

Legalitetsprincippet i international skatteret og begrebet fast driftssted i dansk og international skatteret

Af NATALYA GENNADYEVNA MØLLER

I specialet undersøges legalitetsprincippet i international skatteret og begrebet fast driftssted, både internretligt og internationalt, og om legalitetsprincippet er til hinder for, at det internretlige begreb fast driftssted afgrænses på baggrund af art. 5 af OECD's modeloverenskomst. Legalitetsprincippet, som er et grundlæggende forvaltningsretligt princip, har to aspekter: den formelle lovs princip og hjemmelskravet, og dette gælder også i international skatteret. Hjemmelskrav i skatteret, herunder international skatteret, er specielt fastslået i Grundloven § 43, 1. led, og fortolkes som indeholdende delegationsforbud.

Bestemmelsen opfattes som en væsentlig retssikkerhedsgaranti på det skatteretlige område og skal hindre en generel delegation af den lovgivende kompetence. Det antages, at legalitetsprincippet, som i sin helhed er et uskrevet princip, har sit særpræg i international skatteret i form af eksistensen af den gyldne regel og den faste praksis med at fortolke dobbeltbeskatningsoverenskomster og nogle af de relaterede internretlige begreber ved anvendelsen af OECD's modeloverenskomst med kommentarer.

Et af de internretlige begreber, som fortolkes i doms- og administrativ praksis på baggrund af OECD's modeloverenskomst, er begrebet fast driftssted, da intern dansk lovgivning ikke indeholder generel legal definition af begrebet. Den praksis antages at stride mod legalitetsprincippet, og herunder delegationsforbuddet i Grundlovens § 43, 1. led, da hverken Selskabsskatteloven eller Kildeskatteloven indeholder en klar hjemmel til det. Begrebet er af materiel betydning vedrørende skattepligten, som i sig selv taler imod, at begrebet kan fastlægges administrativt. Det antages ligeledes, at OECD's modeloverenskomst som folkeretlig "soft law" heller ikke er egnet til at udfylde tomrum i intern skattelovgivning, da folkeretlige begreber har et andet formål end interne og generelt formuleres mere vagt.

Det foreslås, at det skal overvejes at indføre en generel legal definition på fast driftssted i dansk skattelov.

Indholdsfortegnelse

1 Undersøgelsens emne og metode samt specialets opbygning og afgrænsning	3
1.1 Undersøgelsens emne og metode	3
1.2 Om specialets opbygning og afgrænsning.....	4
2 Legalitetsprincippet	5
2.1 International skatteret som en speciel del af forvaltningsretten	6
2.2 Legalitetsprincippet generelt	6
2.2.1 Den formelle lovs princip	7
2.2.2 Hjemmelskravet.....	8
2.2.3 Den gyldne regel	10
3 Rækkevidden af Grundlovens § 43, 1. led	11
3.1 Generelt	11
3.2 Domspraksis	13
3.3 Teorien.....	17
3.4 Eksemplifikation	19
4 Retskilderne	20
4.1 Dansk udlandsskatteret.....	21
4.2 Dobbeltbeskatningsoverenskomster	24
4.2.1 OECD's modeloverenskomst Art. 3, stk. 2	27
4.2.2 Grundloven og dobbeltbeskatningsoverenskomster.....	28
4.3 EU-retten	30
5 OECD's modeloverenskomst med kommentarernes plads blandt retskilderne	32
5.1 Folkeretlig betydning	32
5.2 Internretlig betydning	38
5.3 Statisk eller dynamisk fortolkningsprincip?.....	40
5.4 Hvordan skal ændringer i OECD's modeloverenskomst foretages?	43
5.5 Opsummering	45
6 Fast driftssted	46
6.1 Indledning.....	46
6.2 Generelt	47
6.3 Folkeretligt	48
7 Internretligt.....	54
7.1 Lovgivning og praksis om begrebet	54
7.2 Internretlige afvigelser fra art. 5 i OECD's modeloverenskomst.	56
7.3 Teorien.....	57
7.4 Gældende ret eller myndighedernes ret?	58
7.5 Kan folkeretten anvendes til at udfylde et tomrum i intern ret?... ..	62
8 Ændringer i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst art. 5 i 2003	63
8.1 Generelt	63
8.2 Ændringer vedr. e-handel	64
8.3 Ændringer i kommentarernes pkt. 4-6.....	65
9 Konklusion på specialet.....	67

1. Undersøgelsens emne og metode samt specialets opbygning og afgrænsning

1.1. Undersøgelsens emne og metode

Emnet for min undersøgelse er legalitetsprincippet i international skatteret, samt hvorvidt dette princip er til hinder for, at et centralt begreb for begrænset skattepligt – nemlig begrebet fast driftssted – afgrænses i overensstemmelse med art. 5 af OECD's modeloverenskomst på grund af en manglende definition i intern skatteret.

Det skal ses på baggrund af, at begrebet er aktuelt som aldrig før: Øget mobilitet, nye teknologier og globalisering i det hele taget fører til, at flere udenlandske virksomheder etablerer sig i Danmark, og flere danske virksomheder etablerer sig i udlandet. Begrebet har derfor betydning også i andre situationer end ved fastlæggelse af begrænset skattepligt efter SEL § 2, stk. 1, litra a, og KSL § 2, stk. 1, nr. 4, f.eks. LL § 33 og § 33D, SEL § 2A, SEL § 8, stk. 2, SEL § 31, etc.

Samspillet mellem de grundlæggende principper i national skatteret og internationale/folkeretlige regler er væsentligt for forståelsen af mange af problemstillingerne indenfor international skatteret, som der er mange af, hvoraf en del oven i købet ikke er helt afklarede endnu.

Grunden til det er, at skatteret generelt er en forholdsvis ny retlig disciplin, hvis teoretiske grundlægger er Thøger Nielsen, som i år 1965 udgav sit værk "Indkomstbeskatning", og at en systematisk fremstilling af international skatteret er af endnu nyere dato: Aage Michelsens "International skatteret", som nu foreligger i 3. udgave. Samtidig er international skatteret et meget foranderligt område, fordi det skal følge med udviklingen både i national ret og i international ret.

Der foreligger forholdsvis mange revisororienterede værker om international beskatning, hvor de "tekniske" regler gennemgås.¹

Ligeledes er legalitetsprincippet ved beskatning et forholdsvis opdyrket emne.² Det ses dog kun sjældent, at man foretager tilbunds-gående undersøgelse af de internationalskatteretlige regler ud fra et retsdogmatisk perspektiv (undtagelser er Niels Winther-Sørensen "Beskatning af international erhvervsindkomst", 2000, og Karin Skov Nilausens "Løsning af internationale skattetvister", 2005).

Jeg mener derfor, at det kan være interessant at se på de internationalskatteretlige regler med nationale retsprincippers "briller".

Den kombination, at international skatteret er en forholdsvis ny disciplin, og at der ikke er ret mange retsdogmatiske værker på området, giver det resultat, at man følger bestemte mønstre/regler, fordi "det har man altid gjort". Også selv om det måske er problematisk ud fra almindelige retsgrundsætninger og retsprincipper. Eller måske endda ikke er grundlovsmedholdeligt.

1 Af de helt nye kan nævnes "Sambeskatning 2006/2007" af Tax Partner Jan Guldmand, Deloitte, adjunkt Nikolaj Vinther, Aalborg Universitet, og dr. jur. Erik Werlauff, Aalborg Universitet, Magnus Informatik.

2 Se f.eks. Jacob Graff Nielsens afhandling "Legalitetskravet ved beskatning. De forfatnings- og forvaltningsretlige rammer", Forlaget Thomson, 2003.

Domspraksis på området afklarer heller ikke situationen. Flere afgørelser viser, at Højesteret ikke er helt tryk ved de specielle internationalskatteretlige regler og fortolkningsregler gældende i folkeretten, se f.eks. TfS 1993.7 H, TfS 1996.532 H, TfS 2003.222 H.

Et af de mest graverende eksempler på, at administrativ- og domspraksis følger en ”det har man altid gjort”-regel, er fortolkningen af internretligt begreb fast driftssted. Da begrebet internretligt ikke er defineret, skal man jo udfylde tomrummet og fastlægge begrebets indhold. I mange år¹ har det været antaget i retslitteraturen, i administrativ- og i domspraksis (SKM 2005.55 LR, TfS 1996.532 H), at begrebet fortolkes i overensstemmelse med art. 5 i OECD’s modeloverenskomst med kommentarer. Cirk. 135 til KSL pkt. 12, litra d og cirk. 136 til SEL pkt. 15. henviser ligeledes til art. 5 af OECD’s modeloverenskomst for afgrænsning af begrebet fast driftssted. Samtidig har hverken SEL eller KSL den fornødne indholdsmæssige hjemmel, som giver Skatteministeren bemyndigelse til at fastlægge nærmere regler om afgrænsning af begrebet fast driftssted.

Er det foreneligt med Grl § 43, 1. led, at embedsmænd på egen hånd kan bestemme, hvornår fast driftssted foreligger, og acceptere ændringer/udvidelser af kommentarerne til OECD’s modeloverenskomst, der bliver lagt til grund ved bestemmelse af, om der foreligger fast driftssted og dermed begrænset skattepligt til Danmark i kraft af KSL § 2, stk. 1, nr. 4 og SEL § 2, stk.1 litra a? Eller er der tale om grundlovsstridig ren administrativ fastlæggelse af materielle skatteregler?

Hvilken betydning har OECD’s modeloverenskomst med kommentarer i det danske retskildesystem? Er det foreneligt med legalitetsprincippet, at OECD’s modeloverenskomst med kommentarer, som ændres fra udgave til udgave, tillægges helt central betydning ved retsanvendelsen i Danmark?

Metoden af min undersøgelse er traditionel **retsdogmatisk**, da jeg undersøger, hvad der er gældende ret² ved definitionen af begrebet fast driftssted. Jeg vil kort omtale udvikling/ ændring i fortolkning af Grundlovens § 43, 1. led, den ophævede bemyndigelseslov og ændringer i art. 5 af OECD’s modeloverenskomst med kommentarer, altså et kort **retshistorisk** overblik. En kort **retspolitisk** vurdering af, om den eksisterende retstilstand er tilfredsstillende med forslag til mulige ændringer, vil også være inkluderet.

1.1 Om specialets opbygning og afgrænsning

Jeg undersøger først de to led af legalitetsprincippet: Den formelle lovs princip og hjemmelskravet. Dernæst bliver Grundlovens § 43, 1. led’s rækkevidde undersøgt. Retskilderne til international skatteret bliver undersøgt, hvor særlig opmærksomhed rettes mod OECD’s modeloverenskomst med kommentarer og nogle af de problemstillin-

1 I hvert fald siden 1963, efter Erik Møllers artikel i R&R, januar 1963, s. 11.

2 Det er jo i sig selv et omdiskuteret spørgsmål, hvad gældende ret er, men det bliver ikke analyseret i specialet. F.eks. udtaler Skat om sine juridiske vejledninger, at de er udtryk for Skats opfattelse af gældende ret. Jeg mener derimod, at LV S.A. 2.2 vedr. fast driftssted er udtryk for ulovlig praksis.

ger, som rejser sig i forbindelse med modeloverenskomsten og dens retskildeværdi.

I den sidste del af specialet rettes opmærksomheden mod begrebet fast driftssted, såvel internationalt/folkeretligt¹ som internretligt, med en kort gennemgang af ændringer i kommentarerne i 2003-version af OECD's modeloverenskomst. Herefter vil jeg forsøge at finde svar på, hvad der kan legitimere/retfærdiggøre den eksisterende retstilstand vedr. det internretlige begreb. Er der tale om grundlovs-ændrende sædvane eller grundlovsstridig stiltiende delegation til embedsmænd til at bestemme via cirkulærer, hvornår fast driftssted foreligger, samt at acceptere ændringer til kommentarerne, når det står klart, at ændringerne er af materiel skatteretlig betydning? Spørgsmålet om, hvorvidt folkeretten kan udfylde et tomrum i intern ret, vil blive undersøgt i korthed.

Specialet afsluttes med en konklusion.

Specialets rammer giver ikke mulighed for en tilbundsgående undersøgelse af alle skitserede spørgsmål. Jeg har derfor lagt vægt på de folkeretlige retskilder (dobbeltskatningsoverenskomster og OECD's modeloverenskomst med kommentarer). Dansk udenlandsk skatteret beskrives ganske kort. EU-rettens betydning som retskilde til international skatteret undersøges ligeledes i meget korte træk.

Begrebet fast driftssted, såvel internretlig som folkeretlig bliver undersøgt i det omfang, det er relevant for emnet. Det er jo ikke et rent deskriptivt emne, jeg behandler, men snarere et analytisk. Det samme gælder for de ændringer til kommentarerne til art. 5 af OECD's modeloverenskomst, som blev indført i 2003-versionen.

Spørgsmålet om allokering af erhvervsindkomst til fast driftssted vil ikke blive behandlet, men udelukkende selve begrebet fast driftssted. Heller ikke betydningen af begrebet i forhold til LL § 33 og § 33D, SEL § 2A, SEL § 8, stk. 2 og SEL § 31 vil blive omtalt.

Undervejs vil jeg nærmere afgrænse de problemstillinger, som bliver behandlet. Jeg vil forsøge løbende at samle "de løse ender", således at der normalt ikke vil være formelle konklusioner efter hvert afsnit, men en afsluttende konklusion på specialet som helhed.

2. Legalitetsprincippet

I en situation da skattelagstiftning i hovedsak är en rent nationellt angelagenhet i en ekonomi, som är global, står den lagstiftare som vel at infora ett systematiskt uppbyggt, nationellt skattesystem för att åstadkomma enkelhet och förhindra kringgående, infor ett fundamentalt problem. I vilken utsträckning skall man gora avsteg från det systematiska, nationella systemet för att förhindra forluster av skatteunderlag till andra lander?

Gustaf Lindencrona, rektor, professor, jur. dr. Stockholm Universitet i Festskrift til Aage Michelsen, s. 75.

1 International ret og folkeret er synonymer.

2.1 International skatteret som en speciel del af forvaltningsretten

Jeg har valgt at indlede med citatet fra Gustaf Lindencrona, fordi det afspejler den situation, som også dansk skatteret befinder sig i.

Det nationale samfund med staten i centrum påvirkes i større og større grad af internationalisering og globalisering. Skatteretten skal virke i forhold til det nationale såvel som det internationale. Udviklingen af informations- og videnssamfundet repræsenterer yderligere udfordringer. Derfor er det særdeles vigtigt at afklare nogle fundamentale ting: Hvor går udviklingen hen? Hvor står vi? Hvilke grundlæggende retsprincipper i dansk ret kan vi ikke give afkald på? Er der andre principper og bestemmelser, om hvilke man måske skal spørge sig selv, om tiden ikke i nogen grad er løbet fra dem?

Skatteretten og herunder international skatteret er en speciel del af forvaltningsretten, som hører under offentlig ret.

Alle grundlæggende offentligretlige principper og saglige krav til de forvaltningsretlige afgørelser, herunder legalitetsprincippet, gælder derfor både i intern skatteret og i international skatteret.

Det er jo nationale myndigheder, som udfører retsanvendelsen.

Men international skatteret har sit eget objekt – de regler, der regulerer forhold, hvor to eller flere lande er involveret. Dette betyder, at retskildebilledet og fortolkningsreglerne adskiller sig fra de rene nationale regler i intern skatteret og forvaltningsret, hvilket medfører at legalitetsprincippet har nogle specifikke træk i international skatteret.

2.2 Legalitetsprincippet generelt

Legalitetsprincippet, eller princippet om lovmæssig forvaltning, som er den tidligere anvendte betegnelse, omfatter de retlige aspekter af forholdet mellem den lovgivende og den udøvende magt, og er i sin kerne et spørgsmål om de relevante og nødvendige retskilder for at træffe en afgørelse. Myndighederne skal kunne henvise til hjemmel ved de trufne afgørelser.

Legalitetsprincippet indebærer, at forvaltningsmyndigheder, og herunder skattemyndighederne, henter deres legitimation ved at handle i overensstemmelse med de af den lovgivende magt vedtagne love.

Princippet har haft sit udspring i Grl § 3, 1. og 2. pkt., og det heri liggende forhold mellem den lovgivende og den udøvende magt. Oprindeligt, dvs. før parlamentarismens indførelse i 1901 (Grl 1953 § 15), havde legalitetsprincippet særlig betydning som led i magtfordelingen, jf. Grl § 3. Men i moderne forvaltningsretlig teori fortolkes legalitetsprincippet som et sagligt krav til enhver forvaltningsretlig afgørelse og er dermed en væsentlig garanti for borgernes retssikkerhed¹. Begrundelsen for legalitetsprincippet er altså et demokratisk synspunkt, idet det er den lovgivende magt, der har den demokratiske legitimitet.

Forvaltningsvirksomhed skal dermed foregå i overensstemmelse med de i forvejen kundgjorte lovregler, som er blevet vedtaget efter den grundlovsfæstede lovgivningsprocedure. Et centralt spørgsmål er

1 Jens Garde m.fl.: Forvaltningsret. Almindelige emne, Jurist og økonomforbundets Forlag, 3. udgave, 1997, s. 131 ff.

således hvilke krav, der stilles til retsgrundlaget for en forvaltningsafgørelse, for at den kan betegnes som tilstrækkeligt legitimeret.

Jacob Graff Nielsen¹ anfører, at ikke kun Grl § 3 udgør grundlaget for legalitetsprincippet, men også Grl §§ 12, 21, 22, 41, 42, 43, 44, 46 og 66 samt bestemmelserne om menneskerettigheder, praksis og sædvaner, der knytter sig til disse normer. De suppleres af en række sædvaner og traditioner, der har tilknytning til retskilde- og fortolkningslæren samt læren om forvaltningsskøn.

Derfor er legalitetsprincippet i sin helhed et uskrevet princip.

Dette betyder også, at legalitetsprincippet ikke er ensartet for alle forvaltningsretlige områder. Dets indhold varierer afhængigt af hvilket retsområde, der er tale om. Der er områder med skærpet hjemmelskrav, områder med mere lempeligt hjemmelskrav, områder hvor kun nationale normer indgår og områder hvor folkeretlige regler og international retspraksis spiller en væsentlig rolle. International skatteret er netop en retlig disciplin, hvor internationale/folkeretlige normer og fortolkningsregler, som kodificeret i Wienerkonventionen om traktatretten, udgør en integreret del af systemet.

Legalitetsprincippet er heller ikke en konstant størrelse set i et tidsperspektiv. Samfundets udvikling påvirker dens indhold. Selv om det stadig i væsentligt omfang er bundet til de nationale retskilder, får den internationale påvirkning større betydning. Nogle dele af EU-retten er umiddelbart anvendelig i Danmark. OECD' modeloverenskomst med kommentarer anvendes ved fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster såvel som ved nogle relaterede internt retlige spørgsmål. Højesteret har i TfS 1993.7 H begrundet afgørelsen med henvisning til dansk og international skattepraksis – på baggrund af OECD's modeloverenskomst med kommentarer.

Uanset dette skal det understreges, at legalitetsprincippet er et internretligt princip, og det er kun under påvirkning af international praksis og folkeretlige regler, så længe det kan bæres af Grundloven, andre almindelige retsgrundsætninger og retssædvane.

Det er nødvendigt at holde sig dette for øje, når der diskuteres folkeretlige problemstillinger, f.eks. om hvorvidt statisk eller dynamisk fortolkning skal anvendes ved fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster. Selv om mange lande anvender dynamisk fortolkning, kan det antages, at dynamisk fortolkning i nogle tilfælde kan stride mod det danske legalitetsprincip jf. afsnit 5.3, og allerede af den grund skal afvises af myndighederne og domstolene.

Der fremhæves almindeligvis to aspekter af legalitetsprincippet²: Den formelle lovs princip og hjemmelskravet.

2.2.1 Den formelle lovs princip

Den formelle lovs princip fastslår enekompetence for lovgivningsmagten, og det betyder: En lov kan kun ændres eller ophæves ved lov;

1 Jacob Graff Nielsen: Legalitetsprincippets byggesten: Er fundamentet i orden, Juristen, nr. 4, 2004, s. 163 ff.

2 Jens Garde m. fl.: Forvaltningsret. Almindelige emne, Jurist og økonomforbundets Forlag, 3. udgave, 1997, s. 132, Peter Germer: Statsforfatningsret, 3. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2001, s. 77.

en lov går forud for administrative retsakter; dispensation og derogation kræver lovhjemmel; hvad der én gang er lovreguleret, hører under lovgivningsmagtens kompetence, dvs. områder, som før har været lovreguleret, men p.t. ikke er det, kan kun igen reguleres ved lov.

Det er en følge af, for det første Grl § 3 om den lovgivende og den udøvende magt, og for det andet af den lovskraft, som Folketingets beslutninger har, når de er vedtaget i overensstemmelse med Grundlovens procedurebestemmelser herom. Denne særlige procedure garanterer, at lov opnår demokratisk legitimitet. Hvis myndigheder efterfølgende kunne ændre på en lov ved udstedelse af bekendtgørelser og cirkulærer, ville lovene ikke være bindende for dem.

Den formelle lovs princip er forudsætning for lex superior fortolkningsreglen, da den fastlægger et retligt hierarki, hvor Grundloven er øverste led. I tilfælde af normkonflikt betyder dette, at Grundloven har forrang for loven, og loven har forrang for bekendtgørelser, cirkulærer, retspraksis, sædvane (medmindre man taler om sædvane på lovs- eller grundlovsniveau) og forholdets natur.

Jan Pedersen påpeger¹ at:

”den formelle lovs princip har en fremtrædende placering i skatteretten... Den ... er ikke blot en teoretisk begrebsdannelse, men har også en praktisk betydning. Ved skatteretlig retsanvendelse er det derfor ofte relevant at undersøge, om en påberåbt sekundær retskilde har den fornødne hjemmel og ikke er i modstrid med trindhøjere normer.”

Det er således afgørende, at en retsakt ikke er i strid med trindhøjere normer.

Jacob Graff Nielsen skriver dog,² at:

”Normkonflikt er imidlertid sjældent så evident, at den formelle lovs princip giver svaret på hvilken norm, der er udtryk for gældende ret. De redskaber, som retsanvenderen har i form af lovfortolkning, kan nemlig medføre, at en tilsyneladende normkonflikt bortfortolkes.”

Jeg kan blot tilføje, at gældende ret kan være i strid med Grundloven, som det bliver påvist i dette skrift.

2.2.2 Hjemmelskravet

Legalitetsprincippet indeholder også et krav om hjemmel.

Ved hjemmelskravet forstås: Forvaltningen kan ikke handle uden hjemmel/bemyndigelse. Jens Garde bemærker,³ at:

”Kravet om lovhjemmel betyder i almindelighed, at forvaltningen til syvende og sidst må kunne legitimere sig gennem henvisning til en formel lovbestemmelse. Derimod er det ikke nødvendigt, at det umiddelbare grundlag for en given forvaltningsafgørelse findes i en formel lov. Forskellige former for administrative retsfor skrifter ... kan være skudt ind imellem loven og den konkrete forvaltningsafgørelse. De administrative forskrifter må blot selv have hjemmel i loven.”

1 Jan Pedersen: Skatteretten 1, s. 97.

2 Jacob Graff Nielsen: Legalitetskravet ved beskatning, 2003, s. 277.

3 Jens Garde m.fl.: Forvaltningsret. Almindelige emne, 3. udgave, 1997 s. 149.

I forvaltningsretlig litteratur sondres mellem skærpede og lempe-
pede hjemmelskrav. Hjemmelskrav bindes sammen med indgrebs
intensitet. Nogle situationer kræver efter den opfattelse udtrykkelig
hjemmel (indgreb i den personlige frihed, indgreb i borgernes ret til
privatliv, straffepålæg, pålæg af økonomiske byrder og indgreb med
tilbagevirkende kraft).

Hjemmelskravet på det skatteretlige område er specielt fastslået
i Grl § 43, 1. led, som siger, at ingen skat må pålægges, forandres eller
ophæves uden ved lov. Dette medfører, at kravet til lovhjemmel er
skærpet.

Grl § 43, 1. led fortolkes almindeligvis som et forbud mod dele-
gation af lovgivningskompetence og har som konsekvens, at kravet
om hjemmel forstærkes i skatteretten, idet materiel regulering ved
f.eks. bekendtgørelse (for ikke at tale om cirkulære) i så fald er ude-
lukket. Rækkevidden af bestemmelsen vil blive omtalt under afsnit 3.

Dog kan der også på det skatteretlige område nævnes i hvert fald
én domsafgørelse, hvor hjemmelskravet var opfyldt med henvisning
til andre retskilder end loven. Det er U 1958.1275 Ø ang. teltholdere
på Dyrehavsbakken, hvor retssædvane antoges at give tilstrækkelig
hjemmel til at pålægge afgift.

Først og fremmest tilgodeser hjemmelskrav retsbeskyttelseshen-
syn, men kan siges at være et tveægget sværd, da det også kan være til
skade for skatteyderen. F.eks. kan et juridisk forkert svar fra skatte-
forvaltningen ikke binde myndighederne, jf. f.eks. TfS 2006.633 H, da
både pålæg af skat og fritagelse for skat kræver hjemmel¹.

Det spørgsmål, som jeg undersøger i mit speciale, er konflikten,
som kan rubriceres under den formelle lovs princips problematik, og
hvori normkonflikten befinder sig på allerhøjeste led: Grl § 43, 1. led,
som foreskriver, at ”ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves
uden ved lov” på den ende side, og den faste praksis (grundlovsænd-
rede sædvane?) at fortolke begrebet fast driftssted i overensstemmel-
sen med art. 5 af OECD’s modeloverenskomst med kommentarer,
som bl. a. har fundet udtryk i cirk. 135 af 30.12.1987 i p. 12, litra d og
cirk. 136 af 7.11.1988, og i p. 15 af LV 2006-4, Selskaber og aktionæ-
rer, S.A.2.2, som siger, at:

”Ved fastlæggelsen af, hvornår der må antages at foreligge fast driftssted,
lægges der også vægt på den præcisering af begrebet, der har fundet sted i
tilknytning til de indgåede DBO'er, herunder i kommentarerne til OECD’s
modelkonvention.”

1 I den sag var et af de spørgsmål, som Højesteret havde til prøvelse, om Skatte-
ministeriet er bundet af Landsskatterettens praksis i tilfælde, hvor det ikke er helt
afklaret, om regelfortolkningen, som Landsskatteretten anlægger, er uforenelig
med en rigtig fortolkning af skattelovgivningen. Højesteret havde statueret, at
Skatteministeriet ikke var bundet af Landsskatterettens praksis med den begrun-
delse at den ”ikke var bindende for skattemyndighederne i den foreliggende situ-
ation, hvor det beroede på en fejl, at kendelsen ikke blev indbragt for domstole-
ne, og hvor Skatteministeriet inden for rimelig tid offentligt tilkendegav, at man
ikke var enig i afgørelsen og havde til hensigt at indbringe en eventuel senere til-
svarende afgørelse for domstolene.” Se Aage Michelsen med kritik af dommen i
R&R 2006, nr. 9, s.261 ff.

Konflikten har også hjemmelsproblematik: Er der tilstrækkelig hjemmel for delegation af kompetence til at bestemme, at begrebet fast driftssted skal fortolkes i overensstemmelse med art. 5 af OECD's modeloverenskomst med kommentarer? Kan man fastslå, at skattemyndighedernes praksis ved fortolkning af begrebet fast driftssted er tilstrækkeligt legitimeret og kan afledes af de af Folketinget vedtagne love?

KSL § 114 og SEL § 40 indeholder jo bemyndigelse til Skatteministeren at fastsætte de nærmere regler for gennemførelse af lovene. Men er det tilstrækkeligt til, at cirk. 135 af 30.12.1987 i p. 12, litra d og cirk. 136 af 7.11.1988 i p. 15 kan fastlægge regler, som har direkte betydning for skattepligten? Kan OECD's modeloverenskomst i det hele taget anvendes for at udfylde et tomrum i intern lovgivning? Sandsynligvis ikke.

2.2.3 Den gyldne regel

Et særtræk ved legalitetsprincippet i international skatteret er eksistensen af den gyldne regel. Den gyldne regel siger, at hjemmel til beskatning altid skal findes i intern dansk skatteret, og at dobbeltbeskatningsoverenskomster aldrig kan udgøre en selvstændig hjemmel for beskatning, men kun lempe beskatning. Reglen havde været fastslået i SL § 50 fra 1922, og i Bemyndigelseslovens § 1,¹ som afløste SL § 50 i 1953, og sagde, at regeringen var bemyndiget til at indgå overenskomster med fremmede stater om at "tilstå sådanne lempelser". Bemyndigelsesloven er ophævet ved lov nr. 945 af 23. november 1994, men reglen fastholdes stadig.

Dette bekræftes f.eks. af Ligningsrådets udtalelse i TfS 2002.87 LR:

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

Aage Michelsen skriver:²

"Man kan i vis forstand sige, at dobbeltbeskatningsoverenskomsterne er sekundære i forhold til ... interne regler om subjektiv skattepligt i KSL § 2, SEL § 2."

DBO kan kun lempe beskatning, hvis beskatningsretten efter fordelingsbestemmelserne ikke tilkommer Danmark.

Den gyldne regel har også betydning ved fastlæggelsen af retskildeværdien af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst.

Aage Michelsen bemærker:³

1 Lov nr. 74 af 31. marts 1953, som er ændret ved lov nr. 529 af 3. november 1976.

2 Aage Michelsen: International skatteret, 3. udgave, 2003, forlaget Thomson, s. 46.

3 Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster samt den retskildemæssige status for kommentarerne til OECD's modeloverenskomst. Festskrift til Ole Bjørn, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2004, s. 359.

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

Hvis de nye bebyrdende kommentarer til OECD’s modeloverenskomst fører til at retsstillingen bliver skærpet, uden at der samtidig foreligger internretlige ændringer i skattelovgivning, betyder dette, at hjemmel for skærpelsen findes i dobbeltbeskatningsaftalen, som blot bliver fortolket på den nye måde. Det strider klart mod den gyldne regel og dermed mod selve formålet med DBO.

2.3 Rækkevidden af Grundlovens § 43, 1. led

2.4 Generelt

Grundlovens bestemmelse i § 43, 1. led (Lov nr. 169 af 5. juni 1953) fastslår skærpet hjemmelskrav på det skatteretlige område.

Denne bestemmelse har således en dobbelt funktion. Den er øverste led i den retlige trinfølge og samtidig grundlag for skærpet hjemmelskrav ved beskatning.

Grl § 43, 1. led, er en meget bredt formuleret bestemmelse,¹ som har flere lag.

I forfatningsretlig og skatteretlig litteratur diskuteres den i forbindelse med spørgsmålet om, hvorvidt der kan lovgives om skat på finansloven, vedr. afgrænsning af fiskale afgifter og gebyrer samt i forbindelse med derogation og dispensation. Disse aspekter af Grl § 43, 1. led ligger dog udenfor min fremstilling, da de kun indirekte har forbindelse til emnet.

Derimod skal her behandles spørgsmålet om rækkevidden af bestemmelsen i relation til delegation af lovgivningsbeføjelser i snæver forstand. Altså om anvendelsen af ordene ”ved lov” er udtryk for folketingets eksklusive kompetence på det skatteretlige område, eller denne kompetence kan delegeres under nærmere angivne vilkår.²

Grundlovsfortolkning³ anvendes til såvel generel fastlæggelse af det juridisk korrekte indhold af Grundlovens bestemmelser som mere praktisk orienteret virksomhed, som består i konkrete udlægninger i en foreliggende regulering. Grundloven er ikke en almindelig lov, men en lov med særlig retlig status, som indeholder en regulering af statens politiske organer og har en særlig fundamental karakter. Dette betyder dog ikke, at almindelige fortolkningsregler skal fraviges, men snarere, at der er tale om en særlig fortolkningsstil, som er mere formålsorienteret og dynamisk og måske mere åben for fremmed ret, end det er tilfældet ved fortolkning af de almindelige love.

1 Det fortolkes i hvert fald som opfattende alle spørgsmål, der influerer på skattebyrden, såvel direkte som indirekte, jf. Redegørelsen fra Skatteretsrådet, april 2001, p. 3.1. Findes under www.skm.dk.

2 Det, som Jacob Graff Nielsen definerer som positiv delegation i: Legalitetskravet ved beskatning, 2003, s. 58.

3 Se om begrebet i Danmarks Riges Grundlov med kommentarer, redigeret af Henrik Zahle, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2. udgave, 2006, s. 77 ff.

Specielt ved mange grundlovsbestemmelser – også § 43 – er, at de er ganske ordknappe, mens de regulerer et meget stort retligt område og skal fungere i længere perioder, end det er tilfældet ved almindelige love. Det medfører uundgåeligt, at fortolkningen skal tilpasses samfundsudviklingen.

Som Henrik Zahle¹ skriver:

”Grundlovens tekst er kort, ofte gammel og svær at ændre. Dette kan øge betydningen af politiske faktorer ved fortolkning.”

Udgangspunktet er dog, som altid, lovens ordlyd og formål. Dernæst kommer forarbejder og retspraksis som en meget relevant kilde til grundlovsfortolkning.

Den umiddelbare sproglige forståelse af Grl § 43, 1. led fører til, at delegation er forbudt. Men der kan ikke udledes noget om rækkevidden af forbudet.

Opfattelsen af formålet med bestemmelsen ændres med tiden. Hvor det oprindelige formål havde været at sikre Folketinget den eksklusive lovgivningskompetence på området, skal det nu søges dels i ”varetagelsen af almindelige statsretlige hensyn om regulering af forholdet mellem de øverste statsorganer og dels i bestemmelsens varetagelse af forvaltningsretlige hensyn over for den enkelte skatteborger”.² Dvs., at det faktum, at det er almindeligt anerkendt i retslitteraturen, at bestemmelsens formål ændres med tiden, lægger op til en dynamisk fortolkning.

Forarbejder til grundlovsbestemmelsen er til gengæld ikke til megen hjælp ved fastlæggelse af rækkevidden af Grl § 43, 1. led. Zahle³ bemærker meget rammende om dette:

”At lade et aktuelt fortolkningsspørgsmål besvare på grundlag af, hvad der blev sagt i den grundlovgivende forsamling 1848-49, er at deltage i et ikke-gennemskueligt lotteri.”

Forarbejder til Grl § 43 er oven i købet meget sparsommelige, jf. Redegørelse fra Skatteretsrådet, april 2001, Bilag 1, s. 2, med henvisning til Beretning fra Forhandlingerne på Rigsdagen 1849, sp. 1515. (Der var dog henvist til forarbejder i U 1993.757 H).

I øvrigt antages det i retskildeteorien,⁴ at forarbejder får faldende betydning med tiden. Navnlig forfatningsbestemmelser, som skal holde længe og overleve mange ændringer i samfundsforholdene, og som er tænkt som rammebestemmelser. Derfor giver det ikke ret meget mening at gennemgå forarbejder.

Dette betyder, at hverken ordlyd eller forarbejderne til bestemmelsen kan føre til et tilfredsstillende fortolkningsresultat.

1 Henrik Zahle: Dansk forfatningsret I, 3. udgave, 2004, s. 63.

2 Henrik Zahle (redaktør): Danmarks Riges Grundlov med kommentarer, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2. udgave, 2006, s. 318.

3 Henrik Zahle: Dansk forfatningsret I, 3. udgave, 2004, s. 72.

4 Ruth Nielsen: Retskilderne, Jurist- og økonomforbundets forlag, 7. udgave, s. 170.

Det kan dog antages, at en dynamisk fortolkning, som tager udgangspunkt i nutidens krav til skattelovgivning, herunder skatteydernes retssikkerhed, og som viser sig i domspraksis og retsteoretiske værker, er eneste vej frem ved fastlæggelse af rækkevidden af delegationsforbudet.

2.5 Domspraksis

Domspraksis kan tænkes at bidrage til fastlæggelse af det nærmere indhold af en lovbestemmelse, da det er domstolene, der tager endelig stilling til, hvorvidt myndighedernes og lovgivningsmagtens fortolkning af Grundloven er rigtig.

Der foreligger meget få domme, hvor Grl § 43, 1. led havde været påberåbt, og præmisserne i dem er meget konkret begrundede. Afgørelserne trækker heller ikke en klar linie i fortolkning af Grl § 43, 1. led. Her er nogle af sagerne:

U 1938.1047 H, hvor sagen vedrørte dagældende bemyndigelsesbestemmelse i SL § 42, stk. 5. Østre Landsret statuerede uden nærmere begrundelse, at den dagældende bemyndigelsesbestemmelse i SL § 42, stk. 5, ikke var i strid med Grundloven. Bemyndigelsen gik ud på, at finansministeren kunne bestemme, at personer, der som følge af bortrejse til udlandet eller af andre grunde ikke var blevet medtaget ved skatteansættelsen for et eller flere skatteår, skulle ansættes til indkomst- og formueskat til staten for de pågældende skatteår, dog med den begrænsning, at efterbeskatning skulle gøres gældende inden udløbet af en fem års frist.

Indsigelsen om, at bemyndigelsesbestemmelsen var grundlovsstridig, var ikke gentaget under sagens behandling for Højesteret. Peter Germer¹ mener, at dommen er meget vidtgående, og resultatet kan give anledning til tvivl.

U 1993.757 H er nok sagen, som citeres mest i forbindelse med Grl § 43, 1. led. Her var spørgsmålet, om opkrævning af gebyrer for pas, duplikatkørekort og nummerplader var i strid med Grl § 43, da gebyrerne var opkrævet uden fornøden lovhjemmel. Problemet var således om gebyrerne kunne siges at ligge indenfor Grl § 43, og dermed handlede sagen om den nærmere definition af skattebegrebet i Grundlovens bestemmelse.

Højesterets flertal har udtalt, at:

”Forarbejderne til, den historiske baggrund for og den senere anvendelse af bestemmelsen i Grundlovens § 43, hvorefter ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov, giver ikke grundlag for en fortolkning, der udstrækker kravet om direkte lovhjemmel til også at gælde alle gebyrer, der opkræves som betaling for tilladelser eller lignende fra det offentlige, og som dækker mere end udgifterne ved udstedelsen og administrationen i snæver forstand. Selv om bestemmelsen må indebære visse begrænsninger i adgangen til at bemyndige administrationen til at fastsætte størrelsen af sådanne gebyrer, kan den derfor ikke være til hinder for, at der ved fastsættelsen kan tages hensyn også til de udgifter af mere generel art, som efter et rimeligt skøn medgår til administrationen af det pågældende forvaltningsområde, herunder til kontrolforanstaltninger, som har en naturlig tilknytning til den ydelse, for hvilken gebyret er betaling. Det bemærkes herved, at denne forståelse

1 Peter Germer: Statsforfatningsret, 3. udgave, 2001, s. 83.

af bestemmelsen ikke ses at give anledning til betænkeligheder henset til de muligheder, som lovgivningsmagten i dag har for at have indseende med Centraladministrationens forvaltning af givne bemyndigelser af denne art.”

Jacob Graff Nielsen¹ påpeger, at dommen er et eksempel på indskrænkende fortolkning af Grl § 43, 1. led, idet ordet ”skat” begrænses til at omfatte klare fiskale afgifter.

Dette er rigtigt, men man skal have det for øje, at Højesteret netop i denne sag har fastslået, at der for skatter og afgifter, som omfattet af Grl § 43 gælder ”kravet om direkte lovhjemmel”. Dvs. at denne indskrænkende fortolkning ikke ville være blevet brugt i andre sager om delegationsforbud.

Peter Germer² er meget kritisk over for dommen, da han mener, at domsmotiveringen var resultatorienteret, og dommen indeholder ikke noget principfast bidrag til fortolkningen af Grl § 43, 1. led.

Man kan give ham ret i kritikken af dommen, men det er vigtigt at huske det, som Henrik Zahle kalder for forfatningsvirkeligheden, hvor fortolkning af Grundlovens bestemmelser må tilpasses den politiske og sociale virkelighed, hvori de fungerer.

Det er fast antaget i retslitteraturen,³ at Grundloven ikke er til hinder for et politisk ønsket resultat, allerede af den grund, at grundlovsændringer er praktisk umulige at gennemføre. Og Peter Germer⁴ er selv en varm fortaler for en pragmatisk og tidssvarende fortolkning af Grl § 43, 1. led.

Der er kun to praktiske muligheder at vælge mellem – loven og praksis skal fortolkes således, at den ikke strider mod Grundloven, eller også skal Grundloven fortolkes således, at den harmonerer med loven og de praktiske behov / administrativ praksis.

At Højesteret ikke vil udvise tilbageholdenhed med at tilsidesætte praksis, som ikke har hjemmel i loven, demonstrer U 2003.841. Sagen handlede om at København Kommune i forbindelse med tilladelse til nedlæggelse af ledning under offentligt vejareal har opkrævet dels en engangsafgift for tilsyn med arbejdets udførelse, dels en årlig afgift for ledningens tilstedeværelse.

Højesteret har udtalt, at selv langvarig administrativ praksis:

”kan ikke i sig selv begrunde, at kommunen er berettiget hertil.... Efter § 106, stk. 3 af lov om offentlige veje udføres ledningsarbejde af vedkommende ledningsejer, medmindre andet særligt er bestemt, og kommunens tilsyn med sådanne arbejder kan ikke anses for et vejarbejde udført ved vejbestyrelsens foranstaltning. § 106, stk. 3, kan derfor ikke anses at indeholde hjemmel for opkrævning af en engangsafgift for det udførte tilsyn, og der foreligger heller ikke i øvrigt fornødent grundlag herfor”.

I TfS 2001.330 V handlede sagen om en skatteyder, over for hvem der med urette var foretaget rentefiksering af uforrentede udlån til egne selskaber. Han kunne ikke før indførelsen af Skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 7 indrømmes ekstraordinær genoptagelse læn-

1 Jacob Graff Nielsen: Legalitetskravet ved beskatning, 2003, s. 159.

2 Peter Germer: Statsforfatningsret, 3. udgave, 2001, s. 82.

3 Henrik Zahle: Dansk forfatningsret I, 3. udgave, 2004, s. 74.

4 Peter Germer: Statsforfatningsret, 3. udgave, 2001, s. 84-85, med note 103.

gere end 3 år tilbage fra den første underkendende dom (TfS 1996.642 H). Vestre Landsret har ikke taget stilling til sagsøgtens anbringende om, at rentefiksering skulle være i strid med Grl § 43, men begrænsede sin konklusion til rent tekniske betragtninger.

Retten har bl. andet udtalt:

Selv om det også af bemærkningerne til lovforslaget samme sted (til den dagældende § 4, stk. 2, i skattestyrelsesloven) fremgår, at der ikke er nogen formel grænse for, hvor gamle indkomstår, der kan gives tilladelse til at genoptage, må det efter det ovenfor citerede (altså efter Told- og Skattestyrelsens cirkulære 1993-9 – min tilføjelse) lægges til grund, at der er tilstrækkelig hjemmel til at træffe afgørelse om, at en tilsidesættelse af hidtidig ligningsmæssig praksis kun i sig selv kan føre til genoptagelse efter bestemmelsen i op til 3 år forud for den første dom eller kendelse, der tilsidesætter praksis, **når der udstedes et særskilt cirkulære herom** (fremhævelsen er min). Den omstændighed, at Højesteret har tilsidesat den hidtidige ligningsmæssige praksis om rentefiksering, der var godkendt i retspraksis, kan ikke i sig selv medføre, at skattemyndighederne ved ligningen af sagsøgeren har begået en ansvarspådragende fejl. Der er derfor heller ikke af denne grund hjemmel til at genoptage sagsøgerens skatteansættelse. Da hensynet til at undgå utilfredsstillende ansættelser ikke efter forarbejderne i sig selv er et forhold, der i særlig grad taler for genoptagelse, og da det, sagsøgeren i øvrigt har anført, ikke kan føre til et andet resultat, tager landsretten ikke sagsøgerens principale påstand til følge.

Hvis man fortsætter den tankegang, som blev lagt til grund af Vestre Landsret, kan man komme til en besynderlig konklusion: Selv om administrativ praksis er underkendt og fundet uden hjemmel i skattelovgivningen, kan dette ikke begrunde tilsidesættelse af praksis indtil der foreligger cirkulærer, som tilsidesætter denne praksis. Altså, praksis kan kun ændres med ændring af Skats holdning til det, men den omstændighed, at den er underkendt og fundet uden lovhjemmel, er ikke tilstrækkelig.

Det er et vigtigt udgangspunkt set med myndighedernes øjne, særligt nu hvor den nye statslige skatteforvaltning ved de 30 skattecentre er bundet af Skats udlægning af administrativ praksis i ligningsvejledninger, medmindre vejledningernes indhold klart ikke er i overensstemmelse med højere rangerende retskilder.¹

Men ud fra et retssikkerheds udgangspunkt er denne afgørelse betænkelig, da den demonstrerer, at der ved et cirkulære reelt blev tilsidesat krav om hjemmel for beskatning og afskåret mulighed for tilbagebetaling af uhjemlede skatter.

TfS 2003.755 Ø er en interessant sag, hvor Grl § 43, 1. led var påberåbt, og hvor delegationsforbudet var til prøvelse. Sagen handlede om, hvorvidt Danmark var berettiget til at beskatte folketingspension i en periode, hvor modtageren havde bopæl i Spanien. Skatteministeriets opfattelse var, at dagældende KSL § 2, stk. 1, litra b, KSL § 43, stk. 2, litra g, og kildeskattebekendtgørelsens § 20, nr. 26 indeholder fornøden intern hjemmel til at anse sagsøgerens folketingspension for begrænset skattepligtig til Danmark. En af sagsøgerens anbringender var, at bemyndigelsen i KSL § 43, stk. 2 ikke kunne anvendes til udvidelse af kredsen af skattepligtige personer uden klar lovhjemmel,

1 ”Om Skats juridiske vejledninger”.

idet dette vil være i strid med delegationsforbudet i Grl § 43, 1. led, da det var bestridt, at KSL § 43, stk. 2, litra g udgør sådan klar lovhjemmel. Østre Landsret har frifundet Skatteministeriet. Østre Landsret har først taget stilling til spørgsmålet om beskatningsretten, og har fundet, at art. 19 i dobbeltbeskatningsaftalen med Spanien indeholder hjemmel. Det er en lidt underlig fremgangsmåde. Det ville have været mere logisk først at tage stilling til, om der var intern hjemmel. Det følger også af den gyldne regel, at hjemmel skal findes i intern lovgivning, og herefter skal der tages stilling til, om der er beskatningsret til Danmark efter dobbeltbeskatningsoverenskomst. Omvendt rækkefølge leder tankerne i retning af, at hvis retten har fundet, at DBO giver Danmark beskatningsret, så skal intern hjemmel nok findes. Det videre forløb bekræfter dette. Landsretten lagde vægt på, at formålet med KSL § 43, stk. 2, sammenholdt med kildeskattebekendtgørelsen er at fastsætte, hvilke indkomstarter, der er A-indkomst, og kildeskattebekendtgørelsens § 20, stk. 26 har klar hjemmel i KSL § 43, stk. 2, litra g, og er således ikke i strid med delegationsforbudet. Den omstændighed, at udnyttelsen af bemyndigelsen bevirker, at sagsøgeren bliver begrænset skattepligtig, er ikke i strid med Grl § 43, 1. led. Jacob Graff Nielsen¹ bemærker i sin kritiske kommentar til dommen at:

”Ved vurderingen af, hvorvidt delegation af beskatningskompetencen er i strid med Grl § 43, 1. led, må den skatteretlige virkning af delegationen være afgørende. Formålet med KSL § 43, stk. 2, er ganske vist at henregne forskellige indkomstarter til A-indkomst, hvilket ikke i sig selv kan anses for at udgøre en materiel skatteretlig normering, da virkningen vedrører opkrævningen af skatten og ikke pålæg, forandring eller ophævelse af skatter, jf. Grl § 43, 1. led. Men den begrænsede skattepligt, der følger af henvisningen i KSL § 2, stk. 1, litra b, udgør i høj grad materiel skatteretlig normering...”

En af de nyeste sager, hvor Grl § 43, 1. led, var påberåbt, er Scharla Niensens sag, SKM 2007.28 H Højesterets dom af 15. december 2006.

Højesteret har med dommen afvist sagsøgerens synspunkter om, at han – og dermed et meget stort antal af landets borgere – har krav mod staten om tilbagebetaling af skat eller forhøjelse af sociale ydelser vedrørende perioden 1994-1998. Sagsøgeren har under sagen blandt andet gjort gældende, at man har anvendt forkerte beregningsprincipper, men det er altså blevet afvist af Højesteret.

Vedr. forholdet til Grl § 43 blev det anført, at Satsreguleringsloven anvendes ved beregning af skatter og derved har direkte betydning for skatternes størrelse, og dermed er omfattet af Grl § 43.

Højesteret udtaler i dommen, at det var en mangel ved satsreguleringsloven, at der ved en lovændring i 1993 ikke blev fastsat overgangsbestemmelser. Man burde blandt andet have taget højde for de problemer, der var en følge af en omlægning af Dansk Arbejdsgiverforenings lønstatistik, som er grundlaget for beregningen af satsreguleringsprocenten.

Højesteret fastslår imidlertid med dommen, at Finansministeriet ved beregningen af satsreguleringsprocenten ikke har handlet i strid

1 TfS 2004.127, s. 486.

med satsreguleringsloven, da lovens § 5, stk.2, 2. pkt. giver Finansministeren bemyndigelse til at fastsætte nærmere regler om beregning af tilpasningsprocenten m.v., og dette findes ikke stridende imod det delegationsforbud, som følger af Grl § 43.

Højesteret har med denne afgørelse endnu en gang bekræftet, at materielle skatteregler er omfattet af delegationsforbudet i Grl § 43, 1. led. Samtidig var det fundet uproblematisk, at loven, som er omfattet af § 43, 1. led, kan indeholde en bred bemyndigelse, bare den er tydeligt formuleret.

Modsat det beskedne antal af sager, hvor Grl § 43, 1. led var påberåbt direkte, afgøres der mange skattesager, hvor der rejses spørgsmål om fornøden lovhjemmel, og der bliver således taget indirekte stilling til rækkevidden af delegationsforbud.¹ Her skal blot nævnes TfS 1996.642 H og TfS 1997.329 V, som har påvist, at uhjemlet praksis vil blive tilsidesat.

2.6 Teorien

Rækkevidden af bestemmelsen har været meget omdiskuteret i den forfatningsretlige² og skatteretlige³ teori gennem årene. Diskussion af de forskellige synspunkter i den forfatningsretlige teori ligger dog udenfor mit speciale.

Det kan nævnes som fælles træk for alle forfatterne, at de påpeger, at der ikke i teorien hersker enighed om rækkevidden af bestemmelsen, og at der ikke er tale om absolut delegationsforbud. Den almindelige opfattelse er, at Folketingets grundlovsbestemte kompetence til at pålægge, forandre eller ophæve skat kan ikke og skal ikke delegeres til forvaltningen. Grl § 43 sikrer således Folketinget den eksklusive lovgivningskompetence.

Jeg vil dog gennemgå synspunkter af nogle skatteretlige teoretikere.

Mogens Glistrup har skrevet meget rammende om Grl § 43:⁴

”Princippet er sundt. Skattefordeling kan ikke ske ud fra almindelige naturretlige betragtninger over, hvad der i almindelighed forekommer rimeligt, således som man f.eks. i erstatningsretten og i læren om ekstinktion og vindikation kan gøre det med fordel... På den anden side er området så stort og broget, at det i alt fald under nutidens forhold vil være praktisk umuligt at tage Grundlovens bud helt bogstaveligt og opbygge et skattesystem med loven som den eneste retsskabende kilde. Det er dog en retskildemæssig selvfølge, at når en lovregel giver en bestemmelse, kan den ikke ændres ved administrative forskrifter eller praksis.”

1 Henrik Zahle (redaktør): Danmarks Riges Grundlov med kommentarer, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2. udgave, 2006, s. 318.

2 Poul Andersen: Dansk Statsforfatning, 1954, Max Sørensen: Statsforfatningsret, 1973, Alf Ross: Dansk Statsforfatningsret, 3. udgave, 1980.

3 Mogens Glistrup: Skatteret, 1957, Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning Bd. I, 1965, Jan Pedersen: Skatteret I, 4. udgave, 2004, Aage Michelsen: Lærebog om indkomstskat, 11. udgave, 2005, Jacob Graff Nielsen: Legalitetskravet ved beskatning, 2003.

4 Mogens Glistrup: Skatteret, 1957, s. 18.

Det blev skrevet i 1957. Siden da er der sket en eksplosiv vækst i skattelovgivningen og i samfundsudviklingen, som gør denne udlægning endnu mere aktuel.

Jan Pedersen¹ skriver, at:

”Det er klart, at bestemmelsen ikke udelukker, at der gives Skatteministeren bemyndigelse til ved ministeriel anordning (bekendtgørelse) at foretage den nærmere ikrafttræden og administration af en given skattelov. ... Derimod må det hævdes, at Grl. § 43 sætter snævre grænser for adgangen til administrativt at fastsætte bestemmelser af en sådan materiel skatteretlig karakter, at opgørelsen af den skattepligtige indkomst påvirkes.”

Han mener ligeledes² at Grl § 43 sikrer mod en uhjemlet og uforudseelig beskatning af løbende indtægtsposter.

Aage Michelsen³ påpeger:

”..det ville ikke være muligt for lovgivning, og næppe heller ønskværdigt, om den skulle foretage enhver skatteretlig regulering i detaljer. Det er nødvendigt med en arbejdsdeling, således at det overlades til lovgivningsmagten at fastslå grundprincipperne for beskatningen og til skatteforvaltningen at fastsætte de nærmere regler til lovens gennemførelse og nærmere forståelse.”

Henrik Dam m.fl.skriver⁴:

”Det er fast antaget i teori og praksis, at Grl § 43 ikke er til hinder for, at en skattelov bemyndiger administrationen til at træffe visse underordnede iværksættelsesforskrifter. Bestemmelsen udelukker heller ikke, at de nærmere regler til forståelse og anvendelse af en skattelov fastsættes af skatteministeren i en bekendtgørelse, der er udstedt med hjemmel i lov.”

Jacob Graff Nielsen⁵ mener, at Grl § 43, 1. led, skal undergives dynamisk fortolkning. Da Grundloven blev konciperet, var Grl § 43's primære formål at sikre, at Rigsdagen medvirkede ved pålæg, forandring og ophævelse af skatter. Ved senere ændringer (senest i 1953), da kongemagten mistede politisk betydning, og kompetencefordelingen mellem Rigsdagen og kongemagten ikke længere var aktuel, fik bestemmelsen en lidt anden betydning: Fordeling af skattepålægskompetence mellem den lovgivende og udøvende magt.

Pointen i hans analyse er, at Grl § 43, 1. led, skal fortolkes på baggrund af den nuværende samfundsmæssige kontekst. Dette indebærer, at der nu i højere grad skal fokuseres på skatteydernes retssikkerhed i form af krav på forudberegnelighed og klar hjemmel.

Retssikkerhed er uden tvivl et af de vigtigste hensyn i skattelovgivning og skatteforvaltning, men det er ikke det eneste. Man kan sige, at tendensen mod udelukkende at lægge vægt på retssikkerhed er en retsstatlig værdi, som ikke altid kan tilgodese velfærdsstatens behov.

1 Jan Pedersen: Skatteretten I, 4. udgave, s.2004, s. 99.

2 Henrik Zahle (redaktør): Danmarks Riges Grundlov med kommentarer, 2. udgave, 2006, s. 325.

3 Aage Michelsen: Lærebog om indkomstskat, 11. udgave, 2005, s. 55.

4 Henrik Dam m. fl.: Skatteret. Almen del 2006, s. 48.

5 Jacob Graff Nielsen: Legalitetskravet ved beskatning, 2003, s. 291 ff.

Retssikkerhedshensyn skal kombineres med samfundshensyn og effektivitetshensyn.

Dette kræver selvsagt, at der anlægges en tidssvarende fortolkning af Grl § 43, 1. led, således at et praktisk behov i den videregående administrative gennemførelsesbemyndigelse imødekommes ved hjælp af bekendtgørelser og cirkulærer.

Men det politiske krav til skattelovgivning er ikke desto mindre klart: Forbedring af borgernes retssikkerhed prioriteres meget højt¹.

Sammenfattende kan det konkluderes, at den almindeligt anerkendte opfattelse indenfor skatteretlig teori² er, at delegationsforbudet i Grl § 43, 1. led betyder, at regulering af skatter kun kan ske umiddelbart ved lov og ikke administrativt med hjemmel i lov. Det skal fremgå af loven, hvem skattepligten påhviler og med hvilket beløb eller efter hvilken beregningsmåde. Dog udelukker denne paragraf ikke enhver form for delegation. Administrationen kan fastsætte regler, som ikke vedrører skattebyrden men alene ordninger for påligning og opkrævning af skat.

2.7 Eksemplifikation

I skatteretlig litteratur findes der eksemplifikation på de ting, som skatteretlige teoretikere mener Grl § 43, 1. led, kan (eller ikke kan) bære.

Gældende KSL § 43, stk. 2, indeholder f.eks. en meget vidtgående bemyndigelse til skatteministeren ved bekendtgørelse til at bestemme, hvilke type indkomster, der skal medregnes som A-indkomst³.

Denne bestemmelse bliver ofte betegnet som eksempel på en problematisk normering ved hjælp af bekendtgørelse⁴. Dagældende KSL § 2, litra b og c, henviste til KSL § 43, stk. 2, ved vurderingen af, om en indkomst er omfattet af begrænset skattepligt til Danmark. Dette medførte, at Skatteministeren ved bekendtgørelse kunne udvide kredsen af begrænset skattepligtige til Danmark, blot ved bestemmelse om, at en indkomst skulle medregnes som A-indkomst. Problemstillingen er diskuteret af Jacob Graff Nielsen i TfS 2004.127, hvori han kritisk kommenterer TfS 2003.755 Ø.

Jan Pedersen⁵ skriver, på linie med Jacob Graff Nielsen, at Grl § 43, 1. led, er til hinder for, at skattelovgivning udformes som rammelovgivning, da der ved rammelovgivning gives administrationen alt for bredt udfyldende og fortolkende kompetence, som klart er i strid med Grl § 43, 1. led.

Der kan dog, efter hans opfattelse, udgives cirkulærer som tjener en administrativ eller en oplysende og forklarende funktion på et nærmere angivet område. Grl § 43, 1. led og legalitetsprincippet i det

1 Anders Fogh Rasmussen: Retssikkerhed på skatteområdet, Festskrift til Ole Bjørn, 2004, s. 465 ff.

2 f.eks. Jacob Graff Nielsen: Legalitetskravet ved beskatning, s. 302.

3 Det aftog i betydning efter de nye regler i KSL § 2 vedr. begrænset skattepligt, jf. Lov nr. 425 af 6. juni 2005, ikrafttrådt pr. 1.1. 2006, som fjernede "koblingen" til KSL § 43, og samlede indkomster i overordnede indkomstgrupper.

4 Aage Michelsen: International Skatteret, 3. udgave, 2003, s. 221, note 29.

5 Jan Pedersen: Skatteretten 1, 4. udgave, 2004, s. 99.

hele taget påkræver, at cirkulærets indhold i sådanne tilfælde må have klar indholdsmæssig hjemmel.

”Og dette er ikke blot en teoretisk programmerklæring, som kan fraviges af administrative, praktiske eller andre nok så forståelige grunde, men er et reelt krav, som skal sikre mod en uhjemlet beskatning.¹”

Det kunne være godt, hvis Skatteministeriet havde været opmærksom på dette, da pkt.12, litra d i cirk. 135 til KSL og pkt. 15 i cirk. 136 til SEL blev affattet.

2.8 Retskilderne

Henrik Zahle² skriver, at:

”Legalitetsprincippet kan betragtes som et svar på spørgsmålet om, hvilke retskilder der kan udgøre grundlaget for en administrativ afgørelse... Forvaltningsretlige afgørelser kan principielt bero på de anerkendte retskilder.”

I international skatteret taler man om tre dimensioner³, eller tre typer af retskilder:

- 1) Dansk udlandsskatteret
- 2) Folkeretlige regler, herunder dobbeltbeskatningsoverenskomster
- 3) EU- retten

Karsten Engsig Sørensen⁴ har imidlertid skrevet om WTO som den fjerde dimension i dansk international skatteret, da han mener, at WHO-aftalerne har indflydelse på WHO-medlemmernes regler om direkte beskatning (bliver ikke nærmere omtalt).

Det er således karakteristisk for international skatteret, at retskildebilledet er noget mere komplekst end i intern skatteret. I en afgørelse, som vedrører international skatteret, skal man tage mindst to forskellige regelsæt i betragtning: Interne skatteregler og den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomsts regler. Fortolkningen af de to regelsæt foregår også i to ”dimensioner”. Der bruges almindelige fortolkningsregler efter dansk retslære til at fastlægge den internretlige betydning, mens de folkeretligt anerkendte regler, som kodificeret i Wienerkonventionen om traktater i art. 31-33, skal anvendes ved fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomsters regler. Selv om der kan være tale om et og samme begreb, som f.eks. fast driftssted, har det forskelligt indhold alt afhængig af, om det er et internretligt eller folkeretligt/internationalt begreb fra dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Men ikke engang domstolene sonder konsekvent mellem internretlig og folkeretlig betydning af begreber, f.eks. TfS 1996.532 H. Det samme følger nu af LV Selskaber og aktionærer 2006-4, S.A.2.2.

1 Jan Pedersen m.fl.: Skatteretten 1, 4. udgave, 2004, s. 109.

2 Henrik Zahle: Dansk forfatningsret 2, Christian Ejlers’forlag, 2003, 3. udgave, s. 26.

3 Aage Michelsen: International skatteret, 2003, 3. udgave, s. 17-18.

4 Skat Udland april 2005, nr. 4.

2.9 Dansk udlandsskatteret

I dansk retskildeteori taler man traditionelt om 4 hovedgrupper: 1. Lovgivning (Grundloven, loven, administrative forskrifter), 2. Retspraksis, 3. Sædvane, 4. Forholdets natur.¹ Det antages i retslitteraturen², at almindelige retsgrundsætninger kan føres ind under en eller flere af de andre retskilder. Jeg vil dog behandle dem separat.

Ad. 1. Lovgivning: (herunder Grundloven, love, bekendtgørelser og cirkulærer). Her vil kun meget kort blive omtalt de forskellige typer af retskilder, som normalt rubriceres under lovgivning med vægt på de ting, som er specielle for international skatteret, og ikke med det formål at give udtømmende beskrivelse af retskilderne i skatteret³.

Øverst i det retlige hierarki står Grundloven og den specielle bestemmelse i § 43, 1. led.

Man kan spørge: Hvad indebærer det, at Grundloven står øverst i den retlige trinfølge? Danmark har jo ikke en forfatningsdomstol, og danske domstole har heller ikke tradition for at underkende love eller bekendtgørelser som grundlovsstridige. Sådanne domme hører virkelig til undtagelsen, som f.eks. Tvind-dommen.

Dette betyder, at Grl § 43, 1. led, er en politisk deklaration, og som sådan fastlægger de rammer, indenfor hvilke kompetencen skal fordeles mellem folketinget og administrationen.

Dernæst spiller SL § 4 en vigtig rolle. Den bestemmelse fastslår globalindkomstprincippet, efter hvilken indtægter og udgifter hidrørende fra indkomstkilder i udlandet skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i Danmark for de skattesubjekter, der er ubegrænset skattepligtige i Danmark.

Dog med den modifikation, som lov nr. 426 af 6.06.2005 om nedsættelse af selskabsskatten og globalpuljebegreb i sambeskatningen medførte. Med loven blev indført begrænset territorialbeskatningsprincip for selskaber, foreninger m.v., jf. SEL § 8, stk. 2, pkt. 1 og 2.

Indkomst i udenlandske faste driftssteder og faste ejendomme er blevet objektivt skattefritaget for danske selskaber, og sambeskatning med udenlandske koncernforbundne selskaber, faste driftssteder og faste ejendomme skal vælges for alle udenlandske enheder under et.

Denne bestemmelse aktualiserer således problematikken om ”fast driftssted”, da ”til den skattepligtige indkomst medregnes ikke indtægter og udgifter, som vedrører et fast driftssted eller en fast ejendom beliggende i en fremmed stat”.

Disse ændringer betegnes som den mest gennemgribende reform af dansk international selskabsskatteret. Jens Wittendorff⁴ omtaler de

1 Jens Evald: Retskilderne og den juridiske metode, 2000, 2. udgave, s. 7.

2 Jens Evald: Retskilderne og den juridiske metode, 2000, 2. udgave, s. 37.

3 For mere detaljeret beskrivelse af skatteretlige retskilder henvises til Aage Michelsen m.fl.: Lærebog om indkomstskat, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 11. udgave, s. 49-109.

4 SR-skat. nr. 1 2006, s. 57-74.

nye regler som international slingrekurs, og mener, at indførelsen af delvis territorial beskatning åbner for en række nye "skattehuller".

Dog ligger diskussionen af de regler udenfor min fremstilling.

De almindelige regler om subjektiv skattepligt i KSL og SEL har betydning for situationer, hvor en person, et selskab, et dødsbo, en indkomst, en udgift eller en formue har tilknytning til både Danmark og et andet land¹.

Den begrænsede skattepligtige indkomst opgøres efter skatte- lovgivningens almindelige regler. Skatteforvaltnings-, skattekontrol- og opkrævningslovens regler anvendes ligeledes. Det samme gælder for udenlandsk indkomst. Niels Winther Sørensen påpeger i sin artikel "Udviklingen i dansk udlandsskatteret"², at:

"...i realiteten vil de fleste af de danske indkomstskatteregler kunne være relevante ved beskatningen af udenlandsk indkomst."

Interne lempelsesregler i LL §§ 33 og 33A betegnes undertiden som dansk udlandsskatteret i snæver forstand. Men disse regler giver ikke et dækkende billede af international skatteret, og er kun en mindre del af den.

Som i almindelig skatteret spiller administrative forskrifter (bekendtgørelser, cirkulærer, vejledninger) også en stor rolle i dansk udlandsskatteret. Man kan godt sige, at de spiller en afgørende rolle i nogle tilfælde, som f.eks. i TfS 2003.755 Ø, hvor den omstændighed, at skatteministeren efter dagældende KSL § 43, stk. 2, litra g, kunne fastlægge i bekendtgørelsen, hvilke indkomstarter, der er A-indkomst, var udslagsgivende for resultatet, hvor en skatteyder blev begrænset skattepligtig af folketingspension.

Ad. 2. Retspraksis

Retspraksis spiller traditionelt en stor rolle som retskilde i skatteret. Domstolenes afgørelser er bindende for skatteforvaltningen. Har domstolene tilsidesat en administrativ praksis på et område, vil det resultere i, at Skat i et cirkulære vil vejlede de relevante myndigheder om rækkevidden af den afsagte dom.

Det har været specielt ved skatteretten, at alle sager om indkomstskat kunne indbringes for Højesteret. Det betyder, at Højesteret har haft en forholdsvis stor mængde skattesager. Højesterets praksis på det skatteretlige område har derfor haft en meget fremtrædende rolle, jf. f.eks. Texaco-dommen TfS 1993.7 H, som vedrører interne renter og royalties mellem et fast driftssted og hovedkontoret.

Højesterets afgørelse TfS 1993.7 H er desuden interessant, fordi den fastslår, at international skattepraksis har betydning som retskilde ved fortolkning af såvel dobbeltbeskatningsaftaler som intern dansk skatteret. Dommerflertallets konklusion støtter sig dog på yderligere tre argumenter, og derfor er det svært at udlede, hvilken betydning denne henvisning til international skattepraksis rent faktisk har.

1 Aage Michelsen: International skatteret, 3. udgave, 2003, s. 25.

2 Statsskattelovens 100 års jubilæum, Forlaget Thomson, 2003, s. 285.

Ligeledes blev det fastslået i TfS 1996.532 H, at begrebet fast driftssted internretligt fortolkes i overensstemmelse med art. 5 i OECD's modeloverenskomst.

Domstolsreformen, som trådte i kraft den 1.1.2007 betyder, at byretterne nu skal behandle skattesager som 1. instans. Det kan medføre, at Højesterets stilling som retsskabende institution vil være mindre fremtrædende, da kun et mindretal af skattesager vil nå Højesteret.

Ad. 3. Sædvane

I Aage Michelsens "Lærebog om indkomstskat"¹ hedder det:

Retssædvæner spiller på skatteområdet næppe nogen større selvstændig rolle, hvilket hænger sammen med, at den handle måde, der kan blive tale om at betragte som en retssædvane, fordi den er fulgt almindeligt, stadig og længe i den overbevisning, at man var retlig forpligtet dertil, kun kan etableres af ligningsmyndighederne, hvorfor problemet synes at blive næsten identisk med spørgsmålet om, i hvilket omfang administrationens praksis har retskildemæssig betydning.

F.eks. kan nævnes det nu lovfæstede omgørelsesinstitut i SFL § 29, som altid har eksisteret, omend som en ikke lovbestemt mulighed for skatteydere.

Det samme bekræfter U 1958.1275 om teltholdere på Dyrehavsbakken. Sagen drejede sig om hvorvidt politiet havde ret til at kræve en afgift af teltholderne for deres tilladelse til studeplads. Der var ikke nogen lovbestemmelse, der gav hjemmel for afgiften, og dermed stred afkrævningen mod Grl § 43, 1. led. Men politiet påberåbte, at opkrævningen havde hjemmel i "århundredgammel ubestridt administrativ praksis", og det var "et rimeligt vilkår" for meddelelse af tilladelse. Det var således godtgjort, at der forelå retssædvane. Det interessante ved denne sag er, at domstolen havde statueret, at uret kan blive ret med tiden. Tilstedeværelse af retssædvane kan begrunde, at administrativ praksis er lovlige og opfylder hjemmelskrav selv i skatteretten, hvor der eksisterer det skærpede hjemmelskrav.

Hvis man betragter sædvane på det skatteretlige område som et spørgsmål om skattemyndighedernes praksis, så kan det muligvis antages, at anvendelsen af OECD's modeloverenskomst med kommentarer ved fortolkningen af såvel dobbeltbeskatningsoverenskomster som intern ret, kunne have karakter af retssædvane. Dette bekræftes af LV: Dobbeltbeskatning 2006-4, D.D.2 og LV: Selskaber og aktionærer, S.A.2.2. og talrige domstols- og administrative afgørelser: TfS 1993.7 H, TfS 1992.291 Ø og TfS 1992.433 Ø, som er stadfæstet af Højesteret, jf. TfS 1994.184 H samt TfS 1996.532 H. Se endvidere TfS 1996.715 Ø, TfS 1998.607 H og TfS 2001.380 Ø.

Ad. 4. Forholdets natur.

I kraft af det skærpede hjemmelskrav i skatteretten kan forholdets natur ikke komme i betragtning som retskilde, da en skatteretlig afgørelse altid skal have hjemmel i loven for at være grundlovsmedholdelig.

Ad. Almindelige retsgrundsætninger.

1 Aage Michelsen: Lærebog om indkomstskat, 11. udgave, 2005, s. 89 ff.

Det er fristende at placere den gyldne regel, som medfører, at DBO ikke udgør en selvstændig hjemmel for beskatning, under international skatterets almindelig retsgrundsætning, som kan spores tilbage til den nu ophævede Bemyndigelseslov.

Det kunne måske udledes af Grl § 43, 1. led, som foreskriver, at ingen skat kan pålægges, ophæves eller ændres uden ved lov. Men i den formelle henseende er DBO vedtaget ved lov (altså dem, som er vedtaget efter bemyndigelseslovens ophævelse i 1994) og inkorporeret i dansk ret, dvs. at DBO er på retlig trinshøjde med lov. Hvis DBO er lov, hvorfor giver de så kun hjemmel til ophævelse af skat eller ændring af skat (når der foreligger supplerende beskatningsret)? Svaret er, at det antagelig kan betegnes som en i international skatterets gældende almindelig retsgrundsætning, der har haft sit udspring i den nu ophævede Bemyndigelseslov.

2.10 Dobbeltbeskatningsoverenskomster

Dobbeltbeskatningsoverenskomster er traktater og hører som sådan under folkeretten.

De har dog todimensional karakter.

Efter traktatens indgåelse bliver den inkorporeret til national ret ved lov og kan påberåbes direkte af borgerne. Indtil 1994 var regeringen bemyndiget til at indgå dobbeltbeskatningsoverenskomster uden forelæggelse for Folketinget, jf Bemyndigelseslovens § 1.

Ved lov nr. 945 af 23.11.1994 blev bemyndigelsesloven ophævet, og alle dobbeltbeskatningsoverenskomster skal herefter fremlægges for Folketinget og gennemføres ved lov med henvisningsmetode. Det antages i skatteretlig litteratur, at de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som var indgået før bemyndigelseslovens ophævelse må anses som en bestanddel af intern dansk ret uden yderligere transformation¹.

Ændringer og opsigelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster skal også ske ved lov i kraft af den formelle lovs princip.

Ifølge den ovenfor omtalte gyldne regel giver en dobbeltbeskatningsoverenskomst kun hjemmel til lempelse af beskatning. Den kan aldrig skærpe retsstillingen for skatteyderen og afgiver intern hjemmel for beskatning, og er som sådan subsidiær i forhold til interne regler om subjektiv skattepligt i KSL § 2 og SEL § 2. Skatteyderen kan altid vælge ikke at påberåbe sig dobbeltbeskatningsoverenskomst og anvende internretlige lempelsesregler.

Dobbeltbeskatningsoverenskomster har flere formål. Først og fremmest skal de forhindre international dobbeltbeskatning og dobbelt ikke-beskatning, som følge af, at begge lande beskatter samme person (såvel fysisk som juridisk) af samme indkomst/formue. De skal ligeledes medvirke til retfærdig fordeling af beskatningsretten mellem domicilland og kildeland, og give personer og selskaber, hjemhørende i et andet land, klarhed om skattemæssige konsekvenser af dispositionen. DBO har endvidere til formål at medvirke til forhindring af skat-

1 Aage Michelsen: Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster samt den retskildemæssige status for kommentarerne til OECD's modeloverenskomst, i Festskrift til Ole Bjørn, 2004, s. 359, note 4.

teunddragelse, og indeholder regler om samarbejde mellem skattemyndighederne.

Ved bestemmelsen af rangforholdet mellem folkeretten og intern dansk ret benytter Danmark den dualistiske teori, som betyder, at folkeret og intern ret er to forskellige systemer, hvor folkeretlige aftaler kræver en særlig inkorporeringshandling, og hvor folkeretten ikke er *lex superior* i forhold til intern ret. Dermed har lovgiver efter dansk ret en kompetence til at begå traktatbrud, hvis det er det, der er nødvendigt. Dog mener flere retsteoretikere¹, at den klassiske dualistiske opfattelse er under opblødning, og at der gælder ”praktisk” monisme, ”hvorefter international ret udgør en retskilde også i den nationale ret, og domstole og andre retsanvendende myndigheder kan anvende international ret også uden udtrykkelig hjemmel”.

Da dobbeltbeskatningsoverenskomster bliver en del af intern ret efter inkorporering, er de dermed på retlig trinshøjde med skattelov. Dette har betydning i forhold til deres placering i internretlig retskildehierarki og for skatteydernes mulighed for at påberåbe sig dem, men er uden betydning for fortolkningen.

Som folkeretlige aftaler er DBO'er styret af folkeretten, og deres fortolkning skal baseres på folkeretlige fortolkningsregler. Eftersom disse fortolkningsregler afviger fra intern ret, kan en fortolkning baseret på internretlige regler være vildledende og upassende.

Dette følger også af formålet med DBO'er, da de specificerer generelle beskatningsprincipper for at undgå dobbeltbeskatning, mens intern ret søger at pålægge skatter under specifikke omstændigheder. I modsætning til intern ret, som benytter et teknisk højt niveau af juridisk sprog relevant for et bestemt land, er DBO'er baseret på en fælles forståelse mellem to eller flere stater. De bør anvendes af skattemyndighederne og retssystemerne i staterne på ensartet måde, som kan afvige fra intern ret og den praksis, det medfører.

DBO'er har en tendens til at være mindre præcise, da fælles forståelse forudsætter brugen af et internationalt fiskalt sprog temmelig uafhængigt af intern ret.

Klaus Vogel skriver²:

“The interpretation of international agreements, even by domestic courts, cannot be based on the application of these various domestic rules of interpretation. This is clearly the case for interpretation by an international forum, which cannot be bound, of course, by the constitutional principles of the participating States. However, it must also hold true for treaty interpretation by domestic courts, if domestic application of the treaty is not to be in conflict with international obligations of the State in question.”

Reglerne om traktaters indgåelse, anvendelse, fortolkning og ophør er kodificeret i konventionen om traktatretten (“Law of Treaties”), som den 23. maj 1969 vedtoges på en konference i Wien. Konventionen er ratificeret af mere end halvdelen af FN's medlemsstater, herunder Danmark (1976). Fortolkningsregler findes i konventionens art. 31-33.

1 Ruth Nielsen: Retskilderne, Henrik Zahle: Dansk forfatningsret 2, 3. udgave, 2004, s. 212.

2 Klaus Vogel: On Double Taxation Conventions, 3. udgave, 1997, s. 34.

Detaljeret gennemgang af disse regler ligger udenfor min fremstilling. Jeg ønsker at vise, at fortolkning af dobbeltbeskatningsaftaler afviger fra fortolkning af internretlige skatteregler.

Wienerkonventionen opdeles i en almindelig regel om fortolkning i art 31, og supplerende fortolkningsmidler i art. 32. Art. 33 vedrører fortolkningen af traktater, der er bekræftet på to eller flere sprog (*vil ikke blive omtalt*).

Efter art. 31, stk. 1, skal en traktat fortolkes loyalt i overensstemmelse med den sædvanlige betydning, der måtte tillægges traktatens udtryk i dens sammenhæng og belyst af dens hensigt og formål. Dvs., at vægten skal lægges på ordlydfortolkning. Dette er den primære og ufravigelige regel i de tilfælde, hvor ordlyden er klar og utvetydig. Udgangspunktet for fortolkning af DBO'er er dermed objektiv fortolkning.

Selv om ordlydsfortolkning er det primære og ikke kan fraviges, hvis ordlyden er klar, spiller også teleologisk fortolkning ind, jf. ordene ”belyst af dens hensigt og formål”.

Aage Michelsen¹ skriver, at ved fortolkning af DBO'er:

”må det således tillægges betydning, at formålet ved beskatningsaftalerne er at undgå dobbeltbeskatning, at foretage en rimelig fordeling af beskatningsretten mellem de af traktaten omfattede lande, at imødegå diskriminering samt eventuelt at imødegå skatteflugt.”

Formålsfortolkning har dog sine svage sider. Jo større vægt der tillægges formålet ved DBO, jo større er chancen for, at fortolkningsresultatet går ud over ordlyden. Dette kan medføre (hvis undgåelse af dobbeltbeskatning skal opnås i alle tilfælde), at staten bliver tvunget til at give afkald på skattegrundlag i større omfang, end overenskomstens tekst tilsiger, hvilket ingen stat jo er interesseret i.

Ifølge art. 31, stk. 2: Med henblik på fortolkningen af en traktat indgår i sammenhængen foruden selve teksten inklusive dens præambel og bilag:

(a) enhver aftale vedrørende traktaten, som er indgået mellem samtlige deltagere i forbindelse med traktatens indgåelse;

(b) ethvert dokument, som er udarbejdet af en eller flere deltagere i forbindelse med traktatens indgåelse og godkendt af de øvrige deltagere som et dokument i tilknytning til traktaten.

Herunder falder tillægsaftaler i protokollen, m.v.

Art. 31, stk. 3 bestemmer, at der også skal tages hensyn til efterfølgende aftaler og efterfølgende praksis. Aage Michelsen² konkluderer på denne baggrund, at de gensidige aftaler, som indgås i henhold til den gensidige aftaleprocedure, indgår som et fortolkningsmiddel i art. 31, stk. 3's mening.

Art 31, stk. 4 angiver, at der skal tillægges et udtryk en særlig betydning, hvis det er godtgjort, at dette var deltagernes hensigt. Det står i modsætning til den sædvanlige betydning i art. 31, stk. 1. Det er klart, at særlig betydning kun kan komme på tale, hvis det er godt-

1 Aage Michelsen: International skatteret, 3. udgave, 2003, s. 60.

2 Aage Michelsen: International skatteret, 3. udgave, 2003, s. 60.

gjort, at det var de kontraherende staters intention at etablere den. Det antages f.eks., at udtrykket fast driftssted tillægges en særlig betydning i art 31, stk. 4's forstand i DBO'er jf. Arvid Aage Skaar¹.

Art. 32 i Wienerkonventionen regulerer betydningen af supplerende fortolkningsmidler, herunder forarbejderne til en konkret dobbeltbeskatningsoverenskomst og omstændighederne ved dens indgåelse.

Det antages i retslitteraturen², at der skal være tale om materiale, som afspejler begge staters opfattelse. Rent interne notater, som f.eks. bemærkninger til lovforslag må normalt afvises som folkeretligt fortolkningsmiddel.

Forhandlingsprotokoller til en dobbeltbeskatningsoverenskomst offentliggøres normalt ikke, og reelt er det kun skattemyndighederne, der kan skaffe dem. Derfor skal man heller ikke tillægge dem for stor betydning, da det er meget betænkeligt ud fra et retssikkerhedssynspunkt.

Jeg vil pointere afsluttende, at de ovenfor anførte regler i art. 31, stk. 2, 3, 4 og art. 32 ikke ændrer på, at primær fortolkningsmetode efter art. 31, stk. 1 er ordlydfortolkning, og dansk administrativ- og skattepraksis bekræfter dette udgangspunkt.

2.10.1 OECD's modeloverenskomst Art. 3, stk. 2

Hvis en bestemmelse ikke er defineret i dobbeltbeskatningsoverenskomsten, skal dens betydning fastlægges ved hjælp af art. 3, stk. 2 i OECD modeloverenskomsten, som indeholder en renvoi-klausul. Ifølge OECD modeloverenskomsten³ art. 3, stk. 2, skal det i første omfang undersøges, om et bestemt fortolkningsresultat følger af den sammenhæng, som den optræder i. Der skal altså tilstræbes autonom fortolkning af overenskomster. Seneste domspraksis i Danmark bekræfter dette i SKM 2007.27 ØLR. Hensynet til en harmoniseret fortolkning er meget vigtigt i international skatteret. Man skal så vidt muligt forsøge at opnå resultatet med de ovenfor nævnte Wienerkonventionens regler⁴ om fortolkning af traktater, og kun i de tilfælde, hvor dette ikke er muligt, falde tilbage på intern ret.

Spørgsmålet er derefter, hvilket lands interne regler henvises der til?

Da international skatteret ikke er "conflict rules", giver det sig selv, at:

"Tax treaty rules assume that both contracting States tax according to their own law; unlike the rules of private international law, therefore, treaty rules do not lead to application of foreign law"⁵.

1 Arvid Aage Skaar: Norsk skatteaftaleret, 2006, s. 151.

2 Niels Winther-Sørensen: Beskatning af international erhvervsindkomst. Indkomstopgørelsen for et fast driftssted, 2000, s. 67.

3 Jeg henviser her til OECD's modeloverenskomst, da tilsvarende bestemmelse findes i de fleste af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster.

4 Jeg vil ikke diskutere forholdet mellem Wienerkonventionens art. 31-33 og OECD's modeloverenskomsten art. 3, stk. 2.

5 Klaus Vogel: On Double Taxation Conventions, 3. udgave, 1997, s. 20.

Det betyder, at det er dansk ret, der skal anvendes i de situationer, hvor det er danske skattemyndigheder, der er retsanvendende.

Det næste spørgsmål er, hvilken del af dansk ret skal anvendes: Er det gældende skatteret, eller den ret, som var gældende på tidspunktet for overenskomsten indgåelse? Her er det klart udgangspunktet¹, at retstilstanden gældende på tidspunktet for indkomsterhvervelsen skal anvendes. Dvs., at dynamisk fortolkning skal anvendes.

Dette bekræftes af pkt. 11 i kommentarerne til art. 3, stk. 2. Det følger ligeledes eksplicit af selve art. 3, stk. 2, der siger, at det er intern ret på det tidspunkt, hvor skattekravet opstår, der sigtes til, jf. sætningen ”som det har på dette tidspunkt”, medmindre der sker radikale ændringer i intern ret. I de tilfælde er det mest rigtigt at forbeholde statisk fortolkning. Jeg vil ikke diskutere dette videre.

2.10.2 Grundloven og dobbeltbeskatningsoverenskomster

Forholdet mellem gensidig aftaleprocedure og delegationsforbudet omtales ikke, da det falder uden for specialet. Men diskussionen begrænses til, hvorvidt der er nogle særlige træk vedrørende den danske regeringens kompetence i forhold til dobbeltbeskatningsoverenskomster og international skatteret.

Man kan med god grund spørge, om der har eksisteret grundlovsændrende sædvane i forhold til den nu ophævede lov nr. 74 af 31.3.1953 om indgåelse af overenskomster med fremmede stater til undgåelse af dobbeltbeskatning, som medførte, at DBO'er indtil 1994 blev indgået af regeringen. Dvs., at ophævelse af beskatning foregik uden folketingets samtykke.

Niels Winther-Sørensen skriver², at:

”med mindre udtryk som gennemførelsesanordninger, tekniske iværksættelsesforskrifter eller lignende forstås på en særlig vid måde, kan dobbeltbeskatningsoverenskomster ikke omfattes heraf. SL 1922 § 50 / Bemyndigelseslovens § 1 gav efter formuleringen regeringen en bemyndigelse, der i henseende til manglende saglig begrænsning næppe overgås af nogen anden skattelov, hvortil kommer, at dobbeltbeskatningsoverenskomsternes bestemmelser ofte vil fravige klare lovbestemmelser.”

Ikke desto mindre konkluderer Niels Winter-Sørensen, at de ældre DBO'er ikke er grundlovsstridige, da de for det første normalt har fulgt et nogenlunde fast mønster, og fra tid til anden var til politisk debat i Folketinget. For det andet mener han, at Grl § 43, 1. led, ud fra et retssikkerhedssynspunkt må fortolkes på den måde, at den giver videre adgang til at delegere kompetencen til at ophæve skat end til at pålægge skat.

Han mener dog selv, at denne konklusion er tvivlsom.

Efter min mening har den meget brede bemyndigelse efter de ovenfor nævnte lovbestemmelser måske en mere simpel forklaring:

1 Også internationalt anerkendt udgangspunkt, jf. Arvid Aage Skaar m fl. Norsk skatteavtalerett, 2006, s. 74.

2 Niels Winther-Sørensen: Beskatning af international erhvervsindkomst. Indkomstopgørelsen for et fast driftssted, Thomson/Gadjura, 2000, s. 57.

Niels Winther Sørensen har også omtalt den omstændighed, at på tidspunktet for vedtagelsen af SL 1922 § 50 var daværende Grl 1915/1920 § 44 ikke opfattet som indeholdende delegationsforbud. Hensigten med bestemmelsen var at forhindre at skattelove kunne reguleres ved de årlige finanslove. Ved ændring af den politiske situation med Grundlovens ændring i 1953 (da 2-kammersystemet blev ophævet) ændredes også forståelsen af Grl § 43, 1. led, således at den oprindelige politiske begrundelse for synspunktet om, at skatteretlige regler skulle holdes uden for finansloven, aftog i betydning. Grl § 43, 1. led, blev nu opfattet som indeholdende delegationsforbud, jf. Redegørelse fra Skatteretsrådet, april 2001. Men det førte ikke umiddelbart til ophævelse af den brede bemyndigelse i SL 1922 § 50, fordi den blev afløst af lov nr. 74 af 31.3.1953 om indgåelse af overenskomster med fremmede stater til undgåelse af dobbeltbeskatning, som i det væsentlige fik samme indhold som SL 1922 § 50.

DBO vedrørte ikke ret mange borgeres interesser, og retssikkerhedssynspunktet var ikke så fremtrædende dengang¹. Det tog faktisk 40 år, før Folketinget blev opmærksom på situationen og ophævede bemyndigelsesloven i 1994.

En anden grund kan være, at Regenten ifølge Grl § 19, stk. 1, ”handler på rigets vegne i mellemfolkkelige anliggender”. Dette prerogativ, der går tilbage til Grl af 1849 § 23, stk. 2, giver regeringen en selvstændig og uafhængig af Folketinget retsskabende position. Historisk set var traktater en særlig retsform, der var uafhængig af Folketinget. Den dualistiske teori fungerede som en demokratisk beskyttelse mod interne virkninger af den selvstændige retsskabende funktion, som Regenten/regeringen havde.

Derfor var det helt i overensstemmelse med Grundloven, at regeringen kunne indgå dobbeltbeskatningsoverenskomster, uden at Folketinget medvirkede til deres gennemførelse.

Men retstilstanden blev ændret med ophævelsen af Bemyndigelsesloven i 1994. Begrundelsen for ophævelsen var, at ”de skatteregler, som gælder i samspillet med udlandet, skal hænge sammen med danske skatteregler og bør være underlagt nøjagtig samme parlamentariske kontrol, nemlig Folketingets”².

Det ovenfor anførte kan antagelig fortolkes på den måde, at den tidligere vidtgående bemyndigelse for regeringen ikke kan tillægges selvstændig betydning ved fastlæggelse af rækkevidden af delegationsforbudet vedr. internretlige begreber. Fagministers og højtstående embedsmænds bemyndigelse kan formentlig ikke strække så langt, at deres accept af OECD’s modeloverenskomst og kommentarerne (som jo er en retskilde, som har direkte tilknytning til dobbeltbeskatningsoverenskomster) kan føre til fastlæggelse af interne skatteregler.

Der kan heller ikke sættes lighedstegn mellem den årelange bemyndigelse for regeringen til at indgå DBO’er, som udspringer af Grl § 19 og den praksis, at embedsmænd kan tiltræde OECD’s model-

1 Se f.eks. U1938.1047, hvor den dagældende bemyndigelsesbestemmelse i SL 1922 § 42, stk. 5 var til prøve.

2 L 3 – Folketinget 1994-95, Forslag til Lov om ophævelse af lov om indgåelse af overenskomster med fremmede stater til undgåelse af dobbeltbeskatning m.v.

overenskomst og kommentarerne med den virkning, at det får betydning for interne materielle skatteregler og som strider mod delegationsforbudet i Grl § 43, 1. led.

2.11 EU-retten

Aage Michelsen¹ fremhæver EU-retten som den tredje dimension af international skatteret, da han mener, at EU-reglerne er et selvstændigt og et af intern ret og dobbeltbeskatningsoverenskomsterne uafhængigt regelsystem.

EU-rettens tilblivelsesmåde og EF-domstolens fortolkningsstil, som er noget anderledes end almindelig anerkendt i Danmark², taler også for, at man betragter EU-retten som en særlig og af andre uafhængig retskilde.

EU-retten påvirker intern dansk skatteret ret på to måder, dels gennem harmonisering ved udstedelsen af direktiver, dels gennem den negative eller nedbrydende harmonisering gennem EF-domstolens afgørelser³.

De direkte skatter – i modsætning til told og moms – er kun i begrænset omfang harmoniserede. Jeg vil ikke nærmere kommentere dette spørgsmål.

De fundamentale principper i EF-traktaten er, at medlemslandene ikke må stille hindringer i vejen for den fri bevægelighed af varer og tjenesteydelser, for arbejdskraftens frie bevægelighed eller for den frie bevægelighed af kapital (diskriminations- og restriktionsforbud). Reglerne om fri bevægelighed i art. 28 (for varer), i art. 39 (for arbejdskraft), art. 49 (for tjenesteydelser) og art. 56 (kapital), samt etableringsretten i art. 43 og art. 48 er umiddelbart anvendelige.

Dette betyder, at de kan påberåbes af EU-borgere direkte ved de nationale domstole.

EF-domstolen har afsagt en lang række domme, der tager stilling til nationale skattereglers forenelighed med disse grundlæggende principper. EF-domstolen har via praksis statueret, at nationale skatteregler, der indeholder restriktive eller diskriminerende elementer, er uforenelige med EF-traktatens bestemmelser, selv om bestemmelserne om direkte skatter på fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin ikke som sådan henhører under Fællesskabets kompetence. Men EU-retten har forrang for national lovgivning, og det betyder, at enhver konflikt mellem EU-retten og national ret, skal løses til fordel for EU-ret (*vil ikke blive omtalt nærmere*).

1 Aage Michelsen: International Skatteret, 3. udgave, 2003, s. 18.

2 EF-domstolen har teleologisk fortolkningsstil, anvender stort set ikke forarbejder til EU-retsakter, og vælger typisk den forståelse, som er mest integrationsvenlig. Det skal også bemærkes, at det er EF-domstolen selv, der har udviklet en doktrin om EU-rettens forrang. I sagen Costa mod ENEL, 6/64, dom af 15.7.1964 blev det udtalt, at ”den af traktaten affødte ret, der hidrører fra en autonom retskilde, på grund af sin selvstændige natur retsligt må gå forud for en hvilken som helst national bestemmelse, idet den ellers ville miste sin fællesskabskarakter, og idet selve retsgrundlaget for Fællesskabet ellers ville blive bragt i fare”.

3 Jan Pedersen m.fl.: Skatteretten 3, 4. udgave, s. 490.

I EU-retten gælder princippet om, at ældre folkeret (for Danmarks vedkommende før 1.1.1973) har forrang for EU-retten¹, men kun i forhold til tredjelande, jf. sag 10/61 (traktatbrudsag mod Italien).

Dette gælder ikke bilaterale DBO'er, som EU-lande har indgået med hinanden, hvilket vil sige at internt i EU har EU-retten altid forrang. F.eks. fastslog EF-Domstolen i sagen 235/87, Matteucci mod Communaute Francaise de Belgique, "at EØF-traktaten på de områder, den regulerer, har forrang for konventioner, der er indgået mellem medlemsstaterne før dens ikrafttræden."

Jeg vil ganske kort omtale nogle sager, som viser forholdet mellem EU-retten og folkeretten (herunder OECD's modeloverenskomst).

- Sag C-307/97 *Companie de Saint-Gobain*, om en tysk filial af det franske selskab *Companie de Saint-Gobain SA*, hvor domstolen fastslog, at da selskabet hverken er hjemhørende i Tyskland eller i tredjeland, hvor der var filial, kunne det påberåbe sig dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Tyskland og dette tredjeland. Dette er ellers ikke muligt i kraft af art. 1 af DBO Dvs., at DBO blev modificeret af EU-retten.
- Sag C-336/96, *Gilly*, hvor det blev fastslået, at der hidtil, når der bortses fra konvention 90/436/EØF om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders overskud (EFT 1990 L 225, s. 10), ikke på fællesskabsplan er truffet foranstaltninger med henblik på forening eller harmonisering af bestemmelserne om afskaffelse af dobbeltbeskatning, og at medlemsstaterne ikke i medfør af artikel 293 EF har indgået nogen multilateral overenskomst herom.
- Sag C-324/00 *Lankhort-Hohorst*, hvor domstolen anså de tyske regler om tynd kapitalisering for at være i strid med traktatens art. 43 om fri etableringsret. Som konsekvens heraf blev de danske regler i SEL § 11 ændret, således at de nu anvendes i rent nationale forhold. I forslag til afgørelsen fra generaladvokaten står der under p. 81 "Der er ganske vist intet til hinder for, at EU-traktaten så vidt muligt fortolkes i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst. Jeg vil dog mene, at dette ikke er muligt i den foreliggende sag – stadig under forudsætning af, at en regel som KStG's § 8a, stk. 1, nr. 2, er i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomsts artikel 9." Det viser altså klart, at i tilfælde af uoverensstemmelse / eller når EF-Domstolen ser det som uoverensstemmelse, bliver OECD's modeloverenskomst tilsidesat.
- Sag C-376/03 EF-domstolen afviste med dommen i D-sagen, at der kan udledes et generelt princip om *Most Favoured Nations* af EU-rettens grundlæggende frihedsrettigheder. En accept heraf ville medføre uoverskuelige konsekvenser for medlemsstaternes retsorden. Princippet om *Most Favoured Nation* er spørgsmålet om, hvorvidt en skatteyder bosiddende i en EU-medlemsstat har ret til at vælge den mest fordelagtige dobbeltbeskatningsoverenskomst, denne medlemsstat har indgået. Forholdet kan også anskues som et spørgsmål om, hvorvidt en medlemsstat har ret til at behandle statsborgere i forskellige medlemsstater forskelligt.
- Sag C-204/90 *Bachman*-sagen fra 1992 vedrørte belgiske regler om fradrag for præmieindbetalinger i forbindelse med livs- og pensionsforsikringer. For at kunne fratække præmieindbetalinger med henblik på realrentebeskatning stilledes krav om, at forsikringspræmien blev betalt til et forsikringsselskab, der var etableret i Belgien. EF-domstolen udtalte, at sådanne regler principielt er i strid med den frie bevægelighed for tjenesteydelser, som traktaten indrømmer enkeltpersoner og virksomheder, da den omstridte lovgivning kunne skabe hindringer for, at forsikringsvirksomheder fra andre medlemslande kunne sælge deres produkter i Belgien. Alligevel fandt EF-domstolen, at det nationale skattesystems kongruens (muligheden at håndhæve den anonyme realrentebeskatning) retfærdiggjorde de konkrete hindringer i denne sag som

1 EF-traktaten, art. 307

følge af bestemmelser i den nationale lovgivning. Bachman-dommen må dog siges at være modificeret af den næste dom, der bl.a. skærper pligten til ligebehandling af tjenesteydelser.

- Sag C-80/94Wielockx-sag, begrænser Bachman-dommen, forstået således, at argumentet om skattesystemets kongruens ikke kan accepteres, når det gælder fradrag for indbetaling til pensionsreserver (også) for personer med bopæl i udlandet. Når pensionsreserven blev udbetalt, skete beskatningen i bopælslandet i medfør af den gældende dobbeltbeskatningsaftale. Medlemsstaten argumenterede, at dette kunne indebære skattefrihed. Dette synspunkt accepteredes ikke af EF-domstolen. Hovedforskellen mellem Bachmann og Wielockx-dommene er, at Bachmann-sagen fokuserede på den løbende skattepligt, mens Wielockx-sagen gælder en persons bopæl på tidspunktet for udbetalingen af en pensionsreserve.

Konklusionen af de ovenfor nævnte sager må være, at på den ene side skal fællesskabsretten så langt som muligt fortolkes på linie med dobbeltbeskatningsoverenskomster. På den anden side har EF-Domstolen fastslået, at dobbeltbeskatningsoverenskomster og OECD's modeloverenskomst ikke kan begrunde undtagelser fra de grundlæggende EU-retlige regler. Det skal dog samtidig påpeges, at EF-domstolen ikke er helt konsekvent i sine afgørelser. F.eks. giver D-sagen og Gilly-sagen en ret lang snor til de nationale stater, mens EF-Domstolen i andre af de ovenfor citerede sager har været meget restriktiv overfor nationale regler.

3 OECD's modeloverenskomst med kommentarernes plads blandt retskilderne

3.1 Folkeretlig betydning

De fleste danske dobbeltbeskatningsoverenskomster er opbygget over OECD's modeloverenskomst, men den er en atypisk retskilde både i folkeretten og i intern dansk skatteret, som er vanskelig, hvis ikke umulig, at henføre under de ovenfor behandlede retskilder.

Modeloverenskomsten er ikke en folkeretlig traktat.

Modeloverenskomsten bliver udarbejdet af OECD's "Committee on Fiscal Affairs", der udstedes som "Recommendations from the Council" (Rådet er OECD's øverste organ, hvor alle medlemslandene er repræsenteret), og det kræver enstemmighed fra alle medlemsstaterne. Rådets anbefalinger er ikke bindende for medlemslandene, men de er forpligtet til at vurdere deres hensigtsmæssighed. De officielle versioner af OECD's modeloverenskomst med kommentarer er på engelsk og fransk. I forbindelse med udgivelse og ændringer af modeloverenskomst bliver der udarbejdet kommentarer til de enkelte bestemmelser, som er ment som vejledning ved fortolkning.

Selv om OECD's modeloverenskomst ikke er bindende, argumenterer Klaus Vogel¹, at:

"At least some form of a "soft" obligation must be... derived from the recommendation of the Council: the OECD MC must be applied unless the member State has entered original reservation or unless material reasons,

1 Klaus Vogel: On Double Taxation Conventions, 3. udgave, 1997, s. 45.

such as peculiarities of the domestic law of the contracting State, weight against the adoption of the model, with regard to an individual treaty provision.”

Man kan give Klaus Vogel ret, da denne konklusion følger af den omstændighed, at mange lande har taget ”reservations and included observations” til forskellige artikler og til kommentarerne. Et lands forbehold til en artikel signalerer, at landet ønsker at anvende en anden formulering end den, OECD’s modeloverenskomst indeholder. En observation til kommentarerne til de enkelte artikler viser, at landet vil fortolke en tilsvarende regel i dens bilaterale aftaler på en anden måde, end kommentarerne anbefaler. Hvis de lande ikke anser sig selv for at være bundet af OECD’s modeloverenskomst med kommentarer, ville det være meningsløst at tage de forbehold og observationer¹.

Ruth Nielsen er på linie med Klaus Vogel og mener, at OECD’s modeloverenskomst har karakter af ”soft law”².

Peter Germer mener derimod (ikke i forbindelse med OECD’s modeloverenskomst), at betegnelsen ”soft law” er misvisende, fordi det afgørende spørgsmål ud fra en folkeretlig betragtning er, om et dokument er bindende eller ej. Det giver ikke mening at sige, at noget er halvbindende³.

Selve kommentarerne peger på den omstændighed, at de i modsætning til bilaterale overenskomster ikke er bindende. I Introduktionen, pkt. 29 står der:

”Da kommentarerne er blevet formuleret og tiltrådt i enighed af eksperter, som medlemslandenes regeringer har udpeget til Committee on Fiscal Affairs, er de af særlig betydning for udviklingen af international skattelovgivning. Selv om kommentarerne ikke er udformet til på nogen måde at blive vedføjet de overenskomster, der er undertegnet af medlemslandene, hvilke overenskomster **i modsætning til modeloverenskomsten** (fremhævelsen er min) er juridisk bindende internationale aftaler, kan de ikke desto mindre være til stor hjælp ved overenskomsternes praktisering og især ved bilæggelse af **uoverensstemmelser.**”

Ud fra den betragtning at OECD’s modeloverenskomst og kommentarerne ikke er bindende, men har retlig indhold, og er vedtaget af medlemslandene, kan man antage, at de kan betegnes som ”soft law”, selv om det ikke afklarer deres retskildeværdi og placering i retskildehierarki.

Uanset deres ikke-bindende karakter:

”OECD’s modelkonvention med kommentarer er en betydelig retskildefaktor ved fortolkningen af dobbeltbeskatningsaftaler, der bygger på modelkonventionerne. Det er således også i dansk ret fast antaget, at modelaftalerne samt kommentarerne hertil har betydelig retskildeværdi...”⁴

1 Danmark har forbehold til art. 5, 8,10, 13, 15, og 22.

2 Ruth Nielsen: Forholdet mellem folkeretlige og EU-retlige kilder i skatteretten i Festskrift til Aage Michelsen, 2000, s. 352.

3 Peter Germer: Indledning til folkeretten, 2. udgave, 1996, s. 26 med nota 43.

4 Aage Michelsen: Lærebog om indkomstskat, 11. udgave, 2005, s. 948.

Domstolene har ved flere lejligheder bekræftet at OECD's modeloverenskomst med kommentarer har stor retskildeværdi, jf. TfS 1992.291 Ø, TfS 1994.184 H, TfS 1993.7 H, TfS 1996.715 Ø, TfS 2003.222 H, SKM 2007.27 ØLR.

Det er blevet indgående diskuteret, hvordan OECD's modeloverenskomst med kommentarer skal indplaceres i de folkeretlige fortolkningsregler i Wienerkonventionens art. 31, og art. 32 ved fortolkningen af de bilaterale overenskomster, fordi DBO'er som folkeretlig aftale skal fortolkes i overensstemmelse med Wienerkonventionen.

Denne problemstilling behandles ganske kort. Klaus Vogel mener, at OECD's modeloverenskomst med kommentarer angiver sædvanlig (ordinary) betydning jf. art. 31, stk. 1, af de udtryk, som bilaterale overenskomster, indgået på baggrund af modeloverenskomsten, indeholder¹. Aage Michelsen er ikke enig heri. Han påpeger, at det var overvejet allerede i forbindelse med gennemførelsen af 2000-version af OECD's modeloverenskomst at anføre i pkt. 29 i introduktionen, at kommentarerne skulle anses som primært fortolkningsmiddel i henhold til art. 31, men at man dog afstod fra dette². Dette er en klar indikation af, at medlemslandene ikke kan blive enige om, at kommentarerne altid skal være det primære fortolkningsmiddel i alle tilfælde, og at det står de kontraherende parter i de konkrete bilaterale overenskomster frit at bestemme, hvilken betydning, kommentarerne ved fortolkningen skal tillægges, afhængig af landets retskildesystem, kravene til doms- og administrativafgørelse osv. Det, som er acceptabelt i et land, kan være retsstridigt i det andet land.

OECD's modeloverenskomst med kommentarer kan heller ikke betegnes som en del af en sammenhæng i art. 31, stk. 2, forstand³, eller sidestilles med en efterfølgende aftale mellem parterne, jf. art. 31, stk. 3, litra a. Det er ikke efterfølgende praksis i art. 31, stk. 3, litra b, forstand⁴.

Der blev argumenteret for, at det giver udtryk for en fælles opfattelse (special meaning), jf. art. 31, stk. 4, eller en slags "default settings" af de kontraherende staters intentioner, da formodningen skulle være, at hvis de kontraherende stater har brugt OECD's modeloverenskomst som skabelon, så har de dermed tiltrådt den mening, som kommentarerne angiver⁵.

Niels Winther-Sørensen skriver⁶, at den væsentlige betydning, som modeloverenskomsten med kommentarerne tillægges i praksis ta-

1 Klaus Vogel: *On Double Taxation Conventions*, Kluwer Law International, 3. udgave, 1997, s. 44.

2 Festskrift til Ole Bjørn: *Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster*, 2004, s. 365.

3 Se s. 26 i specialet hvad der almindelig betragtes som en del af sammenhæng.

4 Her menes efterfølgende praksis mellem kontraherende lande, og ikke de generelle internationale tendenser, som kommentarerne udtrykker og kodificerer. Endnu mindre kan kommentarerne benævnes som efterfølgende praksis i forhold til bilaterale aftaler, indgået efter det tidspunkt, da kommentarerne var udgivet.

5 Roy Rohatgi: *Basic International Taxation*, Kluwer Law International, 2002, s. 24.

6 Niels Winther-Sørensen: *Beskatning af international erhvervsindkomst*, 2000, s. 75.

ler imod, at de placeres under de i art. 32 nævnte supplerende fortolkningsmidler. Her mener han åbenbart, at supplerende fortolkningsmidler er af mindre værdi end de primære. Dette er ikke helt rigtigt, da art. 31-32 ikke bestemmer, hvordan forskellige retskilder nøjagtigt skal vægtes i forhold til hinanden, når de optræder samtidig¹.

Niels Winther-Sørensen's konklusion er, at der først og fremmest skal tages hensyn til at nå frem til en harmoniseret fortolkning, og denne opnås ved at:

”der skal lægges vægt på den ... sædvanlige betydning, der måtte tillægges traktatens udtryk i deres sammenhæng, jf. art. 31, stk. 1, sammenholdt med de åbenlyse fordele herved og det forhold, at man i international skattepraksis faktisk søger at nå frem til en harmoniseret fortolkning.”

”Den sædvanlige betydning” i art. 31, stk. 1's forstand bliver bedst belyst ved at lægge vægt på fortolkningen i international skattepraksis og på OECD's modeloverenskomst med kommentarer².

Det er et sympatisk synspunkt, men man skal holde sig for øje, at der ikke som sådan eksisterer en forpligtelse for forskellige lande til at søge ensartet fortolkning af deres bilaterale overenskomster, som det eksisterer f.eks. efter CISG art. 7, stk. 1.

Der findes heller ikke en fælles dømmende myndighed, hvis afgørelser kunne bidrage til harmoniseret fortolkning, og ingen af de af Danmark indgåede DBO'er indeholder bestemmelser om voldgifts-procedure, hvor uafhængige voldgiftsdommere kunne udtale sig om bestemmelsernes fortolkning.

Et andet argument, som taler imod at anse de forklaringer og definitioner, som findes i OECD's modeloverenskomst med kommentarer for sædvanlig betydning, er det, at de bilaterale overenskomster bliver indgået mellem suveræne stater, som ikke i forbindelse med udarbejdelsen af modeloverenskomsten og kommentarerne har afgivet suverænitet.

Hvis det står klart, at de kontraherende stater har tilsigtet en afvigende fortolkning, så skal den lægges til grund. Dvs, hensynet til dobbeltoverenskomsts bilaterale karakter skal tillægges større vægt end hensynet til harmoniseret fortolkning. Dette følger også klart af det grundlæggende folkeretlige princip ”pacta sunt servanda”.

Aage Michelsen³ mener, at kommentarerne højst kan have retskildestatus som supplerende (sekundære) fortolkningsmidler i henhold til art. 32.

Efter min mening er det mest af akademisk interesse, hvordan OECD's modeloverenskomst med kommentarer skal subsumeres un-

1 Ian Sinclair: *The Vienna Convention on the Law of Treaties*, 2. udgave, 1984, Manchester University Press, s. 117, 'This does not mean that the Convention system establishes a rigid and utterly unyielding hierarchy between the general rule and the supplementary means. The relationship is considerably more subtle than that'.

2 Niels Winther-Sørensen: *Beskatning af international erhvervsindkomst*, 2000, s. 1.

3 Aage Michelsen: *Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster samt den retskildemæssige status for kommentarerne til OECD's modeloverenskomst*, i *Festskrift til Ole Bjørn*, 2004, s. 365.

der Wienerkonventionens fortolkningsregler, fordi man kan antage, at den omstændighed, at OECD-lande bruger modeloverenskomsten som skabelon for indgåelse af bilaterale dobbeltbeskatningsoverenskomster er en folkeretlig sædvane (da OECD's modeloverenskomst ikke er bindende), og at det, at man anvender OECD's modeloverenskomst med kommentarer ved fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomster, ligeledes er en sædvane, som landene følger.

Ret skabes ikke kun ved lov eller traktat, men også ved sædvane. I Wienerkonventionens præambel, sidste afsnit, står at "den folkeretlige sædvanerets regler fortsat vil være gældende for forhold, som ikke omfattes af denne konventions bestemmelser".

Det er klart, at fortolkningen af traktater er kodificeret i konventionen, men er de regler udtømmende? Sandsynligvis ikke.

Faktum er, at OECD's modeloverenskomst med kommentarer ikke passer helt ind under de i konventionen nævnte fortolkningsbestemmelser. Samtidig er det internationalt anerkendt¹, at både modeloverenskomsten og kommentarerne ved fortolkningen af DBO'er tillægges stor betydning. Måske betyder dette, at man kan anerkende, at anvendelsen af dem er ny folkeretlig sædvane, som gælder ved siden af de i art. 31-32 kodificerede regler.

Peter Germer skriver², at:

"Folkeretten tager i første række sigte på staters retsforhold, og det er staterne, der fastsætter de folkeretlige regler. Når man skal undersøge folkerettens kilder... må man... se på, hvad staterne betragter som folkeretlige kilder."

Han henviser i note 11 til Parry, "Sources and Evidences", s. 9, hvor Parry tilføjer, at der også må tages hensyn til, hvad internationale organisationer betragter som kilder til folkeretten.

Der kan således ikke være tvivl om, at OECD's modeloverenskomst med kommentarer er folkeretlige retskilder, men som ved andre retskilder er det ikke ensbetydende med, at de altid skal være udslagsgivende.

Som sagt, er de overvejelser mest af retsteoretisk karakter. De kan ikke give svar på spørgsmål om, hvordan konkrete sager skal afgøres.

Der kan dog peges på nogle mere praktiske overvejelser, som man skal tage i betragtning ved fastlæggelse af OECD's modeloverenskomst med kommentarers betydning ved fortolkning af de konkrete DBO'er, og som det måske er vigtigere at have for øje, end at søge at indplacere OECD's modeloverenskomst med kommentarer under en bestemt paragraf i Wienerkonventionen.

Klaus Vogel³ beskriver de generelle principper:

"As far as the interpretation of tax treaties between OECD countries is concerned, the following general points can be observed:

1 Det følger jo af det faktum, at landene tager forbehold og indsætter reservation.

2 Peter Germer: Indledning til folkeretten, 2004, 3. udgave, s. 10-11.

3 Klaus Vogel: On Double Taxation Conventions, 3. udgave, 1997, s. 45.

(1) If the text of the OECD MC has been adopted unchanged, it is to assumed, that the contracting States intended to conform to the Council's recommendation...

If (a) the text of the OECD MC is not adopted literally, but a formulation is chosen that permits an interpretation consistent with the model, or if (b) a provision was adopted literally, but a related provision, that differs from the OECD MC suggests a different interpretation of the literally adopted provision, a presumption arises, nevertheless, that interpretation consistent with the OECD MC should apply.

(2) It is only if (a) and (b) above occur simultaneously, in other words, if (a) a model provision is not adopted literally and (b) the context suggests an interpretation diverging from the model, that the OECD MC and Commentary may be disregarded."

Dog skal man være opmærksom på, at dette udgangspunkt kun gælder, når der er tale om OECD-lande. Det er klart, at man skal være mere forsigtig ved at bruge OECD's modeloverenskomst med kommentarer ved fortolkning af bilaterale dobbeltbeskatningsoverenskomster med andre lande.

Jeg vil dog ikke diskutere denne problemstilling, da det ligger udenfor emnet.

Spørgsmålet om retskildeværdien af OECD's modeloverenskomst med kommentarer kan også anskues fra en anden vinkel: Er der forskel på selve modeloverenskomsten som retskilde, og kommentarerne til modeloverenskomsten? Man kan sige, at formelt er der ikke nogen forskel på selve modeloverenskomsten, og kommentarerne. Ingen af delene er bindende for OECD-landene, men medlemslandene anbefales at rette sig efter modeloverenskomsten "as interpreted by the Commentaries thereon"¹.

Men deres retskildeværdi er forskellig. Det giver jo ikke megen mening at henvise til model-overenskomstens bestemmelser, hvis lignede bestemmelser i den konkrete DBO ikke kan afklares ved ordlyd-
fortolkning. I de situationer viser kommentarerne sig som det væsentligste fortolkningsmiddel, fordi de indeholder bidrag til baggrunden for de enkelte bestemmelser, deres formål og anvendelse, og afspejler udviklingen i international skattepraksis.

Omvendt, hvis de kontraherende parter har fravalgt formulering (eller forståelse) af enkelte artikler i OECD-modellen, så er det klart, at hverken modeloverenskomsten eller kommentarerne kan anvendes ved fortolkning, da dobbeltoverenskomstens bilaterale karakter skal respekteres².

Fra dansk praksis kan man nævne i hvert fald et eksempel, hvor OECD's modeloverenskomst og kommentarerne var nævnt separat: TfS 1992.91 Ø, hvor Østre Landsret fandt, at afgift ved ophævelsen af rateforsikringer ikke kunne anses for omfattet af de skatter på indkomst og formue og "alle andre skatter og afgifter af lignede karakter", som den dansk-franske overenskomst efter art. 1 og 2 kunne fin-

1 Recommendation of the OECD Council concerning the Model Tax Convention on Income and on Capital, Paris 1997, citeret efter Arvid Aage Skaar: Norsk skatteavtalerett, 2006, s. 59.

2 Klaus Vogel: On Double Taxation Conventions, 3. udgave, 1997, s. 45.

de anvendelse på. Der var bl.a. lagt vægt på, at resultatet fandtes stemmende med modeloverenskomsten.

I TfS 1993. H blev der henvist til art. 7 og pkt. 17 af kommentarerne til art. 7 i 1992-version ved fortolkning af art. III, pkt. 3, i den dansk-amerikanske overenskomst.

Man skal her bemærke, at begge sager vedrørte dobbeltbeskatningsoverenskomster, som var indgået før den første modeloverenskomst så dagens lys, og at det i det hele taget ikke er afklaret, hvor stor vægt, der blev lagt på kommentarerne. Det kan jo være et meget stort problem meningsfuldt at fortolke en 50 år gammel dobbeltbeskatningsoverenskomst, når samfundssituationen er ændret, og skatte-lovgivningen er ændret i begge stater, selv om udgangspunktet er, at "ordinary meaning" i art. 31, st. 1 forstand er den betydning, som blev lagt til grund ved overenskomstens indgåelse.

For god ordens skyld må det bemærkes, at store dele af kommentarerne ikke er egnet som fortolkningsbidrag, enten fordi de ikke er andet end forslag til bestemmelser, som ikke findes i modeloverenskomsten, f.eks. pkt. 13-21 til art. 1, som vedrører antimisbrugsregler, eller pkt. 6.2 til art. 3. Eller det er kommentarer, som overlader til de kontraherende parter at tage stilling til fortolkning, som f.eks. pkt. 20 til art. 10, stk. 2, hvor der blot står, at stykket ikke angiver, om lempelse i kildestaten skal være afhængig af, om udbyttet er undergivet beskatning i bopælsstaten. Dette spørgsmål kan afgøres ved bilaterale forhandlinger.

Det fremgår af nogle kommentarer, at det ikke er lykkedes landene at opnå enighed, typisk på grund af større forskelle i intern ret, jf. f.eks. pkt. 23 til art. 10, stk. 3, som anfører, at "under hensyn til de store forskelle, der består mellem OECD-medlemslandenes lovgivninger er det umuligt at definere "udbytte" fuldt og udtømmende." I andre tilfælde gives der en meget løs definition, som i pkt. 21-24 art. 4, stk. 3, om den virkelige ledelses sæde.

Det er også klart, at hvis kommentarerne skal anvendes som fortolkningsbidrag til de bilaterale overenskomster, kræves der, at ingen af de to stater har anført bemærkninger til de kommentarer, som skal anvendes. Ellers kan de ikke antages at være udtryk for staternes intentioner. Det er dog et uafklaret spørgsmål, hvad det betyder, at en medlemsstat ikke har taget forbehold over for ændringer i kommentarerne. Betyder det, at man stiltiende har accepteret de nye kommentarer? Aage Michelsen mener, at det ikke er ensbetydende med, at de nye kommentarer skal tillægges retskildeværdi¹.

Indholdet af kommentarerne må heller ikke være i strid med EU-retten, da EU-ret har forrang for både national ret, og de folkeretlige forpligtelser mellem EU-landene².

3.2 Internretlig betydning

Generelt indeholder Grundloven ikke nogen regel om anvendelse af folkeret / international ret. Dog indeholder § 19 bestemmelse om rege-

1 Aage Michelsen: International skatteret, 3. udgave, 2003, s. 65.

2 Ruth Nielsen: Forholdet mellem folkeretlige og EU-retlige kilder i skatteretten, Festskrift til Aage Michelsen, 2000, s. 345.

ringens indgåelse af traktater og om Folketingets kontrol hermed. Den siger dog intet om, i hvilket omfang international ret kan anvendes. Det spørgsmål skal derfor besvares på grundlag af lov, anden regulering og praksis¹.

De nationale myndigheders anvendelse af DBO'er har hjemmel i lov, som henviser til den relevante traktat. Men som Zahle² påpeger, og som det kan ses i dansk retspraksis, begrænses der ikke i anvendelse af international ret til de tilfælde, hvor der er hjemmel i lov. Ingen lov indeholder henvisning til OECD's modeloverenskomst med kommentarer, men det er fast antaget i retspraksis, f.eks. TfS 1993.7 H, TfS 2003.222 H, m. fl., at den har stor retskildeværdi. Det samme antages i retslitteraturen³.

Der kan peges på flere tilfælde, hvor OECD's modeloverenskomst med kommentarer anvendes ved fortolkning af intern ret. Cirk. 135 af 4.11.1988 anfører i pkt. 12, at der ved afgrænsning af begrebet fast driftssted kan lægges vægt på art. 5 i OECD's modeloverenskomst. Den samme henvisning indeholder Cirk. 136 af 7.11.1988 i pkt. 15. Der er således direkte henvisning til OECD's modeloverenskomst.

I TfS 1996.32 H blev der lagt til grund, at begrebet fast driftssted internretligt skal fortolkes i overensstemmelse med begrebet fast driftssted i OECD's modeloverenskomsts art. 5. Dette blev siden gentaget i forarbejderne til diverse ændringer af skattepligtsbestemmelser i kildeskatteloven og selskabsskatteloven.

I flere afgørelser har domstolene yderligere tillagt principperne i OECD's modeloverenskomst med kommentarer betydning ved fastlæggelse af intern ret.

Højesteret har i præmisserne fastslået i TfS 1994.84 H, at bopælsbegrebet i dansk ret må forstås blandt andet på baggrund af principperne i art. 4 i OECD's modeloverenskomst.

Ligeledes i TfS 1993. H, hvor kommentarerne blev anvendt ved opgørelse af overskud fra dansk filial til udenlandsk hovedkontor.

I SKM 2007.27 ØLR har Østre Landsret fundet, at begrebet fast driftssted, der er indeholdt i OECD's modeloverenskomsts art. 5, stk. 1 og ikke det internretlige begreb, skulle anvendes ved enhver fortolkning af overenskomstens øvrige artikler. Landsretten har dermed fastslået med henvisning til punkt 18 i Introduktion til OECD's modeloverenskomst, at en autonom fortolkning skal anvendes, når et udtryk er defineret i modeloverenskomst og tilsvarende bilaterale overenskomster.

LV Selskaber og aktionærer 2006-4 S.A.2.2. henviser direkte til OECD's modeloverenskomst med kommentarer.

Man kan måske forsigtigt konkludere, at anvendelsen af OECD's modeloverenskomst og kommentarer i dansk administrativ- og domspraksis eskaleres stærkt gennem de seneste 10-12 år. Hvor man f.eks. ser, at Højesteret i TfS 1993.7 H blot henviser til OECD's modeloverenskomst som kilde til international skattepraksis, anvendes

1 Henrik Zahle: Dansk statsforfatningsret, bind 2, 3. udgave, 2003, s. 213.

2 Henrik Zahle: Dansk statsforfatningsret, bind 2, 3. udgave, 2003, s. 213.

3 Aage Michelsen: Lærebog om indkomstskat, 11. udgave, 2005, s. 948.

den som primært fortolkningsbidrag og udslagsgivende retskilde i SKM 2007.27 ØLR.

Internationalt går tendensen i den modsatte retning. En række af verdens mest fremtrædende eksperter inden for den internationale skatteret giver udtryk for, med støtte i deres respektive landes praksis og teori, at kommentarerne til OECD's modeloverenskomst kun kan tillægges begrænset retskildeværdi – især hvis kommentarerne er bebyrdende for skatteyderne¹.

3.3 Statisk eller dynamisk fortolkningsprincip?

En anden problemstilling, som diskuteres meget i forbindelse med OECD's modeloverenskomst og kommentarerne er, hvilket fortolkningsprincip, der skal anvendes ved fortolkning af ældre DBO'er.

Kan de nye artikler/kommentarer anvendes ved fortolkning af overenskomster, som er indgået forud for offentliggørelse af kommentarerne (dynamisk fortolkning)? Eller skal alene den dagældende version anvendes (statisk fortolkning)?

Det er almindelig antaget i dansk retslitteratur, at ved ændringer i OECD's modeloverenskomst eller kommentarerne er udgangspunktet statisk fortolkning², medmindre der er tale om mindre væsentlige ændringer, som har karakter af præciseringer.

Dermed skal der sondres imellem, om der er tale om egentlige ændringer i artikler/kommentarer (ændringer i gældende ret) eller om præciserende ændringer, som er udtryk for indhøstede erfaringer. I Introduktion til OECD's modeloverenskomst 2005 pkt. 35 hedder det:

”Ændringer i modeloverenskomstens artikler og ændringer i kommentarerne, der er direkte følge af disse ændringer, ikke er relevante ved fortolkningen eller anvendelsen af tidligere indgåede overenskomster, når bestemmelserne i disse overenskomster er forskellige i substansen fra de ændrede artikler. Andre ændringer i eller tilføjelser til kommentarerne er imidlertid normalt anvendelige... idet de afspejler en enighed mellem medlemslandene.”

Dvs., at præciserende ændringer, som ikke fremtræder som ”lovgivning i motiverne” er relevante også ved fortolkning af de ældre DBO'er, hvorimod ændringer af mere indgribende, materiel karakter eller egentlige nyskabelser ikke skal lægges til grund ved fortolkning af bestemmelserne i de ældre dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Dog kan selve spørgsmålet om, hvornår der foreligger egentlige ændringer, og hvornår der alene er tale om en præciserende fortolkning, være genstand for diskussion. Problemet kan være, at selv små ændringer eller præciseringer kan have store konsekvenser ved retsanvendelse i ét land og slet ikke have nogen konsekvenser i andre lande, hvor der internretligt ikke lægges så stor vægt på kommentarerne. Hvordan OECD's Fiscal Committee opfatter ændringer, kan heller ikke altid tages for givet. F.eks. betegnes de i 2003-version indførte ændringer til art. 5 af OECD's modeloverenskomst som ”clarification on

1 Aage Michelsen: R&R, nr. 9, 2006, s. 263, note 6.

2 Aage Michelsen: Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster.. i Festskrift til Ole Bjørn, 2004, s. 380.

the concept of permanent establishment”, men ændringen har materiel indhold¹.

Aage Michelsen² mener generelt, at der skal udvises tilbageholdenhed med at tillægge nye kommentarer retskildeværdi (statisk fortolkning). Han begrundet det med den manglende demokratiske legitimitet, de nye kommentarer har i forhold til tidligere indgåede overenskomster.

DBO'er, der var indgået, før de nye kommentarer var affattet, har parlamentarisk legitimitet, og det formodes, at de kontraherende staters lovgivende myndigheder ved ratifikation af dobbeltbeskatningsoverenskomsten har godkendt kommentarerne. Det er ikke tilfældet med de nye kommentarer. Dog mener han, at der kan forekomme situationer, hvor dynamisk fortolkning kan finde anvendelse.

Dette vil være tilfældet, når der kun tale om præciseringer, og der herved kan undgås dobbeltbeskatning eller dobbelt ikke-beskatning, og når dette kan sikre en mere retfærdig fordeling af beskatningsretten mellem domicillandet og kildelandet.

Jørn Qviste³ skriver på linie med Aage Michelsen, at:

”Hvis der alene er tale om en efterfølgende ændring af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst (dvs. som ikke er transformeret til intern ret via lovgivningsproceduren), er disse kommentarer ikke bindende for skatteyderne og domstolene”.

Niels Winther-Sørensen mener⁴ på den ene side, at udgangspunktet må være, at man ved fortolkning skal tage udgangspunkt i den version af OECD's modeloverenskomst med kommentarer, som var gældende på tidspunktet for indgåelsen af den konkrete overenskomst, da OECD ikke har kompetence til at ændre allerede indgåede bilaterale overenskomster.

Altså peger Niels Winther-Sørensen på et andet moment end Aage Michelsen og Jørn Qviste, nemlig, at hvis man ensidigt vil anlægge en anden fortolkning af en bindende bilateral overenskomst, kan dette statuere traktatbrud.

Men han er samtidig af den opfattelse, at hensynet til harmoniseret fortolkning taler for at inddrage senere versioner af kommentarerne, for så vidt der ikke er tale om ændringer i gældende ret.

Der kan anføres mange argumenter for og imod dynamisk fortolkning. Den generelle tendens i fortolkning af traktater (og dobbeltbeskatningsoverenskomster er jo traktater), er dynamisk metode. Dette gælder f.eks. for EF-domstolen og Den Europæiske Menneskerettighedsdomstol. Dynamisk fortolkning tilsigter fastlæggelse af ”lovens” mening ud fra de problemer, som er lovens genstandsfelt. Af central betydning er her lovens formål sammenholdt med de reelle behov, som den tilsigter at opfylde, og som eventuelt kræver videregående

1 Diskuteres i afsnit 8.

2 Aage Michelsen: Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster.. i Festskrift til Ole Bjørn, 2004, s. 380.

3 Jørn Qviste: Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster II, SU 2003, 186 ART.

4 Niels Winther-Sørensen: SU nr. 8, 2006, s. 245 og Skatteret 3, s. 52.

indsatser, end loven ud fra sin egen ordlyd, forarbejder eller herskende dommerideologi m.v. umiddelbart tillader.

Denne definition på dynamisk fortolkning står imidlertid i modsætning til den i Wienerkonventionen art. 31, stk. 1, angivne regel, at fortolkning skal tage udgangspunkt i traktatens ordlyd. Dvs., at Wienerkonventionen art. 31, stk. 1, lægger op til statisk fortolkning.

Selv om de nye kommentarer ikke direkte kan kaldes for efterfølgende praksis i art. 31, stk. 3 forstand, så afspejler de i mange tilfælde en konsensus mellem medlemslandene om, hvordan eksisterende bestemmelser skal fortolkes og anvendes i konkrete sammenhænge. En sådan enighed baseres på praksis i de enkelte lande, som herefter skal tillægges betydning ved fortolkning af bilaterale overenskomster i de lande. Dette taler for dynamisk fortolkning, så længe der er enighed om det imellem de kontraherende parter¹. Dynamisk fortolkning letter også livet for retsanvenderen, da der ikke skal tages stilling til, hvilken version der var gældende, da overenskomsten blev indgået.

Grænsen for, hvornår dynamisk fortolkning kan accepteres, går i hvert fald der, hvor de konkrete bestemmelser i DBO'en ikke længere indeholder hjemmel til den forståelse, som anføres i kommentarerne. En part i en bilateral overenskomst kan jo ikke ensidigt ændre på en bindende folkeretlig aftale.

Hensynet til skatteydernes retssikkerhed² taler dog imod dynamisk fortolkning, især når ændringer er af materiel karakter, da det forringer forudberegneligheden.

Altså er det mange gange et spørgsmål om afvejning af forskellige hensyn, om der skal lægges en statisk eller en dynamisk fortolkning til grund. Der skal være holdepunkter for det ene eller det andet.

Peter J. Wattel og Otto Marres har gjort en meget interessant observation i en artikel i ET july/august 2003³:

“Since neither approach can be applied bluntly (ambulatory interpretation is curbed by the wording, by ”context”, ”permanency of commitments” and ”good faith”; static interpretation nevertheless relies on later version as authoritative supplementary means of interpretation if the contemporary version of the Commentary does not provide clear results), the contrast between the two approaches is not a glaring one. At the end of day, the differences in outcome in any particular case will probably be far from baffling.”

For Danmarks vedkommende kan dynamisk fortolkning være problematisk for det første på grund af den formelle lovs princip.

I doms- og administrativ praksis bliver der ikke skelet til, hvilken version der var gældende, da den konkrete DBO var indgået. Her kan nævnes TfS 1992.291 Ø, TfS 1993.7 H, TfS 1996.715 Ø, TfS

1 Arvid Aage Skaar: Norsk skatteaftalerett, 2006, s. 64.

2 Man må sige, at skatteyderne er en tredje og ubeskyttet part i forhold til DBO. Et land kan, som dobbeltbeskatningsoverenskomsts aftalepart, i hvert fald teoretisk, anlægge sag ved den internationale domstol i Haag, hvis det mener, at det andet land begår traktatbrud ved at anlægge fortolkning, som ikke har hjemmel i overenskomstens ordlyd. Skatteydere har ikke sådan mulighed og står helt ubeskyttet.

3 The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties European Taxation July/august 2003, s. 235.

2003.222 H¹, TfS 2004.862 LSR, SKM 2007.27 Ø. Dette kan i værste tilfælde medføre en de facto ændring af DBO, som strider mod den formelle lovs princip (en lov kan kun ændres eller ophæves ved lov).

For det andet kan det også være problematisk på grund af det skærpede hjemmelskrav, som gælder i skatteretten, jf. GrL § 43, 1. led. Da de nye kommentarer tillægges betydning ved fortolkning af internretlige begreber, får de internretlige begreber pludselig helt anden betydning, selv om Folketinget ikke har taget stilling hertil, jf. specialets afsnit 8.

Hvis de nye kommentarer er bebyrdende for skatteyderne, er deres anvendelse ligeledes problematisk i kraft af den gyldne regel. Da dobbeltbeskatningsaftaler ifølge denne regel kun kan lempe beskatning, må det medføre, at kommentarerne ikke kan udgøre hjemmel for skærpet beskatning, jf. afsnit 1.2.3.

Sammenfattende kan det konkluderes, at udgangspunktet i dansk internationalskatteretlig teori er statisk fortolkning. Dynamisk fortolkning er forbeholdt de tilfælde, hvor ændringer i artiklerne eller kommentarerne har præciserende karakter, i hvert fald så længe de ikke strider mod de enkelte DBO'ers ordlyd og ikke skærper retsstillingen for skatteyderne.

Dette teoretiske udgangspunkt bliver dog ikke bekræftet i domspraksis, da der her anvendes dynamisk fortolkning, jf. de ovenfor nævnte domme.

3.4 Hvordan skal ændringer i OECD's modeloverenskomst foretages?

Der er to mulige varianter: Ændring af selve artiklerne eller ændring af kommentarerne.

Hvis alene kommentarerne blev ændret, ville det medføre en periode med usikkerhed og sandsynligvis ende med, at de nye kommentarer ville blive anvendt til fortolkning af alle DBO'er i nogle medlemslande, slet ikke blive anvendt ved fortolkning i andre lande, og kun anvendt til fortolkning af DBO'er indgået efter ændringerne hos en tredje gruppe, alt afhængig af landenes interne lovgivning. Ved ændringer af selve artikelteksten er der bedre mulighed for at undgå en sådan forvirring efter ændringerne.

Hvis ændringer derimod gennemførtes ved ændring af selve artikelteksten, vil alle medlemslande over tid opdatere deres DBO'er med den nye tekst. Der vil dog også være en periode, hvor nogle DBO'er i de enkelte medlemslande indeholder den gamle formulering, mens andre indeholder den nye formulering. I så tilfælde er det internationalt anerkendt, at udgangspunktet vil være, at den nye version af selve artikelteksten ikke er relevant ved fortolkning af DBO'er indgået på baggrund af den forrige version².

Ændringer, som alene gennemføres i kommentarerne, er også en betænkelig fremgangsmåde efter dansk ret, fordi man bruger OECD's

1 Aage Michelsen: R&R 2003/5 SM, p. 133 ff., Jørn Qviste: SU 2003, 186 ART., hvor rigtigheden af afgørelsen er stærkt betvivlet.

2 The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties European Taxation July/august 2003, s. 233.

modeloverenskomst som skabelon ved indgåelse af bilaterale overenskomster. Folketinget har således fået præsenteret OECD's modeloverenskomst ved gennemførelsen af DBO'er i dansk ret. Det kan derfor tænkes, at en sådan ændring af kommentarerne ikke ville påkalde sig Folketingets opmærksomhed.

Spørgsmålet kan anskues som en slags "lovgivning i motiverne", og det er ikke lovteknisk rigtigt at foretage ændringer i artiklerne blot ved ændring af kommentarerne. Det kan føre til situationer, hvor de nye kommentarer bliver lagt til grund af retsanvendende myndigheder uanset det teoretiske udgangspunkt, at hvis ændringer i kommentarerne er af materiel og nyskabende karakter, er de irrelevante ved fortolkning af DBO'er indgået forud for ændringernes indførelse. Eksempler fra administrativ og domspraksis, både nationalt¹ og internationalt², bekræfter dette.

Spørgsmålet har ligeledes været til diskussion i forbindelse med de varslede ændringer af kommentarer til art. 7 af OECD's modeloverenskomst på IFA-kongressen i Amsterdam i september 2006.

Ifølge forslag til de nye kommentarer skal indkomsten for et fast driftsted opgøres ud fra den såkaldte "functionally separate enterprise approach"³.

I General Report fra IFA-kongressen blev der også stillet spørgsmål til National Reporters om, hvorvidt det er nok at gennemføre ændringer ved blot at ændre på kommentarerne.⁴ Medlemslandene har forskellige meninger, afhængig af, om der anvendes statisk eller dynamisk fortolkning i landet, og af hvordan deres interne lovgivning er indrettet. Hvis et land anvender dynamisk fortolkningsmetode, og intern lovgivning tillader, at de nye kommentarer anvendes som fortolkningsbidrag for bilaterale overenskomster, som var indgået forinden, vil det være bedst at gennemføre ændringer ved at ændre på kommentarerne. I så fald er der intet til hinder for, at administrative myndigheder og domstole anvender de nye kommentarer. Mange deltagere har imidlertid givet udtryk for, at ændringer burde ske ved ændringer af selve artikelteksten, da der ville være forfatningsmæssige problemer ved kun at ændre kommentarerne⁵, netop fordi landenes forfatningsmæssige principper og interne beskatningsregler ikke tillader adoption af AOA⁶.

Det konkluderes derfor på s. 61 i General Report at:

1 Se de på s. 41 nævnte afgørelser.

2 Peter J. Wattel og Otto Marres: *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties* i *European Taxation*, July/august 2003, s. 234.

3 Hvis de ændringer bliver gennemført, vil det klart være en ændring i forhold til den fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, der hidtil blev lagt til grund af de danske domstole, f.eks. i den præjudikatsskabende TfS 1993.7 H.

4 Det er klart, at selv om spørgsmålet var stillet i forhold til den konkrete problemstilling, har det generel interesse p.g.a. det anførte ovenfor.

5 Philip Baker, Richard S. Collier, *The attribution of profits to permanent establishments*, General Report, *Cahiers de droit fiscal international*, Volume 91b, subject II, 2006, s. 61-62, specielt 3.4.2.1.

6 *Authorised OECD Approach*.

”In a sense, the conclusion has been clear since the first publication of DDI¹ in 2001 – if one wants to achieve certainty based upon the WH/AOA², it will be necessary to change the wording of article 7.”

I Pia Konnerups og Niels Winther-Sørensen's danske nationalrapport fra IFA-kongressen³ diskuteres, hvilke konsekvenser ændringerne vil have for dansk intern skattelovgivning.

Der påpeges bl. a., at dobbeltbeskatningsaftaler i Danmark kræver Folketingets samtykke. Gennemførelseshandling er også nødvendig, for at borgerne skal kunne påberåbe sig DBO. Det kræver ligeledes Folketingets samtykke, hvis DBO skal ændres eller ophæves. Forfatterne mener på grund af det anførte, at:

”Denmark has not handed over its authority to change Danish domestic tax law or DTCs already entered into. The fact that Denmark does not have any reservations to the final wording of the commentaries to article 7 does not in itself imply that the new commentaries will serve as basis for determining the income of a PE under Danish domestic tax law or a DTS.”

Hvis kommentarerne til art. 7 ændres, således at indkomsten for et fast driftsted skal opgøres ud fra teorien om ”functionally separate enterprise”, vil det ikke kun være udtryk for præciserende ændringer, men for ændringer i gældende ret. Dette betyder som udgangspunkt, at statisk fortolkning skal opretholdes. Derfor konkluderer Pia Konnerup og Niels Winther-Sørensen, at de ændringer næppe vil medføre ændring i fortolkning af de eksisterende DBO'er eller automatisk ændring i dansk intern ret (ved opgørelsen af indkomsten for et fast driftsted i intern dansk skatteret tillægges OECD's modeloverenskomst med kommentarer vægt som fortolkningsbidrag). Skattemyndighederne er heller ikke berettiget til ”blot” at ændre administrativ praksis, så praksis er i overensstemmelse med OECD's nye kommentarer. Domstolene vil antagelig tilsidesætte en sådan administrativ praksis, såfremt den er til skade for skatteyderen. Forfatterne mener, at det er nødvendigt med en lovændring, såfremt indkomsten for et fast driftsted i alle henseender skal gøres op efter ”functionally separate enterprise-metoden”.

Afsluttende vil jeg bemærke, at Danmark var blandt den større gruppe af medlemslande, som gav udtryk for, at alene ændringer i kommentarerne ville være tilstrækkeligt, selv om dette spørgsmål ikke var helt afklaret⁴.

3.5 Opsummering

Det skal ikke på grund af det ovenfor anførte slutes, at OECD's modeloverenskomst med kommentarer ikke skal tillægges retskildeværdi. Hvis man vil opnå de formål, som dobbeltbeskatningsoverenskomsterne har – undgåelse af dobbeltbeskatning og dobbelt ikke-beskatning, retfærdig fordeling af skatteprovenu mellem domicilland og kil-

1 Discussion Draft.

2 Working Hypothesis / Authorised OECD Approach.

3 Cahiers de droit fiscal International, 91b, 2006, s. 296 ff.

4 Cahiers de droit fiscal International, 91b, 2006, s. 61.

deland – skal man tilstræbe en fælles fortolkning af begreberne for de kontraherende lande. Den eneste mulighed herfor er en harmoniseret fortolkning af udtryk, og det er kun opnåeligt, hvis kommentarerne tages i betragtning.

Kommentarerne skal betragtes som en selvstændig retskilde, hvis betydning i forskellige situationer skal tillægges forskellig vægt, således som det også er tilfældet med andre og mere traditionelle retskilder, jf. Peter Sick Andersen¹.

Men man skal være opmærksom på, at først og fremmest dobbeltbeskatningsoverenskomsters bilaterale karakter og landenes suverænitet skal respekteres. Kommentarerne skal ikke være udtryk for ”lovgivning i motiverne” i forhold til den konkrete DBO.

Kommentarerne skal heller ikke stride mod EU-retten. I vore EU-tider kan det koste dyrt for staten.

Legalitetsprincippet sætter ligeledes grænser for, hvilken retskildemæssig værdi kommentarerne skal tillægges.

4 Fast driftssted

4.1 Indledning

Begrebet fast driftssted er centralt for begrænset skattepligt til Danmark og samtidig et begreb som i intern dansk ret fortolkes på baggrund af OECD's modeloverenskomst med kommentarer. Denne kombination giver gode muligheder for undersøgelse af virkningen af legalitetsprincippet i international skatteret.

Formålet med dette afsnit er at se nærmere på, om det er grundlovsmedholdeligt og i overensstemmelse med legalitetsprincippet, at OECD ”lovgiver” med virkning for danske skatteydere.

Jeg vil i korte træk berøre det folkeretlige begreb fast driftssted² og det internretlige begreb fast driftssted med henblik på at vise de forskelle, som eksisterer mellem de to begreber. Dernæst vil jeg gennemgå nogle af de ændringer i kommentarerne, som blev indført i 2003-versionen. De ændringer viser klart, at den retstilstand, hvor internretligt begreb er afhængigt af art. 5 i modeloverenskomst, er utilfredsstillende, da de er realiteten for skatteydere i Danmark, selv om den lovgivende magt på ingen måde har vedtaget ændringerne.

Jeg vil dog ikke berøre problemstillingen vedrørende fast driftssted i udlandet og de nye regler om delvis territorial beskatning, selv om begrebet også er relevant i de situationer. Problemstillingen vedrørende interessentskaber og fast driftssted vil heller ikke blive berørt, li-

1 Peter Sick Andersen: Den retskildemæssige værdi i dansk ret af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst, SU, 1995, 206 ART, pkt. 1.

2 Der eksisterer omfattende litteratur om spørgsmålet, f. ex. Aage Michelsen, International skatteret, 3. udgave, 2003, s. 234- 246, Niels Winther-Sørensen, Skatteret 3, 4. udgave, 2006, s. 166-186, Arvid Aage Skaar m. fl. Norsk Skatteavtalerett, 2006, s. 125-190, Pia Nielsen, Sandie Maria K. Frank Kandidatafhandling Karakteristik af begrebet fast driftssted, Syddansk Universitet, Campus Kolding 2006.

gesom e-handel og internetvirksomhed kun blive omtalt ganske kort i forbindelse med ændringer i kommentarerne i 2003-versionen.

4.2 Generelt

En international definition på fast driftsted var inkluderet allerede i den første OECD's Draft Convention fra 1963.¹ Internretlig blev begrebet fast driftssted (med den nuværende ordlyd) først indført i Selskabsskattelovens § 2 stk. 1, litra a, i 1960, og i Kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra c, i 1967.

En af de helt store fordele ved det eksisterende internationale begreb fast driftssted er, at det nyder bred anerkendelse, således at næsten alle bilaterale overenskomster, også dem, som er opbygget efter FN-model², bruger dette koncept. Men sådan en bred konsensus har også sine negative sider. Den medfører, at begrebet er blevet formuleret vagt og upræcist, og forklaringer, som findes i kommentarerne, går meget mere op i eksemplifikation end i klare retlige principper.

Dette kan dog afhjælpes i de konkrete bilaterale overenskomster, hvor de kontraherende stater kan præcisere begrebet, men det kan selvsagt ikke afhjælpes, når den konkrete ordlyd af art. 5 bliver lagt til grund internretligt³.

Det andet problem er, at det på grund af den store anerkendelse er næsten umuligt at indføre ændringer i art. 5's ordlyd⁴. Så går Fiscal Committee en anden vej: ændrer kommentarerne, således at der de facto sker ændring af artiklens mening.

Det er fast antaget i retslitteratur, såvel international som national, at begrebet fast driftssted har forskellig betydning afhængig af, om der er tale om internt retligt begreb eller folkeretligt, som det findes i OECD's modeloverenskomst og i DBO'er. Klaus Vogel mener⁵, at intern skattelovgivning i mange stater har tendens til at definere begrebet meget bredt, i modsætning til det folkeretlige koncept, som er noget smallere. Det er efter hans mening meget vigtigt, at det interne begreb er så bredt som muligt, da snævre begreb kun virker i de situationer, hvor landene er ligeværdige med hensyn til import og eksport. Dernæst kan man med bilaterale overenskomster regulere forholdet mellem kildeland og domicilland og herved opnå en rimelig fordeling af skatteprovenuet.

1 For detaljeret historisk gennemgang af artiklens ordlyd og kommentarerne henvises der til Anders Oreby Hansen og Nikolaj Bjørnholm: Lempelse af dobbeltbeskatning, Magnus Informatik A/S, 2002, s. 285 ff.

2 FN-modeloverenskomsts definition på fast driftssted er udformet efter OECD's modeloverenskomst, med nogle modifikationer.

3 Selve artiklens ordlyd har siden 1963 været ændret ganske lidt, men kommentarerne er ændret og udvidet væsentligt. Det viser, at fast driftssted definition er vag, hvis den kan "bære" alle de ændringer i kommentarerne. Eller også kan det forklares med, at kommentarerne efterhånden mere og mere er "lovgivning i motiverne" i forhold til artiklens ordlyd. Begge dele er lige problematiske i forhold til internretlig afgrænsning af begrebet fast driftssted.

4 Det var en af konklusionerne i TAG Final Report: Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?, s. 73.

5 Klaus Vogel: On Double Taxation Conventions, 3. udgave, Kluwer law international, 1997, s. 280.

4.3 Folkeretligt

Ifølge OECD's modeloverenskomst art. 7¹ kan fortjeneste indvundet af et foretagende i en kontraherende stat kun beskattes i denne stat, medmindre foretagendet driver erhvervsvirksomhed i den anden kontraherende stat gennem et der beliggende fast driftssted. "Treaty rules for taxing business profits use the concept of permanent establishment as a basic nexus/threshold rule for determining whether or not a country has taxing rights with respect to the business profits of a non-resident taxpayer"². Fast driftssted kan betragtes som hjemsted for et udenlandsk foretagende, som driver virksomhed i en anden stat³, og er et kompromis mellem kildelandsbeskatning og domicillandsbeskatning.

Fast driftssted koncept "sets a standard for the entire convention"⁴.

Fast driftssted begrebet har følgende betydning for indkomstarterne:

- Udbytte (art. 10, stk. 4)
- Renter (art. 11, stk. 5)
- Fortjeneste ved afhændelse af formuegenstande (art. 13, stk. 2)
- Personligt arbejde i tjenesteforhold (art. 15, stk. 2, litra c)
- Andre indkomster (art. 21, stk. 2)

Alle generelle danske dobbeltbeskatningsoverenskomster indeholder begrebet fast driftssted, bygget på OECD's modeloverenskomst art. 5. De konkrete bilaterale overenskomster kan have definition af fast driftssted, som afviger fra modeloverenskomsten. I de tilfælde skal den retskildemæssige værdi af OECD's modeloverenskomst art. 5 med tilhørende kommentarer bedømmes efter de ovenfor under afsnit 5.1 citerede retningslinier, som Klaus Vogel opstiller⁵.

Den gyldne regel skal også tages i betragtning. Selv om et udenlandsk selskab/person vil få et fast driftssted efter dobbeltbeskatningsoverenskomst, skal den også passere en anden test: Der skal foreligge fast driftssted efter intern dansk lovgivning, før Danmark kan udnytte sin beskatningsret, jf. TfS 1991.38 LR. Sagen handlede om et amerikansk selskabs varelager i Danmark. Trods det, at varelageret efter dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og USA udgjorde et fast driftssted, var dette ikke tilstrækkeligt, idet der efter SEL § 2, stk. 1, litra a, ikke kunne statueres fast driftssted. Begrebet fast driftssted i SEL § 2, stk. 1, litra a var fortolket i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst art. 5.

Der kan opstilles to kriterier for, hvornår det kan antages, at der foreligger et fast driftssted: Et primært kriterium og et sekundært eller alternativt kriterium⁶. Det primære kriterium indeholder positiv be-

1 Og tilsvarende artikler i de af Danmark indgåede bilaterale aftaler.

2 Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?, s. 8.

3 Arvid Aage Skaar m. fl.: "Norsk skatteavtalerett", 2006, s. 126.

4 Klaus Vogel: On Double Taxation Conventions, 3. edition, 1997, s. 282.

5 Klaus Vogel: On Double Taxation Conventions, 3. udgave, Kluwer law international, 1997, s. 45.

6 Aage Michelsen: International skatteret, 3. udgave, 2003, s. 235 ff.

grebsbestemmelse, jf. art. 5, stk. 1, 2 og 3, og negativ begrebsbestemmelse, jf. art. 5, stk. 4.

Det sekundære/alternative kriterium findes i art. 5, stk. 5, sammenholdt med stk. 6.

Klaus Vogel¹ beskriver meget rammende forholdet mellem de forskellige stk. i art. 5:

”When examining whether or not a permanent establishment exists, it is expedient to begin by viewing the case against the background of the first four paragraphs. If there is a fixed place of business in the sense of these rules, there is no longer any need to revert to paragraphs 5 and 6. If, on the other hand, application of paragraphs 3 or 4 reveals that no permanent establishment exists, say because the time for which the building site or construction or assembly project lasted fell short of the minimum required or because of one of the exceptions envisaged by paragraph 4, a dependent agency relationship within the sense of paragraph 5 can likewise not lead to a permanent establishment. It is only when the first and second paragraphs reveal the non-existence of a permanent establishment on account of the absence of a fixed place of business that paragraphs 5 and 6 should be reverted to for an examination of the case under the agency aspect.”

Art. 5, stk. 1, bestemmer, at:

”I denne overenskomst betyder udtrykket ”fast driftssted” et fast forretningssted, gennem hvilket et foretagendes virksomhed helt eller delvis udøves.”

Definitionen er vag og upræcis, og den giver tre meget generelt formulerede betingelser som skal være opfyldt, for at der konstitueres fast driftssted, jf. OECD’s modeloverenskomst kommentarerne til art. 5, stk.1 pkt. 2 2005-version²:

1. Der skal være et forretningssted, hvorfra denne aktivitet udøves. Modeloverenskomsten giver ikke definition på forretningsstedet, heller ikke kommentarerne indeholder en udtømmende forklaring. Udgangspunktet er, at alle fysiske objekter, som er egnet til at tjene som basis for foretagendet, kan udgøre forretningssted. Udstyr og maskiner kan være forretningssted. Oftest er der tale om et lokale i en bygning, men et forretningssted kan også eksistere, hvor der intet lokale findes eller er nødvendigt for udøvelsen af foretagendets virksomhed, men det blot har et vist areal til rådighed, jf. komm. 2005, pkt. 4. Der er heller ikke krav om, at det skal være fast ejendom. I komm. 2003 pkt. 4.1 blev det uddybet, at et forretningssted kan etableres, selv om brugerens rådighed over lokaliteten er ulovlig. Det er således ligegyldigt, på hvilket grundlag foretagendet disponerer over forretningsstedet, der skal blot foreligge faktisk brug. I Final Report udgivet af TAG “On monitoring the application of existing treaty norms

1 Klaus Vogel: On Double Taxation Conventions, 3. udgave, Kluwer law international, 1997, s. 281.

2 Efterfølgende refereret til således: komm. 2005(eller 2003), pkt. x. Ændringer til kommentarerne til art. 5 var indført i 2003-version. I den seneste, 2005-versionen var kommentarer til art. 5 ikke ændret, og er således identiske med 2003-version.

for taxing business profits” December 2005, bemærkes bl.a. på s. 25 p. 96 at ”locations tend to be functional rather than jurisdictional”. Komm. 2005, pkt. 4.2 - 4.6 giver nogle eksempler. Det bliver bl.a. fastslået, at en sælger, der regelmæssigt besøger en kunde, ikke derved får et fast driftssted hos kunden. Hvis et købende selskab udstationerer en medarbejder i det købte selskab med henblik på at sikre, at det købte selskab overholder sine forpligtelser med det købende selskab, og medarbejderen råder over et kontor hos det købte selskab, så vil der opstå fast driftssted (forudsat at øvrige betingelser er opfyldt).

2. Forretningsstedet skal være ”fast”. Ordet fast får her en speciel betydning, jf. Wienerkonventionen art. 31, stk. 4, som afviger fra den sædvanlige sproglige betydning. Det relaterer ikke til indretning, fordi det almindeligvis er sådan, at bygninger, maskiner etc. har en vis ikke-ubetydelig varighed, men det relaterer sig faktisk til det subjektive moment, nemlig til skatteyderens forhold til indretning¹. Klaus Vogel taler i sin bog fra 1997 om ”power of disposition”²:

“The fixed place of business must be more than merely temporarily at the enterprises disposal. The term “fixed” implies that a certain length of time is required for such business activities ..“

Komm. 2005, pkt. 6 siger dog kun:

”Et fast driftssted kun kan antages at foreligge, hvis forretningsstedet har en vis grad af varighed, det vil sige, at det er af ikke blot midlertidig karakter.”

Arvid Aage Skaar mener, at dispositionskravet i de ændrede kommentarer fra 2003 faktisk har mistet sin betydning³.

Komm. 2005, pkt. 6 angiver, at selv om forretningsstedet eksisterer i kort tid, kan der være tale om fast driftssted, hvis virksomheden af en sådan art, at dens udøvelse kun varer kort tid. Kommentarerne peger dog på, at der normalt vil være et fast driftssted, såfremt varigheden overstiger 6 måneder. Midlertidige afbrydelser vil ikke bryde varigheden, ligesom kortvarige aktiviteter, der gentages over længere tid, opfylder kravet. Komm. 2005, pkt. 5.1-5.4 giver nogle eksempler på, at aktiviteten ikke er geografisk knyttet til det samme sted, men dog med en indbyrdes sammenhæng (f.eks. en meget stor mine, et kontorhotel, hvor et konsulentfirma regelmæssigt lejer sig ind, en messe, etc., etc.). Kommentarerne lægger op til, at der skal anlægges en konkret bedømmelse i hvert enkelt tilfælde.

3. Der skal være en økonomisk aktivitet, og den økonomiske aktivitet skal udføres gennem fast driftssted. Klaus Vogel påpeger:¹

1 Arvid Aage Skaar m.fl.: Norsk skatteavtaleret, 2006, s. 151.

2 Arvid Aage Skaar m.fl.: Norsk skatteavtaleret, 2006, s. 286.

3 Omtales under afsnit 8.3.

“at the enterprise must carry on its business activities in the other State through a fixed place.²

Og videre på s. 287:

“The type of business engaged in by the enterprise is irrelevant. In particular, the permanent establishment need not be a branch in the nature of a facility engaged in activities of the same type as those of the head office organization.”

Der er heller ikke fastsat krav om, at fast driftsted skal være af en produktiv karakter og bidrage til foretagendets overskud, jf. komm. 2005, pkt. 3, eller i det hele taget være af produktiv karakter, men samtidig skal det ikke blot være en passiv formueforvaltning. Udgangspunktet er klart, at den blotte tilstedeværelse på et sted ikke vil blive kvalificeret som fast driftssted, da det ikke betyder nogen økonomisk aktivitet. Definitionen i art. 5, stk. 1, er dog bred, og omfatter også de funktioner, som er undtaget i den negative afgrænsning i art. 5, stk. 4, som er undtaget til den positive afgrænsning.

OECD's modeloverenskomst art. 5, stk. 2 opregner de typiske eksempler på fast driftssted. Som udgangspunkt skal de tre generelle betingelser i art 5, stk. 1 være opfyldt, også selv om der tale om de situationer, som er udtrykkeligt nævnt i stk. 2.

Udtrykket ”fast driftssted” omfatter navnlig:

- a. et sted, hvorfra foretagendet ledes;
- b. en filial;
- c. et kontor;
- d. en fabrik;
- e. et værksted;
- f. en mine, en olie- eller gaskilde, et stenbrud eller ethvert andet sted, hvor naturforekomster udvindes.

Art. 5, stk. 4 indeholder den negative begrebsbestemmelse, som er af stor betydning for afgørelsen af, hvorvidt et forretningssted udgør et fast driftssted. Som udgangspunkt er virksomheder af forberedende og hjælpende karakter ikke omfattet af begrebet fast driftssted.

Art.5, stk. 4 har følgende ordlyd:

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

- a. anvendelsen af indretninger udelukkende til oplagring, udstilling eller udlevering af varer tilhørende foretagendet;
- b. opretholdelsen af et varelager, tilhørende foretagendet, udelukkende til oplagring, udstilling eller udlevering;
- c. opretholdelsen af et varelager, tilhørende foretagendet, udelukkende til bearbejdelse eller forædling hos et andet foretagende;
- d. opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at foretage indkøb af varer eller fremskaffe oplysninger til foretagendet;

1 Klaus Vogel: On Double Taxation Conventions, 3. udgave, Kluwer law international, 1997, s. 286.

- e. opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende i det øjemed at udføre anden virksomhed af forberedende eller hjælpende art for foretagendet;
- f. opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende med henblik på en kombination af de under litra a-e nævnte formål, forudsat at virksomheden på det faste forretningssted, der er et resultat af denne kombination, er af forberedende eller hjælpende art.

Det følger af art. 5, stk. 4, litra e, at listen af undtagelser ikke er udtømmende, jf. ordene ”anden virksomhed”.

Af komm. 2005, pkt. 24 fremgår, at den præcise afgrænsning mellem virksomhed af forberedende og hjælpende karakter over for andre virksomheder kan være problematisk. Afgørende for, at der statueres fast driftssted skal være, at ”det faste forretningssted i sig selv udgør en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets virksomhed i sin helhed”. Kommentarerne lægger således op til en konkret helhedsvurdering.

Af definitionen i art. 5, stk. 4, litra a og b, fremgår, at der skal være tale om varer tilhørende foretagendet. Varelager og udstilling af varer tilhørende tredjemand kan således udgøre et fast driftssted.

Ifølge art. 5, stk. 4, litra f betyder det ikke, at der er fast driftssted, hvis der fra forretningsstedet udføres flere af de i litra a-e nævnte funktioner. Samtidig siger kommentarer til art. 5 i pkt. 30 (2005-versionen), at hvis der udføres både funktioner, der er omfattet af undtagelserne, og funktioner, der ikke er omfattet, så vil hele forretningsstedet blive betragtet som fast driftssted.

Art. 5, stk. 3 indeholder en særregel for bygge- og anlægs- eller installationsarbejder. Det udgør kun et fast driftssted, hvis det varer mere end 12 måneder. Planlægning og ledelse omfattes af bestemmelsen, hvis aktiviteten udføres af stort set samme entreprenører, som udfører selve byggeriet.

Komm. 2005, pkt. 16, siger, at kontor eller værksted i overenskomstens kildeland i forbindelse med bygge- og anlægs- eller installationsarbejder ikke vil bevirke, at der statueres fast driftssted, hvis det ikke har varighed af mere end 12 måneder. Fast driftssted kan i de tilfælde heller ikke begrundes med henvisning til art. 5, stk. 2.

Komm. 2005, pkt. 18 tager stilling til fristberegning og til misbrug af denne særregel ved opdeling af kontrakter i flere dele. Fristen er absolut og kan ikke afbrydes eller forlænges p.g.a. misligholdelse eller dårligt vejr.

Overskridelsen af 12-måneders fristen har de konsekvenser, at arbejdet anses at udgøre et fast driftssted fra den dag det påbegyndtes, og udenlandske arbejdstagere vil, som følge af deres arbejdsgivers faste driftssted, falde ind under kildelandsbeskatning, jf. art. 15, stk. 2, litra c.

Det sekundære kriterium i art. 5, stk. 5-6 går under navnet ”agentregel”. Disse stykker er subsidiære i forhold til art. 5, stk. 1 og 2, og får kun betydning, hvis betingelserne i stk. 1 og 2 ikke er opfyldt. Hvis der foreligger fast driftssted i overenskomstens kildeland, er det uden betydning, at det har tilknyttet afhængige eller uafhængige repræsentanter.

Såfremt der foreligger et fast driftssted efter art. 5, stk. 1-3, betyder dette, at foretagendet selv har udført arbejde i kildelandet. Men ved sekundært kriterium i stk. 5 er det en aktivitet af et andet skatte-subjekt, nemlig repræsentanten, der medfører, at foretagendet har fast driftssted.

Art. 5, stk. 5 skal læses i sammenhæng med art. 5, stk. 6. Hvis betingelserne i art. 5, stk. 6 er opfyldt, er det således udelukket, at foretagendet kan have et fast driftssted efter det sekundære kriterium i art. 5, stk. 5, da stk. 6 indeholder den negative afgrænsning. Art. 5, stk. 6 undtager visse uafhængige repræsentanters aktivitet (mægler, kommissionær eller anden uafhængig repræsentant) fra det område, der efter art. 5, stk. 5 kan medføre fast driftssted.

Det er således en betingelse for at falde under stk. 6, at repræsentanten er uafhængig. Komm. 2005, pkt. 37 siger, at uafhængigheden skal være både juridisk og økonomisk. Pkt. 38 præciserer, at hvis repræsentantens kommercielle virksomhed er undergivet detaljerede instruktioner eller omfattende kontrol fra foretagendets side, så er han ikke uafhængig. Komm. 2005, pkt. 38.1-38.6 indeholder de momenter, som skal tages i betragtning ved bestemmelsen af, om der er tale om afhængig eller uafhængig repræsentant. Jeg vil dog ikke komme nærmere ind på dette.

Den anden betingelse, der ligeledes er nævnt i komm. 2005, pkt. 37, er, at repræsentanten handler indenfor sin sædvanlige erhvervs-virksomheds rammer, når han handler på foretagendets vegne. Komm. 2005, pkt. 38.7 og 38.8 beskriver, hvad der kan tale for, at personer ikke kan siges at handle inden for deres sædvanlige erhvervsvirksomhed. F.eks. skal en kommissionær, der ikke blot sælger foretagendets varer i sit eget navn, men som også har fuldmagt til at afslutte kontrakter for foretagendet (og faktisk gør det) anses for at handle uden for sin sædvanlige virksomheds rammer. Dvs. at art. 5, stk. 6, er uanvendelig, og der skal foretages vurdering efter art. 5, stk. 5 af, hvorvidt der er tale om fast driftssted i kildelandet. I TfS 1996.532 H blev det fastslået, at i en situation, hvor to advokater udøvede en virksomhed, der er sædvanlig for ejendomsadministratorer, og hvor de i denne forbindelse handlede inden for rammerne af deres sædvanlige forretningsvirksomhed samt ikke kunne betegnes som afhængige repræsentanter efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Schweiz, art. 5, stk. 4, forelå der ikke fast driftssted, jf. art. 5, stk. 5.

Art. 5, stk. 5 fastsætter de betingelser, under hvilke et foretagende skal antages at have fast driftssted. Repræsentanten skal have fuldmagt vedrørende handlinger, som udgør foretagendets egentlige forretningsvirksomhed, og fuldmagten skal sædvanligvis udøves i den anden stat, jf. komm. 2005, pkt. 33. Der stilles ikke formelle krav til fuldmagtens tilværelse. I visse tilfælde kan det være tilstrækkeligt, hvis repræsentanten udfører den væsentligste funktion i forbindelse med aftaleindgåelse, uden at han formelt sætter underskrift på kontrakten, jf. komm. 2005, pkt. 33.

Repræsentanten kan være hjemmehørende i overenskomstens kildeland, domicilland eller i tredjeland. Dette er uden betydning, men der kræves en vis varig tilknytning til overenskomstens kildeland. Til

gengæld er der ikke krav om en fast tilknytning til en bestemt geografisk lokalitet i overenskomstens kildeland.

Det præciseres i art. 5, stk. 5, at en repræsentant, uanset fuldmagt, ikke vil medføre fast driftssted for foretagendet, hvis repræsentantens virksomhed er begrænset til sådanne forberedende og hjælpende karakter som nævnt i stk. 4.

Hvis det konstateres, at repræsentantens aktivitet medfører fast driftssted for foretagendet, betyder dette, at fast driftssted omfatter enhver virksomhed, som den pågældende repræsentant udfører for foretagendet.

Ifølge art. 5, stk. 7 medfører den omstændighed, at et selskab, hjemmehørende i en af de kontraherende stater, behersker eller beherskes af et selskab, som er hjemmehørende i den anden kontraherende stat ikke i sig selv, at datterselskabet skal anses for fast driftssted for moderselskabet.

Et datterselskab kan dog på lige fod med øvrige personer udgøre en afhængig repræsentant og dermed fast driftssted for moderselskabet, eller kan være en uafhængig repræsentant, som handler uden for sin sædvanlige virksomhed, og ligeledes skabe et fast driftssted for moderselskabet. Dvs. at der altid skal foretages en konkret vurdering af datterselskabets aktiviteter i forhold til art. 5 for at bestemme, at der er tale om fast driftssted, eller ej.

5 Internretligt

Begrebet fast driftssted anvendes i intern dansk ret til afgrænsning af den erhvervsindkomst, som er omfattet af reglerne om begrænset skattepligt i SEL § 2, stk. 1, litra a, og KSL § 2, stk. 1, nr. 4. Det har også betydning i visse andre situationer, som ganske kort er nævnt i afsnit 1 af specialet.

Der er forskellige hensigter med det internretlige begreb fast driftssted og det folkeretlige begreb fast driftssted.

Internretlig anvendes det til fastlæggelse af begrænset skattepligt og opgørelse af lempelsesberettiget erhvervsindkomst fra udlandet, mens det folkeretligt har betydning for fordeling af erhvervsindkomsten, da hovedreglen i art. 7 i OECD's modeloverenskomst er, at beskatningsretten til erhvervsindkomst tildeles domicillandet, og kildelandet kan kun beskatte erhvervsindkomsten, hvis den kan henføres til det faste driftssted.

5.1 Lovgivning og praksis om begrebet

SEL § 2, nr. 1, litra a, KSL § 2, stk. 1, nr. 4 bestemmer, at skattepligt påhviler selskaber/personer der ”udøver et erhverv med fast driftssted her i landet”. Det fremgår ikke af lovene, hvad definitionen på et fast driftssted er.

Det er til gengæld fast antaget, at internretligt skal begrebet fast driftssted fortolkes i overensstemmelse med art. 5 i OECD's modeloverenskomst med kommentarer, jf. f.eks. Supplerende spørgsmål vedr. L 119, afgivet af skatteministeriet den 21. december 2004 til

Folketingets Skatteudvalg, hvor et spørgsmål vedrørte § 2A-selskaber, og hvor Skatteministeriet bl. a. svarede:

”... det skal erindres, at udtrykket fast driftssted i intern dansk ret fortolkes i overensstemmelse med fast driftsstedsbegrebet i modeloverenskomstens artikel 5. Det må derfor fastslås, at OECD's modeloverenskomst (herunder kommentarerne) vil have betydning ved fortolkningen, selvom dobbeltbeskatningsoverenskomsten ikke påberåbes.”

Det samme følger af Cirk. 136 af 7.11.1988 om selskabsskatte-
loven. Her står der i pkt. 15, at:

”indtægter fra udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet eller fra deltagelse i en sådan erhvervsvirksomhed medfører begrænset skattepligt. Ved et fast driftssted forstås et fast forretningssted, hvor et foretagendes virksomhed udøves helt eller delvis i den hensigt at opnå fortjeneste. Med hensyn til afgrænsning af begrebet fast driftssted kan henvises til art. 5 i OECD's model til dobbeltbeskatningsoverenskomster.”

Cirk. 135 af 4.11.1988 om Kildeskatteloven indeholder en lignende bestemmelse i pkt. 12, litra d.

I Ligningsvejledningen, Selskaber og aktionærer 2006-4, S.A.2.2 Fast driftssted, står:

”Ved fastlæggelsen af, hvornår der må antages at foreligge fast driftssted, lægges der også vægt på den præcisering af begrebet, der har fundet sted i tilknytning til de indgåede DBO'er, herunder i kommentarerne til OECD's modelkonvention.”

Identisk bestemmelse findes i Ligningsvejledning; Dobbeltbeskatning, 2006-1, D.A.2.4.

I administrativ praksis antages ligeledes, at OECD's modeloverenskomst med kommentarer er af afgørende betydning, se f.eks. TfS 2006.100 LSR, hvor Landsskatteretten bl.a. har udtalt:

”Med hensyn til afgrænsningen af begrebet ”fast driftssted” lægges der vægt på formuleringen af OECD Modeloverenskomstens artikel 5 og de hertil knyttede kommentarer, jf. punkt 15 i cirkulære nr. 136 af 7. november 1988 til selskabsskatte-
loven.”

I TfS 2003.71 LSR har Landsskatteretten henvist til, at begrebet fast driftssted i dansk ret svarer til begrebet fast driftssted i OECD modeloverenskomstens art. 5.

I TfS 1996.532 H har Højesteret ligeledes lagt til grund, at:

”Spørgsmålet om, hvorvidt den ejendomsadministration, som advokat Bruhn-Petersen og advokat Djurtoft varetog for henholdsvis Staktoften og Fasanhaven, har haft en sådan karakter, at der herved er etableret et fast driftssted for Sten Rasmussen, må afgøres på grundlag af en fortolkning af dette begreb i kildeskatteloven. Denne fortolkning skal ske på baggrund af dobbeltbeskatningsaftalen mellem Danmark og Schweiz, der er i overensstemmelse med principperne i OECD's modeloverenskomster vedrørende dobbeltbeskatning.”

Højesteret har dermed også blandet det internretlige begreb fast driftssted og begrebet fast driftssted fra dobbeltbeskatningsaftalen med Schweiz sammen, selv om det er forskellige (i hvert fald teoretisk set) begreber, som ikke nødvendigvis er sammenfaldende. Niels Winther-Sørensen mener ligeledes, at:

”På trods af det tilsigtede sammenfald mellem fast driftsstedsbegrebet i intern dansk skatteret og fast driftsstedbegrebet i OECD’s modeloverenskomst, kan det ikke uden videre tages for givet, at der vil være et fast driftssted i henhold til en konkret overenskomst, hvis der er et fast driftssted i henhold til KSL § 2, stk. 1, nr. 4, eller SEL § 2, stk. 1, litra a.”

Ved en sådan fortolkning ser det ud, som om det internretlige begreb ikke har nogen selvstændig betydning, men varierer alt afhængigt af, hvor den begrænset skattepligtige person er hjemmehørende, selv om de to begreber har forskellige formål, som medfører, at de skal holdes adskilt.

Når man ser på den slags afgørelser, giver man Henrik Zahle¹ ret i, at der kan være stor forskel mellem ”at forske i retten og at dømme i retten”.

5.2 Internretlige afvigelser fra art. 5 i OECD’s modeloverenskomst

Det internretlige begreb er dog ikke helt identisk med art. 5 i OECD’s modeloverenskomst. I de tilfælde, hvor lovgiveren har valgt at formulere de situationer positivt, hvor fast driftssted foreligger, gælder selvsagt de interne regler. Henvisning til art. 5 i OECD’s modeloverenskomst som foretaget i cirk. 135, cirk. 136 og LV, gælder kun, når interne regler ikke regulerer begrebet. Dette følger af den formelle lovs princip – et cirkulære kan ikke ændre lov. I de situationer, hvor SEL eller KSL indeholder særlige interne regler vedr. fast driftssted begrebet, vil ændringer i art. 5 eller tilhørende kommentarer ikke automatisk medfører ændringer i reglerne i KSL og SEL.

Der kan nævnes 3 situationer, hvor intern lovgivning definerer, hvornår der foreligger fast driftssted, og i de tre tilfælde afviger begrebet fra art. 5 i OECD’s modeloverenskomst.

Den første forskel er ved transparente selskaber. Ved lov nr. 221 af 31.3 2004 (L 119) blev SEL § 2A indført, hvilket betyder, at et dansk datterselskab anses for transparent i skatteretlig henseende, hvis det efter dets udenlandske moderselskabs skatteregler behandles som transparent. Bestemmelsen erstatter LL § 5G om ”double dip” og gælder for både fuldskattepligtige og begrænset skattepligtige, jf. SEL § 2A, stk. 6, 1. pkt. § 2A-selskaber anses altid for at have fast driftssted i Danmark.

Bestemmelsen udvider således begrebet i forhold til formuleringen i OECD’s modeloverenskomst art. 5.

1 Henrik Zahle: ”Om at forske i retten og at dømme i retten”, Festskrift til Aage Michelsen, 2000, s. 1-21.

En anden forskel følger af SEL § 2, stk. 5 og KSL § 2, stk. 9 og betyder, at fjernsalg gennem en repræsentant med fuldmagt til at binde fuldmagtgiveren, men som ikke er ansat som lønmodtager af denne, ikke medfører fast driftssted for fuldmagtgiveren, medmindre repræsentanten og/eller fuldmagtgiveren har kontrollerende indflydelse, jf. KL § 2, stk. 9. Denne forskel indskrænker det internretlige begreb i forhold til art. 5, stk. 5 og 6.

Tredje forskel er udvidende i forhold til OECD's modeloverenskomst og vedrører bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde. Efter SEL § 2, stk. 1, litra a, 6. pkt. og KSL § 2, stk. 1, nr. 4, 6. pkt. udgør sådant arbejde et fast driftssted fra første dag, hvorimod art. 5, stk. 3, bestemmer, at fast driftssted først opstår efter 12 måneder. Udenlandske entreprenører bliver begrænset skattepligtige selv ved kortvarige priser i Danmark, hvilket medfører, at deres udenlandske arbejdstagere, som er tilknyttet en dansk byggeplads, ligeledes bliver begrænset skattepligtige af lønindkomst for arbejde udført her i landet. Danmark som kildeland kan dog blive afskåret fra at beskatte kortvarige (under 12 måneder) entrepriser, hvis der er indgået dobbeltbeskatningsoverenskomst, som svarer til OECD's modeloverenskomst, jf. art. 7 og art. 5, stk. 3. Se, f.eks. SKM 2007.27 Ø.

Dette er således en noget sparsommelig (og til dels ubrugelig, jf. lige ovenfor vedrørende byggearbejde) regulering i nogle situationer af begrebet fast driftssted, og den står i kontrast til den generelle definition i art. 5 med tilhørende kommentarer.

Det betyder, at selvom der er angivet visse specifikke situationer vedr. begrebet fast driftssted internretligt, er det alligevel nødvendigt at undersøge situationen i relation til de tre generelle betingelser angivet i art. 5 stk. 1. Internretligt er der altså ingen selvstændig definition.

5.3 Teorien

Der findes ikke en systematisk retsdogmatisk analyse af det internretlige begreb fast driftssted, måske fordi der ikke findes en generel definition af begrebet. Det, der findes, er af beskrivende karakter, med inddragelse af ordlyden af modeloverenskomstens art. 5 og tilhørende kommentarer.

Aage Michelsen skriver¹ at:

”Det er fast antaget, at begrebet fast driftssted i de internretlige danske bestemmelser fortolkes i overensstemmelse med art. 5 i OECD's modelaftale, hvorfor gennemgangen af begrebet fast driftssted vil ske med udgangspunkt i art. 5 i OECD's modelaftale..”

Niels Winther-Sørensen² mener ligeledes:

”I hvert fald siden Erik Møllers artikel i RR 1963, 8 har det i administrativ praksis været antaget, at dette udtryk som udgangspunkt skal fortolkes i overensstemmelse med fast driftssted-begrebet i OECD's modeloverenskomst art. 5, og dette har siden også været gentaget i forarbejderne til diverse æn-

1 Aage Michelsen: International skatteret, 3. udgave, 2003, s. 234.

2 Niels Winther-Sørensen: Skatteret 3, 4. udgave, 2006, s. 163 .

dringer af skattepligtsbestemmelserne i kildeskatteloven og selskabsskatteloven.”

J. O. Engholm Jacobsen skriver¹, at:

”Udtrykket fast driftssted, der hverken er defineret i Selskabsskatteloven eller i KSL § 2, stk. 1, litra d, fortolkes i administrativ praksis i overensstemmelse med artikel 5 i OECD modeloverenskomsten.”

Fælles for de 3 forfattere er, at de peger på administrativ praksis (Niels Winter-Sørensen også på domspraksis) som afgørende faktor for, at OECD modeloverenskomstens ordlyd lægges til grund ved fastlæggelsen af internretlig definition på fast driftssted.

J. O. Engholm Jacobsen har dog forsøgt at udpege problemet, idet han mener², at efter OECD er begyndt at foretage løbende ændringer, er der grund til at være opmærksom på, at det i princippet er kommentarerne til de artikler i modeloverenskomsten, som var gældende ved vedtagelsen af SEL § 2 (og KSL § 2 – min tilføjelse)³ eller ændringer heri, der primært har værdi som fortolkningsdata. Men han har ikke udviklet de tanker, og som man kan se i doms- og administrativ praksis, er dette synspunkt nu fuldstændig forladt. Det fremgår ikke klart i afgørelserne (eller i LV S.A.2.2) til hvilken version, der henvises⁴.

Aage Michelsen har også været opmærksom på, at de nye kommentarer til art. 5 kan være grundlovsstridige, da de kan medvirke til udvidelsen af kredsen af begrænset skattepligtige til Danmark⁵.

Retslitteraturen bidrager således ikke med ret meget til forståelse af situationen. Forfatterne går ikke længere end til at konstatere, at Danmark ikke har nogen generel definition på begrebet fast driftssted, samtidig med, at det er et centralt begreb for begrænset skattepligt.

Uden overdrivelse kan man konkludere, at der er et tomrum i intern lovgivning, som udfyldes af cirkulærer og LV, med henvisning til OECD's modeloverenskomst. Internretligt defineres der således kun nogle få afvigelser fra art. 5, som oven i købet har begrænset værdi.

5.4 Gældende ret eller myndighedernes ret?⁶

Gældende ret er kort beskrevet udtryk for de regler, som forvaltningen skal overholde, når forvaltningen behandler din sag⁷. I den beskrevne situation er det imidlertid svært at sige, hvad der er gældende ret. Hvis

1 J. O. Engholm Jacobsen: Selskabsskatteloven med kommentarer, s. 103.

2 J. O. Engholm Jacobsen: Selskabsskatteloven med kommentarer, s. 100, note 5.

3 Cirk. 135 til KSL i pkt. 12, litra d henvises der til 1977-version, mens cirk. 136 til SEL i pkt. 15 ikke indeholder henvisning til specifik version.

4 F.eks. TfS 1994.301, vedr. dansk-spansk overenskomst, TfS 2006.633 H, vedr.

dansk-tysk overenskomst.

5 Aage Michelsen: Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster.. ”Festskrift til Ole Bjørn”, 2004, s. 378.

6 Det spørgsmål stillede Ole Hasselbalch i sin artikel i Festskrift til Aage Michelsen, 2000, s. 21ff.

7 Definitionen af gældende ret, som findes på Folketingets Ombudsmand hjemmeside.

man betragter gældende ret som de regler, som skal overholdes, så kan den praksis, hvor man afgrænser internt begreb på baggrund af OECD's modeloverenskomst med kommentarer, ikke betegnes som gældende ret, men snarere som ulovlig praksis¹.

Men hvis man i overensstemmelse med Alf Ross' retskildelære betragter gældende ret som noget, der afspejles i de afsagte domsafgørelser, eller som det forventes, at dommerne vil lægge til grund i fremtidige afgørelser², så er den praksis gældende ret, jf. TfS 1996.532 H, men så samtidig formodentlig grundlovsstridig.

Situationen med manglende internretlig definition på fast driftssted forekommer besynderlig. Forklaringen kan være eksistensen af den meget udbredte misforståelse, at internretligt begreb og folkeretligt begreb er sammenfaldende. Dette ses både i domspraksis og i administrativ praksis. Hvis ikke der sondres imellem de to begreber, så er det klart, at det er tilstrækkeligt med den definition, som findes i alle generelle danske DBO'er.

Den anden grund kan antagelig være, at der ikke findes ret mange domsafgørelser, hvori det bestrides, at der foreligger fast driftssted. Der er åbenbart ingen, som har påberåbt sig, at det er grundlovsstridigt, at OECD lovgiver med virkning for danske skatteydere. I kraft af forhandlingsmaksimen tager retten jo kun stilling til de påstande og anbringender, som parterne fremsætter. Dette betyder, at domstolene – måske – ikke har haft anledning til at tage stilling til grundlovsmedholdelighed af anvendelsen af OECD's modeloverenskomst med kommentarer til fastlæggelse af det internretlige begreb fast driftssted, og dermed den omstændighed, at begrebet er afhængigt af OECD's forståelse af, hvad der er rigtigt og påkrævet.

Fra myndighedernes side er dette ret bekvemt. Selv om man ikke skal tage initiativ til og iværksætte et tidskrævende lovgivningsinitiativ, er man altid på forkant med udviklingen i international skatteret. Problemet er, at legalitetsprincippet og dermed delegationsforbudet i Grl § 43, 1. led, ikke kan bære dette, medmindre det kan konstateres, at der foreligger grundlovsændrende sædvane.

Som det var antaget ovenfor i afsnit 4.1, er sædvane i skatteretten næsten identisk med spørgsmålet om, i hvilket omfang administrationens praksis har retskildemæssig betydning³. Dette betyder, at spørgsmålet om, hvorvidt sådan sædvane i forhold til at begrebet fast driftssted til enhver tid skal følge OECD's modeloverenskomst med kommentarer, ikke er uden realitet.

Peter Christensen har påpeget, at⁴:

”Der må stilles store krav for at godtage en praksis (sædvaneretlig hjemmel). Praksis skal således være lang og fast. Den må følgelig ikke være fraveget i enkeltstående tilfælde. Den skal også hvile på en opfattelse af en retlig for-

1 Uanset det, at Skat udtaler om sine egne juridiske vejledninger, at ”Vejledningerne angiver gældende ret pr. ajourføringsdatoen”.

2 Jeg går ud fra det faktum, at hvis de forgangne 44 år med myndighedernes praksis ikke var underkendt, så kan det gå den samme vej i de næste 40 år.

3 Aage Michelsen: Lærebog om indkomstskat, 2005, 11. udgave, s. 89.

4 Peter Christensen: Opkrævning af gebyrer mv, Retlig polycentri, Akademisk Forlag, 1993, s. 360.

pligtelse og have udfyldt et retligt tomrum. Den må yderligere ikke være i modstrid med skreven eller uskreven ret. Der kan i øvrigt ikke "vindes hævde" på en ulovlig praksis. Området for et sådan hjemmelsgrundlag er derfor snævert.."

Med andre ord er kravet til, at noget bliver anerkendt retlig sædvane, at det er normal fremgangsmåde, der er fulgt almindeligt, stadigt og længe i den overbevisning, at man er retligt forpligtet og berettiget hertil.

På den ene side er den praksis, at begrebet fast driftssted følger OECD's modeloverenskomst, en lang og fast tradition, der ikke har været fraveget hverken i doms- eller administrativ praksis. Dermed opfyldes kravene om "almindeligt"¹, "stadigt"², og "længe" (siden 1963)³ fulgt fremgangsmåde, og et tomrum udfyldes, da en generel definition på fast driftssted ikke findes i intern lovgivning. Dette taler for, at den retlige sædvane kan anerkendes.

På den anden side er den praksis i strid med skreven ret (Grl § 43, 1. led) og uskreven ret (legalitetsprincippet), og bygger antagelig på den misforståelse, at det folkeretlige begreb og internretlige begreb fast driftssted er sammenfaldende. Altså, at den følelse af retlig forpligtelse og berettigelse, som begrundes denne praksis, muligvis er bygget på denne vildfarelse.

Retssikkerhed på det skatteretlige område taler ligeledes stærkt imod anerkendelse af sådan retssædvane⁴, især efter de i 2003 gennemførte ændringer i kommentarerne til art. 5, som lægger op til helhedsvurdering og skøn i stedet for retsanvendelsen, fordi der ikke opstilles klare regler og principper, men i stedet gives alt for mange eksempler (omtales i afsnit 8).

Derfor skal det antageligt afvises, at der kan anerkendes grundlovsændrende sædvane, skønt den er bygget på mangeårig administrativ praksis.

Med Peter Christensens ord skal det konkluderes, at der ikke kan vindes hævde på en ulovlig praksis.

Lovgivende magt har udvist passivitet i denne situation. Kan man måske begrunde særdeles bred bemyndigelse som følge af Folketingets passivitet, og dermed stiltiende anerkende delegation af den lovgivende kompetence? Ud fra almindelige fuldmagtsbetragtninger kan der ikke herske tvivl om, at mangeårig passivitet kan føre til, at der kan statueres stiltiende delegation.

Et eksempel herpå i retspraksis er U 1983. 8 H. Sagen drejede sig om en kommanditists adgang til at få fuldt fradrag for et underskud ved deltagelse i kommanditselskaber. Fra 1973 blev praksis ændret

1 I doms- og administrativ praksis henvises der til den til enhver tid gældende version, jf. TfS 1996.532 H. og TfS 2006.100 LSR, SKM 2005.411 DEP, etc.

2 I alle tilfælde uden undtagelse, bortset fra de undtagelser, som findes i intern lovgivning. Se afsnit 7.2.

3 Niels Winther-Sørensen: Skatteret 3, 4. udgave, 2006, s. 163.

4 Et af de grundlæggende krav til skatteyderens retssikkerhed, som nævnes i Skatteministeriets Redegørelse om retssikkerhed, 1991, s. 5, nemlig retten til vished om den skattemæssige stilling, kan ikke være opfyldt, når OECD "lovgiver" med virkning for danske skatteydere.

vedrørende kommanditisters fradragsret, således at den blev begrænset til størrelsen af kommanditistens hæftelse. Højesteret har fundet, at passivitet fra lovgivningsmagts side i et tilfælde, hvor den havde haft anledning til at gennemføre regulering, kan udvide de overordnede ligningsmyndigheders beføjelse til administrativt at fastsætte regler på et område, hvor retsstillingen opfattes af skatteadministration som uacceptabel.

Dommen demonstrerer den svære balancegang mellem hensynet til den retssikkerhed, som borgerne har krav på, og hensynet til effektiv skatteforvaltning, hvor det er nødvendigt at give skattemyndighederne et vist råderum, ikke mindst hvor lovgivningsmagten udviser passivitet, eller i situationer, hvor virkeligheden overhaler lovgivningen.

Aage Michelsen konkluderer med rette¹:

”Delegation af lovgivningsmagten... bør kun ske, når tungtvejende grunde tale herfor, herunder også at regeldannelsen kan foretages af skatteforvaltningen og/eller domstolene på næsten lige så betryggende måde som ved lovregulering.”

Kan lignende betragtninger retfærdiggøre, at embedsmænd, ved fortolkning af begrebet fast driftssted, lægger OECD modeloverenskomstens art. 5 med kommentarer til grund og godkender ændringer i modeloverenskomsten/kommentarerne med direkte virkning for danske skatteydere?

Aage Michelsen mener, at ud fra en formel betragtning kan det gøres gældende, at bemyndigelsen til at indgå dobbeltbeskatningsoverenskomster tillige indeholder en bemyndigelse til, som medlem af OECD's Committee on Fiscal Affairs, at godkende ændringer i kommentarerne². Men, som det blev anført ovenfor i afsnit 4.2.2, kan der ikke sættes lighedstegn imellem bemyndigelsen, som vedrører folkeretlige aftaler og fortolkningen af dem, og som har sin oprindelse i Grl § 19, og bemyndigelsen, som giver ret til at fastlægge interne skatteretlige regler med materielt indhold, og som skal holde til afprøvning mod Grl § 43, 1. led.

Grl § 43, 1. led, er til hinder for generel delegation til administrativt, uden for den lovgivende magt at fastlægge materielle skatteretlige regler, som udvider eller indskrænker opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Det skal fremgå af loven, hvem skattepligten påhviler og med hvilket beløb eller hvilken beregningsmåde. Det kan dog **ved lov** overlades til administrationen at fastsætte regler, som ikke vedrører skattebyrden, men alene den administrative ordning for påligning og opkrævning af skatten.

Hjemmelskæden vedrørende fastlæggelse af det interne begreb fast driftssted ser således ud:

- 1) SEL/KSL, som ikke angiver en generel definition af begrebet, men kun sporadiske bestemmelser på nogle afvigelser fra art. 5.

1 Aage Michelsen m. fl.: Lærebog om indkomstskat, 11. udgave, 2005, s. 55.

2 Aage Michelsen: Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster ..., Festskrift til Ole Bjørn, s. 359.

Lovene har heller ikke en direkte indholdsmæssig hjemmel til Skatteministeren til at bestemme nærmere regler vedr. fast driftssted, som f.eks. KSL indeholdt i § 43, stk. 2 vedr. A-indkomst;

- 2) Cirk. 135, pkt. 12, litra d og cirk. 136, pkt. 15, der angiver, at OECD's modeloverenskomst art. 5 og kommentarerne skal anvendes;
- 3) LV 2006-4 S.A 2.2, som ligeledes indeholder henvisning til art. 5 i OECD's modeloverenskomst.

Hjemmelskæden er ikke intakt, fordi der ikke er nogen paragraffer i SEL/KSL, der giver skatteministeren bemyndigelse til at bestemme, hvornår der er driftssted i Danmark. Der er jo KSL § 114 og SEL § 40, men den bemyndigelse vedrører udelukkende gennemførelsesforanstaltninger, og kan ikke, selv med meget god vilje, fortolkes så vidt, at det også omfatter fastlæggelse af regler, som vedrører skattepligten. Selv om det kunne antages, at disse delegationsbestemmelser er tilstrækkelige, ville det være i strid med Grl § 43, 1. led, om delegationsforbud, som netop retter sig mod en sådan bred delegation, allerede fordi begrebet fast driftssted har materiel betydning og vedrører subjektiv skattepligt.

Muligheden for, at stiltiende delegation kan legitimere skattemyndighedernes praksis skal ligeledes afvises med begrundelsen i legalitetsprincippet og herunder det skærpede hjemmelskrav. Skattemyndighederne har ganske enkelt ikke handlet i overensstemmelse med de af den lovgivende magt vedtagne love.

Men det er jo domstolene, som skal tage endelig stilling til dette, da det er domstolene, der er berettigede til at påkende ethvert spørgsmål om øvrighedsmyndighedens grænser, jf. Grl § 63.

5.5 Kan folkeretten anvendes til at udfylde et tomrum i intern ret?

Grundlovsændrende sædvane og stiltiende delegation er således afvist som mulig retfærdiggørelse af skattemyndighedernes praksis vedr. afgrænsning af begrebet fast driftssted. Men spørgsmålet om, hvorvidt folkeretten kan anvendes til at udfylde tomrum i intern ret er tilbage.

OECD's modeloverenskomst med kommentarer er en folkeretlig retskilde, som kan betegnes som folkeretlig "soft law"¹. Derfor er det relevant at undersøge spørgsmålet om, hvorvidt folkeretten kan udfylde et tomrum i intern ret.

Spørgsmålet om folkerettens virkning i dansk ret er ikke lovreguleret (Bet. 682/1973, s. 15). Men så længe der eksisterer krav om implementering af folkeretlige regler, for at de får virkning for borgerne, samt krav om lovens forrang, er det logisk at konkludere, at ikke-implementerede regler ikke kan være bindende for domstolene og borgene. Det fremgår klart af U 2006.770 H, hvor Højesteret bl.a. har udtalt, at ILO-konventionerne ikke er direkte anvendelige i dansk ret i den forstand, at de kunne føre til tilsidesættelse af aktivlovens be-

1 Aage Michelsen: Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster.. Festskrift til Ole Bjørn, 2004, s. 363.

stemmelser om aktivering. Hvis dette gælder bindende folkeretlige konventioner, så skulle det også gælde OECD's modeloverenskomst med kommentarer.

Hertil kommer, at legalitetsprincippet, og herunder det skærpede hjemmelskrav jf. GrL § 43, 1. led, kræver, at de materielle skatteretlige regler fremgår af skatteloven.

Dette er jo ikke tilfældet, hvis den generelle definition af begrebet fremgår af OECD's modeloverenskomst med kommentarer, hvis retskildemæssige status ikke er helt afklaret, men dog afklaret nok til at sige, at den ikke er en bindende folkeretlig aftale, men en slags "soft law".

At OECD's modeloverenskomst med kommentarer ikke kan udfylde tomrummet i intern skatteret kan også siges at være en følge af den gyldne regel. Ifølge den skal der altid findes hjemmel i intern lovgivning, og meningen er så, at det interne begreb ikke er helt sammenfaldende med det folkeretlige, allerede fordi de begreber, som var påvist vedr. fast driftssted, har forskellige funktioner i intern skatteret og i dobbeltbeskatningsoverenskomster. Hvis alle begreber var sammenfaldende, så ville der ikke være ret meget mening i den gyldne regel, og det ville i øvrigt medføre, at begrebet fast driftssted ville have forskelligt indhold, afhængig af, hvor den enkelte person var hjemmehørende.

6 Ændringer i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst art. 5 i 2003

6.1 Generelt

I den femte version af OECD's modeloverenskomst fra 2003 blev kommentarerne til art. 5 ændret væsentligt.

Ændringerne i kommentarerne vedrører selve definitionen i art. 5. Komm. 2003, pkt. 4.1-4.6 er tilføjet, pkt. 16, 19, 20 og 25 omskrevet, pkt. 26.1 tilføjet, pkt. 27 erstattet af pkt. 27-27.1, pkt. 32 erstattet af pkt. 32-32.1, pkt. 33.1 tilføjet, uafhængig agent definition i komm. 2003, pkt. 38 erstattet af pkt. 38-38.9. De ændringer vedr. e-handel, som var vedtaget allerede den 22. december 2000 af the Committee on Fiscal Affairs, blev også indsat som pkt. 42.1-42.10. Pkt. 45 er ændret, pkt. 45.3-45.5 tilføjet, og pkt. 58-60 ændret.

Ikke alle ændringerne bliver omtalt her.

Jeg vil først kort omtale de ændringer som vedrører e-handel, og dernæst, ligeledes i korte træk, ændringer og tilføjelser i pkt. 4-6.

Jeg har valgt at behandle ændringer i kommentarerne for at illustrere, hvad de ændringer, som på ingen måde har været vedtaget af lovgivende magt, kan medføre for de interne regler vedr. begrænset skattepligt, idet de ændringer ifølge Skat¹ er gældende ret for begrænset skattepligt til Danmark. Den lovgivende magt har ikke taget stilling til spørgsmål vedr. fast driftssted ved e-handel, eller den generelle

1 Se om Skats juridiske vejledninger, www.skat.dk.

udvidelse af kildelandsbeskatning, men ikke desto mindre har Danmark fået et helt up-to-date sæt med disse nye regler.

Problemets kerne er, som det er fremhævet flere steder i specialet, at der ikke findes internretlig generel definition af begrebet fast driftssted i skattelovene. Dette medfører, at begrebet følger med enhver ændring i OECD's modeloverenskomst med kommentarer.

Ved fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster har man, i hvert fald som teoretisk udgangspunkt, reglen om statisk fortolkning, når ændringer har karakter af ændring i gældende ret. Dette er selvsagt ikke muligt ved fastlæggelsen af det interne begreb, da der intet sted står, at kun en bestemt version af OECD's modeloverenskomst med kommentarer skal anvendes. Det er den til enhver tid gældende version, der anvendes. Jeg mener heller ikke, at det kunne være en løsning at angive, at udelukkende f.eks. 1977-version eller 1992-version skal gælde ved afgrænsning af begrebet. Det savner simpelthen mening at gøre noget, som tilhører retshistorien, gældende som nationale skatteregler.

6.2 Ændringer vedr. e-handel

Sidst i halvfemserne var afgrænsning af et fast driftssted i relation til elektronisk handel et af de mest debatterede emner indenfor international beskatning¹. Det er forståeligt nok, da de internationalt anerkendte regler om begrænset skattepligt og fast driftssted var udviklet på et tidspunkt, hvor ingen kunne forudse udviklingen.

Der var mange bekymringer forbundet med den øgede globalisering via Internet og det faktum, at der var opstået muligheder for at manipulere med, hvor overskuddet skulle beskattes. Udviklingen, som var forbundet med begrebet serverdriftssted, ansås af alle industristater for en alvorlig trussel for skatteprovenuet. Frygten var, at firmaer som præsterede IT-baserede ydelser (f.eks. databaser, film-downloads, telekommunikation, Internet provider, elektroniske handelsagenturer m.m) ville etablere det tekniske udstyr i lavt beskattende lande, og dermed undgå de høje skatter i de rige lande. Udviklingen har siden vist sig ikke at blive så voldsom, som det var spået, i hvert fald ikke for så vidt angår e-handel.²

Tilføjjelsen af Komm. 2003, pkt. 42.1-42.10 har karakter af præcisering³.

Ifølge komm. 2003, pkt. 42.2, er det nødvendigt at foretage en sontring imellem computerudstyr, der kan opstilles på en lokalitet, og således under visse omstændigheder kan udgøre et fast driftssted, og data og software, der anvendes af eller lagres på dette udstyr.

1 Se f.eks. temanummer om e-handel og skat i Skat Udland 2002/8.

2 I Final Report udgivet af TAG on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for Taxing Business Profits, December 2005 konkluderes på s. 27, pkt. 113, at der skulle være en kombination af flere uheldige omstændigheder, som kunne medføre tab af skatteprovenu for nogle lande, men på nuværende tidspunkt "there does not appear to be any evidence yet of a significant reduction of the direct tax revenues of a country that could be attributed to e-commerce".

3 Niels Winther-Sørensen: Skatteret 3, 2006, 4. Udgave, s. 181.

Software/website oppfyller ikke krav til fast driftssted, men en server kan utgjøre fast driftssted, fordi en server er elektronisk utstyr, der har en fysisk tilstedeværelse, som kan utgjøre et forretningssted for foretaket. Aftalen mellom innehaveren av en hjemmeside og en Internet Service Provider, hvor hjemmesideinnehaver ikke kan disponere over serveren eller ha innflyddelse på dennes plassering, utgjør ikke fast driftssted ved ISP. Også omvendt, hvis hjemmesideinnehaver har rådighet over serveren, hvorfra hjemmesiden drives, kan denne utgjøre fast driftssted.

Det andre grunnleggende element som skal være oppfylt, som nevnt i art. 5, stk. 1, før man kan statuere fast driftssted, er, at plassering av computerutstyr må være fast, og utstyret må være plassert på et gitt sted i en viss periode, jf. komm. 2003, pkt. 42.4.

Det tredje element, er kravet om at foretaket drives helt eller delvis igjennom den server, der anses som værende et fast driftssted. Her skal foretaks konkret vurdering, jf. komm. 2003, pkt. 42.5.

Komm. 2003 legger opp til, at der først og fremst skal foretaks den sædvanlige vurdering av, om de generelle krav i art. 5, stk. 1 er oppfylt. Dette ble ikke endret, og skal blot tilpasses e-handels spesifikke situasjon.

6.3 Ændringer i kommentarernes pkt. 4 - 6

Til forskjell fra komm. 2003, pkt. 42.-42.10, viser de nye komm. 2003, pkt. 4-6, sig at være av en meget mere indgribende karakter. De nye kommentarer har sterkere fokus på kildelandsbeskatning. Det er konklusjonen, som Arvid Aage Skaar, Skatterett 2003, 2 kommer til. Men han tilføjer, at selv om retningen er klar, bringer de nye kommentarer ikke prinsipiell klarhet. De oppsummerer og kodifiserer blot den glidning i retning av ren kildelandsbeskatning av erhvervsinntekt, som er sket i løpet av de siste 25 år i internasjonal skattepraksis.

Komm. 2003, pkt. 4.1 fastslår, at forretningssted kan etableres, selv om brukerens rådighet over lokaler er ulovlig. Dvs., at retlig baggrund for disposisjon over forretningsstedet er underordnet og erstattet av kravet om faktisk bruk. Dette skal ses i lyset av, at disposisjonskravet i de tidligere versjoner hadde en selvstendig betydning, da der var krav om disposisjonsrett som juridisk rett til at benytte stedet¹. Det er klart, at når brukerens rådighet over lokalet er ulovlig, kan han ikke disponere over det, men ikke desto mindre oppfyller den ulovlige bruk kravet i kommentarernes forstand. Tidskravet kan heller ikke lenger knyttes til disposisjonsrett over forretningsstedet. Nu drejer tidskravet sig i stedet om faktisk bruk av forretningsstedet, gjennom hvilket foretaket drives. Dette gjør disposisjonskravet overflødig².

1 Klaus Vogel: On Double Taxation Conventions, 1997, 3. ed., s. 286 ff. og OECD's modeloverenskomst 1977, art. 5. komm. pkt. 4, hvor det står "It is immaterial whether the premises, facilities or installations are owned or rented by or are otherwise at the **disposal** of the enterprise".

2 Disposisjonskravet er i virkeligheten frafalt, men det kan se ut til at OECD komm. 2003 ikke selv er oppmerksom på konsekvensen av sitt eget standpunkt. Arvid Aage Skaar Skatterett 2 2003, s. 151.

Komm. 2003, pkt. 4.6 vedr. fortolkning af ordene ”gennem hvilket”. Dette punkt udvider betydningen af ordet ”gennem” ganske betydeligt, således at fast driftssted definitionen nu dækker mange aktiviteter af den art, som i tidligere versioner kun undtagelsesvis faldt under fast driftssted. Ændringen medfører, at kravet implicit bliver skiftet fra et bestemt sted til et mere generelt og ikke fuldt afklaret koncept benævnt lokaliteten.

Ændringer vedr. kravet om, at forretningsstedet skal være fast: Ved komm. 2003, pkt. 5.1 bliver der slækket på kravet om, at der skal være et fast sted, da der kan være tale om fast driftssted, selv om virksomheden ofte flytter mellem forskellige lokaliteter. Det er ikke længere nødvendigt at drive virksomhed på et sted. Kravet om geografisk tilknytning er på den ene side udvidet til at omfatte enhver rumlig dimension og flerhed af geografiske forbindelser, mens det også kan fortolkes som bestående af en forbindelse til en specifik geografisk lokation.

Dernæst kommer kommentarerne med nogle eksempler på geografisk enhed i pkt. 5.2 og 5.4 og kommerciel sammenhæng i pkt. 5.3. I det hele taget mener Arvid Aage Skaar¹, at kravet om tilknytning til ”et sted” er ved at være opgivet og delvis erstattet af kravet om geografisk og kommerciel enhed (han kalder det for virksomhedskrav).

Nyskabelsen i 2003-versionen er omskrivningen af pkt. 6 og tilføjelsen af pkt. 6.1, 6.2 og 6.3. Det hedder i pkt. 6, at et forretningssted kan udgøre et fast driftssted, selv om det rent faktisk kun eksisterer i meget kort tid, som følge af, at virksomheden er af en sådan art, at dens udøvelse kun varer kort tid.

Komm. 2003 påpeger dog, at det sjældent vil være tilfældet, at der vil foreligge fast driftssted, hvis varigheden er under 6 måneder. Pkt. 6.1 berører midlertidige afbrydelser, og at de ikke bevirker, at fast driftssted anses for ophørt.

Pkt. 6.2 fastslår, at tidskravet vil være opfyldt, hvis forskellige ”dermed forbundne” personer anvender et bestemt forretningssted i meget korte perioder til et antal ens aktiviteter, i et forsøg på at undgå, at forretningsstedet anses for at blive anvendt mere end rent midlertidigt.

Efter pkt. 6.3 skal tidskravet være opfyldt, enten ved, at det var skatteyderens intention at disponere på ubestemt tid, eller at han faktisk har disponeret over fast driftssted i mindst 6 måneder (dette fremgår af pkt. 6), medmindre foretagendet falder under de endnu kortere projekter, som er også nævnt i pkt. 6.

Den væsentligste følge af de ovenfor skitserede ændringer er glidningen i retning af ren kildelandsbeskatning, men også den omstændighed, at retsanvendende myndigheder vil være mere tilbøjelige til at anlægge en helhedsvurdering ved statuering af fast driftssted, da

At forfattere til komm. 2003, pkt. 4.1 ikke er opmærksom på det, fremgår klart af TAGs Final Report fra december 2005, hvor der på s. 7, pkt. 15 står at ”the place must be at the disposal of that enterprise..”

1 Arvid Aage Skaar: Skatteret, Nr. 2, 2003, s. 137. Når virksomheten utgjør en sammenhengende enhet for oppdragsgiver, kan den geografiske spredningen ’repareres’, ved at grenserne for ’et sted’ utvides til å omfatte flere steder.

de enkelte elementer bliver af relativ vægt. F.eks. kan manglende stedlig tilknytning kompenseres af lang varighed¹. Dette er konsekvensen af de manglende principper, som er erstattet af eksempler på forskellige situationer.

Sarig Shalhav² konkluderer ligeledes, at de talrige forklaringer og eksempler, som var ment som afklaring af den vage definition af fast driftssted i art. 5, stk. 1, fører til meget tvivlsomt resultat:

”Their application to everyday factual circumstances may lead to fundamentally divergent interpretations are likely to result in changes to the Treaty terms rather than a mere clarification of them”.

Dette er en meget uheldig udvikling i forhold til skatteydernes mulighed for forudberegnelighed af deres skattemæssige stilling og dermed retssikkerhed og et godt eksempel på ”lovgivning i motiverne”.

Udviklingen er stik modsat den, som foregår i intern skatteret, hvor kravene til ny lovgivning er, at det skal være præcist og udtømmende, således at skatteydernes stilling er mest muligt klar³.

Det strider også mod den generelle tendens i forvaltningsretlig teori. Karsten Revsbech⁴ skriver at

”..retssikkerhedshensyn generelt er kommet til at stå stærkere siden begyndelsen af 1990’erne.. Den forvaltningsretlige teori har over de sidste 14-15 år således formentlig i nogen grad opprioriteret retssikkerhedshensyn i forhold til systemhensyn.”

Dette taler for, at det måske er på tide at overveje at formulere det internretlige begreb fast driftssted i skatteloven. Dernæst kan man følge den almindelige fremgangsmåde: Når det er fastslået, at der er fast driftssted i Danmark efter interne skatteregler, og dermed at personen/selskabet er begrænset skattepligtig til Danmark, så anvendes den konkrete bilaterale overenskomst til fordeling af indkomsten.

Det vil være i overensstemmelse med legalitetsprincippet og bidrage væsentligt til retssikkerheden på det internationalskatteretlige område. Den grundlovsstridige praksis, hvor embedsmænd med et pennestrøg kan udvide kredsen af begrænset skattepligtige til Danmark, vil ligeledes være ophørt.

7 Konklusion på specialet

Jf. det indledende citat af Gustaf Lindencrone må min konklusion være, at legalitetsprincippet er et af de grundlæggende principper også i international skatteret, som man ikke skal udvande med henvisning til globalisering og internationalisering og ved anvendelse af dynamisk

1 Arvid Aage Skaar: Skatterett 2003, 2, s. 130.

2 Sarig Shalhav: Intertax, Volume 31, Issue 4, s. 132.

3 Redegørelse fra Skatteretsrådet, april 2001: Notat om hvorvidt der lovgives for specifikt og for detaljeret på skatteområdet.

4 Karsten Revsbech m. fl.: Forvaltningsretlige perspektiver, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2006, s. 29 ff.

fortolkning i de situationer, hvor det klart strider mod den gyldne regel og Grl § 43, 1. led.

Legalitetsprincippet er i sin helhed et uskrevet princip, som vedrører de retlige aspekter af forholdet mellem den lovgivende og den udøvende magt, og som udspringer af flere af Grundlovens bestemmelser, almindelige retsgrundsætninger, sædvane, praksis og fortolkningsregler, og som helt generelt betyder, at forvaltningen ikke kan træffe en afgørelse uden den fornødne bemyndigelse fra lovgivningsmagten. Da retskilderne, fortolkningsregler og doms- og administrativ praksis er specifikt for hvert forvaltningsretligt område, er legalitetsprincippetets krav heller ikke ensartet på alle områder.

Almindeligvis fremhæves to aspekter af legalitetsprincippet: den formelle lovs princip og hjemmelskravet. Den formelle lovs princip medfører, at ændring eller ophævelse af en ved lov indført retstilstand kun kan ske ved lov, og myndighederne er bundet til at overholde lovene under deres virksomhed. Den formelle lovs princip er forudsætningen for lex superior fortolkningsregelen, da den formelle lovs princip fastsætter den retlige trinfølge, hvor Grundloven er øverste led.

Det andet aspekt af legalitetsprincippet, hjemmelskravet, medfører, at forvaltningen ikke kan handle uden fornøden bemyndigelse, da forvaltningens virksomhed er afledt i forhold til lovgivningsmagten. Specielt på det skatteretlige område kræves der efter Grl § 43, 1. led, udtrykkelig hjemmel for at pålægge, ændre eller ophæve skat. Bestemmelsen i Grl § 43, 1. led, medvirker til at skærpe hjemmelskrav og fortolkes som indeholdende delegationsforbud.

Rækkevidden af Grl § 43, 1. led, er ikke endeligt afklaret. Ordlyds- og formålsfortolkning kan ikke føre til et tilfredsstillende resultat på grund af Grundlovens alder, korte formulering, og først og fremmest en ændret samfundsmæssig situation. Der skal antagelig anlægges en dynamisk fortolkning med udgangspunkt i nutidens krav til skattelovgivning, og fokus på retssikkerhed.

Domsafgørelserne vedr. Grl § 43, 1. led kan formentlig ikke yde noget væsentligt bidrag, da præmisserne ofte er meget konkrete uden stillingtagen til rækkevidden af bestemmelsen. Desuden viser domspraksis et noget broget billede (myndighedsvenlig fortolkning i gebyrsag, TfS 2003.755 Ø og SKM 2007.28 H, og restriktiv fortolkning i U 2003.841 H).

Det kan alligevel antages, at uhjemlet administrativ praksis, selv langvarig, vil blive tilsidesat af domstolene, jf. TfS 1996.642 HR og TfS 1997.329 V (rentefikseringsdommen). Samtidig peger andre domsafgørelser i retning af, at domstolene vil tage hensyn til saglig begrundet administrativ praksis, jf. f.eks. U 1988.795 V, blot der kan påvises hjemmel, og domstolene vil formentlig "tåle" selv meget vidtgående bemyndigelse, blot den har hjemmel i loven, jf. SKM 2007.28 HR og TfS 2003.755 Ø. Passivitet udvist af den lovgivende magt kan antagelig også udvide de overordnede ligningsmyndigheders beføjelser til administrativt at fastsætte regler på et område, hvor retsstillingen opfattes af skatteadministration som uacceptabel, jf. U 1983.8 H.

Der foreligger dog generel enighed om Grl § 43, 1. led, blandt skatteretlige teoretikere, og de forskelle, der findes, kan betegnes som nuanceforskelle.

Fælles opfattelse er, at Grl § 43, 1. led, er til hinder for generel delegation til administrativt uden om den lovgivende magt at fastlægge materielle skatteretlige regler, som vedrører skattepligten og udvider eller indskrænker opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Skatteministeren og Skat kan dog udstede administrative og tekniske bestemmelser, som præciserer lovgiverens hensigt, og som vedrører underordnede iværksættelsesforskrifter/ gennemførelsesregler eller nærmere regler til forståelse og anvendelse af lovgivningen.

Det ligger fast, at Grl § 43, 1. led, på nuværende trin af samfundsudviklingen er en vigtig retssikkerhedsgaranti på det skatteretlige område, som ikke bør udvandes med delegationsadgang videre end højst nødvendigt, og at delegationen skal have klar lovhjemmel.

Særtræk ved legalitetsprincippet i international skatteret afspejles i dens retskildebillede. I international skatteret gælder tre forskellige regelsæt, som kræver forskellige fortolkningsregler: Dansk udlandsskatteret, folkeretten, og EU-retten.

Det specielle ved dansk udlandsskatteret, hvor den interne skattelovgivning udgør den retlige basis, er eksistensen af den gyldne regel og anvendelsen af OECD's modeloverenskomst ved fortolkning af både interne og internationale skatteregler.

Det kan muligvis antages, at den gyldne regel kan betegnes som international skatterets almindelig retsgrundsætning, da der på nuværende tidspunkt ingen lov er, som udtrykkeligt siger, at dobbeltbeskatningsoverenskomster kun kan lempe beskatning, men ikke kan afgive hjemmel til beskatning. Det kan formentlig også antages, at der på sædvaneområdet i international skatteret kunne være tale om retssædvane, som består i at anvende OECD's modeloverenskomst med kommentarer ved fortolkning af såvel dobbeltbeskatningsoverenskomster som relevante internretlige regler.

Den anden dimension af international skatteret er dobbeltbeskatningsoverenskomster. DBO'er er folkeretlige aftaler, som efter indgåelse bliver inkorporeret i intern ret og derved kan påberåbes af borgerne umiddelbart. De er på retlig trindhøjde med skattelove, men i kraft af den gyldne regel kan de kun lempe beskatning.

Som folkeretlig aftale har de et helt andet formål (undgåelse af dobbelt beskatning og dobbelt ikke-beskatning, retfærdig fordeling af beskatningsretten mellem domicilland og kildeland), struktur og krav til formulering/sprog end interne skatteregler. Dobbeltbeskatningsoverenskomster, både i forholdet mellem de kontraherende parter og i forhold til skatteyderne, skal fortolkes ved anvendelsen af de i folkeretten anerkendte og kodificerede regler i art. 31-33 i Wienerkonvention af 23. maj 1969 om traktatretten, hvor ordlydfortolkning er primært.

EU-retten, som er international skatterets tredje dimension, har forrang for national ret, og internt i EU har EU-retten forrang både for ældre og nyere folkeret, som EU-lande har indgået med hinanden.

De fundamentale principper i EF-traktaten er således umiddelbart anvendelige, og der foreligger mange EF-domstols afgørelser, som har påvirket nationale skatteregler.

Ved fortolkning af EU-retten – i hvert fald af EF-domstolen – anvendes hovedsageligt objektiv formålsfortolkning.

I international skatteret findes en atypisk retskilde, i form af OECD's modeloverenskomst med kommentarer, som ikke kan føres ind under det system af retskilder som almindeligvis anvendes i Danmark. Den er ikke en folkeretlig traktat og er ikke bindende for medlemslandene, men anvendes ikke desto mindre som skabelon for indgåelse af de fleste generelle dobbeltbeskatningsoverenskomster, og som fortolkningsbidrag ved fortolkning af de indgåede DBO'er. Den kan formentlig klassificeres som folkeretlig soft law, som dog ikke i sig selv giver nogen vejledning om dens retskildemæssige betydning.

Samtidig er dens retskildemæssige betydning omdiskuteret i forhold til placering under de i art. 31-32 Wienerkonventionen nævnte regler, og der er ikke enighed herom, hverken i national eller international skatteretlig teori. Det blev antaget i specialet, at hvis de kontraherende parter indbyrdes er enige om, at OECD's modeloverenskomst med kommentarer kan anvendes ved fortolkning af de bilaterale overenskomster, er det mest af akademisk interesse, hvorvidt den skal rubriceres under de i art. 31-32 fastlagte regler. Antageligt er det umuligt at gøre uden at øve lidt "vold", fordi OECD's modeloverenskomst med kommentarer ganske enkelt hverken passer ind under art. 31 eller art. 32. Løsningen kan være at betragte OECD's modeloverenskomst med kommentarer som en selvstændig retskilde, der kan tillægges forskellig vægt afhængig af situationen, hvori den anvendes. Det kan derfor muligvis antages, at der er tale om en ny folkeretlig sædvane, bestående i at anvende OECD's modeloverenskomst med kommentarer ved fortolkning af bilaterale overenskomster, som gælder ved siden af de i Wienerkonventionen fastlagte regler.

Det diskuteres ligeledes, om der skal anvendes statisk eller dynamisk fortolkning i forhold til dobbeltbeskatningsoverenskomster, som er indgået forud for offentliggørelse af de nyere versioner af OECD's modeloverenskomst og kommentarerne.

I dansk skatteretlig teori er der generelt enighed om, at statisk fortolkning skal være udgangspunktet, når ændringer i kommentarerne er af materiel betydning. Dette udgangspunkt finder dog ikke bekræftelse i doms- og administrativ praksis, hvor der ofte ikke skelnes mellem de forskellige versioner af OECD's modeloverenskomst med kommentarerne.

Den gyldne regel, hensynet til skatteydernes retssikkerhed og legalitetsprincippet, taler dog for, at statisk fortolkning skal fastholdes især i tilfælde, hvor skatteydernes retsstilling bliver skærpet, og ændringerne har karakter af ændringer i gældende ret.

Anvendelsen af OECD's modeloverenskomst med kommentarer er dog den eneste mulighed for opnåelse af ensartet fortolkning af begreberne, som anvendes i de bilaterale aftaler, der indgås med modeloverenskomsten som skabelon, og dermed den eneste vej til opnåelsen af de formål, som DBO har.

Samtidig skal man være opmærksom på, at hensynet til DBO'ers bilaterale karakter og til landenes suverænitet vejer tungere end hensynet til harmoniseret fortolkning. OECD's modeloverenskomst med kommentarer skal ikke være udtryk for "lovgivning i motiverne" i forhold til den konkrete DBO.

Internretlig i doms- og administrativ praksis tillægges OECD's modeloverenskomst med kommentarer en væsentlig, og i nogle tilfælde udslagsgivende, rolle. En tendens til at tillægge den større retskildeværdi kan måske også spores på baggrund af de seneste domsafgørelser, jf. TfS 2006.633 H og SKM 2007.27 ØLR.

I forhold til begrebet fast driftssted kan OECD ligefrem "lovgive" med direkte virkning for danske skatteydere. Embedsmænd kan på egen hånd fastsætte materielle skatteregler og acceptere ændringer i regler, som vedrører skattepligten. Dette kan næppe betegnes som en grundlovsmedholdelig fremgangsmåde.

OECD's modeloverenskomsts art. 5 er en ganske udmærket bestemmelse, som fungerer godt i folkeretlige aftaler. Men som mange andre internationalt anerkendte regler er den et kompromis mellem flere lande retssystemer og retstraditioner. Det betyder navnlig, at definitionen er vag og ikke så præcis formuleret, som det påkræves i intern dansk skatteret.

Hertil kommer, at OECD fra tid til anden foretager ændringer i kommentarerne, som, uanset deres karakter (bebyrdende eller begunstigende for skatteyderne, heldigt eller uheldigt formulerede), bliver i nogle situationer umiddelbart anvendelige i Danmark. F.eks. betyder de seneste ændringer i kommentarerne til art. 5, som blev indført i 2003-version, et skred frem imod en ren kildelandsbeskatning og en potentiel udvidelse af kredsen begrænset skattepligtige til Danmark.

Det andet problem ved 2003 ændringerne i kommentarerne til art. 5 er, at de lægger op til helhedsvurdering, hvor forskellige elementer i definitionen på fast driftssted bliver af relativ vægt, da der ikke opstilles klare principper for objektiv vurdering af, hvornår fast driftssted foreligger.

Det må formodes, at uanset en mangeårig doms- og administrativ praksis med at afgrænse begrebet fast driftssted ved anvendelsen af art. 5 af OECD's modeloverenskomst med kommentarer, kan der antagelig ikke være tale om grundlovsændrende retssædvane, da denne praksis strider mod legalitetsprincippet, både mod (1) den formelle lovs princip, da henvisningerne i cirk. 135 og cirk. 136 til OECD's modeloverenskomst klart er i strid med Grl § 43, 1. led, og (2) hjemmelskravet, da SEL og KSL ikke indeholder en klar hjemmel, som bemyndiger ministeren til at afgrænse, hvornår fast driftssted foreligger. Hjemmelskravet kan heller ikke opfyldes ved, at et tomrum i interne materielle skatteregler udfyldes af en folkeretlig retskilde, hvis værdi og placering blandt retskilderne hverken er afklaret internationalt eller nationalt. Det er dermed fastslået, at OECD's modeloverenskomst som folkeretlig "soft law" ikke er egnet til at udfylde tomrummet i intern skatteret.

Denne doms- og administrative praksis strider ligeledes mod borgernes retssikkerhed i skatteret, da reglerne om fast driftssted som

følge af deres tilblivelsesmåde og formulering langt fra er klare og forudsigelige. Endvidere er praksis muligvis bygget på en vildfarelse om sammenfald mellem det internretlige og det folkeretlige begreb fast driftssted. Jeg fremsætter denne påstand, da det ganske tydeligt fremgår af de i specialet citerede doms- og administrative afgørelser og Ligningsvejledningen LV 2006-4, S.A.2.2. (som jo er udtryk for Skats opfattelse af gældende ret), at der ikke sondres imellem det internretlige begreb og folkeretlige begreb fast driftssted.

Retssædvane kan ikke være bygget på vildfarelse, og der kan ikke vindes hævde på ulovlig praksis.

Heller ikke passivitet fra den lovgivende magts side, som muligvis kan betragtes som stiltiende delegation af lovgivende kompetence, kan legitimere en sådan praksis. Allerede fordi det er fast antaget i forfatnings-, forvaltnings- og skatteretlig teori, at enhver delegation på det skatteretlige område kræver klar og udtrykkelig hjemmel.

Selv om det kunne antages, at SEL § 40 og KSL § 114 afgiver sådan indholdsmæssig hjemmel til pkt. 15 i cirk. nr. 136, og pkt. 12, litra d i cirk. nr. 135, er GRL § 43, 1. led, til hinder for en sådan alt for vidtgående delegation.

Løsningen, som er forenelig med legalitetsprincippet krav, kunne være indførelse af en generel internretlig definition på fast driftssted i skatteloven.

Litteraturliste:

Bøger:

- Evald, Jens: Retskilderne og den juridiske metode, 2. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2000.
- Festskrift til Henrik Zahle, Retlig Polycentri, Akademisk forlag, 1993.
- Festskrift til Ole Bjørn, Jurist og Økonomforbundets Forlag, 2004.
- Festskrift til Aage Michelsen, Jurist og Økonomforbundets Forlag, 2000.
- Forvaltningsretlige perspektiver, Jurist og Økonomforbundets Forlag, 2006.
- Garde, Jens m.fl.: Forvaltningsret. Almindelige emner, 3. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 1997.
- Germer, Peter: Indledning til folkeretten, 2. udgave, 1996 og 3. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2004.
- Germer, Peter: Statsforfatningsret, 3. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2001.
- Glistrup, Mogens: Skatteret, G. E. C. Gads forlag, 1957.
- Jacobsen, J. O. Engholm: Selskabsskatteloven med kommentarer, 1. udgave, Gad Jura, 1997.
- Michelsen, Aage m.fl.: Lærebog om indkomstskat, 11. udgave, Jurist og Økonomforbundets Forlag, 2005.
- Michelsen, Aage: International skatteret, 3. udgave, Gad Jura, 2003 + noter.
- Nielsen, Jacob Graff: Afhandling "Legalitetskravet ved beskatning. De forfatnings- og forvaltningsretlige rammer", Forlaget Thomson, 2003.
- Nielsen, Ruth: Retskilderne, Jurist og Økonomforbundets Forlag, 2005.
- Nielsen, Thøger: Indkomstbeskatning Bd. I, Juristforbundets Forlag, 1965.
- Pedersen, Jan m.fl.: Skatteretten 1, 4. udgave, Forlaget Thomsom, 2004.
- Pedersen, Jan m.fl.: Skatteretten 3, 4. udgave, Forlaget Thomsom, 2006.
- Rohatgi, Roy: Basic International Taxation, Kluwer Law International, 2002.
- Sinclair, Ian: The Vienna Convention on the Law of Treaties, 2. edition, 1984, Manchester University Press.
- Skaar, Arvid Aage m. fl.: Norsk Skatteavtalerett, Gyldendal akademisk, 2006.
- Vogel, Klaus: On Double Taxation Conventions, Third Edition, Kluwer Law, 1997.

- Winther-Sørensen, Niels (redaktør): OECD's modeloverenskomst 2005 – med kommentarer, Magnus Informatik, 2006, 2. udgave, 1. oplag.
- Winther-Sørensen, Niels: Beskatning af international erhvervsindkomst, 1. udgave, Thomson Gad Jura 2000.
- Zahle, Henrik (redaktør): Danmarks Riges Grundlov med kommentarer, 2. udgave, Jurist og Økonomforbundets Forlag, 2006.
- Zahle, Henrik: Dansk statsforfatningsret, bind 1, Institutioner og regulering, 3. udgave, Christian Ejlers Forlag, 2004.
- Zahle, Henrik: Dansk statsforfatningsret, bind 2, Regering, forvaltning og dom 3. udgave, Christian Ejlers Forlag, 2003.
- Zahle, Henrik: Rettens kilder, Christian Ejlers Forlag, 1999.

Artikler:

- Andersen, Peter Sick: Den retskildemæssige værdi i dansk ret af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst, SU 1995, s. 206.
- Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?, OECD's TAG on monitoring the application of existing treaty norms for taxing business profits, Final Report december 2005, www.oecd.org/dataoecd/58/53/3586032.pdf.
- Baker, Philip, Richard S. Collier: The attribution of profits to permanent establishments. General Report to IFA Congress, Cahiers de droit fiscal international, Volume 91b, 2006, s. 11-67.
- Konnerup, Pia og Niels Winther-Sørensen: The attribution of profits to permanent establishments, Branch Report, Cahiers de droit fiscal international, Volume 91b, s. 279-301.
- Nielsen, Jacob Graff: Legalitetsprincippet byggesten: Er fundamentet i orden? Juristen, nr.4, 2004, s. 163-175.
- Notat om hvorvidt der lovgives for specifikt og for detaljeret på skatteområdet, Redegørelse fra Skatteretsrådet, april 2001.
- Qviste, Jørn: Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster II, SU 2003, 186 ART.
- Redegørelse om retssikkerhed, ÅRBOG: Skatteministeriet, 1991-1992.
- Shalhav, Sarig: The revised Permanent Establishment Rules Intertax, Volume 31, Issue 4, 2003, s. 131-147.
- Skaar, Arvid Aage: OECDs 2003 kommentarer om fast driftsted i modellavtalen, Skatterett 2-2003, s. 127-153.
- Vegh, Perla Gyongyi: The 2003 OECD Model, European Taxation, july/august 2003, s. 244-249.
- Wattel, Peter J. and Otto Marres: The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties, European Taxation, july/august 2003, s. 222- 235.

Lovgivning:

- Cirkulære nr. 135 af 30.12.1987 om opkrævning af indkomst- og formueskat efter Kildeskatteloven.
- Cirkulære nr. 136 af 7.11.1988 om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v.
- Danmarks Riges Grundlove 1849 1866 1915 1953, udgivet af Henning Koch & Kristian Hvidt, Christian Ejlers Forlag, 1999.
- Kildeskatteloven.
- Konsoliderede udgaver af Traktaten om Den Europæiske Union og Traktaten om oprettelse af det europæiske fællesskab, www.eur-lex.europa.eu .
- Ligningsvejledning fra Skat 2006-4 Dobbeltbeskatning.
- Ligningsvejledning fra Skat 2006-4 Selskaber og aktionærer.
- Lov om ophævelse af lov om indgåelse af overenskomster med fremmede stater til undgåelse af dobbeltbeskatning m.v.
- Selskabsskatteloven.
- Statsskatteloven.
- Wienerkonvention om traktatretten af 23. maj 1969.