

Fast driftsstedesdefinitionen i et BEPS-perspektiv

af LINE PETERSEN KJÆR

Formålet med dette speciale er at undersøge nogle af de mest indgribende ændringer for fast driftsstedsbegrebet i nyere tid. OECD har ved Base Erosion and Profit Shifting-projektet (BEPS) indført en række forslag til ændring af regelsættet i den internationale skatteret. Heriblandt er BEPS action 7 (Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status), som har til hensigt, at ændre fast driftsstedesdefinitionen i den internationale skatteret. Implementeringen af de foreslåede ændringer for fast driftsstedesdefinitionen sker gennem et multilateralt instrument, udarbejdet af OECD. Instrumentet er ganske fleksibel, forstået på den måde, at landene selv kan beslutte, hvornår og under hvilke betingelser instrumentet skal tiltrædes. Der er derfor ingen umiddelbar ikrafttrædelsesdato for instrumentet. Det kræver derimod at skatterådgivere og skattemyndigheder er særdeles ajourførte med landenes ikrafttræden af det multilaterale instrument, da dette kan betyde, at den foreslåede fast driftsstedesdefinition vil træde i kraft for forskellige lande, på forskellige tidspunkter.

I specialets kapitel 3 beskrives fast driftsstedesdefinitionen i OECD's modeloverenskomst art. 5. Det skal bemærkes, at OECD's modeloverenskomst ikke uddybes i en sådan grad, at omfanget må anses for udtømmende. Kapitel 3 har imidlertid til formål, at identificere de eksisterende fast driftsstedesregler, for at give læseren et indblik i de nuværende problematikker. Det centrale i specialet ligger derimod i kapitel 4's analyse af de foreslåede BEPS-tiltag, ligesom specialets kapitel 5 udgør økonomiske overvejelser og perspektiver, der måtte være forbundet med, at et selskab gør brug af lovlig skatteplanlægning i relation til et fast driftssted. I den forbindelse inddrages elementer fra begrebet Corporate Social Responsibility (CSR).

Specialet konkluderer, at fast driftsstedesdefinitionen udvides på en række områder, navnlig udnyttelse af entreprisereglen i art. 5, stk. 3, udnyttelse af negativlisten i art. 5, stk. 4, samt kommissionærstrukturer i art. 5, stk. 5 og 6. Den største praktiske ændring er imidlertid sidstnævnte, der med BEPS får et langt bredere anvendelsesområde, som udgør en betydelig begrænsning i den eksisterende skatteplanlægning via kommissionær arrangementer, jf. blandt andet Zimmer- og Dell-sagerne.

Yderligere har specialet fundet, at den intensiverede interesse på området for skatteplanlægning i medier og hos politikere, stiller store krav til selskaberne om ikke blot at opfylde skatte-lovgivningen, men også at opfylde et diffust krav om, at betale en fair andel i skat. Selskabet risikerer nemlig at forringe dets image, såfremt det gør brug af aggressiv skatteplanlægning, hvilket i sidste ende kan påvirke indtjeningen. Der ligger dog en væsentlig udfordring i, at finde balancen mellem at profitmaksimere via skatteplanlægning og at betale en fair andel i skat. Specialet konkluderer i den forbindelse, at trods den vanskelige afgrænsning af, hvornår et selskab betaler en fair andel i skat, kan selskabet med fordel indføre en skattepolitik, som en del af dets CSR-politik. CSR-politikken stiller således selskabet i et bedre lys overfor interessenterne, som i sidste ende kan have en positiv effekt på profitgenereringen i selskabet.

Indholdsfortegnelse

FORKORTELSER.....	3
ABSTRACT	3
KAPITEL 1: INTRODUKTION	4
1.1 INDLEDNING.....	4
1.2 PROBLEMFORMULERING	5
1.3 TEORI OG METODE	5
1.4 FAST DRIFTSSTEDSPRINCIPPET.....	5
1.4.1 Nationale retskilder.....	6
1.4.2 Internationale retskilder.....	6
1.4.3 Retskilder i EU-retten.....	7
1.5 AFGRÆNSNING	7
KAPITEL 2: BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING	8
2.1 IMPLEMENTERING VIA ET MULTILATERALT INSTRUMENT	9
2.1.1 Multilateralt instrument i intern dansk ret	10
KAPITEL 3: OECD'S MODELOVERENSKOMST ARTIKEL 5.....	10
3.1 OECD'S MODELOVERENSKOMST ART. 5, STK. 1-3.....	11
3.1.1 Forretningssted.....	11
3.1.2 Fast i tid og sted	11
3.1.3 Virksomhed.....	12
3.2 OECD'S MODELOVERENSKOMST ART. 5, STK. 3.....	12
3.3 OECD'S MODELOVERENSKOMST ART. 5, STK. 4.....	13
3.4 OECD'S MODELOVERENSKOMST ART. 5, STK. 5-6.....	13
3.4.1 Fuldmagtskravet.....	14
3.4.2 Virksomheds- og hyppighedskravet.....	15
3.4.3 Uafhængighedskravet.....	15
KAPITEL 4: BEPS ACTION 7.....	16
4.1 ARTIKEL 5, STK. 1-2	17
4.2 ARTIKEL 5, STK. 3	17
4.2.1 Principal Purpose Test.....	17
4.3 ARTIKEL 5, STK. 4	20
4.3.1 Forberedende eller hjælpende art.....	21
4.3.2 Anti-fragmenteringsregel.....	24
4.3.3 Implementeringen af stk. 4.....	26
4.4 ARTIKEL 5, STK. 5-6	26
4.4.1 Fuldmagtskravet.....	27
4.4.1.1 "Habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts".....	27
4.4.1.2 Art. 5, stk. 5, litra a-c.....	28
4.4.2 Uafhængighedskravet.....	31
4.4.2.1 Ændringer i personterminologien.....	31
4.4.2.2 Ændringer i uafhængighedstesten	31
KAPITEL 5: ØKONOMISKE OVERVEJELSER OG PERSPEKTIVER.....	33
5.1 SELSKABSSKATTENS BETYDNING	34
5.2 CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY.....	35
5.2.1 Carroll's fire stadier af CSR.....	36
5.2.1.1 Økonomisk ansvar.....	36
5.2.1.2 Juridisk ansvar	37
5.2.1.3 Etisk ansvar	38
5.2.1.4 Filantropisk ansvar	41
KAPITEL 6: KONKLUSION	42
KAPITEL 7: PERSPEKTIVERING	44

LITTERATURLISTE	44
BØGER.....	44
ARTIKLER.....	45
HJEMMESIDER	47
PUBLIKATIONER.....	47
RETSKILDER OG PRAKSIS	48

Forkortelser¹

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CSR	Corporate social responsibility
DBO	Dobbeltbeskatningsoverenskomst
MLI	Multilateralt instrument
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
PE	Permanent establishment
PPT	Principal purpose test

Abstract

The OECD's base erosion and profit shifting (BEPS) project is most likely to form the most significant changes to the international tax system in newer history. The BEPS project is motivated by the rapidly growing globalization, which has made it possible for multinational enterprises to move its profit to countries with a lower tax base and thereby reduce the overall global tax payment. Due to rising concerns about the international tax system, there are several initiatives taken to amend the tax system. Among these is the OECD's BEPS project that includes a review of the current definition of permanent establishment (PE) in article 5 in the OECD Model Tax Convention.²

By introducing a revised article 5, the base erosion and profit shifting will be substantially reduced. The proposed amendments include an anti-fragmentation rule that prevents enterprises to fragment their business and argue that the activity constitute a preparatory or auxiliary character that do not constitute a PE. Second, the exemption of paragraph 4 will only be applicable to activity that is of a preparatory and auxiliary character. Third, an anti-abusive rule is suggested to cover situations where a building site, construction or installation project are carried on through two or more contracts which each do not exceed the 12-months threshold in

¹ De mest anvendte forkortelser i specialet

² Cf. BEPS action 7

article 5, paragraph 3. Forth, the agency rule in article 5, paragraph 5 and 6 is imposed a number of changes, such as eliminating commissionaire arrangements as a safeguard for holding a PE.

A theoretical discussion of the concept of PE concludes that several more activities will constitute a PE, where presumably the main part will be of minor nature. Both the tax authorities and taxpayers will meet major requirements due to the implementation of the PE rules. However, criticism may be pointed at the lack of clarifying certain terms stated in the wording of the articles. Similar, the commentaries on the wording of article 5 includes a number of examples and not objective criterion, which means that facts only has to change a little to make the example not applicable to a given situation.

Further, the thesis finds that it is of great interest for the public that multinational enterprises contribute to the tax revenue in the jurisdiction in which they operate. Thus, to maintain a good reputation the enterprise must pay a fair amount of tax. However, it is of great challenge to define *fairness*, as no specific guideline is available. Therefore, the thesis seeks to clarify the term of fairness in a tax perspective. Further, the thesis discuss whether or not the multinational enterprise should respond to the question of fair taxation and if so, how this should be done.

Kapitel 1: Introduktion

1.1 Indledning

Begrebet *fast driftssted* har været en del af den internationale skatteret siden midten af det 19. århundrede. På trods deraf volder det fortsat definitions-mæssige udfordringer. Dette har de senere år været begrundet i den stigende globalisering, som i større grad gør det muligt for multinationale selskaber frit at etablere sig mellem lande for at drage fordel af landenes forskellige skatteregler og marginals-katter. Det internationale skattesystem synes derfor ikke længere, at kunne rumme det globaliserede samfund.

Det ændrede beskatningsmønster, der er vokset i takt med globaliseringen, har ført til en række politiske tiltag i den internationale skatteret. Blandt andet har OECD iværksat et yderst ambitiøst *Base Erosion and Profit Shifting*³ projekt på initiativ fra G20 landene. Projektet er særdeles omfattende og er formentlig noget af det mest indgribende vi får at se i den internationale skatteret i nyere tid. Det rummer 15 action plans, hvoriblandt action 7⁴ har til hensigt at revidere fast driftsstedsdefinitionen, som vi kender den i OECD's modeloverenskomst (version 2014)⁵ art. 5. Projektet vil udvide fast driftsstedsdefinitionen på en række områder, navnlig udnyttelse af entreprisereglen i art. 5, stk. 3, udnyttelse af negativlisten i art. 5, stk. 4, samt kommissionærstrukturer i art. 5, stk. 5 og 6.

Udover det lovgivningsmæssige i BEPS projektet er det yderligere af stor interesse for offentligheden, at multinationale selskaber bidrager til samfundet ved at betale en fair andel i skat. Mange multinationale selskaber er derfor underlagt en øget bevågenhed, når det kommer til selskabets skattebetalinger.

³ Herefter BEPS

⁴ *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status* af 5. oktober 2015, Final Report (herefter action 7)

⁵ Herefter modeloverenskomst

Den intensiverede interesse på området stiller krav til selskaberne om ikke blot at opfylde skat-
telovgivningen, men også at opfylde et diffust krav om, at betale en fair andel i skat. Selskabet
risikerer nemlig at forringe dets image, såfremt det gør brug af aggressiv skatteplanlægning,
hvilket i sidste ende kan påvirke indtjeningen. Der ligger dog en væsentlig udfordring i, at finde
balancen mellem at profitmaksimere via skatteplanlægning til fordel for aktionærerne og at yde
et tilfredsstillende bidrag til samfundet til fordel for offentlighedens interesse. Specialet søger
derfor at definere udtrykket fair beskatning, herunder, om selskabet egentlig bør forholde sig
til samfundets ønske om en fair beskatning.

1.2 Problemformulering

Formålet med afhandlingen er, at undersøge følgende:

*Hvilke omgåelsesmuligheder i OECD's modeloverenskomst art. 5 har action 7 adresseret, og
hvorledes har man forsøgt, at løse dem? Herunder den praktiske betydning for erhvervslivet.*

Yderligere søger specialet at analysere de økonomiske overvejelser og perspektiver, der måtte
være forbundet med, at et selskab gør brug af lovlig skatteplanlægning i relation til et fast
driftssted. I den forbindelse inddrages elementer fra begrebet Corporate Social Responsibility⁶.

1.3 Teori og metode

Til udarbejdelsen af afhandlingen anvendes den tværfaglige metodiske tilgang, hvilket baserer
sig på en juridisk- såvel som økonomisk metode. Den juridiske metode er en anerkendt faglig
fremgangsmåde, der anvendes ved stillingtagen til et juridisk problem. Denne består til dels af
en beskrivelse og identifikation af de retskilder, som inddrages, og til dels af læren om, hvordan
retskilderne fortolkes.⁷

I henhold til dette speciale anvendes naturligt den retsdogmatiske metode. Herved skal forstås
*den anvendelse af de tilstedeværende retskilder, som domstolene og enhver anden, der er blevet
forelagt et juridisk problem, følger*⁸. Væsentligt er derfor, at beskrive og fortolke på gældende
ret, og i dette tilfælde, de foreslåede ændringer til den gældende retstilstand.

Specialet vil finde fortolkningsbidrag primært i internationale handelskutymen, herunder mo-
deloverenskomsten og den deraf afledte domspraksis i den internationale skatteret. Yderligere
anvendes faglitterære artikler og udtalelser der relaterer sig til de foreslåede ændringer i action
7, samt anden skattevidenskabelig litteratur.

Til den økonomiske del af opgaven anvendes en standard økonomisk metode, som indebærer
anvendelse af økonomiske teorier.

1.4 Fast driftsstedsprincippet

Udtrykket fast driftssted udgør et centralt begreb i den internationale skatteret, hvor det anven-
des til at fordele beskatningsretten af en given indkomst mellem domicil- og kildeland. Model-
overenskomstens udgangspunkt er, at al indkomst beskattes i domicilstaten, medmindre fore-
tagendet⁹ driver erhvervsvirksomhed i en anden stat, gennem et dér beliggende fast driftssted.¹⁰
Skattepligt påhviler dermed de indkomster, som kan henføres til det faste driftssted.

⁶ Herefter benævnt CSR

⁷ Vendelbo m.fl. *Juridisk metode*, s. 2

⁸ Tvarnø m.fl. *Retskilder & Retsteorier*, s. 34

⁹ Med foretagende skal forstås fysiske såvel som juridiske personer

¹⁰ Jf. art. 7, stk. 1, 1. pkt.

Nedenfor er angivet hjemlen til beskatning af et fast driftssted i national, international og EU-retten.

1.4.1 Nationale retskilder

Væsentligt for beskatning af et fast driftssted er, at der ikke kan pålægges et foretagende nogen skat, uden intern hjemmel hertil i kildelandets skattelovgivning.¹¹ I dansk ret findes hjemlen til beskatning af et fast driftssted i skabsskatteloven¹² § 2, stk. 1, litra a) for selskaber og kilde-skatteloven¹³ § 2, stk. 1, nr. 4 for personer. Udgangspunktet for beskatning af fysiske såvel som juridiske personer i Danmark er globalindkomstprincippet.¹⁴ Globalindkomstprincippet udgør imidlertid ikke et ideelt udgangspunkt for beskatning af faste driftssteder, da der således altid vil ske dobbeltbeskatning. En sådan dobbeltbeskatning afhjælpes via lempelsesreglen i ligningslovens¹⁵ § 33, svarende til lempelse efter creditprincippet.

For at lempe beskatningen af et fast driftssted er der i 2005 indført et territorialbeskatningsprincip i SEL § 8, stk. 2.¹⁶ Territorialprincippet tilsiger, at indtægter og udgifter fra et udenlandsk fast driftssted¹⁷ ikke medregnes i den skattepligtige indkomst for et dansk hjemmehørende selskab.¹⁸ På den måde undgås dobbeltbeskatning ved, at Danmark giver domicillandsafkald. Territorialprincippet kan dog fraviges ved, at selskabet vælger international sambeskatning efter SEL § 31 A.¹⁹

Selve fast driftsstedsbegrebet blev for første gang introduceret i dansk skattelovgivning i SEL i 1960.²⁰ Begrebet udgør ingen særskilt definition i intern dansk ret,²¹ men baserer sig hovedsageligt på modeloverenskomstens formulering af et fast driftssted.²²

1.4.2 Internationale retskilder

I den internationale skatteret er det primært dobbeltbeskatningsoverenskomsterne²³, der regulerer, hvornår der er tale om et fast driftssted. En DBO er en international aftale mellem to lande, som navnlig har til hensigt at fordele beskatningsretten af en indkomst mellem domicil- og kildeland, og dermed sikre, at en indtægt, der er opstået på tværs af landegrænser, ikke dobbeltbeskattes. Det tyder dog på, at DBOens fokus har ændret formål til også at hindre dobbelt ikke-beskatning.²⁴ Eksisterer derfor ingen DBO mellem to lande, er der risiko for dobbeltbeskatning eller dobbelt ikke-beskatning.

¹¹ Reimer *Permanent Establishment A Domestic Taxation*, s. 6

¹² LBKG 2016-09-06 nr. 1164 (SEL)

¹³ LBKG 2016-01-29 nr. 117 (KSL)

¹⁴ Jf. LBKG 2015-09-14 nr. 1089 selskabslovens (SL) § 4, som tilsiger, at skattepligt påhviler enhver indtægt, uanset om indtægten erhverves i Danmark eller i udlandet

¹⁵ LBKG 2016-09-01 nr. 1162 (LL)

¹⁶ L 2005 426

¹⁷ Eller en fast ejendom beliggende i udlandet

¹⁸ Territorialprincippet gælder udelukkende for selskaber

¹⁹ Der vil således ske sambeskatning med alle koncernens udenlandske selskaber, faste ejendomme og faste driftssteder i domicilstaten

²⁰ L 1960-06-11 nr. 255

²¹ Michelsen *International skatteret*, s. 234

²² På nær bygge-, anlægs- og installationsvirksomhed, som i dansk ret statuerer fast driftssted fra første dag, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a), 6. pkt. samt KSL § 2, stk. 1, nr. 4, sidste pkt.

²³ Herefter DBO

²⁴ Jf. navnlig BEPS projektet

Gældende for langt de fleste DBOer er, at de tager afsæt i modeloverenskomsten og kommentarerne hertil. Modeloverenskomsten er, som navnet angiver, *en model* der stiller forslag til, hvordan en DBO kan udforme sig. Den er således ikke retligt bindende for lande, og landene er derfor fuldt ud berettiget til at fravige modeloverenskomsten. På trods deraf vil DBOens bestemmelser meget ofte være sammenfaldende med modeloverenskomstens tekst.²⁵

Udgangspunktet for modeloverenskomsten er, at kildelandet først opnår ret til at beskatte en indkomst, såfremt dette er udtrykkeligt angivet i DBOen, jf. art. 21. På den måde stemmer opbygningen af de internationale retskilder overens med de danske principper om henholdsvis global- og territorialbeskatning.

Med hensyn til fortolkningen af art. 5 skal der henvises til Wienerkonventionen art. 31, stk. 1 som tilsiger, at en traktat, herunder en DBO, *skal fortolkes loyalt i overensstemmelse med den sædvanlige betydning, der måtte tillægges traktatens udtryk i deres sammenhæng og belyst af dens hensigt og formål*. Wienerkonventionen refererer sandsynligvis til fortolkningen af de termologier der er i traktaterne. Det er dog ikke nødvendigvis termologierne der giver anledning til misbrug.²⁶ Ikke desto mindre er det en retskilde, der er værd at huske på i fortolkningen af internationale retskilder.

1.4.3 Retskilder i EU-retten

Generelt for EU-retten er, at den ikke specifikt regulerer de direkte skatteretlige forhold, eftersom denne kompetence besiddes af medlemsstaterne.²⁷ Grunden til, at den alligevel er relevant at nævne er til dels, at EU-retten indeholder EUF-traktaten²⁸, der huser en række hensyn og principper, som medlemsstaterne skal overholde, og til dels at EU-retten udsteder skatteretlige reguleringer i form af direktiver, som har til hensigt at blive implementeret i national lovgivning i de enkelte medlemsstater.

De skatteretlige fast driftsstedesregler må først og fremmest overholde EUF-traktatens hensyn og principper om etableringsfrihed,²⁹ ligestilling mellem selskaber og forbud mod restriktioner,³⁰ samt fri udveksling af tjenesteydelser og forbud mod restriktioner.³¹ Desuden må de skatteretlige reguleringer i direktiverne efterleves, herunder moderdatterselskabsdirektivet³², som regulerer beskatningen af udbytter, renteroyaltydirektivet³³, som regulerer beskatningen af renter og royalties, samt fusionsskattedirektivet³⁴, der regulerer beskatningen af fusioner, spaltning mv.

1.5 Afgrænsning

Som det fremgår ovenfor er fast driftsstedsbegrebet vidt forgrenet i alle tre dimensioner af skatteretten. Specialet afgrænser sig derfor til fortolkningen af begrebet i den internationale skatteret. I de tilfælde det imidlertid findes relevant, at referere til national lovgivning, er alene

²⁵ DJV C.F.8.2.1

²⁶ Kok *The Principal Purpose Test in Tax Treaties under BEPS 6*, s. 408

²⁷ Jensen *EU-selskabsskatteret* s. 37

²⁸ Traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde af 26.10.12, C 326/01

²⁹ Jf. art. 49

³⁰ Jf. art. 54

³¹ Jf. art. 56

³² Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990

³³ Rådets direktiv 2003/49/EF af 3. juni 2003

³⁴ Rådets direktiv 2009/133/EF af 19. oktober 2009

intern dansk ret fremhævet, og andre nationale retskilder diskuteres ikke. I samme henseende behandles ej heller de almindelige nationale regler om fuld og begrænset skattepligt.³⁵

Med sigte på de mange eksisterende DBOer finder specialet fæste i OECD's modeloverenskomst. Modeloverenskomstens art. 5 vil dog ikke være genstand for en uddybende analyse, men inddrages udelukkende for helhedsforståelsen. Derudover inddrages ej heller modeloverenskomstens art. 5, stk. 7. For modeloverenskomsten er det væsentligt at bemærke, at kommentarerne til art. 5³⁶ er foreslået ændret i forbindelse med, at OECD den 12. oktober 2011 sendte et offentlig udkast i høring.³⁷ Udkastet var planlagt at træde i kraft i 2014. Udkastet blev imidlertid udsat som følge af BEPS projektet, eftersom action 7 i sig selv ville resultere i væsentlige ændringer til modeloverenskomstens art. 5. Det kan derfor forventes, at udkast vil gennemføres, når action 7 er fuldt implementeret.³⁸ Udkastet uddybes dog ikke nærmere i specialet. Yderligere har EU-Kommissionen fremsat en række direktivforslag henhørende under den internationale skatteret, som heller ikke behandles nærmere her.³⁹

Af hensyn til opgavens omfang vil kun dele af BEPS materialet behandles, navnlig action 7. Til en vis grad inddrages dog action 1, 6 og 15 som supplement til action 7.

Implementeringsfasen af BEPS projektet inkluderer et multilateralt instrument⁴⁰, hvor modeloverenskomstens fast driftssteddefinition i art. 5 erstattes af MLI art. 12-15. For ikke at skabe forvirring, holder specialet fast i betegnelsen art. 5.⁴¹ Der refereres derfor udelukkende til art. 12-15, såfremt der i specialet direkte sker henvisning til en ordlydsændring mellem modeloverenskomsten og action 7.

Specialet afgrænses yderligere til at behandle *definitionen* af et fast driftssted og berører derfor ikke de afledte forpligtelser deraf, såsom indkomstallokering⁴² og transfer pricing⁴³.

Kapitel 2: Base Erosion and Profit Shifting

BEPS er et internationalt samarbejde mellem OECD og G20 landene, der har til formål at lukke skattehuller i den nuværende retstilstand, hvor indkomst kunstigt flyttes til lande med lav eller slet ingen beskatning. Projektet rummer 15 action plans, som hver især skal dæmme op for den aggressive skatteplanlægning, der givet vis finder sted i de enkelte områder i den internationale skatteret.⁴⁴

³⁵ Se mere herom i Jan Pedersen m.fl. *Skatteretten 1 og 2*

³⁶ Herefter kommentar

³⁷ Benævnt *Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention*

³⁸ Jf. OECD Tax News *OECD approves the 2014 update to the OECD Model Tax Convention*

³⁹ KOM(2016)683 Direktiv om et fælles selskabsskattegrundlag; KOM(2016)685 Direktiv om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag; KOM(2016) 686 Direktiv om mekanismer til bilæggelse af tvister om dobbeltbeskatning i Den Europæiske Union

⁴⁰ *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting* af 24. november 2016 (herefter MLI)

⁴¹ Hvilket i øvrigt også er gældende i action 7

⁴² Se BEPS Action 7 Public Discussion Draft on *Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*

⁴³ Se BEPS Action 8-10, Final Report 2015 *Aligning Transfer Pricing outcomes with value creating* og 13, Final Report 2015 *Transfer Pricing documentation and country-by-country reporting*

⁴⁴ Såsom hybride mismatches, CFC beskatning, rentefradragsbegrænsningsregler, transfer pricing og naturligvis fast driftssted.

For så vidt angår action 7, har denne til formål at ændre på definitionen af et fast driftssted. Forslaget blev første gang fremlagt offentligheden i september 2013.⁴⁵ Siden da har action 7 gennemgået mere end 1.400 kommentarer fra interessenter, rådgivere, private organisationer og akademikere, inden den endelige rapport blev offentliggjort kun to år senere i oktober 2015.⁴⁶ Det forventes dog stadig, at væsentlige skridt må tages, før anvendelsen af action 7 bliver virkelighed.

2.1 Implementering via et multilateralt instrument

I action 15⁴⁷ er udarbejdet et implementeringsinstrument, det såkaldte multilaterale instrument. Hovedformålet med et sådant instrument er effektivt, at implementere de af BEPS foreslåede initiativer i de mere end 3.000 eksisterende DBO'er, uden væsentlig genforhandling af disse. Hensigten er, at forene de internationale skatteregler, så der for så vidt muligt eksisterer en ens fortolkning af skattereglerne på tværs af landegrænserne. Det forudsætter dog, at så mange lande som muligt tiltræder instrumentet. Instrumentet er frivilligt at tiltræde og ikrafttrædelsen af instrumentet medfører derfor ingen forpligtelse for staterne, medmindre det er tiltrådt instrumentet.⁴⁸

Ikrafttrædelsen er dog ganske fleksibelt, forstået på den måde, at landene selv kan beslutte, hvornår og under hvilke betingelser instrumentet skal tiltrædes.⁴⁹ En DBO opdateres derfor først når MLI er tiltrådt af begge lande. Der er derfor ingen umiddelbar ikrafttrædelsesdato for instrumentet. Det kan man stille sig en smule kritisk overfor, da ikrafttræden således vil være forskellig fra DBO til DBO. Det kræver derfor, at skattemyndigheder såvel som de multinationale selskaber er særdeles ajourførte med de forskellige landes tiltræden. Blandt andet har de engelske skattemyndigheder udtalt, at UK kun tiltræder en meget lille del af MLI art. 12-15.⁵⁰ Såfremt flere lande derfor følger samme tilgang som UK ved at foretage en række til- eller fravalg til MLI, er det næppe realistisk, at opnå et enstemmigt regelsæt i den internationale skatteret. Der er derfor ingen tvivl om, at implementeringen bliver en udfordring, på trods af instrumentets innovative karakter.

Indtil videre er opbakningen til instrumentet dog positiv og mere end 100 jurisdiktioner har indikeret, at ville anvende instrumentet.⁵¹ Fortsat flere lande forventes at tiltræde. Formelt afholdes en underskriftsceremoni i Paris i juni 2017, hvor også Danmark forventes at deltage. Den endelige ikrafttrædelse af MLI, deriblandt de danske DBO'er, er forhåbentlig mere forudsigelig derefter.

Fast driftsstandsdefinitionen, som affattet i MLI art. 12-15, skal læses i sammenhæng med de foreslåede kommentarer i action 7.⁵² Artiklerne i instrumentet opstiller valgmuligheder for landene i dets effekt af en model. Det forsøger på den måde, at efterlade national autonomi til landene i forhold til skatteretlige anliggender. Spørgsmålet er dog, om instrumentet mestrer at bevare den nationale autonomi samtidig med, at den internationale konsensus i instrumentet opnås. Det er imidlertid specialets forfatters opfattelse, at et fuldstændig ensartet regelsæt næppe vil være en realitet, med respekt for de enkelte landes fortolkningsrettigheder. OECD

⁴⁵ OECD's *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*

⁴⁶ Action 7, s. 3

⁴⁷ *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties* af 5. oktober 2015

⁴⁸ Action 15, s. 10

⁴⁹ Action 15, s. 22 & 37

⁵⁰ Stupples, Ben *U.K. Won't Adopt OECD's Permanent Establishment Definition*

⁵¹ Per 31.5.2017; Se foreløbig liste af tiltrådte lande på OECD's hjemmeside

⁵² SR.2017.198, s. 9

synes imidlertid at være af samme opfattelse, eftersom instrumentet er udformet således, at den indeholder en basistekst, som ikke kan fraviges, hvortil der vil være en form for til- og fravalg til basisteksten.⁵³ En udfordring ved at anvende et MLI er, at der endnu ingen erfaringer er med anvendelsen af et MLI, hvilket kunne give anledning til udfordringer af mere teknisk og juridisk karakter.⁵⁴ På trods deraf er et MLI stadig ønskværdigt. Blandt andet fordi det i praksis vil være nærmest umuligt, at genforhandle over 3.000 DBO'er. Desuden må der ift. udviklingslande ses en fordel i et MLI, fordi disse ikke nødvendigvis har den fornødne ekspertise til, at gennemføre skattemæssigt succesfulde forhandlinger i relation til bilaterale aftaler.⁵⁵ Desforuden skal nævnes, at bilaterale aftaler ikke er mulige at anvende i triangulære skatteforhold, hvor multinationale selskaber handler på tværs af flere landegrænser. En sådan udfordring kan derimod imødekommes ved anvendelse af et multilateralt instrument.

2.1.1 Multilateralt instrument i intern dansk ret

I relation til implementeringen af MLI opstår imidlertid spørgsmålet om, hvorvidt den internretlige hjemmel til beskatning af et fast driftssted, skal ændres. Som omtalt ovenfor afhænger den danske fast driftsstedsdefinition af modeloverenskomstens art. 5. Med Danmarks tiltrædelse af MLI ændres fast driftsstedsdefinitionen således også i intern dansk ret, hvor modeloverenskomstens art. 5 ikke længere vil være genstand for formuleringen af et fast driftssted. Dette forekommer umiddelbart problematisk når der henses til grundlovens⁵⁶ § 43, som tilsi-ger, at *ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov*. GL § 43 indeholder således et delegationsforbud, hvor lovgivningskompetencen på skatterettens område ikke må delegeres.⁵⁷ Ikke desto mindre bliver ændringer af fast driftsstedsbegrebet i forbindelse med implementeringen af MLI ikke forelagt eller godkendt af Folketinget, hvorfor der reelt foreligger et brud på delegationsforbuddet. Hvordan en sådan situation håndteres, er der imidlertid ingen praksis der belyser. Anders Nørgaard Laursen synes dog i SR.2014.0031 at tale for en mere pragmatisk fortolkning af delegationsforbuddet. Herved skal forstås, at der i delegationsforbuddet skal tages hensyn til lovgivningspraksis og de senere tilkomne behov, så senere kommentarer til modeloverenskomsten ikke vil stride imod delegationsforbuddet.⁵⁸ Ændringen af fast driftsstedsbegrebet via et MLI er dog ikke væsentlig afvigende fra de række tilfælde, hvor modeloverenskomsten eller dens kommentarer tidligere er blevet ændret uden at være forelagt Folketinget i Danmark. Teoretisk set må således siges, at foreligge et brud på delegationsforbuddet, mens der rent praktisk formentlig ikke vil iværksættes nogen retsakt.

Kapitel 3: OECD's modeloverenskomst artikel 5

Modeloverenskomsten er udarbejdet af OECD's *Committee of Fiscal Affairs*. Modellen er stiftet i 1963 og har oprindeligt til formål, at hindre dobbeltbeskatning i forbindelse med foretagenders virksomhedsudøvelse på tværs af landegrænser. Fast driftsstedsdefinitionen er hjemlet i modeloverenskomstens art. 5 og består hovedsageligt af et primært og et sekundært kriterium. Det primære kriterium udgør art. 5, stk. 1 og 2, mens det sekundære kriterium udgør art. 5, stk. 5 og 6. Det sekundære kriterium undersøges udelukkende såfremt det primære kriterium ikke kan opfyldes. Såfremt det sekundære kriterium heller ikke kan finde anvendelse, og er der i øvrigt ikke tale om et bygge-, anlægs- eller installationsarbejde omfattet af art. 5, stk. 3, foreligger der ikke noget fast driftssted.

⁵³ SU.2015.177, s. 2

⁵⁴ Ibid.

⁵⁵ Ibid.

⁵⁶ Danmarks Riges Grundlov nr. 169 af 5. juni 1953 (GL)

⁵⁷ SU.2015.177, s. 5

⁵⁸ SR.2014.0031, s. 5

I det følgende behandles de enkelte bestemmelser i modeloverenskomstens art. 5. Det bemærkes at ingen af bestemmelserne uddybes i en sådan grad, at omfanget må anses for udtømmende. Det centrale i specialet ligger derimod i kapitel 4's analyse af de foreslåede BEPS-tiltag. Nærværende kapitel har imidlertid til formål, at identificere de eksisterende fast drifts-stedsregler, for at give læseren et indblik i de nuværende problematikker.

3.1 OECD's modeloverenskomst art. 5, stk. 1-3

Det primære kriterium udgør en positiv afgrænsning af fast driftsstedsbegrebet. For at opfylde betingelserne i det primære kriterium skal et foretagende have et forretningssted, der skal være fast i tid og sted, og foretagendets virksomhed skal helt eller delvist udøves gennem det faste forretningssted.

3.1.1 Forretningssted

At et foretagende skal have et forretningssted dækker over *alle lokaler, indretninger eller installationer, der benyttes til at udøve foretagendets virksomhed*⁵⁹ eller *i visse tilfælde maskineri og udstyr*⁶⁰. Der er imidlertid tale om et forretningssted, hvor der stilles et vist areal til rådighed, hvorom det er ejet eller lejet af foretagendet, gør ingen forskel.⁶¹ Eksempler på et forretningssted er oplistet i kommentarerne pkt. 4.3-4.5. Fælles for eksemplerne er, at forretningsstedet skal være til disposition for foretagendet. Dispositions-kriteriet er indtil for nylig anvendt i en lang række afgørelser.⁶² Skatterådet tilsidesatte imidlertid dispositionskravet i SKM.2017.213SR, hvor en salgsmedarbejders hjemmekontor udgjorde et fast forretningssted i Danmark, uanset at dette ikke var til disposition for det tyske foretagende. Det tyske foretagende havde ej heller afholdt omkostninger forbundet med hjemmekontoret. I medarbejderens kontrakt var udelukkende givet, at han skulle udføre arbejde ude hos kunderne og ethvert arbejde han måtte foretage sig på sit hjemmekontor, som i øvrigt var af meget beskeden karakter, var udelukkende på medarbejderens initiativ. Ganske overraskende afgjorde Skatterådet, at dispositionsretten over hjemmekontoret ikke var af betydning for afgørelsen. Det afgørende var derimod, at foretagendets virksomhed regelmæssigt udøves gennem dette hjemmekontor. Afgørelsen forholder sig ikke til BEPS, men der er noget der tyder på, at de danske skattemyndigheder allerede nu fanger mere og mere i deres faste driftsstedes vurderinger.

3.1.2 Fast i tid og sted

Betingelse 2 stiller krav om, at forretningsstedet skal være etableret på et givet fast sted med en vis grad af varighed. For et fast forretningssted gælder, at der skal være en forbindelse mellem foretagendet og en fast lokalitet. Det betyder ikke nødvendigvis, at udstyret, installationen mv. skal være fastgjort til den jord, det står på. Det er imidlertid tilstrækkeligt, at udstyret mv. forbliver på et givet sted.⁶³

Hvor virksomheden ofte flytter mellem lokaliteter, vil der almindeligvis anses at foreligge et fast forretningssted, såfremt aktiviteten kan karakteriseres som værende en kommerciel og geografisk helhed i relation til aktiviteten.⁶⁴ Se blandt andet SKM.2016.568SR, hvor et tysk selskab indgik en 5-årig kontrakt på vedligeholdelse og teknisk service på vindturbiner i en dansk vindkraftpark. Det forventedes, at det tyske selskab er til stede i vindmølleparken 120-150 dage

⁵⁹ Kommentar, pkt. 4

⁶⁰ Kommentar, pkt. 2 samt TfS.1987.50LSR

⁶¹ Kommentar, pkt. 4

⁶² For dispositions-kriteriet, se SKM.2015.644SR, SKM.2015.53SR samt SKM.2011.351SR

⁶³ Kommentar, pkt. 5 samt TfS.1987.50LSR, hvor dykkerudstyr, som selskabets ansatte anvendte til udførelse af efterforskning og indvinding af kulbrinter i Nordsøen, udgjorde et fast forretningssted.

⁶⁴ Kommentar, pkt. 5.1

om året. Det tyske selskab udøver vedligehold på flere forskellige vindturbiner, men aktiviteten vil i det samlede hele identificeres *som en kommerciel og geografisk helhed i relation til aktiviteten*. Parken udgjorde derfor et fast forretningssted.

Derudover skal det faste forretningssted efterleve kravet om *en vis grad af varighed*.⁶⁵ Dette tidsmæssige krav skal ses i forhold til forretningsstedets eksistens. En boreplatform har eksempelvis ikke en uendelig mængde råstoffer og må derfor ophøre efter en vis varighed. Praksis på området viser dog, at der typisk er en forventning om, at tidsperioden for det faste forretningssted overstiger en varighed på minimum 6 måneder.⁶⁶ Det er dog ingen objektiv grænse, og der kan derfor godt foreligge fast driftssted selvom foretagendet kun har eksisteret i kort tid som følge af virksomhedens art.⁶⁷

3.1.3 Virksomhed

Fast driftssted i modeloverenskomstens art. 5, stk. 1 er endelig betinget af, at foretagendets virksomhed helt eller delvist udøves gennem det faste forretningssted. Hvornår en person må siges, at udøve *virksomhed* for foretagendet er i kommentarerne fortolket bredt.⁶⁸ Det er imidlertid ikke noget krav, at aktiviteten skal bidrage til foretagendets overskud. Det er tværtimod hyppigt set, at en aktivitet, der ikke i sig selv bidrager til foretagendets overskud, kan bidrage til foretagendets *samlede produktivitet*. En virksomhed kan derfor siges, at udøve foretagendets virksomhed helt eller delvist gennem det faste forretningssted, uanset om denne virksomhed er af produktiv karakter.⁶⁹ Desuden er driften ikke betinget af, at virksomheden er permanent i den forstand, at der ikke er nogen afbrydelser i driften. Driften bør dog udøves på regelmæssig måde.⁷⁰

I mangel på en mere præcis formulering af virksomhedsbegrebet affatter modeloverenskomstens art. 5, stk. 4 en negativ afgrænsning heraf. Se nærmere herom i afsnit 3.3.

3.2 OECD's modeloverenskomst art. 5, stk. 3

Modeloverenskomstens art. 5, stk. 3 fordrer, at bygge-, anlægs- og installationsarbejde⁷¹ kan statuere fast driftssted, såfremt aktiviteten opretholdes i en periode på mere end 12 måneder. Ved opgørelse af 12-måneders perioden skal kontrakter, der sammen udgør et kommercielt og geografisk hele, betragtes som én enhed.⁷² Et bygningsarbejde kan i den forstand betragtes som én enhed, selvom det grunder sig på flere kontrakter. Det kan for eksempel være tilfældet, hvor et bygningsarbejde dækker over en række huse, hvoraf ordrer er afgivet af flere personer. I et sådant tilfælde udgør bygningsarbejdet et kommercielt og geografisk sammenhængende hele.⁷³ Overstiger arbejdsperioden for et sådant byggearbejde 12 måneder, statuerer bygningsarbejdet fast driftssted for foretagendet.

Ved opgørelse af aktivitetens varighed regnes aktiviteten fra den dato, hvor arbejdet påbegyndes, herunder også forberedende arbejde i det land, hvor arbejdet udføres.⁷⁴ Som hovedregel

⁶⁵ Kommentar, pkt. 6

⁶⁶ Skaar, s. 220 ff. samt i dansk praksis SKM.2016.568SR, SKM.2015.634SR, SKM.2015.129.SR

⁶⁷ Laursen *Fast driftssted*, s. 105

⁶⁸ Kommentar, pkt. 4.6

⁶⁹ Kommentar, pkt. 3

⁷⁰ Kommentar, pkt. 7

⁷¹ Inkluderer bl.a. opførelse af bygninger, anlæg eller renovering af veje, broer og kanaler, udlægning af rørledninger mv., jf. kommentar, pkt. 17

⁷² Kommentar, pkt. 18

⁷³ Skaar, s. 363 ff.

⁷⁴ Kommentar, pkt. 19

vil aktiviteten anses for at fortsætte med at eksistere indtil arbejdet er afleveret til kunden, og midlertidige afbrydelser af aktiviteten medregnes i opgørelsen af aktivitetens varighed. Ved midlertidige afbrydelser skal forstås afbrydelser der skyldes vejret, underleverandørarbejde, materialeangel mv.⁷⁵

Modeloverenskomstens 12-måneders tærskel er i intern dansk ret afvejet i den forstand, at bygge-, anlægs- og installationsarbejde anses for at udgøre fast driftssted fra første dag.⁷⁶ Afvigelsen udgør alene en betydning i de tilfælde, hvor der ikke foreligger en DBO mellem Danmark og X-land.

3.3 OECD's modeloverenskomst art. 5, stk. 4

Modeloverenskomstens art. 5, stk. 4 udgør en negativliste af virksomhed, der ikke skal anses for at statuere fast driftssted, uanset om virksomheden udøves gennem et fast forretningssted.⁷⁷ Bestemmelsen afgrænser i den forbindelse virksomhedsbegrebet, som omtalt i afsnit 3.1.3.

Undtaget af fast driftssted efter modeloverenskomstens art. 5, stk. 4 er:

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

Den oprindelige hensigt med litra a-f er, at aktiviteterne skal være udtryk for virksomhed af forberedende eller hjælpende art, som i sig selv ikke udgør et fast driftssted.⁷⁸ Litra a-d udgør objektive undtagelser, som ikke underlægges en litra e-prøvelse⁷⁹, hvorimod litra e-f er subjektivt betinget af, at aktiviteten er forberedende eller hjælpende. En aktivitet kan næppe siges at være forberedende eller hjælpende, såfremt det faste forretningssted i sig selv udgør en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets virksomhed i sin helhed.⁸⁰⁸¹

3.4 OECD's modeloverenskomst art. 5, stk. 5-6

Modeloverenskomstens art. 5, stk. 5-6 er også kendt under betegnelsen *agentreglen*. Denne behandler tilfælde, hvor foretagendet udøver virksomhed i kildestaten gennem en afhængig person. For at mindske eventuel forvirring afledt af agentreglens termer ”repræsentant”, ”agent” og ”uafhængig person”, vil der i specialet udelukkende anvendes udtrykket *person*.

⁷⁵ Ibid.

⁷⁶ KSL § 2, stk. 1, nr. 4, sidste punktum og SEL § 2, stk. 1, litra a, 6. punktum

⁷⁷ Kommentar, pkt. 23

⁷⁸ Kommentar, pkt. 21

⁷⁹ Herved menes, at aktiviteten ikke testes for at være forberedende eller hjælpende

⁸⁰ Kommentar, pkt. 24

⁸¹ Yderligere om begrebet forberedende eller hjælpende se kommentar pkt. 21-30; Laursen *Fast driftssted*, s. 134 ff.; Skaar s. 279 ff.

Udtrykket dækker således alle uafhængige personer, både fysiske og juridiske, medmindre der i afhandlingen direkte refereres til en bestemt type person (fx kommissionærer).

Art. 5, stk. 5 og 6 supplerer hinanden i den forstand, at hvor anvendelsen af stk. 5 kræver, at der foreligger en afhængighed mellem personen og foretagendet, uddyber stk. 6, hvornår en sådan afhængighed ikke synes at foreligge. Samspillet mellem stk. 5 og 6 er dog i litteraturen argumenteret for, at skulle udgøre to selvstændige bestemmelser med eget anvendelsesområde.⁸² Det synes dog ifølge specialets forfatter mere rigtigt, at anse stk. 6 for at udgøre en afgrænsning af stk. 5. Desuden synes det meningsløst, at uafhængighed alene kan afgrænse en person fra, at statuere fast driftssted for et givent foretagende. Også retspraksis tillægger sig holdningen om, at stk. 5 og 6 må ses i samspil med hinanden, jf. TfS.2010.605SR, hvor forudsætningen for anvendelsen af stk. 5 udgjorde, at en person havde fuldmagt til at indgå kontrakter på foretagendets vegne, *medmindre personen kunne kvalificeres som en uafhængig agent efter stk. 6*. Samspillet mellem stk. 5 og 6 viser sig yderligere gennem kommentarernes pkt. 36, der foreskriver, at *stk. 6 [er] indsat i artiklen for klarhedens skyld*. Det må deraf kunne retfærdiggøres, at stk. 5 og 6 udgør et samlet regelsæt.

For at få fast driftssted efter agentreglen skal følgende betingelser i art. 5 opfyldes:

Uanset bestemmelserne i stk. 1 og 2, hvor en person - med undtagelse af en sådan uafhængig repræsentant, for hvem stk. 6 finder anvendelse (uafhængighedskravet) - der udøver virksomhed (virksomhedskravet) for et foretagende, har, og sædvanligvis udøver (hyppighedskravet), en fuldmagt i en kontraherende stat til at indgå aftaler i foretagendets navn (fuldmagtskravet), skal dette foretagende anses for at have fast driftssted i denne stat med hensyn til enhver virksomhed, som han foretager for foretagendet, medmindre hans virksomhed er begrænset til sådanne, som er nævnt i stk. 4 (aktivitetskravet), som, hvis den udøves gennem et fast forretningssted, ikke ville gøre dette faste forretningssted til et fast driftssted i henhold til bestemmelserne i pågældende stykke.⁸³

I relation til ovenstående er det i praksis særligt fuldmagtskravet og uafhængighedskravet, der giver anledning til afgrænsningsvanskeligheder.⁸⁴ For så vidt angår aktivitetskravet, er dette omtalt i afsnit 3.3 ovenfor. Yderligere behandles virksomheds- såvel som hyppighedskravet kun ganske kort for helhedsforståelsen af bestemmelsen.

3.4.1 Fuldmagtskravet

I aftalelovens § 10, stk. 1 findes den civilretlige fuldmagtsdefinition. Ifølge § 10 eksisterer en fuldmagt, når personen indgår kontrakter på vegne af foretagendet, for dennes regning og risiko. Fuldmægtigen skal være i stand til juridisk at forpligte foretagendet overfor tredjemand. Væsentligt at bemærke er, at fuldmagtens formalitet ikke er begrænset til tilfælde, hvor der formelt bliver underskrevet aftaler i foretagendets navn.⁸⁵ En person kan f.eks. anses for at besidde en aktuel fuldmagt, når han uden formelt at indgå bindende aftaler, optager ordrer, der direkte sendes til et lager, hvorfra varen leveres og hvor det udenlandske foretagende rutinemæssigt godkender transaktionen.⁸⁶ Der skal derfor ikke nødvendigvis være givet en skriftlig erklæring fra virksomheden til personen om dennes beføjelser. Se blandt andet SKM.2014.512SR, hvor en person blev betragtet som fuldmægtig, selvom han ingen formel

⁸² Reimer *Permanent Establishment A Domestic Taxation*, s. 103

⁸³ Modeloverenskomsten art. 5, stk. 5 (egne fremhævede tilføjelser)

⁸⁴ Mere herom i afsnit 4.4

⁸⁵ Kommentar, pkt. 32.1

⁸⁶ Ibid.

fuldmagt havde til at indgå aftaler på vegne af selskabet. Personen anvendte standardaftaler med standardvilkår og –prislister, og på trods af, at købsaftalen ikke var bindende før den var godkendt af selskabet i hjemstaten, ansås personen for at have en fuldmagt.

Denne praksis understøttes af kommentarerne, pkt. 33, som fordrer, at *en person, der har fuldmagt til at forhandle alle en kontrakts detaljer og dele på en måde, der er bindende for foretagendet, kan siges at udøve denne fuldmagt i denne stat, selv om kontrakten underskrives af en anden person i den stat, hvor foretagendet befinder sig*. Når personen ikke nødvendigvis skal have en formel fuldmagt, skal det forstås således, at hvor der alene er tegn på, at personen har en fuldmagt til at indgå kontrakter på en kontinuerlig basis, kan dette være tilstrækkeligt til at opfylde fuldmagtskravet. Er et foretagende eksempelvis ikke engageret i transaktionen mellem person og tredjemand er dette tegn på, at personen har fået en fuldmagt.⁸⁷ Dog, det forhold, at en person har deltaget i et møde eller deltaget i forhandlinger i udlandet på vegne af det danske foretagende, vil ikke være tilstrækkeligt til at fastslå, at personen har haft en fuldmagt til at indgå kontrakter i foretagendets navn.⁸⁸

Afgørende for, hvornår der er tale om et fuldmagtsforhold må således være, om personen indgår *bindende aftaler på vegne af foretagendet*.⁸⁹

3.4.2 Virksomheds- og hyppighedskravet

Kontrakter, som personen indgår i kildestaten, skal vedrøre foretagendets egentlige forretningsvirksomhed.⁹⁰ Det er derfor irrelevant, at personen har fuldmagt til at ansætte personale for foretagendet, når foretagendets almindelige forretningsvirksomhed vedrører salg af et bestemt gode.⁹¹

Hyppighedskravet forudsætter, at personen udnytter fuldmagten gentagne gange og ikke blot i isolerede tilfælde.⁹² Enkelte fuldmagter kan dog være af en sådan karakter, at den virksomhed der skal udøves, kun strækker sig over en kort tid. Fuldmagtens varighed afhænger derfor af en konkret vurdering. Det er dog almindelig kendt, som tidligere angivet, at varigheden for et fast driftssted oftest er mere end seks måneder.⁹³

3.4.3 Uafhængighedskravet

Hvad der nærmere må antages at ligge i begrebet *uafhængighed* er angivet i modeloverenskomstens art. 5, stk. 6, hvor en uafhængig person er en *mægler, kommissionær eller anden uafhængig repræsentant, såfremt disse personer handler inden for rammerne af deres sædvanlige forretningsvirksomhed*. Ordlyden fordrer imidlertid, at personen må efterleve to krav for at statuere uafhængighed. Personen skal for det første være en *mægler, kommissionær eller anden uafhængig repræsentant*, og såfremt dette er tilfældet, skal personen *handle indenfor rammerne af sin sædvanlige forretningsvirksomhed*. Det kan deraf læses, at en mægler eller kommissionær objektivt anses for, at være uafhængig. Hverken en mægler eller kommissionær er derfor underlagt en særskilt uafhængighedsvurdering og en persons karakter af kommissionær kan derfor undtage foretagendet fra at statuere fast driftssted.⁹⁴ Gældende for enhver anden person, udover en mægler eller kommissionær er, at uafhængighed er baseret på en person:

⁸⁷ Ibid.

⁸⁸ Kommentar, pkt. 33

⁸⁹ Argumentet understøttes af Laursen *Fast driftssted*, s. 171-176

⁹⁰ Kommentar, pkt. 33

⁹¹ Ibid.

⁹² Kommentar, pkt. 32.1

⁹³ Jf. afsnit 3.1.2

⁹⁴ Hvilket udgør et væsentligt problem, jf. afsnit 4.4

- der handler uafhængigt af foretagendet både juridisk og økonomisk,⁹⁵
- der er underlagt detaljerede instruktioner eller kontrol, ligesom driftsherrisikoen typisk bæres af foretagendet og ikke personen,⁹⁶
- hvor fuldmagtsgiver stoler på personens særlige dygtighed og viden,⁹⁷
- der løbende informerer foretagendet for at give sikkerhed for aftalens opfyldelse, og ikke for at opnå foretagendets accept,⁹⁸ og
- der ofte handler på vegne af flere fuldmagtsgivere, og ikke eksklusivt for ét foretagende gennem en længere tidsperiode. Det taler for uafhængighed, at der er hyppige skift i fuldmagtsgivere, som personen repræsenterer, eller at personen i øvrigt handler på vegne af flere fuldmagtsgivere samtidigt. Det kan imidlertid tale imod uafhængighed, at personen repræsenterer flere fuldmagtsgivere, hvis fuldmagtsgiverne handler sammen for at kontrollere personens arbejde.⁹⁹

Desuden har det i SKM.2010.318SR vist sig, at lav betaling til personen er indikator for afhængighed, da der bør være en vis sammenhæng mellem vederlag og økonomisk risiko.¹⁰⁰

Såfremt en persons uafhængighed kan bekræftes, skal personen yderligere *handle indenfor rammerne af sin sædvanlige forretningsvirksomhed*¹⁰¹. En person kan næppe anses for at opfylde uafhængighedskravet, hvis personen udøver virksomhed, der i større grad knytter sig til foretagendets virksomhed end til personens egen sædvanlige forretningsvirksomhed.¹⁰² I bedømmelsen af, om en særlig virksomhed falder inden for eller uden for rammerne af personens sædvanlige forretningsvirksomhed, er det væsentligt at sammenligne med den virksomhed, der sædvanligvis udøves af denne person.¹⁰³ Det fremgår imidlertid af kommentarernes pkt. 38.8, at testen kan suppleres med alternative tests i tilfælde af, at personens virksomhed ikke er almindelig forretningsvirksomhed, uden yderligere at uddybe, hvordan en sådan test skal udarbejdes.

Viser det sig, at personen handler uafhængigt af foretagendet og han i øvrigt handler inden for rammerne af hans sædvanlige forretningsvirksomhed, må uafhængighedskravet anses for at være opfyldt og art. 5, stk. 5 kan dermed ikke finde anvendelse. Det er dog væsentligt for uafhængighedsvurderingen, at alle faktiske omstændigheder tages i betragtning.¹⁰⁴

Kapitel 4: BEPS action 7

Den særdeles omfattende BEPS rapport har, som tidligere angivet, til hensigt at imødekomme strategisk skatteplanlægning i den internationale skatteret. I action 7 er angivet en række konkrete forslag til en revideret fast driftssteddefinition. Den foreslåede definition har til hensigt at erstatte begrebet, som det er affattet i modeloverenskomstens art. 5.

⁹⁵ Kommentar, pkt. 37

⁹⁶ Kommentar, pkt. 38

⁹⁷ Kommentar, pkt. 38.3

⁹⁸ Kommentar, pkt. 38.5

⁹⁹ Kommentar, pkt. 38.6

¹⁰⁰ Laursen *Fast driftssted* s. 257-258.

¹⁰¹ Modeloverenskomstens art. 5, stk. 6

¹⁰² Kommentar, pkt. 38.7

¹⁰³ Kommentar, pkt. 38.8

¹⁰⁴ Kommentar, pkt. 38.6

Nedenfor er fremhævet de omgåelsesmuligheder, som modeloverenskomstens art. 5 ligger op til og hvordan man i action 7 har forsøgt at løse disse omgåelsesmuligheder.

4.1 Artikel 5, stk. 1-2

Det er ikke direkte i action 7 angivet specifikke skattemæssige problemer ved anvendelsen af modeloverenskomstens art. 5, stk. 1-2. Det primære kriterium kan dog omgås ved at udnytte virksomhedsbegrebet i den forstand, at foretagendet spekulerer i, at fragmentere dets virksomhed i kildelandet, så den enkelte virksomhed i kildelandet ikke individuelt kan siges at udgøre virksomhedsudøvelse, jf. art. 5, stk. 4. Se nærmere herom i afsnit 4.3.

4.2 Artikel 5, stk. 3

I relation til bygge-, anlægs- og installationsvirksomhed har det i modeloverenskomstens art. 5, stk. 3 været muligt, at opsplitte kontrakter sådan, at ingen af kontrakterne overstiger en 12-måneders periode, og foretagendet undgår på den måde at få fast driftssted. Rent praktisk vil kontrakten typisk opsplittes imellem afhængige parter, som typisk er ejet af den samme koncern. På den måde forbliver overskuddet i koncernen.

Ovenstående omgåelse er i modeloverenskomsten allerede adresseret i kommentarerne, som tilsiger, at *sådanne misbrug, afhængig af omstændighederne, kan komme ind under anvendelsesområdet for anti-misbrugsregler*¹⁰⁵ og hvor de kontraherende stater ellers måtte anse situationen for at være et problem, *vedtage løsninger indenfor rammerne af en DBO*¹⁰⁶. Modeloverenskomsten lader således problemet være overladt til landene at løse. Da ikke alle stater besidder den fornødne kompetence til at udarbejde en fyldestgørende anti-misbrugsregel, og da denne desuagtet vil variere fra land til land, indeholder BEPS action 6¹⁰⁷ et regelsæt, der skal dække anti-misbrug i den internationale skatteret. Denne rummer bl.a. en Principal Purpose Test¹⁰⁸.

4.2.1 Principal Purpose Test

På samme vis som der i intern dansk ret eksisterer en anti-misbrugsregel i LL § 3, stk. 3,¹⁰⁹ foreslår OECD en lignende anti-misbrugsregel, der skal gælde i den internationale skatteret. Den såkaldte PPT skal anses som en generel anti-misbrugsregel, der skal gælde for samtlige internationale forhold. Testen er planlagt, at indtræde i enhver bilateral aftale som en individuel bestemmelse. Den skal fremgå af art. X, stk. 7 i modeloverenskomsten, og har følgende ordlyd:

*Notwithstanding any provisions of a Covered Tax Agreement, a benefit under the Covered Tax Agreement shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of the Covered Tax Agreement.*¹¹⁰

¹⁰⁵ Kommentar, pkt. 18

¹⁰⁶ Ibid.

¹⁰⁷ *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, 2015 Final Report af 5. oktober 2015

¹⁰⁸ Herefter benævnt PPT

¹⁰⁹ Som fordrer, at skattepligtige ikke kan få adgang til at anvende en DBO, såfremt den skattepligtiges primære formål er, at anvende DBOens fordele.

¹¹⁰ MLI art. 7, stk. 1

PPT har sit afsæt i den allerede kendte *Limitation on benefits rule* (LOB), som i dag er inkluderet i mange amerikanske DBOer. LOB såvel som PPT er designet til, at begrænse DBOens fordele til foretagender, der ikke har til hensigt at udnytte DBOens fordele, men hvor anvendelsen af DBOen er i overensstemmelse med DBOens formål. For at sikre en fair anvendelse af DBOen opstiller PPT umiddelbart to krav, som et foretagende skal efterleve. For det første et subjektivt spørgsmål om, hvorvidt indrømmelse af DBOens fordele er en af foretagendets primære formål.¹¹¹ Såfremt dette besvares bekræftende, er PPT for det andet betinget af et objektivi krav om, at indrømmelse vil være i overensstemmelse med hensigten og formålet med den relevante DBO bestemmelse.¹¹²

Umiddelbart synes den subjektive bestemmelse særdeles let at opfylde. Dette skyldes, at indrømmelse af DBOens fordele blot har krav om at være *one of the [enterprise's] principal purposes*. Der er ikke tale om *the sole purpose* eller *the predominant purpose*. Skattemyndigheden kan derfor uden nogen større indsats konkludere, at foretagendet opfylder det subjektive krav, uanset transaktionens forretningsmæssige karakter.¹¹³ Blandt andet Reinout Kok foreslår, at ordlyden af PPTen bør referere til et foretagende, hvis *altovervejende* formål er skatteudnyttelse, fremfor at referere til et foretagende, som *delvis* har til formål, at opnå skattemæssige fordele.¹¹⁴ Et sådant forslag synes imidlertid mere rimeligt. Her må det dog fremhæves, at der i kommentarerne i action 6 er givet, at PPTen udelukkende skal finde anvendelse på transaktioner, hvis *primære formål* er at udnytte DBOens fordele.¹¹⁵ Ikke desto mindre er det eneste at gøre, at afvente de lokale skattemyndigheders fortolkning af bestemmelsen.

Henser man derimod til den objektive test, tilsiger denne, at indrømmelse af DBOens fordele skal være i overensstemmelse med den pågældende bestemmelses *object and purpose*¹¹⁶. Formuleringen *formål og hensigt* synes ikke at distancere fra hinanden. Når det derfor skal afgøres om en disposition er i overensstemmelse med den pågældende bestemmelses formål og hensigt, må der henses til bestemmelsens ordlyd og de dertil knyttede kommentarer. Også her efterlader PPTen stor plads til fortolkning, som reelt gør det vanskeligt at afgøre, hvilken betydning PPTen vil få.

Alternativt til PPTen kan landene vælge en anti-misbrugsbestemmelse, som konkret imødegår kontrakts opsplitting i modeloverenskomstens art. 5, stk. 3.¹¹⁷ Bestemmelsen tilsiger, at for udelukkende at fastlægge, hvorvidt 12-månedersperioden i art. 5, stk. 3 er overskredet, skal de forskellige perioder lægges sammen, hvor:

- a) *an enterprise of a Contracting Jurisdiction carries on activities in the other Contracting Jurisdiction at a place that constitute a building site, construction project, installation project or other specific project identified in the relevant provision of the Covered Tax Agreement, or carries on supervisory or consultancy activities in connection with such a place, in the case of a provision of a Covered Tax Agreement that refers to such activities, and these activities are carried on during one or more periods of time that, in the aggregate, exceed 30 days without exceeding the period or periods referred to in the relevant provision of the Covered Tax Agreement; and*

¹¹¹ Første del af MLI art. 7, stk. 1

¹¹² Sidste del af MLI art. 7, stk. 1

¹¹³ Se også Kok *The Principal Purpose Test in Tax Treaties under BEPS 6*, s. 408

¹¹⁴ Kok *The Principal Purpose Test in Tax Treaties under BEPS 6*, s. 408

¹¹⁵ Action 6, s. 62, eks. G

¹¹⁶ Oversat til dansk: *formål og hensigt*

¹¹⁷ BEPS action 7, Final Report 2015, foreslåede kommentarer (herefter foreslåede kommentar), pkt. 18.1

- b) *connected activities are carried on in that other Contracting Jurisdiction at the same building site, construction or installation project, or other place identified in the relevant provision of the Covered Tax Agreement during different periods of time, each exceeding 30 days, by one or more enterprises closely related to the first-mentioned enterprise*¹¹⁸

For det første skal den aktivitet, som to eller flere foretagender udøver på samme byggeplads mv.¹¹⁹, have karakter af *connected activities*. Hvad der forstås ved *connected activities* er nærmere defineret i de foreslåede kommentarer pkt. 18.2. Denne fordrer, at anvendelsen af begrebet til enhver tid afhænger af en konkret vurdering. Ikke desto mindre må aktiviteter anses for at være *connected* når:

- kontrakten, der er indgået for de forskellige aktiviteter, er indgået med den samme person eller en koncernforbundet person;
- kontraktsindgåelse af flere kontrakter med samme person er en logisk konsekvens af tidligere indgåede kontrakter med denne person eller koncernforbundet person;
- en aktivitet opdeles i flere kontrakter grundet skatteplanlægning;
- arten af det arbejde, der udføres i de forskellige kontrakter er ens eller ligner hinanden;
- det er de samme medarbejdere, der udfører aktiviteterne under forskellige kontrakter.¹²⁰

Er flere kontrakter f.eks. indgået med samme entreprenør eller relaterede entreprenører, i forbindelse med opførelsen af den samme bygning, hvor hver kontrakt udgør en periode på 11 måneder, og hvor hver kontrakt indeholder den samme type arbejde (fx opførelse af en bygning), der i øvrigt inkluderer de samme medarbejdere på byggepladsen, vil et sådant setup anses for at udgøre *connected activities*.

For det andet er anti-misbrugsbestemmelsen betinget af, at to eller flere foretagender, der hver udøver bygge-, anlægs- eller installationsvirksomhed på samme byggeplads, i forskellige perioder, der hver overstiger 30 dage, men hvor ingen overskrider 12 måneder, skal være *closely related*. Hvad der forstås med foretagender, der er *closely related* er defineret i MLI art. 15, stk. 1 og de dertilhørende kommentarer i action 7, pkt. 38.9-38.12.¹²¹

Det står således landene frit for, om de vil vælge at implementere PPT-reglen, som angivet i MLI art. 7, stk. 1 eller den alternative anti-misbrugsbestemmelse i MLI art. 14, stk. 1. I fast driftsstedes henseende er den alternative bestemmelse i MLI art. 14 at foretrække, eftersom den mere konkret definerer anvendelsesområdet for opsplnitning af kontrakter. Tilsvarende afviger MLI art. 14 fra de generelle værnsregler mod misbrug, som reelt allerede eksisterer. I modeloverenskomstens kommentarer til art. 1, pkt. 7-12 er nemlig allerede oplyst en række bemærkninger vedrørende misbrug af overenskomsten. Som det bl.a. er angivet i pkt. 9.5 er udgangspunktet for modeloverenskomsten, at *fordele ikke skal indrømmes i tilfælde, hvor et hovedformål med at deltage i visse transaktioner eller arrangementer var at sikre en gunstigere skattemæssig position*. Ligeledes kan henvises til intern dansk ret i LL § 3, stk. 3. Forslaget til en PPT må derfor nærmere anses som en understregning af anti-misbrugsreglerne, end en faktisk ændring af den nuværende praksis.¹²²

¹¹⁸ MLI art. 14, stk. 1

¹¹⁹ Herved menes byggeplads, byggeri og installationsprojekt

¹²⁰ Foreslåede kommentar, pkt. 18.2

¹²¹ Se afsnit 4.4.2.2.3

¹²² Understøttes af Kok *The Principal Purpose Test in Tax Treaties under BEPS 6*, s. 408

4.3 Artikel 5, stk. 4

Modeloverenskomstens art. 5, stk. 4 er genstand for omgåelse i to tilfælde. For det første begrunder OECD ændringen af art. 5, stk. 4 med, at den nuværende fortolkning i modeloverenskomsten dårligt stemmer overens med den tilsigtede intention.¹²³ Art. 5, stk. 4 er tiltænkt, at undtage aktiviteter fra, at statuere fast driftssted, såfremt aktiviteten udgør en forberedende eller hjælpende art for foretagendet.¹²⁴ Det har imidlertid været OECD's opfattelse, at aktiviteter som nævnt i stk. 4, litra a-d i sig selv udgør en forberedende eller hjælpende art. Dette kan begrundes i litra a-d's objektive fremtræden, hvor aktiviteterne ikke er betinget af, at være *hjælpende eller forberedende* i modsætning til litra e-f. Disse objektive undtagelser har dog vist sig ikke nødvendigvis at være tidssvarende. Særligt henviser action 7 til action 1¹²⁵, som omtaler de skattemæssige problemer, der er ved at statuere et fast driftssted i den digitale økonomi.¹²⁶ Action 1 angiver, at et foretagende, der opererer i den digitale økonomi, har mulighed for, at have kontakt med kunder via digitale teknologier i forskellige lande, uden at foretagendet nødvendigvis har en fysisk tilstedeværelse i landene.¹²⁷ Den manglende fysiske tilstedeværelse betyder, at foretagendet kan operere i en lang række lande, uden at få fast driftssted i disse andre lande. Operer foretagendet eksempelvis ved at sælge varer online, hvorved det opretholder et varelager i flere andre lande til udlevering af varer til dets kunder dér, har en sådan situation hidtil ikke statueret fast driftssted efter art. 5, stk. 4. Der rejser sig derfor det problem, at et foretagende kan placere sig i et land med lav selskabsskat og dermed drage fordel af skattebasen ved at udøve sin virksomhed i højskattelande via dets digitale teknologier. En sådan situation skaber et mismatch af lige vilkår i markedet. Eksempelvis har fysiske butikker i land X ikke samme mulighed for at konkurrere på pris, som derimod er oplagt for et foretagende, der er placeret i et lavskattelands og som i øvrigt ikke skal belastes med de administrative og skattemæssige byrder, der følger af et fast driftssted i land X.

For at udligne denne forskel, er der i action 7 foreslået, at der i art. 5, stk. 4 vil blive tilføjet, at der ikke kan statueres fast driftssted, såfremt der er tale om en aktivitet, som dem i litra a-f nævnte, *provided that such activity or, in the case of subparagraph f), the overall activity of the fixed place of business, is of a preparatory or auxiliary character*¹²⁸. En sådan tilføjelse til bestemmelsen formår formentlig at fange foretagender, der opererer i en række forskellige lande via digitale teknologier, eftersom opretholdelsen af et varelager, udelukkende til udlevering af varer solgt til kunder i dette land, sandsynligvis ikke anses for at udgøre en forberedende eller hjælpende art for et foretagende, der udelukkende udøver virksomhed ved at sælge varer online.¹²⁹

For det andet er art. 5, stk. 4 genstand for omgåelse i den forstand, at et foretagende har mulighed for at spekulere i, at fragmentere dets aktiviteter i kildelandet, så de enkelte aktiviteter i kildelandet ikke individuelt kan siges at udgøre virksomhedsudøvelse. Det kan eksempelvis være tilfældet, hvor et foretagende driver en organisatorisk samlet virksomhed i en kontraherende stat, men hvor aktiviteterne fragmenteres således, at den ene virksomhed står for at modtage varer, den anden for at distribuere dem, den tredje for at indkøbe varer og så videre.¹³⁰ Formålet med et sådant setup er, at hver aktivitet kun udgør en forberedende eller hjælpende

¹²³ Foreslåede kommentar, pkt. 11

¹²⁴ Kommentar, pkt. 21

¹²⁵ *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, af 5. oktober 2015, Final Report

¹²⁶ Action 7, s. 10

¹²⁷ Action 1, s. 100-101

¹²⁸ MLI art. 13, stk. 1, sidste pkt. (egen understregning)

¹²⁹ Se nærmere herom i afsnit 4.3.1

¹³⁰ Action 7, s. 39

enhed for foretagendet efter art. 5, stk. 4 og aktiviteten statuerer dermed ikke fast driftssted. En sådan situation er allerede i modeloverenskomsten forsøgt imødekommet i art. 5, stk. 4, litra f, som fastslår, at opretholdelsen af et fast forretningssted med henblik på at udføre en kombination af de aktiviteter, der er nævnt i stk. 4, litra a-e, kun kan anses for at være fritaget fast driftssted, såfremt kombinationen er af forberedende eller hjælpende art. Denne synes imidlertid ikke tilstrækkelig til at favne alle omgåelsestilfælde, da bestemmelsen udelukkende finder anvendelse på situationer, hvor ét enkelt foretagende opsplitter aktiviteten. Se kommentarernes pkt. 27.1, som angiver, at *et foretagende ikke [kan] opsplitte en sammenhængende virksomhed i flere mindre enheder og påstå, at hver enhed kun udfører virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter*. Ordlyden fordrer imidlertid, at *et foretagende kan ikke opsplitte...*¹³¹. Et foretagende kan dermed blot oprette et datterselskab i domicillandet, og lade dette *andet selskab* varetage en del af opgaverne i kildelandet. Foretagendet kommer på den måde ud over litra f's betingelse om, at det alene er et enkelt foretagende der ikke må fragmentere aktiviteten.

Yderligere tilsiger kommentarerne til art. 5, stk. 4, litra f, at *et fast forretningssted, der benyttes både til virksomhed, der har karakter af undtagelser (stk. 4), og til anden virksomhed, vil blive betragtet som ét fast driftssted*¹³². Foranstående ordlyd imødekommer udelukkende et fast forretningssted i den forstand, at der udelukkende er tale om én bestemt lokalitet. Af hensyn til, hvor let det er, at fragmentere aktiviteter således, at de varetages på flere forskellige faste forretningssteder, har dette også været en skattemæssig omgåelsesmulighed i art. 5.

For at imødekomme en sådan mulighed for skattetænkning har OECD i action 7 foreslået en væsentlig mere omfattende anti-fragmenteringsregel, end den i art. 5, stk. 4, litra f.¹³³

4.3.1 Forberedende eller hjælpende art

Ved at tilføje negativlisten, at fritaget for fast driftssted udelukkende er virksomhed af forberedende eller hjælpende art¹³⁴, sikrer, at bestemmelsen stemmer overens med dets formål og hensigt. Det betyder imidlertid også, at bestemmelsen er genstand for endnu større fortolkning, eftersom det ikke længere vil være objektivt givet, hvornår en aktivitet udgør en *forberedende* eller *hjælpende* art for foretagendet. Der er således risiko for, at landene fortolker udtrykket forskelligt, hvorfor man næppe vil opnå en ensartet anvendelse af reglerne.

Til støtte for udtrykket *forberedende eller hjælpende* er der i de foreslåede kommentarer meget beskedent givet, at *the decisive criterion is whether or not the activity of the fixed place of business in itself forms an essential and significant part of the activity of the enterprise as a whole*.¹³⁵ De hidtil forelagte kriterier for, hvad der anses for at være forberedende eller hjælpende synes derfor ikke at afvige væsentligt fra de kriterier, der fremadrettet vil tages i betragtning. Det afgørende vil forsat være, om det faste forretningssted i sig selv udgør en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets virksomhed i sin helhed.¹³⁶ Det kan dog stadig være vanskeligt at skelne mellem virksomhed som er af forberedende eller hjælpende art, og virksomhed som ikke er det.¹³⁷ Nedenfor fremhæves de kriterier, som de foreslåede kommentarer synes at lægge vægt på.

¹³¹ Egen understregning

¹³² Kommentar, pkt. 30 (egen understregning)

¹³³ Se afsnit 4.3.2

¹³⁴ MLI art. 13, stk. 1

¹³⁵ Foreslåede kommentar, pkt. 21.1

¹³⁶ Foreslåede kommentar, pkt. 21.1

¹³⁷ Ibid.

Udgangspunktet for en *forberedende* aktivitet er, at aktiviteten udøves *forud* for foretagendets faktiske virksomhed.¹³⁸ Typisk ses det, at aktiviteten døves over en kort tidsperiode.¹³⁹ Det behøver dog ikke altid at være tilfældet. For eksempel vil markedsføring af produkter i kildelandet udelukkende udgøre en forberedende aktivitet, uanset om markedsføringen foregår over en længere tidsperiode.¹⁴⁰

For så vidt angår udtrykket *hjælpende*, er der tale om en aktivitet, der udelukkende *støtter* foretagendets faktiske virksomhed. Der kan derfor næppe være tale om en hjælpende aktivitet, hvor et fast forretningssted kræver et væsentligt antal aktiver eller op til flere tilstedeværende medarbejdere.¹⁴¹

Desuden oplystes en række eksempler på, hvornår den reviderede art. 5, stk. 4, litra a-f¹⁴² finder anvendelse.¹⁴³

Litra a) finder anvendelse på situationer, hvor et foretagende anvender indretninger til oplagring eller udlevering af varer tilhørende foretagendet, såfremt dette er af forberedende eller hjælpende art for foretagendet.¹⁴⁴ At denne foreslås betinget af begrebet *forberedende eller hjælpende*, udvider art. 5 i den forstand, at foretagender, der hidtil har undgået at statuere fast driftssted ved at anvende teknologiske løsninger, fremadrettet har større risiko for at statuere fast driftssted i de lande, hvor foretagendet anvender et varelager. Fritagelsen for fast driftssted i litra a) vil f.eks. ikke længere finde anvendelse på situationer, hvor et foretagende opretholder et varelager i kildelandet, hvorfra det udleverer dets varer, som foretagendet har solgt online til dets kunder dér og hvor varelageret kan siges, at repræsentere et signifikant aktiv for foretagendet.¹⁴⁵ Dertil er der i de foreslåede kommentarer pkt. 22 udtrykt, at såfremt tilstedeværelsen af medarbejdere er nødvendig for driften, kan aktiviteten ikke karakteriseres som værende forberedende eller hjælpende. Det betyder for foretagender, der sælger varer online, at det sandsynligvis vil få en række faste driftssteder, afhængig af antallet af lande det opererer i. Litra a) dækker derimod tilfælde, hvor en transportør af fødevarer anvender et tempereret varelager i visse andre stater med det formål, at holde fødevarerne friske i forbindelse med toldopsyn.¹⁴⁶ En sådan anvendelse af varelageret vil være udtryk for en forberedende eller hjælpende disposition.

For så vidt angår litra b), finder denne anvendelse hvor et foretagende opretholder et varelager tilhørende foretagendet til oplagring eller udlevering af varer, såfremt dette er af forberedende eller hjælpende art for foretagendet. I modsætning til litra a), der refererer til tilfælde, hvor foretagendet erhverver sig retten til at anvende indretninger, refererer litra b) til selve varelageret. Også her er der risiko for, at et foretagende, der opretholder et varelager i kildelandet, for fremtiden vil statuere fast driftssted. Vurderingen heraf afhænger af, om varelageret vil være til foretagendets disposition. Såfremt varelageret ikke er til disposition for foretagendet, vil foretagendet naturligvis heller ikke råde over et fast forretningssted.¹⁴⁷ Litra b) er derfor

¹³⁸ Foreslåede kommentar, pkt. 21.2

¹³⁹ Ibid.

¹⁴⁰ Foreslåede kommentar, pkt. 32.5

¹⁴¹ Foreslåede kommentar, pkt. 21.2

¹⁴² MLI art. 13, stk. 1

¹⁴³ Foreslåede kommentar, pkt. 22-22.6

¹⁴⁴ MLI art. 13, stk. 1

¹⁴⁵ Foreslåede kommentar, pkt. 22

¹⁴⁶ Foreslåede kommentar, pkt. 22.1

¹⁴⁷ Jf. det primære kriterium

irrelevant i tilfælde, hvor en uafhængig logistikvirksomhed i kildestaten løbende lagrer og udleverer varer tilhørende foretagendet, uden foretagendet yder yderligere bistand. Et varelager er derimod til disposition for foretagendet, såfremt foretagendet har ubegrænset adgang til varelageret.¹⁴⁸ Den ubegrænsede adgang til varelageret kan f.eks. understøttes af, at foretagendet er i besiddelse af en nøgle til varelageret. Såfremt varelageret således måtte være til foretagendets disposition, vil anvendelsen af litra b) afhænge af, om opretholdelsen af varelageret er forberedende eller hjælpende. Action 7 uddyber ikke yderligere, hvad der må anses for at være forberedende eller hjælpende i denne henseende og det må derfor bero på en konkret vurdering fra de lokale skattemyndigheder.

Litra c) dækker situationer, hvor varer tilhørende foretagendet bliver bearbejdet eller forædlet af et andet foretagende i kildestaten på vegne af det førstnævnte foretagende, såfremt bearbejdningen eller forædlingen er af forberedende eller hjælpende art for førstnævnte foretagende. Ligesom for litra b), gælder det også for anvendelsen af litra c), at det faste forretningssted i kildestaten, hvori varerne bliver bearbejdet eller forædlet, skal være til disposition for foretagendet.¹⁴⁹ Såfremt det faste forretningssted er til disposition for foretagendet, vil anvendelsen af litra c) netop betinges af, om opretholdelsen af varelageret i kildestaten er af forberedende eller hjælpende art. Udtrykket *forberedende eller hjælpende* i en sådan sammenhæng er eksemplificeret i pkt. 22.4, hvor et foretagende, der udelukkende opererer som distributør af varer, produceret af andre foretagender, opretholder et varelager i kildestaten med det formål, at et andet foretagende skal bearbejde disse varer. Tilstedeværelsen i kildelandet udgør ikke en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets virksomhed i sin helhed og anses derfor ikke for at udgøre et fast driftssted, jf. art. 5, stk. 4, litra c). Generelt for de foreslåede kommentarer er, at de glipper at udtrykke, hvilke objektive krav, der kan ligges til grund for afgørelsen, hvorom det ikke skal ændres meget i faktum før eksemplerne ikke er anvendelige.

For litra d) gælder, at et fast forretningssted ikke udgør fast driftssted, såfremt det udelukkende anvendes til indkøb af varer eller fremskaffelse af oplysninger til foretagendet og såfremt denne aktivitet kun er forberedende eller hjælpende for foretagendet. Ret nærliggende gælder litra d) derfor ikke, hvor foretagendets kernevirksomhed er, at sælge varer, hvor indkøb af varer må anses for at være en væsentlig del af foretagendets virksomhed.¹⁵⁰ Det kan ud fra eksemplerne i pkt. 22.5 læses, at litra d)'s anvendelse hovedsageligt betinges af, om medarbejderne i kildestaten er erfarne indkøbere, som har en særlig viden inden for det pågældende produkt, der skal indkøbes. Er dette tilfældet, og indgår den erfarne medarbejder tilsvarende aftaler med sælgerne i kildestaten, skal dette faste forretningssted, hvorfra indkøberne udelukkende foretager indkøb af produkter på foretagendets vegne, statuere fast driftssted og litra d) kan således ikke finde anvendelse.¹⁵¹ Man kan dog stille sig kritisk overfor eksempler, da det imidlertid efterlader skattemyndighed såvel som skatteyder, at fortolke herpå. Der kan bl.a. herske tvivl om, hvor meget der skal til for, at en medarbejder karakteriseres som en erfaren indkøber. Ville det f.eks. gøre nogen forskel, hvis medarbejderen også foretog indkøb af varer, som han ikke havde erfaring med? Det er imidlertid uklart. På samme vis fordrer de foreslåede kommentarer, at litra d) vil finde anvendelse, hvor et foretagende disponerer over et fast forretningssted i en begrænset tidsperiode med det formål, at foretage research og indkøb af varer gennem det faste forretningssted.¹⁵² Igen er det tvivlsomt, hvordan den lokale skattemyndighed vil fortolke udtryk, såsom *begrænset tidsperiode*. Desuden vil litra d) finde anvendelse på situationer, hvor

¹⁴⁸ Foreslåede kommentar, pkt. 22.3

¹⁴⁹ Foreslåede kommentar, pkt. 22.4

¹⁵⁰ Foreslåede kommentar, pkt. 22.5

¹⁵¹ Foreslåede kommentar, pkt. 22.5 Ex 1

¹⁵² Foreslåede kommentar, pkt. 22.5 Ex 2

en investeringsfond indsamler information i kildestaten med det formål, at undersøge potentielle investeringsmuligheder eller hvor en reporter indsamler oplysninger i kildestaten til pågældendes journalistarbejde.¹⁵³ Generelt for litra d) er, at anvendelsesområdet er uklar og de opstillede scenarier forventes at efterlade sig en række tvivlstilfælde, som må være genstand for prøvelse ved den lokale skattemyndighed.

Litra e) omfatter *anden virksomhed af forberedende eller hjælpende art*. Denne formulering er ikke ny, men sikrer også fremadrettet, at stk. 4 ikke behøver en udtømmende liste af aktiviteter,¹⁵⁴ ligesom den sikrer, at alle aktiviteter skal bestå den subjektive test. På samme vis tilsiger litra f) fortsat, at en kombination af de i litra a-f nævnte formål ikke statuerer fast driftssted, såfremt kombinationen af aktiviteterne er forberedende eller hjælpende.

Fælles for litra a-f er, at der i kommentarerne fremgår en række eksempler på, hvornår en aktivitet er omfattet af undtagelsesbestemmelserne og hvornår den ikke er. Da der er tale om eksempler og ikke objektive kriterier, skal der ikke ændres meget i faktum, før eksemplerne ikke kan anvendes i praksis. At eksemplificere kommentarerne, uden klart at fastsætte objektive rammer for bestemmelsernes anvendelsesområde efterlader megen fortolkning til den lokale skattemyndighed. Det betyder også, at det endnu ikke klart kan forudsiges, hvilken praktisk betydning reglerne vil få.

4.3.2 Anti-fragmenteringsregel

Anti-fragmenteringsreglen foreslås indsat som stk. 4.1 til modeloverenskomstens art. 5 og skal agere undtagelse til negativlisten i stk. 4. Formålet med stk. 4.1 er, at forhindre et foretagende eller en gruppe tæt relaterede foretagender i at fragmentere sammenhængende aktiviteter i små aktiviteter for, at et foretagende på den måde kan argumentere for, at hver aktivitet individuelt udgør en forberedende eller hjælpende aktivitet, jf. art. 5, stk. 4, og dermed undgår skattepligt i kildelandet som følge af et fast driftssted.

For at stk. 4.1 finder anvendelse skal foretagendet efterleve ét af to krav. Et foretagende eller et nært relateret foretagende, der udøver virksomhed på det samme faste forretningssted eller et andet fast forretningssted, i den samme kontraherende stat, statuerer sammen fast driftssted, såfremt:

- a) *that place or other place constitute a permanent establishment for the enterprise or the closely related enterprise under the provision of this Article, or*
 - b) *the overall activity resulting from the combination of the activities carried on by the enterprises at the same place, or by the same enterprise or closely related enterprises at the two places, is not of a preparatory or auxiliary character,*
- provided that the business activities carried on by the two enterprises at the same place, or by the same enterprise or closely related enterprises at the two places, constitute complementary functions that are part of a cohesive business operation.*¹⁵⁵

For det første finder stk. 4.1 anvendelse, når et foretagende eller det nært relaterede foretagende i den samme kontraherende stat, hvoraf blot ét af de nævnte foretagender statuerer fast driftssted. I en sådan henseende skal de nævnte foretagender samlet udgøre et fast driftssted, såfremt disse foretagender er *closely related* og tilmed udøver *complementary functions*. Det skal forstås sådan, at såfremt mindst én af de fragmenterede aktiviteter statuerer fast driftssted, vil de

¹⁵³ Foreslåede kommentar, pkt. 22.6

¹⁵⁴ Foreslåede kommentar, pkt. 23

¹⁵⁵ MLI art. 13, stk. 4

resterende *complementary functions* samlet udgøre det faste driftssted.¹⁵⁶ Dette gælder, uanset om de opsplittede aktiviteter er opdelt i aktiviteter på forskellige steder eller samme sted. På den måde fanges situationer, hvor foretagendet opsplitter kontrakter via dets datterselskab eller via flere faste forretningssteder.¹⁵⁷ En sådan betragtning har imidlertid skabt debat om, hvorvidt bestemmelsen måtte favne for bredt. Særligt er der udtrykt bekymring om, hvorvidt et multinationalt selskab, ved opstart af en anden aktivitet i et land, hvor selskabet allerede har et fast driftssted, allerede dér vil underlægges en formodning for, at den nye aktivitet skal anses for at være en *complementary function* og dermed statuere fast driftssted sammen med det allerede etablerede faste driftssted.¹⁵⁸ Her må det dog påpeges, at der i de foreslåede kommentarer ikke er udtrykt nogen formodningsregel for, at et selskab, der udøver mere end én aktivitet i kildestaten, skal anses som et samlet organisatorisk hele. Desuden er hensigten med anti-fragmenteringsreglen, at fange situationer, hvor allerede etablerede virksomheder fragmenteres og ikke at fange enheder, der etableres uafhængigt af hinanden. Under alle omstændigheder er anvendelsen af reglen dog efterladt til skattemyndigheden at fortolke. Der eksisterer derfor en risiko for, at nogle skattemyndigheder fortolker *complementary functions* mere aggressivt end andre.

For det andet finder stk. 4.1 anvendelse, hvis de fragmenterede aktiviteter *samlet* set kan siges, at udgøre mere end blot en forberedende eller hjælpende virksomhed, jf. art. 5, stk. 4.1, litra b. Der er her tale om en revidering af en allerede eksisterende regel i modeloverenskomsten, jf. den i art. 5, stk. 4, litra f. Hvor det i modeloverenskomsten er angivet, at en kombination af dem i stk. 4 nævnte formål udgør fast driftssted, såfremt de i *sammenhæng* ikke er forberedende eller hjælpende, er der i action 7 tilføjet, at kombinationen af disse aktiviteter ikke er begrænset til fragmenterede aktiviteter på *samme* faste forretningssted eller for *samme* foretagende. Anti-fragmenteringsreglen i action 7 er derimod udvidet til også at gælde, hvor en kombination af de i stk. 4 nævnte aktiviteter udøves af flere foretagender, såfremt disse foretagender er tæt relaterede, og på flere faste forretningssteder, såfremt disse aktiviteter er komplementære. Det er på den måde muligt at fange de omgåelsesmuligheder, som omtalt først i afsnit 4.3, hvor ordlyden *et foretagende* eller *et fast forretningssted* gjorde det muligt at opsplitte en sammenhængende virksomhed i flere dele gennem flere foretagender eller flere faste forretningssteder, uden at statuere fast driftssted.

Hvad der i øvrigt forstås ved foretagender, der er *tæt relaterede* uddybes i den reviderede art. 5, stk. 6, litra b¹⁵⁹ og de dertilhørende foreslåede kommentarer, pkt. 38.9-38.12.¹⁶⁰

Art. 5, stk. 4.1, litra a og b er betinget af, at den virksomhed, der er varetaget af de to foretagender på samme faste forretningssted eller flere faste forretningssteder i samme kontraherende stat, udgør *complementary functions that are part of a cohesive business operation*.¹⁶¹ Ganske bekymrende uddyber OECD ikke yderligere, hvad der skal forstås ved *complementary functions*. Den fremtidige fortolkning af reglen er derfor uklar.¹⁶² Den manglende præcisering af

¹⁵⁶ Foreslåede kommentarer, pkt. 30.2 & 30.4

¹⁵⁷ Som anført først i afsnit 4.3

¹⁵⁸ BEPS action 7, *Comments on revised discussion draft* 15. juni 2015 (herefter CoRDD 2015), s. 21-22

¹⁵⁹ Svarende til MLI art 15, stk. 1

¹⁶⁰ Se afsnit 4.4.2.2.3

¹⁶¹ MLI art. 13, stk. 4, sidste pkt.

¹⁶² Se yderligere CoRDD 2015, s. 26, 46 og 80, der udtrykker bekymring omkring de meget begrænsede retningslinjer for, hvad der skal forstås ved *complementary functions*

formuleringen er stærk kritisabel, da det efterlader både selskaber såvel som skattemyndigheder uvidende om, hvor bredt eller snævert en sådan formulering skal tolkes. Det betyder imidlertid også, at fortolkningen af begrebet kan afvige væsentligt fra land til land.

4.3.3 Implementeringen af stk. 4

Når det drejer sig om implementeringen af den reviderede art. 5, stk. 4, fremgår det af action 7, at landene har mulighed for at tiltræde én af to muligheder.¹⁶³ For det første kan landene vælge, at tiltræde den foreslåede version i action 7, hvor litra a-f underlægges en litra e-prøvelse. For det andet kan landene vælge, at bevare den nuværende definition i modeloverenskomsten og hvis det finder behov for det, slette enkelte af de i litra a-d nævnte aktiviteter. Action 7 fordrer, at såfremt landene vælger at bevare den nuværende definition i modeloverenskomsten, skal denne suppleres med stk. 4.1 (anti-fragmenteringsreglen).¹⁶⁴ Stk. 4.1 skal dermed fange enhver uhensigtsmæssig anvendelse af undtagelsesbestemmelserne.

Henser man derimod til MLI lader denne umiddelbart flere valgmuligheder være op til de enkelte lande.¹⁶⁵ Landene kan her vælge at anvende option A, option B eller ingen af dem.¹⁶⁶ For option A gælder, at landene bevarer den nuværende definition i modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, med betingelse af, at de i stk. 4 nævnte aktiviteter, eller en kombination af disse, kan karakteriseres som forberedende eller hjælpende.¹⁶⁷ Option A svarer således til den foreslåede undtagelsesbestemmelse i action 7.

Alternativt kan landene vælge option B. Denne bibeholder undtagelsesbestemmelsen, som den er formuleret i modeloverenskomsten.¹⁶⁸ Hvorvidt landene er forpligtede til at indføre anti-fragmenteringsreglen (stk. 4.1) i medfør af denne valgmulighed er ikke tilkendegivet i MLI. MLI udtrykker tværtimod, at anti-fragmenteringsreglen¹⁶⁹ er *valgfri*, uanset om landet tiltræder option A eller B.¹⁷⁰ Dette er en af de få steder, hvor MLI afviger fra action 7. Her er det væsentligt at huske på, at action 7 er et forslag til ændring af fast driftsstedesreglerne, hvorimod instrumentet er den model, der skal endelig tiltrædes. Afgørende er derfor instrumentets ordlyd, hvorfor det står landene frit for, hvorvidt de ønsker at tiltræde anti-fragmenteringsreglen i stk. 4.1 eller ej.

4.4 Artikel 5, stk. 5-6

Agentreglen er formentlig den bestemmelse, der har været underlagt størst strategisk skatteplanlægning i henhold til modeloverenskomstens fast driftsstedesdefinition. Det er derfor næppe tilfældigt, at denne optager mest plads i action 7-rapporten.

Omgåelsesmulighederne i modeloverenskomstens art. 5, stk. 5-6 kan inddeles i tre; udnyttelse af kommissionær arrangementer, udnyttelse af fuldmagtskravet, samt udnyttelse af begrebet uafhængig person. Kommissionær arrangementerne er imidlertid resultatet af skattemæssig omgåelse af både fuldmagts- og uafhængighedskravet, hvorfor denne diskuteres under begge afsnit nedenfor.

¹⁶³ Foreslåede kommentar, pkt. 30.1

¹⁶⁴ Foreslåede kommentar pkt. 30.1, der tilsiger, at for at yde større sikkerhed for skattemyndigheder og skatteydere, når et land vælger, at bibeholde den nuværende stk. 4 definition, bør *any concern about the inappropriate use of these exceptions being addressed through the provisions of paragraph 4.1*

¹⁶⁵ MLI art. 13

¹⁶⁶ MLI art. 13, stk. 1

¹⁶⁷ MLI art. 13, stk. 2, sidst pkt.

¹⁶⁸ MLI art. 13, stk. 3

¹⁶⁹ MLI art. 13, stk. 4

¹⁷⁰ MLI art. 13, stk. 6, litra c)

4.4.1 Fuldmagtskravet

Fuldmagtskravet i modeloverenskomstens art. 5, stk. 5 afhænger af, at en person har *indgået aftaler* i kildestaten på vegne af foretagendet og at disse aftaler er *i foretagendets navn*.

Action 7 fremhæver i den forbindelse, at fuldmagtskravet er muligt at omgå på en sådan måde, at et foretagende lader en person foretage det indledende salgsarbejde i kildestaten, herunder klargøre kontrakten, men hvor det hjemmehørende foretagende selv underskriver og afslutter kontrakten.¹⁷¹ Personen har således ikke *indgået aftalen* i kildestaten, og stk. 5 kan derfor ikke finde anvendelse. Som løsningsforslag anbefaler OECD, at ordlyden *an authority to conclude contracts* erstattes med følgende formulering, hvor anvendelsen af art. 5, stk. 5 er betinget af, at en person *habitually concludes contracts* eller *habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise*¹⁷². Se afsnit 4.4.1.1.

Tilsvarende har udtrykket *in the name of the enterprise* særligt været genstand for skatteplanlægning i forbindelse med kommissionær arrangementer. Formuleringen er derfor i action 7 foreslået ændret med en tilførsel af litra a-c i art. 5, stk. 5, jf. nedenstående afsnit 4.4.1.2.

4.4.1.1 ”Habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts”

Det er allerede i modeloverenskomsten taget stilling til, hvorvidt en person kan siges at have indgået en kontrakt i kildestaten, uden formelt at have underskrevet kontrakten, jf. kommentarenes pkt. 33, som tilsiger:

En person, der har fuldmagt til at forhandle alle en kontrakts detaljer og dele på en måde, der er bindende for foretagendet, kan siges at udøve denne fuldmagt “i denne stat”, selv om kontrakten underskrives af en anden person i den stat, hvor foretagendet befinder sig eller hvis den førstnævnte person ikke formelt har fået en fuldmagt.

Praksis har desforuden vist, at afgørende for opfyldelse af fuldmagtskravet er, om personen kan *binde foretagendet*, uanset om dette sker formelt ved en underskrift.¹⁷³ Det adresserede problem i action 7 synes derfor umiddelbart ikke langt fra, hvad der allerede er taget højde for i kommentarerne til modeloverenskomstens art. 5. Ikke desto mindre indeholder den reviderede art. 5, stk. 5 en præcisering af, hvornår en person kan siges, at binde foretagendet. Afgørende er, at en person *habitually concludes contracts* eller *habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise*.¹⁷⁴ Væsentlig for anvendelsen af art. 5, stk. 5 er at definere udtrykket *principal role* samt *material modifications*.

4.4.1.1.1 Principal role

Hvornår en person udgør den primære rolle i kontraktsindgåelsen, er i de foreslåede kommentarer beskrevet som situationer, hvor personens handlinger går ud over den blotte markedsføring og hvor handlingen direkte resulterer i tredjemands aftaleindgåelse med foretagendet.¹⁷⁵

De foreslåede kommentarens pkt. 32.5 fordrer, at *the principal role leading to the conclusion of the contract ... typically [will] be associated with the actions of the person who convinced*

¹⁷¹ Action 7, s. 15

¹⁷² MLI art. 12, stk. 1

¹⁷³ Se afsnit 3.4.1

¹⁷⁴ MLI art. 12, stk. 1,

¹⁷⁵ Foreslåede kommentar, pkt. 32

the third party to enter into a contract with the enterprise. Det er dog ganske beskedent givet, hvornår en sådan aktivitet kan siges bevidst at føre til kontraktsindgåelse med foretagendet. Det kan eksempelvis være tilfældet, hvor en person sælger varer i kildestaten på vegne af foretagendet, uden at foretagendet har væsentlige indvendinger på salget.¹⁷⁶ Foretagendets rutinemæssige godkendelse peger i retning af, at personen udøver den primære rolle i kontraktsindgåelsen. På samme vis fanger udtrykket situationer, hvor en person i kildestaten udøver det salgsforberedende arbejde i den forstand, at han opsøger potentielle kunder for at overbevise dem om, at de skal købe produkter af foretagendet i dennes domicilstat.¹⁷⁷ Det synes dog forventeligt, at sondringen mellem salgsforberedende arbejde og markedsføring kan give anledning til problemer, eftersom den blotte markedsføring af produktet ikke udgør et fast driftssted.¹⁷⁸

Hvor det i modeloverenskomsten er aftalebindingen, der er afgørende for, om personen har en fuldmagt, synes det ifølge action 7 at være personens handlinger der afspejler, hvorvidt fuldmagtskravet er opfyldt. En fuldmagt synes derfor ifølge den reviderede art. 5, stk. 5, at foreligge hos en person, som udgør den primære rolle i aftaleindgåelsen, uden at vedkommende nødvendigvis binder foretagendet.

4.4.1.1.2 Material modifications

Såfremt en person udgør den primære rolle i kontraktsindgåelsen, er opfyldelse af fuldmagtskravet yderligere betinget af, at aftalegrundlaget mellem foretagendet og tredjemand ikke er *materielt ændret* fra dét personen fremlagde tredjemand i kildestaten. Hvad der menes med udtrykket *material modification*, er angivet i et eksempel i de foreslåede kommentarers pkt. 32.6. Det er her givet, at materielle ændringer ikke skal siges at foreligge, hvor personen udelukkende angiver standardvilkår og –priser overfor tredjemand. På samme vis skal kvantiteten, som personen og tredjemand har diskuteret, mere eller mindre stemme overens med den kvantitet tredjemand indgår aftale med foretagendet om.¹⁷⁹ Er en person således underlagt nogle standarddrammer, som han må arbejde inden for (priser, vilkår, kvantitet mv.) indikerer dette, at kontrakten indgås uden *material modifications by the enterprise*. Det er dog ikke angivet, i hvor stor grad kontrakten må afvige fra dét der oprindeligt er aftalt, hvilket kan give anledning til fremtidige fortolkningsvanskeligheder.

Ovenstående retsstilling synes ikke at udgøre nogen signifikant ændring i forhold til modeloverenskomstens fuldmagtskrav.¹⁸⁰ Hensigten med udtrykket *material modifications* er i modeloverenskomsten den samme, hvor det er udtrykt, at en fuldmagt skal foreligge, hvor en person optager ordrer, som rutinemæssigt godkendes af foretagendet.¹⁸¹

4.4.1.2 Art. 5, stk. 5, litra a-c

I modeloverenskomsten er fuldmagtskravet betinget af, at en person handler *i foretagendets navn*.¹⁸² Dette har særligt været genstand for udnyttelse i forbindelse med kommissionær arrangementer.

¹⁷⁶ Foreslåede kommentar, pkt. 32.5

¹⁷⁷ Foreslåede kommentar, pkt. 32.6

¹⁷⁸ Foreslåede kommentarer pkt. 32.5, sidste pkt.

¹⁷⁹ Foreslåede kommentar, pkt. 32.6

¹⁸⁰ Kommentar, pkt. 32.1 og 33

¹⁸¹ Kommentar, pkt. 32.1

¹⁸² Modeloverenskomstens art. 5, stk. 5

4.4.1.2.1 Kommissionær arrangementer

Et kommissionær arrangement er kendetegnet ved, at en person sælger et foretagendes produkter i *eget navn*, men for fremmed regning. På den måde kan foretagendet teknisk set sælge sine produkter i en række lande uden, at foretagendet omfattes af reglerne for fast driftssted, og foretagendet slipper derfor for beskatning af salget i disse andre jurisdiktioner. På samme måde kan kommissionæren ikke beskattes i disse stater af profit opstået ved produktsalget, eftersom kommissionæren ikke ejer produkterne. Kommissionæren beskattes derfor udelukkende af det vederlag han modtager for hans arbejde i kildestaten. Scenariet er eksemplificeret i action 7¹⁸³, hvor XCO, hjemmehørende i stat X sælger produkter til kunder i stat Y gennem YCO. XCO og YCO er koncernforbundne. YCOs karakter af selvstændig virksomhed resulterer i, at YCO er skattepligtig af den profit der optjenes i stat Y, ligesom YCO er underlagt indberetningspligt til skattemyndighederne i stat Y. For at reducere den skattemæssige byrde, der pålægges YCO, ændrer YCO status til kommissionær, som følge af YCO og XCOs indgåelse af kommissionærkontrakt. Ifølge kontrakten overfører YCO dets aktiver, lager og kundebase til XCO og aftaler at sælge XCOs produkter i stat Y. YCO vil sælge produkterne i dets *eget navn*, men for XCOs regning og risiko. YCO undlader på den måde, at indgå aftaler i XCOs navn. Som konsekvens deraf reduceres YCOs skattepligtige indkomst i stat Y.

En sådan skatteplanlægning har de senere år været underlagt heftig debat. Særligt er der opstået spørgsmålet om, hvorvidt en kommissionær, som den beskrevet ovenfor, *de facto* kan siges at indgå aftaler i *foretagendets navn* og dermed statuere fast driftssted.

Blandt andet i 2010 var kommissionærforholdet genstand for prøvelse ved den franske højesteret, Conseil d'Etat, i den såkaldte *Zimmer*-sag. Der var i pågældende sag tale om et fransk datterselskab (D), der i 1995 blev omdannet til et kommissionærskelskab, hvor samtlige risici og aktiver blev overdraget til det engelske moderselskabet (M), men uden at der skete en egentlig ændring i D's funktioner. D kunne på den måde, i sin funktion som kommissionær, modtage ordrer, afgive tilbud, forhandle priser og vilkår samt indgå kontrakter med nye og eksisterende kunder. I første omgang afgjorde Appelretten, at D *de facto* kunne indgå aftaler, der var bindende for M, hvorfor D statuerede fast driftssted i Frankrig. Forholdet blev dog forelagt den franske Højesteret, som kom til modsat resultat. Det var i Conseil d'Etat fremsat, at kommissionærer per definition ikke kunne binde kommittenten ved sine aftaler ud fra en *civil law* betragtning¹⁸⁴. Kommissionæren kunne således ikke udgøre et fast driftssted for M, på trods af dets egenskab af fuldmægtig. *Zimmer*-dommen var særdeles vel modtaget af skatterådgivere og –planlæggere, eftersom dommen gjorde det muligt, at sikre sig mod fast driftssted via etableringen af kommissionær arrangementer.¹⁸⁵

Allerede i 2011 blev kommissionær arrangementet igen underlagt prøvelse. Denne gang hos den norske Tings- og Lagmannsrett i den såkaldte *Dell*-sag. Der opstod her fornyet tvivl om, hvorvidt et kommissionær arrangement kunne statuere fast driftssted, da den norske Tings- og Lagmannsrett gjorde gældende, at der i pågældende sag måtte foreligge et fast driftssted, da fuldmagtskravet *funktionelt* kunne opfyldes.¹⁸⁶ Myndighederne forelagde retten, at på trods af, at en kommissionær ikke kan binde kommittenten i intern norsk ret, måtte kommissionæren i dette tilfælde anses for *de facto* at binde kommittenten. Myndighederne begrundede bl.a. deres anbringende med, at tredjemand ikke anså kommissionæren, men derimod hele Dell-koncernen

¹⁸³ Action 7, s. 15

¹⁸⁴ I civil law indgår kommissionæren per definition aftaler i *eget navn*

¹⁸⁵ SU.2012.140, s. 3

¹⁸⁶ Dommens engelske referat fremhæver, at *The Court of Appeal observed that a functional realistic approach should be endorsed rather than a literal formalistic approach in interpreting the words "authority to conclude contracts in the name of the enterprise".* (egen understregning)

for samhandelspartner. Tings- og Lagmannsretten statuerede på denne baggrund fast driftssted for kommissionæren. Da dette ville betyde, at skatterådgivere og –planlæggere ikke længere ville have et værn mod, at kommissionær arrangementer kunne statuere fast driftssted, var det med spænding, at sagen skulle afgøres ved den norske Høyesterett. Den norske Høyesterett understregede, at hvorvidt kommissionæren indgik aftaler, der var bindende for kommittenten, vurderes ud fra en *civil law* betragtning og tillægges ikke en særlig folkeretlig betydning, jf. fortolkningsprincipperne i Wienerkonventionen om Traktatretten samt kommentarernes pkt. 32.1, 1. pkt. Derved menes, at der i reglerne ikke var givet rum til at fortolke på begrebet *kommissionær*, men at en sådan per definition indgår aftaler i *eget navn*. I *Dell*-sagen nåede Høyesterett dermed frem til, at kommissionæren ikke udgjorde et fast driftssted, da kommissionærer næppe var i stand til at binde kommittenten. Den norske realitetsbetragtning, som vi kender den i dansk ret, måtte derfor afvises.¹⁸⁷ Skatterådgivere og –planlæggere var dermed sikret et værn imod, at etableringen af kommissionær arrangementer kunne statuere fast driftssted.

OECD har dog med action 7 forsøgt væsentligt at begrænse disse arrangementer ved at erstatte formuleringen *in the name of the enterprise* til følgende formulering, hvor anvendelsen af art. 5, stk. 5 er betinget af, at personen indgår kontrakter, som er

- a) *in the name of the enterprise, or*
- b) ***for the transfer of the ownership of, or for the granting of the right to use, property owned by that enterprise or that the enterprise has the right to use, or***
- c) ***for the provision of services by that enterprise,***¹⁸⁸

Den fremhævede tekst udgør den del, der foreslås tilføjet ordlyden af art. 5, stk. 5. I den reviderede art. 5, stk. 5, litra a) er angivet, at kontrakten skal være *i foretagendets navn*. Det er der i sig selv ikke noget nyt i. Der er dog i de foreslåede kommentarers pkt. 32.9 angivet, at udtrykket *in the name of* ikke skal forstås bogstaveligt og tilføjer; *it may apply, for example, to certain situations where the name of the enterprise is undisclosed in a written contract*. Dette peger i retning af, at fuldmagtskravet ligeledes kan opfyldes, hvor personen *de facto* binder foretagendet.

Mere omfattende ændring af fuldmagtskravet er dog litra b) og c), som har til hensigt at ramme kommissionær arrangementerne, som omtalt ovenfor. Litra b) finder anvendelse på tilfælde, hvor en person sælger et gode, som foretagendet har ejendomsretten til, men hvor personen er blevet givet en bemyndigelse til at sælge dette gode på vegne af foretagendet. Ligeledes finder litra b) anvendelse, hvor personen, der sælger et gode på vegne af foretagendet, har fået overdraget ejendomsretten til pågældende gode eller har fået overdraget retten til at råde over en rettilighed, som foretagendet besidder. Der kan både være tale om salg af materielle som immaterielle goder.¹⁸⁹ Det har ingen betydning om godet eksisterer eller er ejet af foretagendet på tidspunktet for kontraktsindgåelsen. Væsentligt er blot, at foretagendet efterfølgende producerer eller anskaffer godet inden levering til tredjemand.¹⁹⁰ Med sidstnævnte er man ude over, at foretagendet forsøger at omgå litra b) ved ikke at være i besiddelse af ejendomsretten på tidspunktet for kontraktsindgåelsen.

¹⁸⁷ SU.2012.140, s. 4-5

¹⁸⁸ MLI art. 12, stk. 1 (egen fremhævelse)

¹⁸⁹ Foreslåede kommentar, pkt. 32.11

¹⁹⁰ Ibid.

For så vidt angår litra c), finder denne anvendelse på personer, der er i besiddelse af retten til at sælge services, der udøves af foretagendet. Hvor en person derfor indgår aftaler med tredjemand på vegne af foretagendet, skal aftalen forpligte foretagendet til at yde en service overfor tredjemand.

Undtaget fra den reviderede art. 5, stk. 5, litra a-c er distributører, som ikke sælger varer, der er ejet af foretagendet, men derimod sælger varer som distributøren selv ejer. Distributøren vil derfor ikke omfattes fuldmagtskravet, medmindre distributøren er vederlagt en kommission for salget af foretagendets varer.¹⁹¹

Fælles for litra a-c er, at de finder anvendelse på kontrakter, der ikke nødvendigvis er juridisk bindende, men som *de facto* forpligter foretagendet overfor tredjemand.¹⁹² Fuldmagtskravet får således et langt bredere anvendelsesområde, som udgør en betydelig begrænsning i den eksisterende skatteplanlægning via kommissionær arrangementer i bl.a. *Zimmer-* og *Dell-*sagen.

4.4.2 Uafhængighedskravet

Det sekundære kriterium har foruden fuldmagtskravet været genstand for skatteplanlægning i henhold til uafhængighedstesten i modeloverenskomstens art. 5, stk. 6. Dette har resulteret i modificeringer til stk. 6's personterminologi samt bestemmelsens generelle uafhængighedsbetragtning.

4.4.2.1 Ændringer i personterminologien

Gældende for modeloverenskomstens nuværende ordlyd er, at fast driftssted ikke kan statueres blot fordi et foretagende driver forretning i kildestaten gennem *en mægler, kommissionær eller anden uafhængig repræsentant*¹⁹³. Det kan deraf læses, at kommissionæren ikke er pålagt en uafhængighedsbetragtning, da en kommissionær i sig selv anses for at være uafhængig. Ovenstående formulering er dog i action 7 foreslået erstattet med den neutrale betegnelse *person*. Hensigten dermed er, at det ikke skal være muligt, at fravige fast driftsstedsbegrebet blot på baggrund af anvendelsen af specifikke persontyper, såsom kommissionærer. Uafhængighedstesten vil tværtimod gælde for alle personer, uanset persontype.

Elimineringen af kommissionærbegrebet synes tilsvarende at være udtryk for, at reducere eventuelle fortolkningsmæssige konflikter, der hidtil har været med hensyn til den internretlige fortolkning af kommissionærer i et *civil law* eller *common law* perspektiv.¹⁹⁴

4.4.2.2 Ændringer i uafhængighedstesten

De i modeloverenskomstens nuværende kommentarers pkt. 38-38.6¹⁹⁵ er uden indholdsmæssige ændringer videreført i action 7's vurdering af personens uafhængighed.¹⁹⁶ Den derimod væsentlige modificering ligger i den negative afgrænsning af en uafhængig person.¹⁹⁷

¹⁹¹ Foreslåede kommentar, pkt. 32.12

¹⁹² Foreslåede kommentar, pkt. 32.7

¹⁹³ Egen understregning

¹⁹⁴ For nærmere diskussion af kommissionærer i et civil law/common law perspektiv henvises til SU 2012 140

¹⁹⁵ Se afsnit 3.4.3

¹⁹⁶ Foreslåede kommentar, pkt. 38-38.5

¹⁹⁷ Foreslåede kommentar, pkt. 38.6-38.11

4.4.2.2.1 "ordinary course of that business"

I modeloverenskomsten hedder det, at en uafhængig person udøver dets virksomhed *in the ordinary course of their business*¹⁹⁸. Udtrykket anses i modeloverenskomsten for at inkludere, hvad der sædvanligvis er omfattet af den pågældende persons forretningsvirksomhed, hvilket affatter en særdeles subjektiv betragtning. En mere objektiv betragtning er foreslået i action 7, hvor en uafhængig person anses for at udøve dets virksomhed *in the ordinary course of that business*¹⁹⁹. Herved menes, at sædvanlig forretningsvirksomhed udgør, hvad der sædvanligvis er omfattet af almindelige personers forretningsvirksomhed inden for samme branche. På den måde støttes betragtningen om en mere neutral personterminologi.

Hvad der i øvrigt forstås ved en person, der handler inden for rammerne af sin sædvanlige forretningsvirksomhed, er angivet i de foreslåede kommentarer pkt. 38.6. Denne tilsiger, at en uafhængig person ikke kan siges at handle inden for personens sædvanlige forretningsvirksomhed, såfremt personen udøver virksomhed, der ikke er relateret til agentvirksomhed. Agerer en person f.eks. delvis som distributør for en række foretagender, hvortil personen ikke er *closely related*, og delvis som agent for et foretagende, hvortil personen er *closely related*, vil den aktivitet, som personen påtager sig i form af distributør ikke være omfattet af personens sædvanlige forretningsvirksomhed. Det er derfor udelukkende virksomhed, som personen udøver som agent, der er relevant i vurderingen af, hvorvidt der foreligger uafhængighed mellem personen og foretagendet.

4.4.2.2.2 "exclusively or almost exclusively on behalf of one or more enterprises"

Det er i modeloverenskomsten angivet, at uafhængighedskravet til dels afhænger af antallet af fuldmagtsgivere, som personen repræsenterer.²⁰⁰ Foretagender har på baggrund deraf argumenteret for, at dets agent er uafhængig ved at lade personen udøve virksomhed på vegne af flere foretagender, så antallet af fuldmagtsgivere tæller i retning af personens uafhængighed. Måden hvorpå OECD har forsøgt at undgå en sådan skatteplanlægning har været, at indsætte følgende formulering direkte i art. 5, stk. 6:

*Where, however, a person that acts exclusively or almost exclusively on behalf of one or more enterprises to which it is closely related, that person shall not be considered to be an independent agent.*²⁰¹

Til klarlæggelsen af, hvornår en person agerer eksklusivt eller næsten eksklusivt for ét eller flere foretagender, er der i de foreslåede kommentarer angivet, at der er større sandsynlighed for afhængighed, hvor personen agerer eksklusivt for flere foretagender, der er tæt relaterede.²⁰² Denne formulering må anses for at være et værn mod, at foretagender lader deres datterselskab i domicilstaten varetage en del af opgaverne gennem den samme person i kildestaten og på den måde argumentere for, at personen i kildestaten handler på vegne af flere foretagender. Væsentligt har dog været at tillade, at en person agerer eksklusivt for et eller flere foretagender i opstartsperioden af personens forretningsvirksomhed,²⁰³ eftersom et foretagende sædvanligvis ikke vil opnå en væsentlig kundebase fra start.

¹⁹⁸ Art. 5, stk. 6 (egen fremhævelse)

¹⁹⁹ MLI art. 12, stk. 2 (egen fremhævelse)

²⁰⁰ Kommentar, pkt. 38.6, som er bibeholdt i foreslåede kommentar, pkt. 38.5

²⁰¹ MLI art. 12, stk. 2, litra a) (egen understregning)

²⁰² Jf. pkt. 38.7

²⁰³ Foreslåede kommentar, pkt. 38.7

Yderligere er angivet, at formuleringen *exclusively or almost exclusively* skal tolkes således, at den aktivitet som personen udfører for ikke-relaterede foretagender klart skal vægte højere end den aktivitet, som personen udfører for tæt relaterede foretagender.²⁰⁴ Hertil tilføjer de foreslåede kommentarer, at såfremt en person udøver aktivitet for ikke-relaterede foretagender for mindre end 10% af personens samlede virksomhed, skal denne anses for at være omfattet af begrebet *exclusively or almost exclusively*.²⁰⁵ 10%’s grænsen tillægges positiv værdi i henhold til dets objektive karakter. Det efterlader således skattemyndigheder såvel som skatteydere en større klarhed over, hvad der omfattes af begrebet og hvad der ikke gør.

4.4.2.2.3 Closely related

En betingelse for uafhængighedstesten er, at personen ikke udelukkende skal udøve virksomhed for et foretagende eller flere foretagender, for hvem det er *closely related*.

Hvad der skal forstås med *closely related enterprises* er i den reviderede art. 5, stk. 6, litra b)²⁰⁶ defineret som to parter, hvoraf den ene har kontrol over den anden, eller hvor begge parter er underlagt kontrol af det samme foretagende. Kontrolbegrebet er defineret som et foretagende, der direkte eller indirekte besidder mere end 50% af kapitalen i det andet foretagende, eller mere end 50% af stemmerettighederne i et selskab.²⁰⁷ Tilsvarende for kontrolbegrebet gælder, at dette anses for opfyldt i situationer, hvor en person via særlige arrangementer har kontrol over et foretagende, og hvor personen eller selskabet besidder tilsvarende rettigheder, som hvis det direkte eller indirekte besad mere end 50% af kapitalen i foretagendet.²⁰⁸ Kontrolbegrebet er lignende det vi kender i intern dansk ret, jf. SEL § 31 C om koncernforbundne selskaber. En sådan betragtning bevirker, at et moderdatterselskabsforhold næppe vil kunne opfylde uafhængighedstesten i stk. 6. Afgørende for, om et datterselskab derfor kan udgøre et fast driftssted efter det sekundære kriterium er således, om fuldmagtskravet kan opfyldes. Det er dog væsentligt at bemærke, at et moderdatterselskabsforhold ikke i sig selv vil opfylde betingelserne for fast driftssted.²⁰⁹

Kapitel 5: Økonomiske overvejelser og perspektiver

De senere år har medier, politikere og interessegrupper på tværs af landegrænser været særdeles optaget af, at multinationale selskaber skal betale en fair andel i skat.²¹⁰ Fokuset er især styrket af historierne om skattely, der for alvor kom frem i offentligheden i 2016 i forbindelse med lækket af Panama-papirene.²¹¹ Efterfølgende er en række velkendte multinationale selskaber kommet i søgelyset og er af den internationale presse blevet kendt for, at udnytte de internationale skatteregler på en sådan måde, at selskabet betaler en ganske lav effektiv skattesats. Denne form for skatteplanlægning er dog ikke nødvendigvis ulovlig. Oftest er arrangementet formentlig helt efter reglerne. Alligevel vil den almindelige borger oftest have svært ved at forstå, hvorfor velkendte multinationale selskaber på lovlig vis ikke betaler skat i Danmark.²¹² Det kan der dog være mange rimelige grunde til. Har et selskab f.eks. afholdt store investeringer i landet, vil selskabet have ret til skattemæssige afskrivninger, som er med til at

²⁰⁴ Foreslåede kommentar, pkt. 38.8

²⁰⁵ Jf. pkt. 38.8

²⁰⁶ MLI art. 15, stk. 1

²⁰⁷ MLI art. 15, stk. 1

²⁰⁸ Foreslåede kommentar, pkt. 38.10

²⁰⁹ Foreslåede kommentar, pkt. 38.12

²¹⁰ TfS.2015.238, s. 1

²¹¹ For yderligere om historiens største læk af skattedata, se Harding, Luke *What are the Panama Papers? A guide to history’s biggest data leak*

²¹² Jeppesen *Skat skal ikke handle om moral*

nedbringe den skattemæssige indkomst. Tilsvarende gør sig gældende for koncernforbundne selskaber, der anvender sambeskatning, jf. SEL § 31 eller § 31A, hvor underskud i et selskab kan anvendes i sambeskatningen, ligesom et generelt underskud kan fremføres og anvendes i senere opsparet overskud.²¹³ Det er derfor ikke altid retvisende, når medier og politikere siger, at store multinationale selskaber er dårlige skattebetalere. Ikke desto mindre har den kritiske mediedebat resulteret i en række tiltag på national såvel som international plan. I dansk kontekst er f.eks. iværksat tiltag som lovforslag 167 2014/2015, som har til hensigt at styrke indsatsen mod skattely, ligesom Folketinget har vedtaget, at selskabers skattebetalinger gøres tilgængelige på en offentlig skattemæssig liste.²¹⁴ Internationalt kan i særdeleshed nævnes BEPS projektet, men også EU-Kommissionen har taget initiativ, som skal sikre en fair betaling af skat.²¹⁵ Fælles for disse tiltag er dog, at initiativerne opfordrer til at erlægge en fair betaling af skatter og at undgå aggressiv skatteplanlægning. Kritisabelt er dog, at ingen initiativer definerer, hvad der forstås ved fair beskatning eller aggressiv skatteplanlægning. Specialet søger derfor nærmere at præcisere begrebet *fair* i en skattemæssig henseende. Desuden søger specialet, at klarlægge, om multinationale selskaber bør forholde sig til spørgsmålet om en fair beskatning og i givet fald, hvordan dette bør gøres.

5.1 Selskabsskattens betydning

Når der ovenfor er redegjort for, at skat i større grad er blevet et spørgsmål om morale er dette væsentligt begrundet i samfundets måde at tilnærme sig spørgsmålet om beskatning på. Mange faktorer i samfundet har været med til at påvirke den almindelige borgers opfattelse af, hvad der anses for at udgøre en fair betaling af skat.

For det første kan nævnes skatterettens meget komplekse regelsæt. Det er imidlertid ganske vanskeligt at forklare den almindelige borger, at de komplekse regler i skatteretten sagtens kan tillade, at selskabet tjener penge i et land, uden at betale skat.²¹⁶ Desuden er de danske skatteregler så komplekse, at det ikke er ligeså nemt at snyde i skat, som medierne giver udtryk for. Samtidigt glemmer de fleste, at selvom selskabet ikke erlægger en skat i kildestaten, bidrager selskabet ofte i stor grad til samfundet i dets blotte eksistens. Dette kan være i form af investeringer, arbejdspladser og andre afledte effekter af den almindelige handel på markedet.

For det andet efterlader medierne det indtryk, at alle multinationale selskaber snyder i skat. Selvom dette langt fra er tilfældet, er de multinationale selskabers omdømme væsentligt forringet. Her bør man dog huske på, at mange af de selskaber, der er irettesat i medierne, oftest overholder skattelovgivningen til fulde. Medierne kritiserer derfor moralen i, at udnytte de eksisterende skattehuller i lovgivningen og ikke en reelt forbrydelse på lovgivningen. Til selskabernes forsvar hører det, at skat er en omkostning for selskabet, som fylder mellem 1/4 og 1/3 af selskabets samlede omkostninger.²¹⁷ Selskaber er derfor også interesserede i at nedbringe denne omkostning – naturligvis inden for lovens grænser. Desuden må det pointeres, at selskabsskatten i det store perspektiv blot udgør en lille andel af de samlede danske skattebetalinger. I 2015 udgjorde selskabsskat blot 5,6% af de samlede skattebetalinger, svarende til 53 mia. kr.²¹⁸ Langt størstedelen af skatteindtægterne i Danmark stammer derimod fra personlige indkomstskatter, der i 2015 indbragte 513,7 mia. kr., svarende til ca. 55% af samtlige skatter

²¹³ Jf. SEL § 12

²¹⁴ Jf. beslutningsforslag 22, 2012.

²¹⁵ C(2012) 8806 final om aggressiv skatteplanlægning

²¹⁶ Bundgaard m.fl. *Den evige udfordring*, s. 179

²¹⁷ Bundgaard m.fl. *Den evige udfordring*, s. 178

²¹⁸ DST Skatter og afgifter – Oversigt 2016, s. 30-31

og afgifter i Danmark.²¹⁹ Medierne misser derfor det store perspektiv. Så længe selskaberne foretager investeringer, skabes arbejdspladser og flere skatter betales til staten, som dermed resulterer i en forbedret samfundsvelfærd.

For det tredje har skatteretten aldrig været så højt prioriteret på den politiske agenda, som den er i dag. Det gælder både nationalt, internationalt og i EU-retten. Så omfattende revideringer, som foreslået af politikere i hele verden indikerer, at også politikere føler det nødvendigt, at opstille endnu mere komplekse og omfattende regler, der skal hindre skatteplanlægning. Sådanne tiltag bekræfter netop borgerne i, at der foregår massiv skatteplanlægning. Et særdeles kritisabelt forslag er netop fremlagt af socialdemokraternes, SF og Enhedslisten,²²⁰ der foreslår at pålægge selskaberne et certificeringsmærke, præcis som man kender det fra miljøområdet med Svanemærket.²²¹ Certificeringsmærket skal sikre, at selskaber, der deltager i skatteunddragelse nationalt såvel som international, ikke kan tage del i offentlige udbud hos Københavns Kommune. På den måde presser Københavns Kommune selskaber til at handle moralsk korrekt når det gælder skatte-strategier. Ambitionen er, at certificeringsmærket skal gælde i hele EU, hvor udbudsreglerne er gældende.²²² Dette er blot endnu et udtryk for at begrænse selskaberne i dets morale ageren i skattemæssigt henseende, uden at forslaget nærmere definerer, hvordan selskaber skal opnå en sådan certificering. København Kommune argumenterer for, at certificeringsmærket tildeler selskaberne en mulighed for at blive anerkendt for social ansvarlighed. Det er dog specialets forfatters opfattelse, at forslaget kan have præcis den modsatte effekt. For det første bekræfter forslaget endnu en gang borgernes opfattelse af, at multinationale selskaber snyder i skat. For det andet er der ikke opgivet konkrete retningslinjer for, hvornår selskabet kan opnå certificeringen. Selskaberne står derfor i den situation, at være pålagt et diffust krav om, at skulle betale en moralsk andel i skat, uden klare retningslinjer for, hvad der karakteriserer moralske skattebetalinger. Såfremt marginaler derfor afgør, at selskabet ikke opnår certificeringen, risikerer selskabet massiv medieomtale, der formentlig afspejler et negativt syn på selskabets ageren.

Specialet søger derfor at besvare spørgsmålet om, hvorvidt selskabets morale kan have en egentlig effekt på selskabets drift. Til besvarelse deraf benytter specialet elementer i CSR'en.

5.2 Corporate Social Responsibility

Der eksisterer ingen konkret definition af begrebet CSR.²²³ Mange har dog forsøgt at definere begrebet. Den mest anvendte definition er i EU's Grøn bog²²⁴, hvor CSR beskrives som *et koncept, hvor virksomhederne frivilligt integrerer sociale og miljømæssige hensyn i deres forretningsaktiviteter og i deres interaktion med deres interessenter*.²²⁵ Roepstorff stiller sig dog kritisk overfor formuleringen *frivillig*, da det udelukker anvendelsen af CSR i økonomisk og juridisk henseende.²²⁶ Opfyldelse af lovgivningen kan som bekendt ikke siges at være et frivilligt tiltag. Ikke desto mindre er både økonomiske og juridiske forhold af Carroll anerkendt som en CSR-politik.²²⁷ Inden analysen af Carroll's CSR-model synes det relevant at fremføre, hvorfor selskaber synes at være drevet af CSR.

²¹⁹ DST Skatter og afgifter – Oversigt 2016, s. 42+151

²²⁰ Københavns Kommunes 8. medlemsforslag om etisk certificeringsmærke (2017-0167907)

²²¹ Nielsen *København vil spænde ben for skattelyfirmaer*

²²² Københavns Kommunes 8. medlemsforslag om etisk certificeringsmærke (2017-0167907)

²²³ Blowfield m.fl. *Corporate Responsibility*, s. 6

²²⁴ KOM(2001) 366, s. 6

²²⁵ Roepstorff *CSR virksomheders sociale ansvar som begreb og praksis*, s. 28

²²⁶ Ibid.

²²⁷ Carroll m.fl.; i modsætning er McGuire, der fordrer, at selskabers sociale ansvar overfor samfundet handler om *mere* end blot økonomiske og juridiske forhold

Først kan der nævnes hensynet til et godt velfærdssamfund. Hvis selskabet er etableret i et godt miljø, vil selskabets langsigtede overlevelse imidlertid være forøget.²²⁸ Tilsvarende vil selskabernes eget initiativ til velfærdsforøgelse forebygge, at staten skal interagere via lovgivning. Et andet argument, der taler for CSR, er den velkendte talemåde *proacting is better than reacting*.²²⁹ Det er klart mindre omkostningstungt at forebygge sociale problemer, end det er at genoprette disse, når de først er opstået. Forestiller man sig eksempelvis et selskab, der i en længere periode har forsøgt at snyde i skat og hvor det på et tidspunkt bliver opdaget, vil selskabet næppe slippe godt fra handlingen uden væsentlige omkostninger. Der må forventes store skader på selskabets image, som kræver en ekstra indsats at genopbygge. Har man derfor opbygget en stærk CSR-politik, er der formentlig mindre risiko for, at en krise rammer selskabet ligeså hårdt.

Når man anvender CSR sondrer Kramer & Kania mellem en *defensiv* og *offensiv* CSR.²³⁰ Den defensive tilgang benyttes til at bevare selskabets omdømme, hvorimod den offensive tilgang involverer proaktive tiltag taget af selskabet. Den defensive tilgang kan således anvendes til at forsvare, at selskabet benytter sig af skatteplanlægning, i fald det vil blive opdaget. Den proaktive tilgang til CSR indbefatter derimod, at selskabet på forhånd tager en række tiltag for at forbedre dets CSR, uden at dette nødvendigvis er forbundet med, at skulle forsvare en given situation. Som eksempel kan nævnes McDonald's børnefond, som viser, at McDonald's frivilligt påtager sig et socialt ansvar overfor alvorligt syge børn på Rigshospitalet. McDonald's opnår på den måde et forbedret omdømme, som resulterer i en konkurrencemæssig fordel. Der er derfor mange selskaber, der bidrager til samfundet i dag, netop for at udtrykke deres sociale ansvarlighed overfor samfundet og for at opnå den deraf tilknyttede konkurrencefordel.

5.2.1 Carroll's fire stadier af CSR

Carroll udtrykker fire stadier af CSR, hvorved et selskab kan udtrykke sin sociale ansvarlighed på: økonomisk, juridisk, etisk og filantropisk.²³¹ Stadierne anvendes i specialet til at analysere, hvordan et selskab kan efterleve kravet om en CSR-politik i en skattemæssig henseende.

5.2.1.1 Økonomisk ansvar

Selskabets mest fundamentale ansvar er det økonomiske stadie. Dette indebærer selskabets forpligtelse til at producere varer og services, som samfundet efterspørger, for på den måde, at generere profit.²³² Umiddelbart synes dette at være et helt grundlæggende krav for at drive erhvervsvirksomhed, hvorfor mange teoretikere har stillet sig kritisk overfor en CSR-politik. Særligt skal fremhæves Milton Friedmans velkendte argument om, at ledelsens ansvar udelukkende er, at maksimere profit til dets aktionærer.²³³ Skatteplanlægning udgør således et velbegrunder økonomisk synspunkt, eftersom det lovligt reducerer selskabets samlede omkostninger. Også Davis argumenterede imod CSR med det argument, at selskaber i forvejen er givet tilstrækkelig med magt, og at de derfor ikke også bør have den magt, at skulle bestemme, hvor i samfundet der skal investeres.²³⁴ En sådan magt bør imidlertid være overladt til politikerne.

²²⁸ Carroll m.fl. *The Business Case for Corporate Social Responsibility*, s. 5

²²⁹ Ibid.

²³⁰ Kramer & Kania *Game changing CSR*

²³¹ Carroll m.fl. *The Business Case for Corporate Social Responsibility*, s. 89

²³² Blowfield *Corporate Responsibility*, s. 18

²³³ Jf. Friedman, som udtaler: *There is one and only one social responsibility of business – to use its resources and engage in activities designed to increase its profits so long as it stays within the rules of the game, which is to say, engages in open and free competition without deception or fraud*

²³⁴ Davis *The Case for and Against Business Assumption of Social Responsibilities*, s. 320

Tilsvarende anfører Davis, at selskaber er forretningsorienterede og er derfor ikke bygget til at håndtere sociale problemer. Ledelsen mangler ganske enkelt den sociale ekspertise.

De ovenfor velbegrundede argumenter for, at CSR ikke bør være en del af selskabernes politik er dog særdeles udfordret af den generelle udvikling i selskabernes samfundsansvar. Det sociale ansvar udgør nemlig større betydning i dag, end det gjorde for år tilbage. Netop af samme grund forventer interessenter, at selskaber tager ansvar for samfundet, ved at bidrage med en fair andel i skat. Tager selskabet derfor del i skatteplanlægning, risikerer selskabet, at kunder tager afstand fra selskabets produkter. Selskabet ender således i en situation, hvor den påtænkte profitmaksimering via skatteplanlægning, reelt resulterer i en reduceret profitgenerering. Udviklingen i interessenternes syn på CSR vil formentlig betyde, at Friedman tillægger sig argumentet om en CSR politik, så længe opretholdelsen af en sådan genererer profit. Netop af samme grund er CSR blevet en væsentlig prioritet for de fleste selskaber.

Grundet interessenternes negative syn på skatteplanlægning, synes det økonomiske ansvar at motivere selskaber til helt eller delvist at undlade skatteplanlægning, som på langt sigt vil højne profitten.

5.2.1.2 Juridisk ansvar

Det juridiske ansvar vedrører de positive såvel som negative forpligtelser, som er pålagt et selskab ved lov, i det land det opererer i. Loven i sig selv definerer ikke, hvad samfundet forventer, at selskabet skal tage ansvar for. Det er derfor vanskeligt for selskabet at fremhæve en CSR politik udelukkende baseret på det juridiske ansvar, eftersom elementet af frivillighed ikke er til stede. Overholdelse af lovgivningen er netop obligatorisk og ikke frivilligt. Ikke desto mindre er det muligt at udvise socialt ansvar, hvor loven eksempelvis ikke er i overensstemmelse med dets formål. Netop som det er tilfældet for fast driftssteddefinitionen ovenfor. Det er her afgørende for selskabets sociale ansvar, at selskabets handlinger afspejler samfundets normer og værdier.²³⁵ Det strider eksempelvis imod de danske værdier, hvis et selskab praktiserer lobbyisme. Selskabet kan derfor i dets CSR politik med fordel angive, at det simpelthen ikke vil engagere sig i den politiske debat. Tilsvarende ses det tydeligt i medier og politiske udtalelser, at skatteplanlægning ikke er en accepteret adfærd. Det er ikke nødvendigvis imod reglerne, men strider væsentligt imod samfundets normer og værdier. Det er derfor ikke ualmindeligt, at man anser et selskab for socialt uansvarligt, såfremt det udnytter skatte-reglerne til fordel for selskabets drift.

For at højne CSR'en og dermed samfundets opfattelse af selskabet skal selskabet udvise en frivillig adfærd i dets juridiske ansvar. Skattemæssigt må det betyde, at selskabet skal reducere eller eliminere dets skatteplanlægning. For skatterådgivere lyder det ganske bekymrende, at betaling af skatter i større grad bliver et spørgsmål om normer og værdier, og i mindre grad et spørgsmål om den aktuelle lovgivning. Selskaber skal dermed ikke blot forholde sig til lovgivningen, men må også forholde sig til spørgsmålet om en fair beskatning.

Argumentet om, at et selskab betaler en fair andel i skat, kan være svær at løfte overfor den bredere offentlighed, da den almindelige borger ofte ikke har den tilstrækkelige forståelse for den internationale skatterets komplekse regelsæt. Men skal selskabet bevise overfor borgeren, at det ønsker at engagere sig i en fair betaling af skatter, kan dette bl.a. gøres ved at indføre en skattepolitik.

²³⁵ Blowfield m.fl. *Corporate Responsibility*, s. 19

I årsregnskabslovens²³⁶ § 99a er angivet, at store virksomheder skal redegøre for deres samfundsansvar. Det er dog ikke eksplicit givet, at selskabet er påkrævet at opretholde en skattepolitik. Meget få selskaber offentliggør derfor, hvad de betaler i skat. Et selskab kan dermed udvise socialt ansvar ved frivilligt at offentliggøre en skattepolitik. Til udarbejdelse af en sådan skattepolitik anbefales, at selskabet finder vejledning i de udspil, som en række internationale organisationer har taget i relation til CSR. Heraf kan bl.a. nævnes *OECD Guidelines for Multinational Enterprises 2011 Edition*²³⁷, der fremhæver meget overordnede retningslinjer for, at selskabet bør agere i overensstemmelse med loven. Yderligere er International Organization for Standardization's *Guidance on Social Responsibility*²³⁸, der anbefaler, at selskaber offentliggør deres skattebetalinger, uanset at dette ikke er et lovkrav,²³⁹ samt EU's *2011-2014 Strategy on Corporate Social Responsibility*, der bestræber sig på at fremme tre principper for god skatteforvaltning; *gennemsigtighed, udveksling af oplysninger og loyal skattekonkurrence i forholdet mellem landene*.²⁴⁰

Fælles for disse guidelines er, at der anbefales en større gennemsigtighed af skattebetalingerne. Derudover angiver disse blot overordnede vejledninger til selskabets skattepolitik, og ikke en konkret guideline. Afgørende er dog, at skattepolitikken sammensættes på en sådan måde, at borgerne ikke anser den for unfair.²⁴¹

5.2.1.3 Etisk ansvar

Ifølge Carroll rækker det etiske ansvar *ud over* det juridiske ansvar.²⁴² For at leve op til etikken må selskabet imødekomme interessenternes standarder, normer og forventninger.²⁴³ Mange teoretikere vil tilmed argumentere for, at det etiske ansvar er den bedste langsigtede forretningsstrategi for selskabet.²⁴⁴ Velasquez argumenterer i den henseende for, at selskabets etiske adfærd kan udgøre signifikante konkurrencefordele.²⁴⁵ Forestil dig f.eks. at gøre forretning med en virksomhed der er kendt for at være illoyal fremfor en virksomhed der er kendt for at være pålidelig. Såfremt et selskab således engagerer sig i aggressiv skatteplanlægning, risikerer det at ende i en situation, hvor selskabets skattebetaling ikke opleves som etisk ansvarligt, hvilket kan have en negativ effekt på selskabets omdømme og i sidste ende på dets indtjening. Udfordringen ved at handle etisk ansvarligt er, at udtrykket ikke altid står skarpskåret. For selvom det ikke er etisk forsvarligt at foretage skatteplanlægning, hvornår møder selskabet så den grænse, hvor interessenterne anser skattebetalingen for acceptabel? Selskaberne må også sørge for at tænke på aktionæren. Vælger selskabet f.eks. at eliminere skatteplanlægningen og betale den fulde skat i samtlige lande, som selskabet opererer i, reduceres profitten og dermed aktionærens udbytte. Dog, med øje for, at det etiske ansvar er den bedste langsigtede strategi, hvorved selskabet kan optjene loyalitet i markedet og på den måde øge indtjeningen, vil aktionærene ikke forsømmes på den lange bane. Det må derfor også her kunne forsvares, at selskabet med fordel kan udarbejde en skattepolitik for at vinde loyaliteten i markedet. Udfordringen bliver dog at udarbejde en skattepolitik, som borgerne anser for retfærdig.

²³⁶ Lovbekendtgørelse 2015-12-10 nr. 1580

²³⁷ Jf. kap. 6

²³⁸ Jf. ISO 26000, 2010

²³⁹ Jf. vejledningens s. 54

²⁴⁰ Jf. vejledningens afsnit 3.3

²⁴¹ Se diskussionen om fair beskatning i afsnit 5.1.1.3

²⁴² Carroll *The Business Case for Corporate Social Responsibility*, s. 95

²⁴³ Ibid.

²⁴⁴ Velasquez *Business Ethics*, s. 7

²⁴⁵ Ibid.

Diskussionen om en fair skattepolitik afspejler ofte individets politiske holdning.²⁴⁶ Det er derfor almindeligt at individers opfattelse af en fair beskatning varierer. Blandt andet vil påstanden om, at multinationale selskaber ikke betaler en fair andel i skat, knytte sig til den holdning, at staten bør være i stand til at håndtere sociale problemer mere effektivt end den private sektor.²⁴⁷ Selskabet er derfor efterladt til selv at skabe konkrete retningslinjer for, hvad der anses for at udgøre en fair beskatning.

Til støtte derfor kan selskaberne anvende Stevens fire punkter til at vurdere, om selskabets skattepolitik anses for at være etisk ansvarlig:²⁴⁸

- 1) Hvad er motivet for dispositionen?
- 2) Hvad er resultatet af dispositionen?
- 3) Er andelen af skat betalt i de enkelte stater svarende til selskabets aktiviteter i de pågældende stater?
- 4) Er der nogen juridisk begrundelse for at betale mindre skat end det spørgsmål 3 lægger op til?

Ad. 1) inden et selskab giver sig i kast med en given disposition er der oftest taget stilling til motivet for dispositionen. Det kan ofte være vanskeligt udefra, at konstatere om en given disposition helt eller delvist er drevet af skattemæssige hensyn. Det står dog oftest ganske klart for selskaberne selv. Typisk kræver skatteplanlægning omhyggelig forberedelse og juridisk dokumentation og en skattechef vil derfor i mange tilfælde være velvidende om, hvorvidt en disposition helt eller delvist er drevet af skattemæssige hensyn.²⁴⁹ Alligevel er det ganske nemt for selskaberne, at begrunde dets disposition i forretning, eftersom dispositioner sjældent kun er begrundet i skatteplanlægning. Punkt 1 mangler således objektivitet og kan derfor meget svagt stå alene i bedømmelsen af en *fair beskatning*.

Ad. 2) Såfremt ændringer i koncernstrukturen udelukkende medfører ændringer i de juridiske og skattemæssige forhold og ikke umiddelbart medfører allokering af arbejdspladser, aktiviteter mv. indikerer dette, at selskabet udnytter en skattemæssig fordel.²⁵⁰ Der bør dog tages hensyn til, at andre forhold end allokering af arbejdspladser, aktiviteter mv. kan ligges til grund for dispositionens resultat. Forholdet er derfor underlagt en vis subjektivitet, hvor selskabet kan argumentere for, at resultatet af dispositionen er begrundet i andre finansierings-, forretnings- eller investeringsmæssige forhold.

Ad 3) Til besvarelse af punkt 3 er det altovervejende udgangspunkt naturligvis, at selskabet overholder den nationale lovgivning. Stevens foreslår derudover, at selskabet selv fastsætter et minimum for, hvad det vil betale i skat i de pågældende stater. Dette kan eksempelvis baseres på selskabets lønninger, omsætning eller aktiver i pågældende stat. Idéen er således, at selskabet ikke anvender skatteplanlægning, der bringer beskatningen under det specificerede minimumsniveau.²⁵¹ Vælger et selskab at gøre brug af en sådan skattepolitik i relation til CSR, er det væsentligt, at selskabet har gjort op med de omkostninger, der potentielt er forbundet hermed. Som Peter Koerver Schmidt påpeger, er overholdelse af skattelovgivningen i de stater,

²⁴⁶ Stevens *The duty of Countries and Enterprises to Pay Their Fair Share*, s. 706

²⁴⁷ Ibid.

²⁴⁸ Stevens *The duty of Countries and Enterprises to Pay Their Fair Share*, s. 707

²⁴⁹ TFS.2015.238, s. 4

²⁵⁰ Stevens *The duty of Countries and Enterprises to Pay Their Fair Share*, s. 707

²⁵¹ Ibid.

som selskabet opererer i, særdeles omkostningstungt.²⁵² Underlægger selskabet derfor sig selv endnu et regelsæt for minimumsbeskatning, forventes at følge endnu større administrationsomkostninger. Disse øges tilsvarende ved, at selskabet naturligvis forventes, at offentliggøre informationer om beregningsmåden for dette minimumsniveau, ligesom selskabet naturligvis må forklare tilfælde, hvor den faktiske skattebetaling ligger under minimumsgrænsen.

Alternativt foreslår van Eijsden, at selskabet kan sammenligne dets skattebetalinger med andre selskabers skattebetalinger.²⁵³ Dette er dog heller ikke uden problemer. For det første kræver det, at der findes lignende selskaber, som kan bruges til sammenligning. Dette kan ofte være svært, da selskaber adskiller sig på en række områder, herunder struktur, ledelse, om selskabet har været længe på markedet eller ej mv. For det andet kan den indbetalte selskabsskat næppe være udtryk for, om man er en god eller dårlig skattebetaler, da det afhænger af en lang række faktorer, herunder fremførte underskud, afskrivninger mv. For det tredje er det ikke sikkert, at de øvrige selskaber betaler en fair andel i skat. Ikke desto mindre er van Eijdsdens forslag umiddelbart et bedre alternativ, set i lyset af, at både medier og politikere formentlig vil ligge vægt på, hvad pågældende selskab betaler i skat i forhold til lignende selskaber i samme land.

Ad. 4) sidst kan selskabet stille sig selv det spørgsmål, om der er en juridisk begrundelse for at betale mindre skat end det spørgsmål 3 lægger op til. Blandt de legale årsager til at betale en lavere skat, fremhæver Stevens lande med en skrøbelig regering, der indebærer høj korruption. I sådanne tilfælde vil selskabets bidrag til samfundet være mere effektivt end skattebetalingerne til den korrupte stat. Yderligere legale årsager nævner Stevens kommercielle årsager, såsom konkurrence, selskabets finansielle situation og andre bidrag til samfundet. Udelukkende at henvise til, at selskabet overholder skattelovgivningen, vil ikke være tilstrækkelig til, at retfærdiggøre en begrænset beskatning. Uagtet hvilken betragtning selskabet vælger for at begrunde en mindre betalt skat, vil der altid være politikere, som er af den overbevisning, at et selskab burde betale mere i skat.²⁵⁴

Specialets forfatter må dog stille sig kritisk overfor, at Stevens fremhæver konkurrenceelementet, som en legal årsag til at betale mindre i skat. Det har netop ikke været alment accepteret, at selskaber foretager aggressiv skatteplanlægning for at forsvare sig mod konkurrencen.²⁵⁵ Alligevel bør det anerkendes, at et selskab der konsekvent er pålagt en højere skattesats end konkurrenterne, er stillet ringere i konkurrencen.²⁵⁶ Det synes således at være en paradoksalt betragtning, at selskaber skal efterleve et diffust krav om at betale en fair andel i skat samtidig med, at selskabet skal sikre sin egen overlevelse i konkurrencen på det globale marked. Der eksisterer således en vanskelig balancegang mellem, hvad der forventes, at selskabet betaler i skat (*fairness*), og hvad selskabet profitmæssigt bør betale i skat, når det skal konkurrere om kunder og investorer på et globalt marked.²⁵⁷

Uanset at der ikke foreligger noget klart juridisk begreb, der definerer *fair beskatning* eller *aggressiv skatteplanlægning*, synes omkostningerne ved at udarbejde en skattepolitik at opveje risikoen for at ende i en situation, hvor selskabets skattebetaling ikke opleves som fair. Den altoverskyggende udfordring er imidlertid at afgrænse, hvornår selskabet må siges at betale en

²⁵² TfS.2015.238, s. 5

²⁵³ Eijsden, s. 56-61

²⁵⁴ Stevens *The duty of Countries and Enterprises to Pay Their Fair Share*, s. 708

²⁵⁵ Se hertil BEPS action 12 *Mandatory Disclosure Rules*, 2015 Final Report, af 5. oktober 2015, der søger at udrydde aggressiv skatteplanlægning.

²⁵⁶ Hvilket tillige er anerkendt af OECD i BEPS, 2013, s. 8

²⁵⁷ TfS.2015.238, s. 5

fair beskatning og hvornår det må siges at foretage aggressiv skatteplanlægning. De ovenstående fire punkter kan i en sådan henseende anvendes som vejledning til, at udarbejde en fair skattepolitik.

5.2.1.4 *Filantropisk ansvar*

Det filantropiske ansvar er det vi ofte forbinder en god CSR med. Dette indebærer selskaber, der frivilligt dedikerer sig til at bekæmpe fattigdom, udrydde sygdomme og bevare et godt miljø. Filantropien medfører således, at selskabet involverer sig i projekter, der fremmer velfærd og som selskabet ikke nødvendigvis havde nogen samfundsmæssig rolle i.²⁵⁸ Porter & Kramer argumenterer bl.a. for anvendelse af en filantropisk strategi, da denne afleder en konkurrencemæssig fordel, som styrker selskabets omdømme.²⁵⁹ Konkurrencefordelene, der er afledt af filantropien, kan bl.a. begrundes i Carrolls argument om, at det økonomiske og juridiske ansvar er *krævet* af interessenterne, det etiske ansvar er *forventet*, mens det filantropiske ansvar er *ønsket*.²⁶⁰ Lykkedes det derfor selskabet at gennemføre en filantropisk CSR strategi, må det tillige forventes, at denne CSR strategi afgiver størst loyalitet i markedet.

Hvad der i øvrigt må roses ved anvendelsen af filantropien er, at denne er en legal årsag til at betale mindre i skat.²⁶¹ Skatteplanlægning kan derfor, til en vis grad, retfærdiggøres ved, at selskabet yder andre bidrag til samfundet. Som det bl.a. er argumenteret for ovenfor er en filantropisk tilgang velset i stater, hvor regeringen er underlagt høj korrupsion. Selskabet anses dermed for, at kunne bidrage mere effektivt til samfundet, end regeringen kan. På den måde har selskabet mulighed for at højne CSR politikken, ved at bruge den profit, som selskabet genererer ved skattetænkning, til at reinvestere i samfundet. Væsentligt er imidlertid at skabe en hårfin balance mellem graden af skatteplanlægning og størrelsen af bidrag til samfundet. Det skal være tydeligt for interessenterne at se, at selskabet frivilligt vælger at bidrage med en andel af profitten til samfundet. På den måde vil borgerne i mindre grad føle sig snydt, når selskabets skattekrone reduceres. Alligevel bør selskabet træde varsomt, da en potentiel skattesag i medierne vil overskygge selskabets positive bidrag til samfundet. Ud fra en CSR betragtning gør selskaberne derfor klogest i, at reducere skatteplanlægningen og i større grad fokusere på interessenternes ønske om, at bidrage med en fair andel i skat. Ud fra en skattemæssig betragtning kan dette dog lyde absurd. Såfremt betaling af skatter skal blive et spørgsmål om moral, blegner meningen med en skattelovgivning. Det er derfor ikke noget at sige til, at selskaberne føler sig uretfærdigt behandlet, når de betaler den skat de skal, og efterfølgende får at vide, at det ikke udgør en fair andel.

Oplagt er, at selskaberne byder BEPS projektet velkommen for dermed at indikere, at selskabet tillægger sig betragtningen om en fair beskatning af indkomst. Går alt som planlagt, får selskaber mindre spillerum for kunstigt at placere deres indtægter i lande med lav beskatning i fremtiden.²⁶² Dette vil i så fald være et vigtigt skidt på vejen til at sikre, at konkurrencen fremadrettet ikke vil dreje sig om, hvem der bedst udnytter landenes skattesystemer, men i større grad om, hvem der er bedst til at drive forretning.²⁶³

²⁵⁸ Blowfield m.fl. *Corporate Responsibility*, s. 23

²⁵⁹ Porter & Kramer *The Competitive Advantage of Corporate Philanthropy*

²⁶⁰ Carroll m.fl. *The Business Case for Corporate Social Responsibility*, s. 90

²⁶¹ Stevens *The duty of Countries and Enterprises to Pay Their Fair Share*, punkt 4 ovenfor

²⁶² Jeppesen *Skat skal ikke handle om moral*

²⁶³ TfS.2015.238, s. 6

Kapitel 6: Konklusion

Med BEPS action 7 har OECD foreslået den hidtil største revision af fast driftssteddefinitionen i den internationale skatteret. Herved skal fremhæves det positive i, at OECD forsøger at udarbejde et grundlæggende regelsæt i den internationale skatteret, så fast driftsstedsbegrebet fortolkes ens mellem landene. Man undgår på den måde, at multinationale selskaber vil drage fordel af de forskellige landes faste driftssteddefinitioner i den forstand, at den samme aktivitet vil statuere fast driftssted i én stat og ikke den anden. Det er dog endnu uvist, hvorvidt implementeringen af BEPS vil skabe konsensus imellem landene, da dette afhænger af, hvilke til- og fravalg de enkelte lande tager i implementeringsinstrumentet.

Genstand for kritik af action 7 må navnlig være skattereglernes stigende omfang og kompleksitet, som gør det vanskeligt for skattemyndigheder såvel som skatteydere, at ajourføre sig med. Tilsvarende er det tvivlsomt, at implementeringen af action 7 vil skabe fuld konsensus mellem landene, da enkelte lande allerede har udtalt udelukkende, at ville tiltræde enkelte dele af fast driftssteddefinitionen.²⁶⁴ Det forventes dog, at underskriftsceremonien i Paris i juni 2017 vil bringe bedre overblik over antallet af fuldt tiltrådte lande og dermed ikrafttrædelsen af MLI.

Det følger af specialets analyse, at store dele af modeloverenskomstens art. 5 og kommentarerne hertil foreslås forladt til fordel for det multilaterale instruments art. 12-15 og de dertilhørende kommentarer i action 7. Herved skal navnlig roses forslaget vedrørende kommissionær arrangementer i modeloverenskomsten art. 5, stk. 5 og 6, hvor personterminologien *kommissionær* er revideret til en mere neutral betegnelse *person*. På den måde forlades problematikken i modeloverenskomstens art. 5, stk. 6, der per definition fritog kommissionæren for uafhængighedstesten. Tilsvarende for kommissionærer udvides fuldmagtskravet til ikke blot at være betinget af, at kontraktsindgåelsen skal være i foretagendets navn, men kan også foreligge, såfremt en kommissionær sælger et gode, som foretagendet har ejendomsretten til, men hvor kommissionæren er blevet givet en bemyndigelse til at sælge dette gode på vegne af foretagendet. Kommissionærstrukturerne, som er omtalt i *Zimmer-* og *Dell-*sagerne, kan derfor ikke længere anvendes som et værn mod fast driftssted.²⁶⁵

Derudover tilgodeses fragmenteringstilfælde, hvor et selskab opsplitter dets aktivitet på en sådan måde, at hver aktivitet blot udgør en forberedende eller hjælpende art, jf. art. 5, stk. 4. OECD har foreslået at imødekomme denne omgåelse ved at udvide den allerede eksisterende anti-fragmenteringsregel i art. 5, stk. 4, litra f) til en særskilt bestemmelse i stk. 4.1.²⁶⁶ Art. 5, stk. 4, litra f) omfatter udelukkende aktiviteter fragmenteret af *samme* foretagende og på *samme* faste forretningssted. Et selskab kan derfor blot oprette et datterselskab i domicilstaten og lade dette andet selskab varetage en del af aktiviteten i kildestaten. En sådan situation fanges af den foreslåede stk. 4.1, der ud over at fange fragmenterede aktiviteter på samme faste forretningssted eller af samme foretagende også omfatter situationer, hvor aktiviteterne er fragmenterede mellem flere foretagender, der er *closely related*, og mellem flere faste forretningssteder, såfremt aktiviteterne udgør *complementary functions*. Kritik skal dog rettes imod OECD's manglende uddybelse af, hvad der skal forstås ved udtrykket *complementary functions*. Den manglende præcisering af udtrykket efterlader fortolkningen deraf til de lokale skattemyndigheder. Der er derfor høj risiko for, at udtrykket fortolkes forskelligt landene imellem.

²⁶⁴ Heriblandt UK, jf. Stupples *U.K. Won't Adopt OECD's Permanent Establishment Definition*

²⁶⁵ Forudsat at MLI er tiltrådt

²⁶⁶ MLI art. 13, stk. 4

Yderligere har specialet fundet, at bygge-, anlægs- og installationsvirksomhed bliver begrænset i, at opsplitte kontrakter mellem concernforbundne parter på en sådan måde, at ingen af kontrakterne overstiger en 12 måneders periode.²⁶⁷ Foreslået af OECD er netop to mulige anti-misbrugsbestemmelser. For det første en PPT,²⁶⁸ der skal gælde som en generel værnsregel i den internationale skatteret. Dette er der i sig selv ikke noget synderligt nyt i, set i forhold til de allerede eksisterende værnsregler i national og international ret.²⁶⁹ Landene kan derimod vælge en alternativ bestemmelse,²⁷⁰ som mere konkret sigter på opsplitting af kontrakter for bygge-, anlægs- og installationsvirksomhed. Denne tilsiger, at flere kontrakter kan anses for at udgøre én samlet kontrakt, såfremt kontrakterne udgør *connected activities*, og såfremt foretagenderne, der er i besiddelse af kontrakterne, er *closely related*. Det står landene frit for, hvorvidt de vil vælge PPTen eller den alternative bestemmelse. Det synes ifølge specialets forfatter mest fordelagtigt for landene, at vælge den sidstnævnte anti-misbrugsregel til adressering af entreprenørreglens kontraktsopsplitting.

Endnu en væsentlig ændring, som er foreslået i action 7, er, at anvendelsen af undtagelserne i modeloverenskomstens art. 5, stk. 4 er betinget af, at aktiviteten er forberedende eller hjælpende. Hvor det i modeloverenskomsten er angivet objektive kriterier i litra a-d), efterlader MLI således større plads til fortolkning. En af de primære grunde til at forlade de objektive kriterier i art. 5, stk. 4 er, at aktiviteter undtages fast driftssted, selvom disse ikke udgør en forberedende eller hjælpende art. Udviklingen af den digitale økonomi²⁷¹ har i særdeleshed gjort det let tilgængeligt, at operere i en række lande med den blotte tilstedeværende af et varelager, hvorfra varer solgt til kunder via selskabets hjemmeside, udleveres, uden at dette varelager statuerer fast driftssted. Med action 7 vil opretholdelsen af et varelager, på linje med de øvrige undtagelser, kunne statuere fast driftssted med betingelse af, at det ikke udgør en forberedende eller hjælpende art for selskabet. Det betyder for selskaber, der opererer indenfor den digitale økonomi, at de højst sandsynlig vil få en række faste driftssteder alt efter, hvor mange lande selskabet opererer i. Fordele ved forslaget er, at art. 5, stk. 4 igen vil være i overensstemmelse med bestemmelsens formål. Kritikpunkter kan derimod rettes imod, at de foreslåede kommentarer i stor grad eksemplificerer bestemmelsens anvendelsesområde. Herved skal holdes for øje, at der ikke skal ændres meget på faktum før eksemplet er uanvendeligt på en given situation. Eksempler bevirker derfor ikke nødvendigvis, at skattemyndigheder såvel som skatteydere får større klarhed over bestemmelsens anvendelsesområde. Det foreslås derfor i specialet, at kommentarerne i fremtiden angiver væsentlig flere objektive kriterier for bestemmelsens anvendelsesområde. Det bevirker imidlertid også, at landene fortolker bestemmelsen mere ensartet.

Generelt for action 7 skal bemærkes, at betydeligt flere faste driftssteder vil statueres, hvoraf mange formentlig vil være af meget beskeden karakter. Det betyder for de lokale skattemyndigheder, at de kan forvente et væsentligt større og mere komplekst regelsæt, som med garanti vil føre en række afgørelser og anmodninger om bindende svar med sig. På samme vis er mange selskaber underlagt administrations- og dokumentationsforpligtelser, såfremt dets aktivitet måtte statuere fast driftssted.

Anser man OECD's BEPS-projekt ud fra en CSR betragtning, støtter BEPS blot den almindelige borgers opfattelse af, at de multinationale selskaber snyder i skat. Både i den politiske

²⁶⁷ MLI art. 7, stk. 1 samt art. 14, stk. 1

²⁶⁸ MLI art. 7, stk. 1

²⁶⁹ Jf. kommentarer til art. 1, pkt. 7-12; Wienerkonventionens art. 31, stk. 1; samt LL § 3 i intern dansk ret

²⁷⁰ MLI art. 14, stk. 1

²⁷¹ Action 1

debat og i medierne mistænkes mange multinationale selskaber for at være dårlige skattebetalere, når de reducerer deres samlede globale skattebetaling. Overraskende er det ikke længere tilstrækkelig anerkendt, at selskabet opfylder skattelovgivningen. Det er derimod yderligere forventet, at selskabet bidrager med en fair betaling af skat.

Specialet har i den forbindelse fundet, at selvom skatteplanlægning støtter teorien om en profitmaksimering, må selskabet tage højde for, at det er interessenterne der skal handle hos selskabet. Interessenternes opfattelse af selskabet udgør derfor en væsentlig del af selskabets samlede profitgenerering. Netop derfor er det væsentligt for selskaberne, at efterleve interessenternes behov. Det følger af specialets analyse, at selskaber med fordel kan udarbejde en CSR politik, der understøtter en fair skattepolitik. Skattepolitikken vil på langt sigt bidrage til profitmaksimering i form af selskabets styrkede image, som i sidste ende får forbrugerne til at handle hos selskabet. Der foreligger dog fortsat selskaberne den opgave at finde balancegangen mellem graden af skatteplanlægning og at betale en fair andel i skat.

Kapitel 7: Perspektivering

Den fremadrettede behandling af emnet kunne meget vel være implementeringsprocessen af BEPS. MLI er ganske omfattende og afhænger, som nævnt, af, hvor mange lande der tiltræder instrumentet. Grundet instrumentets fleksible ikrafttrædelse forventes dette tilsvarende at give anledning til en række problemer i overgangsfasen. Det kan givetvis forventes, at der vil være en række udspil fra OECD om, hvordan denne overgangsperiode skal håndteres. På samme vis synes det interessant at følge udviklingen, for at se, om implementeringen af BEPS rent faktisk skaber en international konsensus af skattesystemet. Specialets forfatter anser dog formålet for værende en anelse optimistisk med respekt for landenes skatteretlige autonomi.

Yderligere for fast driftsstedsbegrebet synes det relevant at følge de initiativer, der blandt andet er taget af EU,²⁷² samt OECD²⁷³, som yderligere forventes at revidere fast driftsstedsbegrebet.

Litteraturliste

Bøger

- Andersen, Lennart Lyng & Madsen, Palle Bo *Aftaler og mellemænd* 6. udgave, Karnov Group 2012
- Blowfield, Michael & Murray, Alan *Corporate Responsibility* 3. udgave, Oxford University Press 2014
- Bundgaard, Jakob; Jensen, Dennis Ramsdahl & Winther-Sørensen, Niels *Den evige udfordring – omgåelse og misbrug i skatteretten* 1. udgave, ExTuto Publishing 2015
- Jensen, Søren Næsborg *EU-selskabsskatteret* 1. udgave, Jurist og Økonomforbundets forlag 1997
- Laursen, Anders Nørgaard *Fast Driftssted* 1. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2011

²⁷² Såsom KOM(2016)683; KOM(2016)685; KOM(2016) 686

²⁷³ *Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention*

- Michelsen, Aage *International Skatteret* 3. udgave, Thomson – Gad Jura 2003
- Reimer, Ekkehart *Permanent Establishments A Domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective* 4. udgave, Kluwer Law 2015
- Roepstorff, Anne K. *CSR virksomheders sociale ansvar som begreb og praksis* 1. udgave, Hans Reitzels Forlag 2010
- Skaar, Arvid A. *Permanent Establishment – Erosion of a Tax Treaty Principle* 1. udgave, Kluwer Law and Taxation Publishers 1991
- Smith Adam *The Wealth of Nations* 5. udgave, e-bog ElecBook 2001
- Tvarnø, Christina D. & Nielsen, Ruth *Retskilder & Retsteorier* 4. Reviderede udgave, Juridisk – og Økonomforbundets Forlag 2014
- Velasquez, Manuel G. *Business Ethics concepts & cases* 7. udgave, Pearson 2012
- Vendelbo, Pia & Nielsen, Karen Marie Saaby *Juridisk metode* 1. udgave, Forlaget LawLab IVS 2015

Artikler

- Beierholm, Ann-Charlotte og Hansen, Søren Jesper *OECD's "Base Erosion and Profit Shifting" initiative*, Karnov Group, SU.2013.272
- Carroll, Archie B. & Shabana, Kareem M. *The Business Case for Corporate Social Responsibility: A Review of Concepts, Research and Practice*, International Journal of Management Reviews 2010
- Davis, Keith *The Case for and Against Business Assumption of Social Responsibilities*, Arizona State University, 1973
- Eijdsen, Arjo van *The relationship between Corporate Responsibility and Tax: Unknown and Unloved*, Kluwer Law International BV, EC Tax Review 2013-1
- Eisenbeiss, Justus *BEPS Action 7: Evaluation of the Agency Permanent Establishment*, Kluwer Law International BV, Intertax Vol. 44, Issue 6 & 7, s. 481-502, 2016
- Friedman, Milton *The Social Responsibility of Business is to Increase its Profit*, The New York Times Magazine, September 13, 1970
- Jeppesen, Lone Schrøder *Skat skal ikke handle om moral*, DJØF-Bladet marts 2017, interview af Anders Nørgaard Laursen
- Jørgensen, Vicki F. & Bisgaard Ines *Fast driftssted, agentreglen og BEPS action 7 – status og en praktisk indfaldsvinkel*, Karnov Group 2015, SR.2015.0021

- Kok, Reinout *The Principal Purpose Test in Tax Treaties under BEPS 6*, Kluwer Law International BV, Intertax Vol. 44 Issue 5, s. 406-412, 2016
- Kramer, Mark & Kania, John *Game changing CSR*, Harvard University, 2006
- Laursen, Anders Nørgaard *Entreprisevirksomhed og fast driftssted*, Karnov Group 2014, SR.2014.0031
- Laursen, Anders Nørgaard *Fast driftssted – foreslåede ændringer af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst*, Karnov Group 2012, SR-SKAT 1/2012
- Laursen, Anders Nørgaard *International Skatteret 2016-2017*, Karnov Group, SR.2017.198, s. 8-9
- Laursen, Anders Nørgaard *Kommissionærer og fast driftssted i lyset af Dell-sagen*, SU.2012.140
- McGuire, J. W. *Business and society*, New York: McGraw-Hill, 1963.
- Nielsen, Michael Korsgaard *København vil spænde ben for skattelyfirmaer*, Berlingske Business 14. april 2017
- Noes, Philip *Udvikling af et Multilateralt Instrument – BEPS Action 15*, Karnov Group 2015, SU.2015.177
- PwC Switzerland *PE Status, Low Value-adding Intragroup Services*, Journal of International Taxation 2015
- Porter, Michael E. & Kramer, Mark R. *The competitive advantage of corporate philanthropy*, Harvard Business Review, s. 56–69, 2002
- Schmidt, Peter Koerver *Når multilaterale selskaber skal betale en fair andel i skat – en balanceakt i krydsfeltet mellem skatteret og corporate social responsibility*, Karnov Group 2015, TfS.2015.238
- Sikka, Prem *Smoke and mirrors: Corporate social responsibility and tax avoidance*, Accounting Forum 34, s. 153-168, 2010
- Skriver-Simony, Jesper & Jensen, Steffen B. *2016-praksis om definitionen af fast driftssted*, Karnov Group SU.2017.1
- Stevens, S.A *The duty of Countries and Enterprises to Pay Their Fair Share*, Kluwer Law International BV, Intertax 2014
- Stupples, Ben *U.K. Won't Adopt OECD's Permanent Establishment Definition*, Bloomberg BNA, 20. december 2016

Hjemmesider

- Danmarks Statistik *Skatter og afgifter – Oversigt 2016*. Tilgængelig via (21/5 2017): <http://www.dst.dk/Site/Dst/Udgivelser/GetPubFile.aspx?id=22674&sid=skat2016>
- Den Juridiske Vejledning C.D.1.2.2 Erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet, version 2.7 31.01.2017
- Den Juridiske Vejledning C.D.3.2.1 Valg af international sambeskatning, version 2.7 31.01.2017
- Den Juridiske Vejledning C.F.8.2.1 Overordnet om modeloverenskomsten, version 2.7 31.01.2017
- Den Juridiske Vejledning C.F.8.2.2.5 Artikel 5: Fast driftssted, version 2.7 31.01.2017
- Foreløbig liste af tiltrådte lande per 21/5 2017. Tilgængelig via: http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf
- OECD Tax News *OECD approves the 2014 update to the OECD Model Tax Convention*, 16. juli 2014. Tilgængelig via (21/5 2017): <http://www.oecd.org/tax/2014-update-model-tax-convention.htm>
- Skattelisten tilgængelig på SKAT via (21/5 2017): <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?old=skattelister>
- SustainAbility *Taxing issues responsible business and tax*, 14. marts 2006. Tilgængelig via (21/5 2017): <http://sustainability.com/our-work/reports/taxing-issues/>

Publikationer

- European Commission *A renewed EU strategy 2011-14 for Corporate Social Responsibility*, Brussels, 25.10.2011 COM(2011) 681
- International Organization for Standardization *Guidance on Social Responsibility*, ISO 26000 – social responsibility, 2010
- Komitéen for god selskabsledelse *Anbefalinger for God Selskabsledelse*, maj 2013 (opdateret november 2014)
- Kommissionen for de Europæiske Fællesskaber *Grønbog Fremme af en europæisk ramme for virksomhedernes sociale ansvar*, Bruxelles den 18.07.2001, KOMM(2001) 366
- OECD's modeloverenskomst af 1992 med kommentarer (version 2014)

- OECD *OECD Guidelines for Multinational Enterprises*, 2011 Edition
- OECD/G20 *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, 2013
- OECD/G20 *Addressing the Tax challenges of the Digital Economy – Action 1: 2015 Final Report*
- OECD/G20 *Comments received on public discussion draft – BEPS action 7: Prevent the Artificial Avoidance of PE Status*, 1. januar 2015
- OECD/G20 *Comments received on revised discussion draft - BEPS action 7: Prevent the Artificial Avoidance of PE Status*, 15. juni 2015
- OECD/G20 *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties – Action 15: 2015 Final Report*
- OECD/G20 *Explanatory Statement*, Final Report 2015
- OECD/G20 *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*
- OECD/G20 *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status – Action 7: 2015 Final Report*
- OECD/G20 *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances - Action 6: 2015 Final Report*
- OECD/G20 *Public Discussion Draft – BEPS action 7: Prevent the Artificial Avoidance of PE Status*, 31. oktober 2014 – 9. januar 2015
- OECD/G20 *Revised discussion draft – BEPS action 7: Prevent the Artificial Avoidance of PE Status*, 15. maj – 12. juni 2015

Retskilder og praksis

- Conseil d'État 31/3 2010, no. 304715 *Zimmer* (engelsk version af dommen tilgængelig på Conseil d'Etats hjemmeside; http://arianeinternet.conseil-etat.fr/arianeinternet/en/ViewRoot.asp?View=Html&DMode=Html&PushDirectory=1&Item=1&fond=DCE_EN&Page=1&querytype=advanced&NbEltPerPage=4&Pluriels=False&Synonymes=False&dec_id_t=304715)
- HR-2011-02245-A, (sak nr. 2011/755) *Dell, Norge*
- Københavns Kommunes 8. medlemsforslag om etisk certificeringsmærke (2017-0167907)
- Lovbekendtgørelse 2015-09-14 nr. 1089 (selskabsloven)

- Lovbekendtgørelse 2016-09-01 nr. 1162 (ligningsloven)
- Lovbekendtgørelse 2016-09-06 nr. 1164 (selskabsskatteloven)
- Lovbekendtgørelse 2016-01-29 nr. 117 (kildeskatteloven)
- Rådets Direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 (moderdatterselskabsdirektivet)
- Rådets Direktiv 2003/49/EF af 3. juni 2003 (renteroyaltydirektivet)
- Rådets Direktiv 2009/133/EF af 19. oktober 2009 (fusionsskattedirektivet)
- SKM.2017.349 SR (overvågning og tilsyn af arbejdsopgaver – hjælpende karakter)
- SKM.2017.213 SR (hjemmekontor)
- SKM.2016.568 SR (vindturbiner – fast i tid og sted)
- SKM.2015.644 SR (hjemmekontor)
- SKM.2014.512 SR (intet krav om formel fuldmagt)
- SKM.2010.318 SR (vederlag og økonomisk risiko – uafhængighed)
- TfS.2010.605 SR (samspejlet mellem art. 5, stk. 5 og 6)
- TfS.1987.50 LSR (dykkerudstyr – forretningssted)
- Traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde af 26.10.2012, C 326/01