 skyldes, at bestemmelsen er i overensstemmelse med 2017 opdateringen af MDBO art. 13, stk. 4⁹². MDBO art. 13, stk. 4 er omskrevet lidt til at stemme overens med MLI art. 9, stk. 4. En af ændringerne til 2014 MDBO er at der indføres en ejerperiode på 365 dage.

Hvis en person hjemmehørende i Danmark erhverver gevinster ved afhændelse af aktier, så kan disse beskattes i udlandet, hvis ovenstående betingelser er opfyldt. Omvendt så kan Danmark ifølge MLI art. 9, stk. 4 beskatte, hvis en person hjemmehørende i udlandet erhverver gevinst ved at afhænde aktier eller sammenlignelige interesser, hvis mere end 50 % af værdien af disse aktier eller sammenlignelige interesser, på noget tidspunkt inden for 365 dage inden afhændelsen, relaterer sig til fast ejendom beliggende i Danmark⁹³.

Danmark har dog ikke intern hjemmel til at beskatte efter ovenstående, da ”ejendomsaktier” ikke er omfattet af den begrænsede skattepligt i Danmark. Danmark vil derfor på nuværende tidspunkt ikke kunne udnytte den yderligere beskatningsret som de tildeles efter MLI art. 9, stk. 4⁹⁴. Hvis Danmarks aftale part derimod har interne regler, som gør det muligt for dem at beskatte sådanne ”ejendomsaktier”, så vil Danmark skulle lempes for den skat, der er betalt i udlandet af der beliggende fast ejendom, jf. 2017 MDBO art. 23B⁹⁵.

I 2017 MDBO art. 6 er der en bestemmelse som gør det muligt for et kildeland at beskatte indtægter fra fast ejendom, som er beliggende i kildelandet. 2017 MDBO art. 13, stk. 4 er med til, at et selskab

⁹⁰ Explanatory statement punkt 133

⁹¹ MLI-loven, bilag 2.

⁹² Lovforslag nr. 160 punkt *Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser: Artikel 9 (Kapitalgevinster ved afhændelse af aktier eller interesser i enheder, hvis værdi hovedsageligt hidrører fra fast ejendom)*, side 134

⁹³ MLI-konventions art. 9, stk. 4

⁹⁴ Lovforslag nr. 160 *Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser: Artikel 9 (Kapitalgevinster ved afhændelse af aktier eller interesser i enheder, hvis værdi hovedsageligt hidrører fra fast ejendom)*, side 134

⁹⁵ For mere om lempelsesreglerne se afsnit 7.1.3

ikke kan købe ejendomme, og så derefter sælge sine aktier i selskabet, så er der stadig tale om ejendomsavancer, der skal kunne beskattes i kildelandet⁹⁶.

Perioden på de 365 dage, der er tilføjet til 2017 MDBO art. 13, stk. 4 skal være med til at bekæmpe, at selskaber ikke udnytter en DBO til at købe og sælger aktier, som hidrører fra fast ejendom, uden at den indkomst beskattes i kildelandet. Et selskab skal altså ikke først kunne sælge en lille del for at komme under 50 % grænsen, for så kort derefter at sælge flere mindre dele. De næste mindre dele skal så kunne beskattes i kildelandet, fordi mere end 50 % af aktieværdien inden for de sidste 365 inden afhændelsen, har hidrørt fra fast ejendom beliggende i kildelandet.

7.2.5. Anti-misbrugsregel for faste driftssteder beliggende i tredje-jurisdiktioner

MLI art. 10 vedrører MDBO art. 29, stk. 8

MLI-konventionens artikel 10, stk. 1-3 indfører en regel i danske DBO'er, til at forhindre misbrug af dobbeltbeskatningsoverenskomster for faste driftssteder beliggende i tredjejurisdiktioner. Bestemmelserne i art. 10, stk. 1-3 er ligeledes indført i 2017 MDBO art. 29, stk. 8, litra a-c.

MLI art. 10, stk. 1 indfører i DBO'erne, at når et foretagende i en kontraherende jurisdiktion, erhverver indkomst fra den anden kontraherende jurisdiktion, og den første jurisdiktion henfører indkomsten til et fast driftssted, som er beliggende i en tredjejurisdiktion, jf. MLI art. 10, stk. 1, litra a. og at fortjenesten i det faste driftssted er fritaget for beskatning i den første jurisdiktion, jf. MLI art. 10, stk. 1, litra b, så finder fordelene, for den pågældende type indkomst i en DBO, ikke anvendelse, hvis altså at den tredje jurisdiktion beskatter indkomsten med mindre end 60 % af den skat der ville blive pålagt i den første stat, hvis altså det faste driftssted også havde været beliggende i den første stat. Hvis dette er tilfældet, så kan indkomsten beskattes i den anden kontraherende jurisdiktion uanset andre bestemmelser i den omfattede skatteaftale mellem den første og anden jurisdiktion. Dette kan illustreres ved et eksempel:

Der er tre lande, nemlig Land A, Danmark og Land C. Et foretagende er hjemmehørende i Land A erhverver indkomst fra Danmark, men Land A henfører denne indkomst til et fast driftssted, som tilhører foretagendet, og det faste driftssted er beliggende i Land C. Hvis indkomsten, der henføres til det faste driftssted, er fritaget for beskatning i Land A, så finder de fordele der er i en DBO mellem Land A og Danmark ikke anvendelse, hvis indkomsten beskattes med mindre end 60 % af den skat,

⁹⁶ Lovforslag nr. 160 punkt 3.2.3.4. *Artikel 9 – Kapitalgevinster ved afhændelse af aktier eller interesser i enheder, hvis værdi hovedsageligt hidrører fra fast ejendom*

som ville blive pålagt i Land A, hvis det faste driftssted var beliggende i Land A. Normalt ville Danmark skulle nedsætte sin skat efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten, hvis foretagendet i Land A er den retmæssige ejer af indkomsten, uanset hvilken beskatning, der evt. sker i Land A og Land C⁹⁷.

Anvendelsen af ovenstående vil kunne illustreres med et eksempel, hvor indkomsten er renter: Foretagendet i Land A har etableret et fast driftssted i en tredje jurisdiktion (Land C), hvor fortjenesten fra det faste driftssted pålægges lav eller ingen skat. Fortjenesten i det faste driftssted beskattes ikke i Land A, enten fordi der er en DBO mellem Land A og Land C med en bestemmelse svarende til 2017 MDBO art. 23 A⁹⁸ eller at Land A efter sin nationale lovgivning ikke beskatter fortjenesten. Foretagendet i Land A modtager så renter fra Danmark, disse renter kan medregnes i fortjenesten i det faste driftssted. I DBO'en mellem Danmark og Land A er der en bestemmelse i 2017 MDBO art. 11, stk. 2, der betyder, at Danmark skal lempes for den skat, der skal betales i Danmark, som følge af at renterne burde blive beskattet i Land A. Da Land A ikke beskatter disse renteindtægter, fordi de henføres til det faste driftssted i Land C, så kan Danmark i medfør af MLI art. 10, stk. 1 kunne nægte fordelene i 2017 MDBO art. 11, stk. 2 og dermed ikke give en lempelse for skatten⁹⁹. Danmark vil nu kunne beskatte alle indkomsterne fra det faste driftssted efter dansk intern lovgivning, uanset hvilke andre bestemmelser, der er i DBO'en med Land A, jf. MLI art. 10, stk. 1.

De typer af indkomst, som Danmark kan beskatte, hvis de undlader at give en fordel, som følge af bestemmelsen i MLI art. 10, stk. 1 er bl.a. udbytte, renter og royalties, disse vil i stedet skulle beskattes efter de interne danske regler i SEL § 2, stk. 1, litra c-d og litra g.

Danmark har ikke mulighed for at anvende MLI art. 10, stk. 1 om at nægte en fordel, som følge af betingelserne i stk. 1, hvis det faste driftssted i Land C udøver faktisk erhvervsvirksomhed gennem det faste driftssted, og at den indkomst som foretagendet i Land A erhverver fra Danmark er erhvervet i forbindelse med eller har nær tilknytning til det faste driftssted, jf. MLI art. 10, stk. 2. Danmark har dog stadig mulighed for at nægte fordelene, hvis det faste driftssteds erhvervsvirksomhed går ud på at foretage, forvalte eller blot besidde investeringer for foretagendets egen regning, jf. art. 10, stk. 2.

Det betyder, at hvis det faste driftssted i Land C er oprettet med det eneste formål at foretage, forvalte eller blot besidde investeringer for foretagendet i Land A, så driver det ikke længere erhvervsvirksomhed i MLI art. 10, stk. 2's forstand. Danmark er derfor berettiget til at nægte foretagendet en

⁹⁷ Lovforslag nr. 160 punkt 3.2.3.5. *Artikel 10 – Anti-misbrugsregel for faste driftssteder beliggende i tredje-jurisdiktioner*

⁹⁸ Anvendelse af eksemptionsmetoden, se mere om denne metode i afsnit 7.1.3

⁹⁹ Eksempel fra 2017 OECD's kommentarer til artikel 29, jf. punkt 163.

fordel efter DBO-bestemmelser mellem Danmark og Land A. Er det derimod bankvirksomhed, forsikringsvirksomhed eller virksomhed med handel med værdipapirer udøvet af en af disse virksomheder, så har foretagendet igen ret til overenskomstfordelene mellem Danmark og Land A, jf. MLI art. 10, stk. 2. Driver det faste driftssted, således en af disse virksomheder i Land C, så er foretagendet berettiget til fordelene i DBO bestemmelserne, når foretagendet modtager renter fra Danmark, som hidrører fra fortjeneste, der henføres til det faste driftssted i en 3. jurisdiktion.

Hvis det er blevet afslået at give en overenskomstmæssig fordel efter MLI art. 10, stk. 1, så kan foretagendet anmode den kompetente myndighed i Danmark om, at foretagendet alligevel skal have overenskomstfordelene for den type indkomst, hvor overenskomstfordelen er nægtet. Danmark kan i medfør af MLI art. 10, stk. 3 give foretagendet denne overenskomstfordel, hvis det kan begrundes i alle årsagerne til at foretagendet ikke opfyldte kravene i MLI art. 10, stk. 1 og 2. Den kompetente myndighed i Danmark skal dog konsultere med den kompetente myndighed i Land A førend, at Danmark imødekommer anmodningen om at overenskomstfordelen skal gives eller afslår anmodningen, jf. art. 10, stk. 3.

Stk. 1-3 finder anvendelse i stedet for eller i fravær af bestemmelser, som afskærer eller begrænser fordelene efter en DBO, jf. art. 10, stk. 4. Det var muligt for Danmark at tage et forbehold efter stk. 5, men Danmark har ikke valgt at gøre dette¹⁰⁰, hvorfor stk. 1-3 finder anvendelse på danske DBO'er, såfremt den anden jurisdiktion har truffet et tilsvarende valg.

MLI art. 10, stk. 1-3's virkning mod skatteudhulning og overskudsflytning vil blive udført på ovenstående måde i de danske DBO'er, således at et foretagende ikke kan udnytte bestemmelserne i en DBO til at opnå overenskomstmæssige fordele ved at flytte rundt på indtægterne, og dermed opnå en lavere beskatning i udlandet end i Danmark.

7.2.6. Retten til at beskatte hjemmehørende personer

MLI art. 11, stk. 1 tilføjer MDBO art. 1, stk. 3

MLI-konventionens art. 11, stk. 1 slår fast, at en omfattende skatteaftale ikke er til hinder for, at Danmark kan beskatte personer og selskaber, som er hjemmehørende i Danmark, medmindre bestemmelserne i en omfattende skatteaftale giver fordele som omtalt i MLI art. 11, stk. 1, litra a-j. Indholdet af denne

¹⁰⁰ MLI-loven, bilag 2

bestemmelse er indsat i 2017 MDBO art. 1, stk. 3¹⁰¹, hvorefter parterne ikke påvirkes af at kunne beskatte hjemmehørende personer, medmindre de har fået en fordel efter bestemmelserne i en DBO.

Danmarks ret til at beskatte personer og selskaber, som er hjemmehørende i Danmark begrænses altså ikke af en omfattet skatteaftale eller MLI-konventionen, jf. art. 11, stk. 1 kun i de tilfælde, der er opført i litra a-j. Det var muligt for Danmark at tage et forbehold, for anvendelsen af art. 11, jf. art. 11, stk. 3. Danmark har dog valgt ikke at udnytte dette¹⁰² og art. 11 finder derfor anvendelse på de danske omfattede skatteaftaler.

Selskaber og personer, som er fuldt skattepligtige til Danmark efter SEL § 1 og KSL § 1, beskattes af globalindkomsten, jf. SL § 4. Det betyder, at en fuldt skattepligtig person eller et selskab til Danmark, som også er hjemmehørende i Danmark efter en DBO, er skattepligtig af al sin indkomst uanset fra hvor den hidrører. Det er denne fulde skattepligt, der påvirkes af bestemmelserne i art. 11, stk. 1, litra a-j og dermed begrænser Danmarks ret til at beskatte visse indkomster for hjemmehørende personer.

MLI art. 11, stk. 1, litra a er et eksempel på hvordan Danmarks beskatningsret konkret begrænses som følge af bestemmelser i en DBO. MLI art. 11, stk. 1, litra a begrænser Danmarks beskatningsret af et foretagende, som er hjemmehørende i Danmark, men som har et fast driftssted eller et forbundet foretagende i en anden jurisdiktion, som foretagnet modtager indtægter fra.

Er et foretagende hjemmehørende i Danmark, men har et fast driftssted i udlandet, så skal foretagnet som udgangspunkt ikke medregne indtægter og udgifter fra det faste driftssted i sin danske skattepligt, jf. SEL § 8, stk. 2¹⁰³. Dette modificeres dog, hvis selskabet har valgt international sambeskatning, jf. SEL § 8, stk. 2.

Hovedreglen i 2017 MDBO art. 7, stk. 1 er, at et foretagendes fortjeneste kun kan beskattes i det land, hvor foretagnet er hjemmehørende¹⁰⁴ medmindre, at der drives forretningsmæssig virksomhed i den anden stat gennem et fastdriftssted. Den fortjeneste som det faste driftssted oparbejder, og som kan henføres til det faste driftssted, kan beskattes i kildelandet¹⁰⁵. Det er de interne nationale regler i kildelandet, hvor det faste driftssted er beliggende, der bestemmer om det faste driftssted også

¹⁰¹ Lovforslag nr. 160 *Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser: Artikel 11 (Anvendelse af skatteaftaler til at begrænse en parts ret til at beskatte hjemmehørende personer)*

¹⁰² MLI-loven, bilag 2

¹⁰³ DJV punkt C.F.8.2.2.7.1 Beskatningsretten til fortjeneste ved erhvervsvirksomhed: Faste driftssted i udlandet - territorialprincippet

¹⁰⁴ DJV punkt C.F.8.2.2.7.1 Beskatningsretten til fortjeneste ved erhvervsvirksomhed: Hovedregel

¹⁰⁵ DJV punkt C.F.8.2.2.7.1 Beskatningsretten til fortjeneste ved erhvervsvirksomhed: Undtagelse

beskattes der. Dette på trods af at kildelandet har fået tillagt en beskatningsret efter en DBO. Kan der gives et fradrag i indkomsten i kildelandet, så er det også kildelandets regler der fastsætter dette fradrag¹⁰⁶.

Foretager den anden jurisdiktion en regulering af indkomsten, som kan henføres til det faste driftssted efter 2017 MDBO art. 7, stk. 2¹⁰⁷, så skal Danmark foretage en tilsvarende regulering for at undgå dobbeltbeskatning, jf. 2017 MDBO art. 7, stk. 3. Danmarks beskatningsret til et foretagende, der er hjemmehørende i Danmark, er altså begrænset af en fordel givet i en bestemmelse i en DBO, hvilket kan lade sig gøre som følge af MLI art. 11, stk. 1, litra a for dette eksempel.

Eksemplet kan også tænkes omvendt, hvor det er Danmark, der er kildelandet. Danmark foretager en regulering af fortjenesten i det faste driftssted i overensstemmelse med 2017 MDBO art. 7, stk. 7, og beskatter det faste driftssted efter reglerne i SEL § 2, stk. 1, litra a. Det andet lands beskatningsret til hjemmehørende personer begrænses således som følge af 2017 MDBO art. 7, stk. 3, da de skal foretage en tilsvarende regulering af fortjenesten for at sikre at der ikke sker dobbeltbeskatning. MLI art. 11, stk. 1, litra a, for dette eksempel, er med til at bekræfte at en jurisdiktions beskatningsret for hjemmehørende personer kun kan begrænses, hvis der er givet en fordel i en omfattet skatteaftale.

MLI art. 11, stk. 1, litra b er et andet eksempel på at Danmarks beskatningsret af hjemmehørende personer begrænses som følge af bestemmelser i en omfattet skatteaftale. F.eks. hvis en fysisk person, som er skattepligtig efter KSL § 1, erhverver indkomst for udførelse af hverv for en anden kontraherende stat, så kan beskatningsretten til den indkomst være begrænset. Arbejdet kan bestå i arbejde udført for den anden stat eller dertilhørende politisk underafdeling eller lokal myndighed samt sammenlignelige organer, jf. MLI art. 11, stk. 1, litra b.

Efter 2017 MDBO art. 10, stk. 1, litra a så kan løn, vederlag osv. som er udbetalt fra en af disse afdelinger kun beskattes i det land, som også udbetaler lønnen, vederlaget osv. Danmark har kun mulighed for at beskatte disse personer, hvis hvervet er udført i Danmark samt, at personen er hjemmehørende i Danmark som statsborger eller, fordi personen har taget bopæl i Danmark med andet formål end kun at udøve hvervet for den anden kontraherende myndighed, jf. art. 19, stk. 1, litra b. Den pågældende person har så fået en skattemæssig fordel, fordi indkomsten kun beskattes i den anden stat, selvom personen anses for at være hjemmehørende til Danmark efter interne nationale regler.

¹⁰⁶ DJV punkt C.F.8.2.2.7.1 Beskatningsretten til fortjeneste ved erhvervsvirksomhed: Beskatning i kildelandet

¹⁰⁷ Tilsvarende reguleringer er yderligere beskrevet i punkt 7.4.2.

Danmarks beskatningsret er således konkret begrænset af en bestemmelse i en DBO, og falder derfor ind under definitionen i art. 11, stk. 1, litra b.

Hvis den pågældende person arbejder for en erhvervsvirksomhed, som drives af den anden stat, en politisk underafdeling eller lokal myndighed, så er der ikke tale om at indkomsten er omfattet af 2017 MDBO art. 19, stk. 1¹⁰⁸. Det er kun når vedkommende udfører arbejde i tjeneste for staten at indkomsten omfattes af 2017 MDBO art. 19, stk. 1, og dermed at beskatningsretten begrænses efter MLI art. 11, stk. 1, litra b.

Der findes yderligere eksempler i art. 11, stk. 1, litra c-j for andre indkomsttyper, hvor beskatningsretten begrænses som følge af at der gives en fordel i en bestemmelse i en DBO. Fordelen er beskrevet i enkelte artikler i DBO'en, f.eks. 2017 MDBO art. 20, hvor der er særlige regler for studerende, dette er omfattet af MLI art. 11, stk. 1, litra c. Det findes ikke relevant for specialet at gennemgå alle grupper af fordele, der ville kunne begrænse Danmarks beskatningsret af hjemmehørende personer.

Retten til at beskatte hjemmehørende personer er en essentiel del af et lands beskatningsret. Denne beskatningsret skal derfor kun berøres i de tilfælde, hvor et land specifikt har aftalt med et andet land, at der skal ske denne begrænsning for bestemte indkomsttyper, således at der ikke opstår dobbeltbeskatning. Ved anvendelsen af disse bestemmelser om at give en fordel og begrænse beskatningsretten, så anvendes præambelen som et fortolkningsbidrag¹⁰⁹.

7.3. Del IV undgåelse af status som fast driftssted

Del IV indeholder 4 artikler, der alle omhandler et foretagendes mulige faste driftssted i en anden jurisdiktion, og hvordan foretagender har forsøgt at undgå status som fast driftssted. Med bestemmelserne i MLI vil jurisdiktionerne modificere bestemmelserne om fast driftssted i deres omfattede skatteaftaler. Målet er at virksomhederne skal beskattes i det land, hvor deres aktivitet er, f.eks. aktiviteten gennem et fast driftssted¹¹⁰.

¹⁰⁸ DJV punkt C.F.8.2.2.19.1.1 Vederlag omfattet af modeloverenskomstens artikel 19: Gage, løn og andet lignende vederlag: Bemærk

¹⁰⁹ Beskrevet oven for i afsnit 7.2.1

¹¹⁰ Explanatory statement, punkt 156

7.3.1. Kunstig undgåelse af status som fast driftssted gennem kommissionærarrangementer og lignende strategier

MLI art. 12, stk. 1-2 modificerer MBDO art. 5, stk. 5-6

MLI artikel 12, stk. 1-2 har til formål, at foretagender ikke skal kunne undgå at få et fast driftssted, hvis de benytter sig af kommissionærarrangementer eller lignende strategier. Hvis virksomhederne benytter sig af dette, for at undgå status som fast driftssted, så er det meningen at arrangementet skal fanges af bestemmelserne i art. 12, stk. 1-2. Handler en kommissionær på vegne af et foretagende, så vil der blive et fast driftssted efter art. 12, stk. 1. Art. 12, stk. 1 er en udvidelse af fast driftssted begrebet fra tidligere 2014 MDBO art. 5, stk. 5¹¹¹, og dermed også hvad der anses for at være et fast driftssted. Art. 12, stk. 1 ændrer 2014 MDBO art. 5, stk. 5. I bestemmelsen er der også taget højde for, at der ved anvendelsen af 2017 MDBO stk. 5 også er sket ændringer i indholdet af 2014 MDBO stk. 4 og stk. 6, som er ændret som følge af MLI-konventionen¹¹².

Et fast driftssted er defineret i 2017 MDBO art. 5, stk. 1. Hvis et foretagende driver et forretningssted, hvorfra foretagendets virksomhed helt eller delvist udøves fra, så er der tale om et fast driftssted. I 2017 MDBO art. 5, stk. 2 er der oplyst nogle udtryk, som et fast driftssted især omfatter. Et fast driftssted er f.eks. en filial, et kontor eller en fabrik. Efter en DBO så kan indkomsten, der kan henføres til det faste driftssted beskattes i kildelandet, jf. 2017 MDBO art. 7, stk. 1, jf. stk. 2.

Definitionen, af et fast driftssted i intern dansk ret, er som hovedregel defineret, som den er defineret i OECD-modellen. Den 1. januar 2021 er der trådt nye regler i kraft i Danmark i selskabsskattelovens regler omkring fast driftssted, reglerne er ændret således, at de afspejler MLI-konventionens art. 12, stk. 1-2 samt opdateringen i 2017 MDBO art. 5, stk. 5-6¹¹³. Reglerne er implementeret ved lov nr. 1835 af 08/12/2020, Lov om ændring af selskabsskatteloven og forskellige andre love¹¹⁴. Det betyder, at Danmark nu kan udnytte den yderligere beskatningsret, de er blevet tildelt efter MLI art. 12, stk. 1-2.

Lov nr. 1835 af 08/12/2020 ændrer ifølge § 1, stk. 3 SEL § 2, således at der efter stk. 1 indsættes nye stykker for stk. 2-6 og de tidligere stk. 2-5 er nu stk. 7-10. De nye bestemmelser kan nu anvendes til at definere, hvornår der er et fast driftssted i Danmark.

¹¹¹ Lovforslag nr. 160 *Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser: Artikel 12 (Kunstig undgåelse af status som fast driftssted gennem kommissionærarrangementer og lignende strategier)*.

¹¹² Explanatory statement, punkt 159 og om ændringerne i stk. 4 se punkt 7.3.2

¹¹³ Explanatory statement, punkt 157

¹¹⁴ DJV punkt C.D.1.2.2 Erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet: Hvad er "fast driftssted"

Et fast driftssted er defineret i SEL § 2, stk. 2, 1. pkt. hvorefter, der er et fast driftssted i Danmark, når et selskab, forening mv udøver erhverv gennem et fast forretningssted i Danmark. Det faste forretningssted er dog ikke et fast driftssted efter stk. 1, litra a, når det faste forretningssted udelukkede, anvendes eller opretholdes for at foretagendet kan udøve virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter, jf. SEL § 2, stk. 3, 1. pkt. I 2017 MDBO art. 5, stk. 4 litra a-f er der oplistet en række forretningsaktiviteter, der ikke udgør et fast driftssted, uanset om de i ville være et fast driftssted i de tidligere bestemmelser i art. 5. Det er dog en forudsætning, at de oplistede aktiviteter er af forberedende eller hjælpende art, for at de er undtaget fra at blive et fast driftssted¹¹⁵. Hvis de funktioner, der drives i det faste forretningssted, efter stk. 3, 1. pkt. udgør supplerende funktioner til andre dele af den samlede erhvervsvirksomhed, hvor der drives erhvervsvirksomhed, som ikke er af forberedende eller hjælpende karakter, så vil der opstå et fast driftssted alligevel, jf. SEL § 2, stk. 3, 2. pkt.¹¹⁶.

MLI art. 12, stk. 1 har modificerer 2014 MDBO art. 5, stk. 5. Danmark har i SEL § 2, stk. 4 indsat lignende bestemmelse for, hvornår der foreligger et fast driftssted for et foretagende, hvis en fysisk eller juridisk person handler på vegne af dette foretagende¹¹⁷. Det er en konkret vurdering af persons rolle i aftale indgåelsen, der af afgørende for om der er et fast driftssted. Efter art. 12, stk. 1 anses et foretagende for at have et fast driftssted i en kontraherende jurisdiktion for enhver virksomhed, som en person påtager sig, hvis personen sædvanligvis indgår aftaler eller spiller en afgørende rolle ved aftaleindgåelsen samt, at det foregår rutinemæssigt uden at aftalen ændres af foretagendet. Aftalerne skal være i foretagendet navn, jf. litra a, eller vedrøre overdragelse af ejerskab til eller tildeling af en rettighed til anvendelse af formuegode, som enten er ejet af foretagendet eller som foretagendet har ret til at anvende, jf. litra b eller at aftalen vedrører levering af tjenesteydelser fra foretagendet, jf. litra c. Hvis en aftale indeholder en eller flere af elementerne fra litra a-c, så anses foretagendet for at have fast driftssted i den jurisdiktion, hvor personen udøver hvervet for foretagendet.

Tidligere skulle personen have en fuldmagt for, at der blev et fast driftssted efter 2014 MDBO art. 5, stk. 5. Dette er lavet om således, at en fuldmagt ikke behøves for, at der kan være et fast driftssted, hvilket er implementeret i den danske lovgivning i SEL § 2, stk. 4. Nu skal personen have en afgørende rolle i aftaleindgåelsen, og det skal foregå rutinemæssigt og sædvanligt samt, at virksomheden

¹¹⁵ DJV punkt C.D.1.2.2 Erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet: Eksempler: Ikke fast driftssted.

¹¹⁶ Dette vil blive yderligere uddybet i punkt 7.3.2

¹¹⁷ DJV punkt C.D.1.2.2 Erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet: Definition af fast driftssted agentreglen

ikke væsentligt ændrer på indholdet af aftalen efterfølgende¹¹⁸. Virksomheder kan altså ikke længere undgå at få et fast driftssted i Danmark ved blot at undlade at give en fuldmagt.

Faste driftssteder beliggende i Danmark beskattes efter SEL § 2, stk. 1, litra a. Det betyder for Danmarks vegne, at der nu vil kunne beskattes flere fortjenester, som følge af at Danmark efter en DBO har beskatningsretten til fortjenesten, der kan henføres til et fast driftssted og at definitionen af et fast driftssted er bredere end den tidligere bestemmelse i 2014 MDBO. Der er altså i fremtiden flere indkomster, der vil kunne beskattes i Danmark.

MLI konventionens art. 12, stk. 2 modificerer 2014 MDBO art. 5, stk. 6. MLI art. 12, stk. 2 er en undtagelse til MLI art. 12, stk. 1 og 2017 MDBO art. 5, stk. 6 er en undtagelse til 2017 MDBO art. 5, stk. 5. I SEL § 2, stk. 5 er en lignende undtagelse til stk. 4. Undtagelsen går ud på, at hvis personen (repræsentanten) fra stk. 1 er uafhængig af foretagendet og driver sin egen erhvervsvirksomhed, så er der ikke et fast driftssted, hvis repræsentanten også handler inden for rammerne af sin erhvervsvirksomhed. Dette gælder dog ikke, hvis repræsentanten handler udelukkende eller næsten udelukkende på vegne af et foretagende eller flere nært forbundne foretagender. Repræsentanten vil i stedet blive anset for at være en afhængig person, og der vil være et fast driftssted.

Et eksempel kunne være en person, der er hjemmehørende i Danmark, og driver en ejendomsmægler virksomhed, hvorigennem han gentagne gange har handlet på vegne af et moderselskab og to datterselskaber. Han bliver nu så afhængig af at købe og sælge ejendomme for de her tre selskaber, at han ikke rigtig har nogen andre kunder end dem. Han agerer stadig gennem sin erhvervsvirksomhed, men der bliver nu et fast driftssted for moderselskabet og de to datterselskaber i Danmark, fordi de har en repræsentant i Danmark, som næsten udelukkende handler på deres vegne.

Efter lovændringen er det blevet muligt i videre omfang at beskatte et foretagende, som tidligere har forsøgt at undgå at få et fast driftssted i Danmark, fordi de har anvendt en kommissionær til at indgå aftaler på vegne af dem. Det var kun hvis der var en fuldmagt mellem foretagendet og personen at foretagendet blev anset for at have et fast driftssted i Danmark.

Lov nr. 1838 af 08/12/2020 ændrer i § 2, nr. 4 KSL § 2 således, at der efter stk. 2 indsættes nye stykker 3-7 samt, at de tidligere stk. 3-9 bliver til stk. 8-14 i stedet for. Kildeskatteloven ændres for at den kommer til at stemme overens med det nye fast driftssteds begreb i 2017 MDBO og MLI art. 12, stk. 1-2¹¹⁹. Fysiske personer, som er hjemmehørende i udlandet og som modtager indkomst fra

¹¹⁸ DJV punkt C.D.1.2.2 Erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet: Definition af fast driftssted agentreglen

¹¹⁹ DJV punkt C.F.3.1.5 Erhvervsvirksomhed: Agentreglen

en selvstændig erhvervsvirksomhed, som har et fast driftssted i Danmark, er begrænsede skattepligtige efter KSL § 2, stk. 1, nr. 4¹²⁰. I afgørelsen af om der foreligger et fast driftssted i Danmark, efter 2017 MDBO art. 5, stk. 5-6, (ofte kaldet "agentreglen"), vil afgørelsen blive truffet ud fra om der er tale om en afhængig eller uafhængig agent¹²¹.

En afhængig agent er efter KSL § 2, stk. 5 en fysisk eller juridisk person, der handler på vegne af en person eller dødsbo og i den forbindelse sædvanligvis indgår aftaler eller spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler, uden at disse aftaler væsentligt ændres, så vil der være tale om en afhængig agent¹²². Aftalen skal yderligere enten være indgået i personen eller dødsboets navn, vedrøre overdragelse af ejendomsret eller brugsret til formuegoder eller levering af tjenesteydelse fra personen eller dødsboet¹²³. Lige som for selskaber gælder reglerne om, at hvis agenten driver erhvervsvirksomhed i Danmark og handler inden for rammerne af denne erhvervsvirksomhed, så er der ikke fast driftssted, jf. KSL § 2, stk. 6¹²⁴.

Danmarks muligheder for at beskatte et fast driftssted er således udvidet med denne bestemmelse således, at hvis personen anses for at være afhængig af foretagendet, så er der fast driftssted i Danmark, og Danmark kan beskatte den fortjeneste, der kan henføres til det faste driftssted. Det er altså med til at løse nogle af problemerne med mistede skatteindtægter, idet det nu bliver muligt i bredere omfang at beskatte kommissionær arrangementer og lignede, hvis kommissionæren ikke er uafhængig af foretagendet.

7.3.2. Undgåelse af status som fast driftssted gennem undtagelser for bestemte former for virksomhed

MLI art. 13, stk.1-3 modificerer MDBO art. 5, stk. 4

MLI art. 13 ændrer på, hvornår bestemte former for virksomhed ikke udgør et fast driftssted, og at de oplyste aktiviteter nu skal være af forberedende eller hjælpende art, for at de forsat er undtaget fra at udgøre et fast driftssted.

Artikel 13, stk. 1 gør det muligt for parterne til MLI at vælge mellem Valgmulighed A, stk. 2 eller Valgmulighed B, stk. 3, til at modificere bestemmelsen i 2014 MDBO art. 5, stk. 4.

¹²⁰ DJV punkt C.F.3.1.5 Erhvervsvirksomhed: Udøvelse af erhverv

¹²¹ DJV punkt C.F.3.1.5 Erhvervsvirksomhed: Fast driftssted her i landet: Agentreglen

¹²² DJV punkt C.F.3.1.5 Erhvervsvirksomhed: Fast driftssted her i landet: Afhængige repræsentanter

¹²³ LBK nr 824 af 28/04/2021, Bekendtgørelse af kildeskatteloven, med senere ændringer (KSL) § 2, stk. 5, nr. 1-3.

¹²⁴ DJV punkt C.F.3.1.5 Erhvervsvirksomhed: Fast driftssted her i landet: Uafhængig repræsentant

Danmark har valgt at anvende valgmulighed A på sine omfattede skatteaftaler¹²⁵. I 2014 MDBO art. 5, stk. 4 er der oplyst en række aktiviteter, der specifikt er undtaget fra at udgøre et fast driftssted i en DBO, hvis at foretagendet udøver den form for aktivitet på lokationen. 2014 MDBO art. 5, stk. 4 ændres til, at de specifikt oplyste aktiviteter kun undgår fast driftsstedes status, hvis de er af forberedende eller hjælpende art. Konventionen er yderligere udformet således, at det er de allerede oplyste undtagne aktiviteter i en DBO, der skal være af forberedende eller hjælpende art. Der oplystes altså ikke specifikke undtagne aktiviteter i MLI-konventionen¹²⁶. Danmarks DBO'er ændres således lidt forskelligt afhængigt af hvilke aktiviteter, der er oplyst i en DBO som aktiviteter, der specifikt er undtaget fra fast driftssted i DBO'ens forstand.

Tidligere hvis et foretagende hjemmehørende i udlandet havde et forretningssted i Danmark, der blev anvendt udelukkende til oplagring, udstilling eller udlevering af varer, som tilhørte det udenlandske foretagende, så havde foretagendet ikke et fast driftssted i Danmark, jf. 2014 MDBO art. 5, stk. 4, litra a. Hvis foretagendet har de samme aktiviteter nu, så skal det faste forretningsstedes aktivitet være af forberedende eller hjælpende art, for at den virksomhed der udøves på lokaliteten, ikke udgør et fast driftssted, jf. MLI art. 13, stk. 2.

MLI art. 13, stk. 4 tilføjer MDBO art. 4.1

MLI-konventionens art. 13, stk. 4 tilføjer også en ny tekst til eksisterende DBO'er, denne tekst afspejles også i 2017 MDBO opdatering i art. 5, stk. 4.1. Art. 13, stk. 4 indfører en regel om, at de bestemte former for virksomhed, der er nævnt i en DBO og som evt. er ændret af art. 13 stk. 2 eller 3, ikke finder anvendelse på et fast forretningssted i Danmark, hvis det udenlandske foretagende eller et nært forbundet foretagende udøver erhvervsvirksomhed på samme lokation eller et andet sted i Danmark, og at dette sted eller et andet sted udgør et fast driftssted efter bestemmelserne, som definerer et fast driftssted i den omfattede skatteaftale, jf. stk. 4, litra a. Bestemmelsen om undtagelsen for bestemte former for virksomhed finder heller ikke anvendelse, hvis den samlede virksomhed i det faste driftssted ikke er af forberedende eller afhjælpende karakter, jf. stk. 4, litra b. Det er yderligere en betingelse, at den erhvervsvirksomhed, der udøves af de to foretagender det samme sted eller af nært forbundne foretagender de to steder, er funktioner, som er gensidigt supplerende, samt at de indgår i en samlet udøvelse af erhvervsvirksomhed¹²⁷.

¹²⁵ MLI-loven bilag 2.

¹²⁶ Explanatory statement, punkt 171

¹²⁷ MLI-konventionen art. 13, stk. 4

Undtagelsen i art. 13 stk. 2 finder ikke anvendelse såfremt et udenlandsk foretagende driver erhvervsvirksomhed med fast driftssted i Danmark, men også et fast forretningssted, som ikke er et fast driftssted og den erhvervsvirksomhed, der er i det faste driftssted, udøves det samme sted eller et andet sted i Danmark, og at de to udgør gensidigt supplerende funktioner, som indgår i en samlet udøvelse af erhvervsvirksomhed, så vil det faste forretningssted blive et fast driftssted også, jf. art. 13, stk. 4, litra a.

Art. 13, stk. 4, litra b omfatter den situation at stk. 2 ikke finder anvendelse på et fast forretningssted i Danmark, hvis et foretagende eller et nært forbundet foretagende udøver erhvervsvirksomhed i Danmark, og at den samlede virksomhed i det faste driftssted som følge af en kombination af to foretagender det samme sted ikke er af forberedende eller afhjælpende karakter, forudsat at funktionerne er gensidigt supplerende.

Definitionen af nært forbundne foretagender er ændret med MLI-artikel 15 og vil senere blive forklaret i afsnit 7.3.4, Definition af nært forbundne foretagender.

Som følge af de hidtidige regler, som beskrevet i afsnit 7.3.1, så har det ikke tidligere været muligt for Danmark at beskatte efter reglerne i MLI-konventionen, dette er dog blevet ændret ved lov nr. 1838 af 08/12/2020. Ændringerne i loven er blevet beskrevet oven for i ovenstående afsnit.

Det vil med den nye bestemmelse i SEL § 2, stk. 3, være nødvendigt fra tilfælde til tilfælde at vurdere om et fast forretningssted anvendes eller opretholdes udelukkende for at være af forberedende eller hjælpende karakter¹²⁸. Det kan godt være, at forretningsstedet er med til at få virksomheden til at løbe rundt, men der kan ikke henføres noget egentlig overskud til forretningsstedet, og så vil det blive anset for at være af forberedende eller hjælpende art, og altså ikke udgøre et fast driftssted for foretagendet¹²⁹. Det vil samtidig være hensigtsmæssigt at vurdere om forretningsstedet er en vigtig og væsentlig del af foretagendet som helhed, altså at det nærmest ikke kan undværes. Hvis forretningsstedet ikke kan undværes, så vil der være tale om et fast driftssted. Derudover hvis aktiviteten i forretningsstedet er næsten identisk med den aktivitet, der foregår i foretagendet, så vil der også være tale om et fast driftssted¹³⁰.

¹²⁸ DJV punkt C.D.1.2.2 Erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet: Funktioner af udelukkede forberedende eller hjælpende karakter

¹²⁹ 2017 OECD's kommentarer til art. 5, stk. 4, punkt 58

¹³⁰ 2017 OECD's kommentarer til art. 5, stk. 4, punkt 59

7.3.3. Opdeling af kontrakter

MLI art. 14 vedrører MDBO art. 5, stk. 3

Konventions artikel 14 indfører regler omkring opgørelsen af perioden på de 12 måneder i 2017 MDBO art. 5, stk. 3 for udførelse af bygge-, anlægs- eller installationsarbejde. Dette arbejde udgør først et fast driftssted, hvis aktiviteterne på pladsen varer i mere end 12 måneder.

Bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde udført i Danmark udgør et fast driftssted allerede fra første dag, jf. SEL § 2, stk. 2. Har et foretagende hjemmehørende i udlandet et fast driftssted i Danmark, som de udøver erhverv fra, så er de skattepligtige til Danmark efter SEL § 2, stk. 1, litra a. Et sådant erhverv kunne være et bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde, som så i sagens natur vil udgøre et fast driftssted fra dag 1¹³¹, medmindre at Danmark har en DBO med det pågældende land, hvor foretagendet er hjemmehørende. I DBO'en er der en art. 5, stk. 3, der siger at sådant arbejde først udgør et fast driftssted efter 12 måneder. Hvis arbejdet på f.eks. byggepladsen så varer længere end 12 måneder, så får foretagendet et fast driftssted i Danmark fra dag 1, jf. SEL § 2, stk. 2.

Et foretagende A har hjemmehør i udlandet, men udfører arbejde på en byggeplads i Danmark. I DBO'en mellem Danmark og det andet land er det fastsat i art. 5, stk. 3 at en byggeplads først udgør et fast driftssted efter 12 måneder. A begynder at arbejde på byggepladsen den 1. januar 2020 og arbejder i flere periode på byggepladsen, som tilsammen løber op i mere end 30 dage. A overskrider dog stadig ikke perioden på de 12 måneder, hvorfor A ikke har noget fast driftssted efter 2014 MDBO art. 5, stk. 3.

Foretagende C og D begynder nu også at arbejde på samme arbejdsplads af flere omgange, der hver varer i mere end 30 dage, men stadig ikke over de 12 måneder. D afslutter arbejdet på byggepladsen den 31. januar 2021. C og D er begge nært forbundet med A og de forskellige perioder som A, C og D arbejder på byggepladsen skal nu lægges til den samlede periode, som A har arbejdet på byggepladsen. Da der er mere end 12 måneder mellem, at A begynder arbejdet på byggepladsen og D afslutter arbejdet, så betyder det at foretagender har fast driftssted, jf. MLI art. 14, stk. 1. Danmark har nu mulighed for at beskatte A efter de danske interne regler i SEL § 2, stk. 1, litra a.

Hvis foretagende C og D i stedet for at være nært forbundne foretagender til A havde været uafhængige og havde været hyret af en anden bygherre, så havde der ikke været et fast driftssted i Danmark, da arbejdet for foretagenderne ikke på noget tidspunkt har overskrevet 12 måneders grænsen.

¹³¹ DJV punkt C.F.8.2.2.5.2.3 Bygge- og anlægsvirksomhed: Aftalte minimumsperioder i danske DBO'er: Bemærk

Det kunne også tænkes at det er A, der er hovedentreprenør og dermed bygherre, og han så hyrer C og D ind som underentreprenører, så bliver der igen tale om et fast driftssted for A. Dette skyldes at den samlede periode for projektet, hvor A er leder, bliver længere end 12 måneder. Derimod er der ikke tale om et fast driftssted for hhv. C og D, da de begge ikke arbejder mere end 12 måneder. Kravet er at de skal opfylde kravet om de 12 måneder selv førend at der bliver tale om, at de har et fast driftssted i Danmark¹³².

Det er altså ikke længere muligt for et foretagende at opdele sine kontrakter og så få andre nært forbundne foretagender til at færdiggøre et bygge-, anlægs-, eller monteringsarbejder for at undgå at få et fast driftssted i det pågældende land.

Personer som er hjemmehørende i udlandet, skal betale skat til Danmark, hvis de udøver erhverv med fast driftssted i Danmark, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 4. Det faste driftssted opstår for bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde allerede fra første dag arbejdet bliver udført i Danmark, jf. KSL § 2, stk. 3. Lige som for selskaber kan et fast driftssted også for en person være omfattet af en DBO art. 5, stk. 3, således at arbejdet først udgør et fast driftssted efter 12 måneder.

For personer kan fast driftssted reglen om 12 måneders perioden illustreres med et interessentskab, der anses for at være skattemæssigt transparent. Der er dog vedtaget nye regler for transparente enheder jf. punkt 7.1.1, hvorefter det kun er i det land, hvor den pågældende interessent er hjemmehørende, og som anser interessentskabet som transparent, der har retten til at beskatte. Hvis et udenlandsk interessentskab med både danske og udenlandske ejere udfører arbejde i Danmark omfattet af 2017 MDBO art. 5, stk. 3, så finder 12 måneders periodens beregning fra MLI art. 14, stk. 1 også anvendelse på dette interessentskab. Udfører interessentskabet og dets deltagere arbejder i Danmark i en periode, der tilsammen udgør mere end 12 måneder, så vil interessentskabet få et fast driftssted i Danmark¹³³. Interessentskabet er transparent, hvorfor det er deltagerne bag interessentskabet, der anses for at have et fast driftssted i Danmark og dermed vil kunne blive beskattet efter KSL § 2, stk. 1, nr. 4.

Det kunne ske, at et interessentskab var hovedentreprenør på en opgave, samt at hver af interessenterne i dette interessentskab har hver deres kompetence i andre selskaber. Disse selskaber hyres som underentreprenører til opgaven, så vil der være tale om nært forbundne personer, da det er de samme personer, der står bag opgaven. Det betyder, at alle perioderne, som de forskellige interessenter og

¹³² 2017 OECD's kommentarer til art. 5, stk. 3, punkt 54

¹³³ 2017 OECD's kommentarer til art. 5, stk. 3, punkt 56.

selskaber har brugt på opgaven, skal regnes sammen til en samlet periode, for at se om interessentskabet har overskrevet 12 måneders perioden, og dermed får et fast driftssted i det pågældende land.

Det er med de nye regler ikke længere muligt for et selskab at dele sine opgaver op, og så uddelegere dem til andre nært forbundne selskaber for at undgå fast driftssted. MLI-konventionen medfører altså at fast driftsperioden ændres, således at nært forbundne selskabers tidsmæssige arbejde på f.eks. en byggeplads skal medregnes i den samlede periode, der er brugt. Flere aktiviteter vil altså blive omfattet og dermed er Danmarks beskatningsgrundlag udvidet. Det betyder yderligere mere at selskaberne bliver beskattet, der hvor de har udført deres økonomiske aktivitet, hvilket er en af målene med at undgå skatteudhulning.

7.3.4. Definition af nært forbundne foretagender

MLI art. 15, stk. 1 tilføjer MDBO art. 5, stk. 8

Modifikationerne for fast driftssted i MLI art. 12-14 medfører at det i MLI-konventionen har været nødvendigt også at fastlægge, hvad der forstås ved nært forbundne foretagender efter konventionen, således at bestemmelserne i MLI art. 12-14 finder anvendelse efter hensigten.

Når alle omstændigheder og forhold tages i betragtning, så skal det ene foretagende direkte eller indirekte kontrollere det andet foretagende, så er der tale om nært forbundne foretagender, jf. art. 15, stk. 1, 1. pkt. Begge foretagender kan også være kontrolleret af de samme personer eller foretagender, og så vil der også være tale om nært forbundne foretagender efter art. 15, stk. 1, 1. pkt. Ved første punkt er der således tale om en vurderingsbestemmelse, hvor alle relevante omstændigheder og forhold skal tages i betragtning, for at finde ud af om de to foretagender er nært forbundne, fordi den ene kontrollerer den anden eller fordi de begge er kontrolleret af de samme personer eller foretagender. Der er således ikke nogen krav om en bestemt ejer- eller stemmeandel art. 15, stk. 1, 1. pkt., da det er vurderingen af alle omstændigheder og forhold, der er afgørende.

Artikel 15, stk. 1, 2. pkt. siger, at uanset hvad, så er to foretagender forbundne, hvis det ene foretagende direkte eller indirekte ejer mere end 50 % af de retmæssige andele i det andet foretagende. For selskaber gælder det, at ejerandelen på de 50 % skal være af de samlede stemmerettigheder og 50 % af aktiekapitalen eller at den første ejer 50 % af de retmæssige egenkapital andele i den anden, jf. art. 15, stk. 1, 2. pkt. Yderligere mere så kan to foretagender lige som før også være nært forbundne, hvis de hver især er ejet af mindst 50 % af en anden end de to. De 50 % skal udgøres af det samme, som hvis der var tale om at den ene ejede den anden, jf. art. 15, stk. 1, 2. pkt.

Danmark har efter art. 15, stk. 2 haft mulighed for at tage et forbehold for at anvende art. 15, men har ikke valgt at gøre dette¹³⁴. Danmarks valg skyldes, at Danmark ikke har taget nogen forbehold i art. 12-14¹³⁵, som er de artikler art. 15 er med til at definere et begreb for.

En artikel svarende til artikel 15, stk. 1 er indsat i 2017 opdateringen i MDBO i art. 5, stk. 8 og kan finde anvendelse på fremtidige forhandlinger af DBO'er. I kommentarerne til stk. 8 er det angivet at begrebet "*nært forbundet med et foretagende*"¹³⁶, som det er anvendt i art. 5, stk. 4.1 og stk. 6 ikke skal forveksles med udtrykket "*forbundne foretagender*"¹³⁷ som dette er anvendt i art. 9¹³⁸.

Ved vurderingen, af om der er tale om nært forbundne foretagender, er der altså to muligheder, for at finde ud af om de to foretagender er nært forbundne i MLI art. 12-14.

I SEL § 2, stk. 3 samt stk. 5-6 er der indsat regler, der afspejler ændringerne i MLI art. 12-14. Danmark har i reglerne indført, at personer eller selskaberne skal have en forbindelse til hinanden, som det er defineret i ligningslovens § 2. Danmarks regler om, hvornår et foretagende er nært forbundet med et andet foretagende, er altså defineret i ligningsloven. I ligningsloven er anvendt udtrykket "*bestemmende indflydelse*", udtrykket er defineret i LL § 2, stk. 2. Bestemmende indflydelse foreligger, når et selskab ejer eller har rådighed over mere end 50 % af stemmerne eller aktiekapitalen i et andet selskab, hvad enten selskabet ejer det direkte eller indirekte. Herefter er det beskrevet hvilke rettigheder og andele, der skal medregnes i vurderingen af om der er bestemmende indflydelse. Slutteligt i LL § 2, stk. 2 er oplistet, hvornår en person skal anses for at være nærtstående til den skattepligtige. En nærtstående er en ægtefælle til den skattepligtige eller dennes forældre, bedsteforældre, børn og børnebørn, samt personer som disse er gift med eller dødsboer fra disse personer. Derudover så anses stedbørn og adoptivbørn for at have samme status som nærtstående som ved blodsband.

Definitionen af et nært forbundet foretagende er med til at regulere om der er et fast driftssted eller ej i et givent land. Hvis et foretagende således anses for at være nært forbundet i art. 12-14, så har det betydningen at visse af fordelene i bestemmelserne ikke finder anvendelse. Det betyder, at foretagendet får et fast driftssted og dermed ikke kan undgå at blive beskattet i det pågældende land. MLI art.

¹³⁴ MLI-loven bilag 2

¹³⁵ Lovforslag nr. 160 *Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser: Artikel 15 (Definition af en person, som er nært forbundet med et foretagende)*

¹³⁶ 2017 OECD's kommentarer til art. 5, stk. 8, punkt 119

¹³⁷ 2017 OECD's kommentarer til art. 5, stk. 8, punkt 119

¹³⁸ 2017 OECD's kommentarer til art. 5, stk. 8, punkt 119

15 bistår i kampen mod skatteudhulning, fordi den har forbindelse til art. 12-14, der regulerer fast driftssted og dermed fordelingen af beskatningsretten, f.eks. ved 12 måneders reglen i art. 14¹³⁹.

7.4. Del V Forbedring af muligheden for at løse tvister

Del V handler om at jurisdiktionerne skal være bedre til at løse en tvist, som er opstået mellem dem bl.a. hvem der skal have beskatningsretten til en indkomst, som følge af at de ikke kan blive enige om begreber i en DBO eller noget helt tredje¹⁴⁰.

7.4.1. Fremgangsmåden ved indgåelse af gensidige aftaler

MLI art. 16, stk. 1-3 modificerer MDBO art. 25, stk. 1-3

I artikel 16 er der åbent op for muligheden for at en person kan indbringe sin skattesag for begge landes myndigheder, samt at sagerne skal løses uanset nationale tidsfrister. Dette er to minimumsstander, der skal opfyldes¹⁴¹ og kan som udgangspunkt ikke fravælges. En part har dog i MLI art. 16, stk. 5 mulighed for at implementere minimumsstandarderne på anden måde end ved at anvende art. 16, stk. 1-3¹⁴². Danmark har ikke valgt at tage et sådant forbehold¹⁴³. Artikel 16, stk. 1-3 finder derfor anvendelse på Danmarks omfattede skatteaftaler.

MLI art. 16, stk. 1 indfører reglen om at sager kan indbringes for begge myndigheder, og svarer i det meste til 2017 MDBO art. 25, stk. 1. Når en person således mener, at en eller begge af de kontraherende jurisdiktioner pålægger en foranstaltning, som medfører eller vil medføre en beskatning, der ikke er i overensstemmelse med en bestemmelse i en DBO, så har personen ret til at indbringe den sag til den kompetente myndighed i en af de kontraherende jurisdiktioner. Dette er en udvidelse af, hvor sagen kan indbringes, da det i 2014 MDBO'en kun var muligt at indbringe sagen for den kompetente myndighed i det land, hvor personen er hjemmehørende, jf. 2014 MDBO art. 25, stk. 1.

MLI art. 16, stk. 2 indfører reglen om den nationale tidsfrist. Tidsfristen går ud på, at hvis en kompetent myndighed ikke selv kan nå til en tilfredsstillende løsning på et problem med en beskatning efter en bestemmelse i DBO'en, så skal den kompetente myndighed forsøge at løse problemet ved gensidig aftale med den anden kompetente myndighed. Den løsning, de to kompetente myndigheder når frem til, skal gennemføres uanset hvilke tidsfrister, der er i de enkelte lande. Bestemmelsen har været en

¹³⁹ Afsnit 7.3.3 opdeling af kontrakter

¹⁴⁰ Explanatory statement punkt 191

¹⁴¹ Lovforslag nr. 160 punkt 3.1. *Generelt om konventionen*

¹⁴² Lovforslag nr. 160 *Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser, Artikel 16 (Indgåelse af gensidige aftaler)*

¹⁴³ MLI-loven, bilag 2

del af MDBO art. 25, stk. 2 siden 1977, og er derfor også anvendt i Danmarks DBO'er. MLI-art. 16, stk. 2 ændrer derfor ikke noget i forhold til noget Danmark ikke allerede gjorde.

MLI art. 16, stk. 3 omhandler en gensidig aftale mellem de kompetente myndigheder, hvis de kompetente myndigheder har vanskeligheder eller tvivlsspørgsmål i forbindelse med, at de skal fortolke eller anvende en DBO. De skal således forsøge at løse disse vanskeligheder eller tvivlsspørgsmål ved at indgå en gensidig aftale. Det er også muligt for de kompetente myndigheder at konsultere med hinanden, hvis de ønsker at ophæve en dobbeltbeskatning, som der ikke er beskrevet i en DBO. Bestemmelsen svarer til MDBO art. 25, stk. 3 og har været en del af MDBO side 1963 og er derfor også almindeligt anvendt i Danmarks DBO'er¹⁴⁴. Bestemmelsen er således ikke yderligere med til at udvide bekæmpelsen af skatteudhulning og overskudsflytning i Danmark, da Danmark i forvejen gjorde dette.

I de danske DBO'er er det således kun MLI art. 16 stk. 1, der reelt set medfører en ændring i de omfattede skatteaftaler. Reglen om at sagen nu kan indbringes for begge stater gør det muligt at bekæmpe skatteudhulning og overskudsflytning på den måde, at en person ikke fristes til at udnytte en DBO, fordi han mener at han bliver snydt, og så lige så godt kan snyde for at undgå dobbeltbeskatning. På denne måde så har personen mere lyst til at tage kampen op med myndighederne, fordi det er nemmere at indbringe sin sag for myndighederne ved, at der er valgfrihed.

7.4.2. Tilsvarende reguleringer

MLI artikel 17, stk. 1 og 3 vedrører MDBO art. 9, stk. 2.

Artikel 17, stk. 1 vedrører den situation, at en stat er forpligtet til at foretage en regulering af skatten i deres land som følge af, at de har beskattet en fortjeneste som et foretagende i deres land har, men at fortjenesten tilfalder et foretagende i den anden jurisdiktion. Medregner og beskatter den anden jurisdiktion så fortjenesten, så skal den første stat foretage en regulering af den skat der er betalt til dem, hvis vilkårene i aftalen mellem de to foretagender er de samme, som de ville have været for uafhængige foretagender.

Formålet med MLI art. 17 er at åbne mulighed for jurisdiktionerne til at implementere MDBO art. 9, stk. 2 i alle deres omfattede skatteaftaler i de tilfælde, hvor der ikke allerede er en sådan bestemmelse. Affattelsen af MLI art. 17, stk. 1 svarer derfor også i det meste til bestemmelsen i 2017 MDBO¹⁴⁵.

¹⁴⁴ Lovforslag nr. 160 *Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser, Artikel 16 (Indgåelse af gensidige aftaler)*

¹⁴⁵ Explanatory statement punkt 209-210

Bestemmelsen i MDBO art. 9, stk. 2 har været en del af MDBO siden 1977 og er derfor også brugt i mange af Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster¹⁴⁶. I de DBO'er der ikke indeholder en bestemmelse som affattet i MLI art. 17, stk. 1, der ønsker Danmark at en sådan bestemmelse bliver implementeret. Danmark ønsker dog stadig at bibeholde bestemmelserne i de DBO'er, der indeholder en bestemmelse som affattet i MLI art. 17, stk. 1. Danmark har derfor valgt at tage et forbehold i art. 17, stk. 3, litra a¹⁴⁷, hvorefter at stk. 1 kun finder anvendelse på de omfattede skatteaftaler, der ikke indeholder en bestemmelse, eller som indeholder en bestemmelse, der er affattet anderledes end den der er i MDBO art. 9, stk. 2¹⁴⁸.

MLI artikel 17 kommer i praksis kun til at have indflydelse i kampen mod skatteudhulning og skatteundgåelse i de tilfælde, hvor Danmarks DBO ikke indeholder en bestemmelse som affattet i MDBO art. 9, stk. 2. Modeloverenskomstens art. 9 fastlægger et armslængdeprincip. LL § 2 skal fortolkes i overensstemmelse med 2017 MDBO art. 9. Princippet går ud på at handel mellem foretagender skal foretages på armslængde vilkår. Hvis ikke handel mellem to foretagender sker på armslængde vilkår, så vil fortjenesten blive reguleret i foretagenderne, således at transaktionerne anses for at være sket på armslængde vilkår¹⁴⁹.

Når bestemmelsen er implementeret, vil det ikke længere være muligt for et foretagende at flytte fortjenesten ud af Danmark, og dermed lade fortjenesten blive beskattet i et andet land. Hvis fortjenesten kan henføres til Danmark og Danmark beskatter i overensstemmelse hermed, så skal den anden jurisdiktion foretage en regulering af skatten, der er betalt i det land, således at der undgås dobbeltbeskatning af fortjenesten.

8. Konklusion

Skatteudhulning og overskudsflytning går ud på, at selskaber og personer flytter rundt med indkomster og formuer, hvor de udnytter bestemmelserne i DBO'erne til at flytte overskuddet til andre lande med lav eller ingen skat på den pågældende indkomst eller formue. Herved sker der en overskudsflytning, samtidig med en skatteudhulning, fordi selskaberne ikke bliver beskattet i det land, hvori de har aktiviteter og i de lande, hvor de egentlig tjener deres penge. De kan således ofte få fradrag for

¹⁴⁶ Lovforslag nr. 160 *Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser, Artikel 17 (Tilsvarende reguleringer)*

¹⁴⁷ MLI-loven, bilag 2

¹⁴⁸ Lovforslag nr. 160 side 137, *Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser, Artikel 17 (Tilsvarende reguleringer)*

¹⁴⁹ DJV punkt C.D.11.2.1.1 Armslængdeprincippet og Transfer Pricing Guidelines: Indhold

nogle af alle deres udgifter, og dette mindsker så deres skattepligtige indkomst, som de så flytter til udlandet, hvor der sker en begrænset eller ingen beskatning af overskuddet.

En stor del af det at forhindre skatteudhulning og overskudsflytning er, at selskaber og personer ikke skal kunne udnytte fordele i en DBO til at undgå at blive beskattet eller til mindske deres skatteudgifter.

MLI-konventionen er på mange måder med til at ændre den måde, hvorpå landende sammenarbejder internationalt i at forhindre skatteudhulning og overskudsflytning. MLI-konventionen har ført både store og små ændringer med sig, når den modificerer dobbeltbeskatningsoverenskomster. Den danske nationale lovgivning har også på nogle områder skullet opdateres, for at kunne rumme en udvidet beskatningsret, som er blevet tildelt Danmark efter en opdateret DBO. Der er f.eks. indført nye regler på området for fast driftssted, hvor Danmark har opdateret selskabsskatteloven og kildeskatteloven, for at kunne udnytte en beskatningsret. Lovændringen er med til, at den danske nationale lovgivning er med til i bredere omfang at forhindre skatteudhulning og overskudsflytning, fordi personer og selskaber nu vil blive beskattet i Danmark.

Det har været et omfattende arbejde at forhindre skatteudhulning og overskudsflytning fra selskaber, som har forsøgt at undgå fast driftsstedes status. Det har bl.a. medført, at selskaberne ikke længere kan undgå at få fast driftssted i Danmark, hvis der er kommissionærarrangementer eller lignede, hvor der handles på vegne af foretagendet, samt undgå at få fast driftssted gennem undtagelser i en DBO for bestemte former for virksomhed, og opdeling af deres kontrakter. Der er også indført en regel til at forhindre misbrug af faste driftssteder beliggende i tredje-jurisdiktioner.

Med udvidelsen af fast driftsstedes begrebet for kommissionærarrangementer og lignede, så er det ikke længere muligt for selskaber at undgå at få fast driftssted, og dermed undgå beskatning i Danmark ved at benytte sig af sådanne arrangementer. Da foretagendet således får fast driftssted i Danmark, så undgår Danmark at miste skatteindtægter, og at selskaber flytter deres overskud ud af Danmark.

Det er heller ikke længere muligt for selskaber at oprette en virksomhed i Danmark, hvorfra de kun udøver virksomhed, som er undtaget fra fast driftsstedes begrebet i en DBO. Hvis selskaber ønsker, at den pågældende virksomhed ikke skal være fast driftssted, så skal den aktivitet der foregår være af forberedende eller hjælpende art. Der flyttes altså ikke længere overskud ud af Danmark, som følge af en undtagelse for en bestemt type virksomhed i en DBO.

Ved opdeling af kontrakter er der i MLI-konventionen fastsat regler for, hvordan en tidsperiode i en DBO for bygge-, anlægs- eller installationsarbejde opgøres. Et foretagende får først fast driftssted,

når den periode er overskredet. Ved opgørelsen af perioden skal den tid, som nært forbundne selskaber, har brugt på pladsen også tælle med. Det er altså ikke længere muligt for selskaber at opdele deres kontrakter, og fordele det ud til andre nært forbundne selskaber, for at undgå at få et fast driftssted. Dette er også et vigtigt redskab i arbejdet med at forhindre skatteudhulning og overskudsflytning, da selskaberne i højere grad vil blive beskattet i de lande, hvor deres aktivitet er, selvom det er forskellige selskaber, der udfører opgaverne. Det er jo i sidste ende de bagvedliggende ejere, der har nydt godt af fordelene ved, at der ikke blev fast driftssted, fordi et selskab ikke enkeltstående overskred tidsperioden.

I forbindelse med ændringerne af, hvornår et fast driftssted opstår har det også været nødvendigt at få defineret, hvornår selskaberne er nært forbundne. Der findes både definitioner på nært forbundne i MLI-konventionen, 2017 MDBO og dansk national lovgivning.

Derudover er anvendelsesområdet for DBO'erne udvidet til også at omfatte indkomst for transparente enheder, således at det er personerne bag den transparente enhed, der beskattes i det land hvor de er hjemmehørende, såfremt at det land også anser selskabet for at være skattemæssigt transparent.

Angående virksomheder og deres hjemmehør, så skal dette nu fastlægges ved gensidig aftale imellem landene og det er ikke længere ledelsens sæde, der er eneste kriterie i fastlæggelsen. Der skal lægges vægt på flere forskellige ting, såsom registrering, bestyrelse osv. For arbejdet med at forhindre skatteudhulning og overskudsflytning, så kan det have betydning for, hvor selskabet bliver hjemmehørende og dermed skattepligtige. Et selskab har altså ikke længere mulighed for at placere ledelsen i et land, mens andre forhold taler for at selskabet er hjemmehørende i et andet land. Muligheden for at flytte overskud ud af Danmark er derfor blevet begrænset.

Retten til at beskatte hjemmehørende personer og selskaber berøres ikke af MLI-konventionen ligesom en DBO heller ikke berører dennes beskatningsret. Beskatningsretten berøres kun i de tilfælde, hvor kildelandet er tillagt beskatningsretten i enten DBO'en eller MLI-konventionen.

I MLI-konventionen er der også indført en minimumsejerperiode på 365 dage for, hvornår et selskab kan nyde godt af fordelene i en DBO for udbytte.

Derudover vil der være en begrænset effekt af indførelsen af præambelteksten, da den kun medvirker som et fortolkningsbidrag ved anvendelsen af en DBO. Det er også blevet nemmere for virksomheder at gå til myndighederne, hvis de mener at de er blevet beskattet i strid med en DBO ved, at de nu kan indbringe sagen for begge lande og ikke kun det land, hvor de er hjemmehørende. Dette kan potentielt

19. maj 2021

opfordre selskaberne til ikke at forsøge at snyde, fordi de ved at de kan indbringe sagen for begge myndigheder, hvorved der er større potentiale for, at den uberettigede beskatning ophæves.

Derudover har der været en række områder, hvor Danmark var på forkant med MLI-konventionen, således at bestemmelserne i MLI-konventionen ikke har medvirket yderligere til at forhindre skatteudhulning og overskudsflytning. Dette er bl.a. på området inden for tilsvarende reguleringer og anvendelsen af en PPT. For lempelsesmetoderne i MLI-konventionen er der heller ikke sket nogen ændring, da Danmark som hovedregel anvender creditmetoden ved lempelse for dobbeltbeskatning og det er creditmetoden, der er den eneste metode til at lempe for dobbeltbeskatning.

Der er et område, hvor Danmark har fået en udvidet beskatningsret som følge af MLI-konventionen, men hvor Danmark ikke har intern hjemmel til at udnytte denne beskatningsret. Danmark har således ikke intern hjemmel til at beskatte såkaldte ejendomsaktier. Dette vil være et område, hvor Danmark kan udvikle nationale regler for at udnytte beskatningsretten. Det vil betyde, at Danmark i større omfang kan beskatte fast ejendom beliggende i Danmark.

9. Litteraturliste

9.1. Love

Aktieavancebeskatningsloven (ABL): LBK nr 172 af 29/01/2021, Bekendtgørelse af lov om den skattemæssige behandling af gevinster og tab ved afståelse af aktier m.v. (aktieavancebeskatningsloven), med senere ændringer

Grundloven (GRL): LOV nr 169 af 05/06/1953, Danmarks Riges Grundlov (Grundloven)

Kildeskatteloven (KSL): LBK nr 824 af 28/04/2021, Bekendtgørelse af kildeskatteloven, med senere ændringer

Ligningsloven (LL): LBK nr. 806 af 08/08/2019, Bekendtgørelse af lov om påligningen af indkomstskat til staten (ligningsloven), med senere ændringer.

Lov nr. 1726 af 27. december 2018, Lov om ændring af selskabsskatteloven, lov om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders overskud (EF-voldgiftskonventionen), momsloven og forskellige andre love.

MLI-loven: LOV nr 327 af 30/03/2019, Lov om anvendelse af multilateral konvention til gennemførelse af tiltag i dobbeltbeskatningsoverenskomster til forhindring af skatteudhuling og overskudsflytning, med ændring af Lov nr. 2224 af 29. december 2020

Selskabsskatteloven (SEL): LBK nr 251 af 22/02/2021, Bekendtgørelse af selskabsskatteloven, med senere ændringer

Statsskatteloven (SL): LOV nr 149 af 10/04/1922, Lov om Indkomst- og Formueskat til Staten, med senere ændringer.

9.2. Internationale konventioner

MLI-konventionen: Multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf> <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>

9.3. Bekendtgørelser

BEK nr. 1029 af 24/10/2005, Bekendtgørelse om den kompetente myndighed

9.4. Lovforslag

Lovforslag nr. L 160 som fremsat (Lovforslag nr. 160), Folketinget 2018-2019, Folketingstidende, 2018-19 (1. samling), Tillæg A, , Forslag til Lov om anvendelse af multilateral konvention til gennemførelse af tiltag i dobbeltbeskatningsoverenskomster til forhindring af skatteudhuling og overskudsflytning, Fremsat den 6. februar 2019 af skatteministeren (Karsten Lauritzen)

9.5. Vejledninger

Den juridiske vejledning (DJV) 2021-1

- C.D.1.1.1.2: Hjemmehørende her i landet
- C.D.1.2.2 Erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet
- C.D.2.4.7.1: Formål og baggrund og historik
- C.D.11.2.1.1 Armslængdeprincippet og Transfer Pricing Guidelines
- C.F.3.1.5 Erhvervsvirksomhed
- C.F.4.1 LL § 33
- C.F.8.2.2.3.1.2 Definition af lande og kompetente myndigheder
- C.F.8.2.2.4.2.3 Forskellige kriterier for hjemsted
- C.F.8.2.2.5.2.3 Bygge- og anlægsvirksomhed C.F.8.2.2.10.1.1 Artikel 10
- C.F.8.2.2.7.1 Beskatningsretten til fortjeneste ved erhvervsvirksomhed
- C.F.8.2.2.19.1.1 Vederlag omfattet af modeloverenskomstens artikel 19
- C.F.8.2.2.26.1.2 Den danske kompetente myndighed for udveksling af oplysninger
- C.F.8.3.1.7 Artikel 7

OECD (2017, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing. http://dx.doi.org/10.1787/mtc:_cond-2017-en, 2017 OECD's kommentar

9.6. Bøger

Michelsen, A., Dalgas, A. S., & Laursen, A. N. (2017). *International skatteret* (4. udg.). Aarhus: Karnov Group Denmark A/S.

Munk-Hansen, C. (2014). *Retsvidenskabsteori* (1. udg.). København K: Jurist- og Økonomforbundets Forlag

9.7. Artikler

SU 2017, 197, Wittendorff, Jens, OECD/G20's multilaterale instrument (MLI) – et dansk perspektiv

9.8. Links

<https://www.europarl.europa.eu/news/da/headlines/economy/20150529STO61068/skatteundgaelse-vs-skatteunddragelse-skattebegreberne-forklaret>

<https://www.oecd.org/tax/beps/>

<https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>, status den 18. marts 2021

<https://www.oecd.org/tax/treaties/mli-database-matrix-options-and-reservations.htm>

<https://www.oecd.org/tax/treaties/mli-database-matrix-options-and-reservations.htm>

<https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm> → <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>

9.9. Andet

BEPS actions <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>

Explanatory statement: explanatory statement to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting: <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf> - <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>

OECD (2015), Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241688-en>

10. Forkortelser

ABL	Aktieavancebeskatningsloven
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CFA	Committee for Fiscal Affairs
DBO	Dobbeltbeskatningsoverenskomst
GRL	Grundloven
KSL	Kildeskatteloven
LL	Ligningsloven
LOB	Limits-on-benefits
MDBO	OECD's Modeloverenskomst
MLI	Multilateral instrument
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
PPT	Principal Purpose Test
SEL	Selskabsskatteloven
SL	Statsskatteloven