

Beskatning
af international
erhvervsindkomst

NIELS WINTHER-SØRENSEN

BESKATNING
AF
INTERNATIONAL
ERHVERVSINDKOMST

Indkomstopgørelsen
for et fast driftssted

Niels Winther-Sørensen

Beskatning af international erhvervsindkomst

1. udgave / 1. oplag

© Forlaget Thomson A/S (ITID A/S), København 2000

ISBN 87-619-0131-8

Omslag: Axel Surland

Sats og tryk: Narayana Press, Gylling

Mekanisk, fotografisk eller anden gengivelse
af denne bog eller dele af den er ikke tilladt
ifølge gældende dansk lov om ophavsret.
Alle rettigheder forbeholdes.

Indholdsoversigt

Forord 19

Afsnit I: Indledning 21

Kapitel 1. Afhandlingens emne, metode og systematik 23

Afsnit II: Dobbeltbeskatningsoverenskomster og intern dansk ret 37

Kapitel 2. Dobbeltbeskatningsoverenskomster i dansk ret 39

Kapitel 3. Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster og indgåelse af gensidige aftaler 62

Kapitel 4. Betydningen af intern ret for gennemførelsen af overenskomstlempelsen 111

Kapitel 5. Dobbeltbeskatningsoverenskomster og deltagere i personselskaber 161

Afsnit III: Selvstændighedsfiktionens indhold 193

Kapitel 6. Selvstændighedsfiktionen i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne 195

Kapitel 7. Interne gennemførelsesregler som supplement ved indkomstopgørelsen efter en overenskomst 279

Kapitel 8. Selvstændighedsfiktionen i intern dansk skatteret 294

Afsnit IV: Allokering af indkomst 353

Kapitel 9. Allokering af indkomst efter den direkte og indirekte metode 355

Kapitel 10. Opførelsen af et fast driftsstedes finansieringsudgifter 409

Kapitel 11. Gennemførelsen af allokering af indkomst 458

Afsnit V: Interne ydelser 509

Kapitel 12. Interne ydelser vedrørende driftsmidler 511

Kapitel 13. Interne overførelser af varer 578

Kapitel 14. Interne ydelser vedrørende immaterielle rettigheder, aktier og fordringer 598

Kapitel 15. Interne tjenesteydelser og interne lån 636

Afsnit VI: Diskriminations- og restriktionsforbud 657

Kapitel 16. Dobbeltbeskatningsoverenskomsternes
diskriminationsforbud 659

Kapitel 17. EU-skatteret 687

Afsnit VII: Afslutning 743

Kapitel 18. Sammenfatning og afslutning 745

SUMMARY 762**Forkortelser 780****Litteraturfortegnelse 781****Doms- og afgørelsesregister 792****Paragrafnøgle 797****Stikordsregister 802**

Indhold

Forord	19
Afsnit I: Indledning	21
Kapitel 1. Afhandlingens emne, metode og systematik	23
1.1 Afhandlingens emne	23
1.2 Afhandlingens metode og materiale	24
1.3 Terminologi	27
1.4 Afgrænsning af afhandlingens emne	28
1.4.1 Fast driftssteds-begrebet	28
1.4.2 Indkomstopgørelsen for specielle faste driftssteder	29
1.4.3 Transfer pricing og arms længde priser	29
1.4.4 Etablering og ophør af et fast driftssted	30
1.5 Plan for afhandlingen	30
1.5.1 Plan for afsnit II – Dobbeltbeskatningsoverenskomster og dansk ret	30
1.5.2 Plan for afsnit III – Selvstændighedsfiktionens indhold	32
1.5.3 Plan for afsnit IV – Allokering af indkomst	33
1.5.4 Plan for afsnit V – Interne ydelser	34
1.5.5 Plan for afsnit VI – Diskriminations- og restriktionsforbud	35
1.5.6 Plan for afsnit VII – Afslutning	36
 Afsnit II: Dobbeltbeskatningsoverenskomster og intern dansk ret	 37
Kapitel 2. Dobbeltbeskatningsoverenskomster i dansk ret	39
2.1 Indgåelse og gennemførelse af dobbeltbeskatnings- overenskomster	39
2.1.1 Dobbeltbeskatningsoverenskomster 1922-1994	42
2.1.2 Dobbeltbeskatningsoverenskomster efter 1994	46
2.1.3 Den gyldne regel	47
2.2 Betydningen af grl. § 43, 1. led	48
2.2.1 Det obligatoriske princip	49
2.2.2 Udviklingen af fortolkningen af grl. § 43, 1. led	52
2.2.3 Delegationsforbudets udstrækning	54
2.2.3.1 Teori og praksis	54
2.2.3.2 Bemyndigelseslovens forhold til delegationsforbudets udstrækning	56
2.3 Treaty overriding	59

Kapitel 3. Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster og indgåelse af gensidige aftaler	62
3.1 Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster	62
3.1.1 Wienerkonventionens fortolkningsregler	64
3.1.1.1 Primære fortolkningsmidler	65
3.1.1.2 Supplerende fortolkningsmidler	67
3.1.2 Hensynet til en harmoniseret fortolkning	68
3.1.2.1 International skattepraksis	72
3.1.2.2 OECD's modeloverenskomst med kommentarer	74
3.1.3 Betydningen af intern ret ved fortolkningen af overenskomster	79
3.1.3.1 Anvenderstatens ret contra overenskomstens kildelands ret	85
3.1.3.2 Fastlæggelsen af den interne ret	87
3.2 Gensidige aftaler	89
3.2.1 Generelle gensidige aftaler	90
3.2.1.1 Gensidige aftalers folkeretlige gyldighed	91
3.2.1.1.1 Problemformulering	91
3.2.1.1.2 Kompetencefordeling	93
3.2.1.1.3 Krav om Folketingets samtykke til indgåelse af gensidig aftale	94
3.2.1.2 Gensidige aftalers internretlige virkning i forhold til borgerne	98
3.2.1.2.1 Skattemyndighederne påberåber sig en gensidig aftale til skade for en borger	99
3.2.1.2.2 En borger påberåber sig en gensidig aftale	101
3.2.2 Konkrete gensidige aftaler	102
3.2.2.1 Hjemmelsgrundlaget for danske skattemyndigheder	103
3.2.2.2 Forholdet til grl. § 43, 1. led	106
3.2.3 Retspolitisk vurdering af gensidige aftaler til løsning af problemer vedrørende indkomstopgørelsen for et fast driftssted	108
3.2.3.1 Generelle gensidige aftaler	108
3.2.3.2 Konkrete gensidige aftaler	109
Kapitel 4. Betydningen af intern ret for gennemførelsen af overenskomstlempelsen	111
4.1 Intern ret ved fortolkning contra ved gennemførelse af overenskomstlempelsen	111
4.1.1 Klaus Vogels teori	111
4.1.2 Afhandlingens tese om interne gennemførelsesregler	114
4.2 Overenskomstlempelse af det nationale skattekrav	117

4.2.1	Bestemmelsen af overenskomstens kildeland og domicilland	118
4.2.2	Lempelsen i overenskomstens kildeland	119
4.2.3	Lempelsen i domicillandet	122
4.2.3.1	Eksempion med progressionsforbehold	123
4.2.3.2	Almindelig og matching credit	124
4.2.3.3	Underskud i øvrig indkomst eller negativ lempelsesberettiget indkomst	126
4.3	Overenskomsternes fordeling af beskatningsretten	128
4.3.1	Kvalifikation af indkomst	128
4.3.1.1	Generelt om kvalifikation af indkomst i overenskomsterne	128
4.3.1.2	Afgrænsningen af indkomst omfattet af art. 7	130
4.3.1.2.1	Kollisions-reglen i art. 7, stk. 7	132
4.3.1.2.2	Afgrænsning over for øvrige fordelingsbestemmelser	134
4.3.2	Indkomstkildens placering	136
4.3.2.1	Overenskomstens kildeland contra indkomstkildens placering	136
4.3.2.2	Placeringen af indkomstkilden i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne	137
4.4	Indkomstopgørelse til brug for overenskomstlempelse	141
4.4.1	Indkomstopgørelsen i overenskomstens kildeland	142
4.4.2	Domicillandets opgørelse af den lempelsesberettigede indkomst	144
4.4.3	Den tidsmæssige placering	148
4.4.3.1	Betydning for fordelingen af beskatningsretten	148
4.4.3.2	Betydning for lempelsesberegningen	151
4.4.3.2.1	Dobbeltbeskatningsoverenskomsternes regler om den tidsmæssige placering	151
4.4.3.2.2	Interne danske gennemførelsesregler om den tidsmæssige placering	153
4.4.3.2.3	Tidsmæssige forskydninger ved afskrivninger og genvundne afskrivninger	155

Kapitel 5. Dobbeltbeskatningsoverenskomster og deltagere

	i personselskaber	161
5.1	Indledning om beskatningen af personselskaber	161
5.2	Begge overenskomststater anvender et princip om skattemæssig transparens	164
5.2.1	Betalinger fra et personselskab til en selskabsdeltager	166
5.2.2	Selskabsdeltagerens andel af personselskabets indkomst	168
5.2.3	Fast driftssted for selskabsdeltagere	170
5.3	Forskellige subjekt kvalifikation	173

5.3.1	Selskabsdeltageren som indkomstmodtager og beskyttet person	174
5.3.1.1	Danmark som domicilland for selskabsdeltageren	175
5.3.1.2	Danmark som overenskomstens kildeland for selskabsdeltageren	180
5.3.2	Selskabsdeltagers adgang til at påberåbe sig overenskomstbeskyttelse af personselskabet	181
5.3.2.1	Personselskabet som en beskyttet person	181
5.3.2.2	Selskabsdeltagerens påberåbelse af overenskomstbeskyttelsen af personselskabet	183
5.3.3	Betydningen af fast driftssted-princippet ved forskellig subjekt kvalifikation	185
5.4	Overenskomstbeskyttelse af løbende ydelser mv. til andre personer end selskabsdeltagere	187
Afsnit III: Selvstændighedsfiktionens indhold		193
Kapitel 6. Selvstændighedsfiktionen i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne		195
6.1	Præsentation af afhandlingens teser om selvstændighedsfiktionens indhold	195
6.2	Fordelingsbestemmelsernes ordlyd	198
6.3	OECD's kommentarer	205
6.3.1	Kommentarernes generelle udtalelser om indkomstopgørelsesreglerne	206
6.3.2	Kommentarernes udtalelser om forholdet mellem art. 7, stk. 2 og 3	207
6.3.3	OECD's kommentarer i 1963-, 1977- og 1992-versionerne	210
6.3.3.1	Allokering af indkomst	212
6.3.3.2	Interne ydelser	214
6.3.4	Ændringen af OECD's kommentarer ved 1994-versionen	219
6.3.4.1	Allokering af indtægter og udgifter	220
6.3.4.2	Interne ydelser	224
6.3.4.2.1	Kommentarernes generelle udtalelser om interne ydelser	224
6.3.4.2.2	Kommentarernes udtalelser om konkrete interne ydelser	226
6.4	International retspraksis	231
6.4.1	Retspraksis om allokering af indkomst	232
6.4.1.1	Allokeringsgenstanden – sammenhængen mellem indkomst og indkomstgrundlag	232
6.4.1.2	Allokeringskriterier	233
6.4.2	Retspraksis om interne ydelser	237

6.5	Skatteretlig teori	245
6.5.1	Teorier om en ubegrænset selvstændighedsfiktion og om funktionsnytte	248
6.5.1.1	Teorier om en ubegrænset selvstændighedsfiktion	248
6.5.1.1.1	C. Bellstedt	250
6.5.1.1.2	G. Bähr	252
6.5.1.1.3	Niels Lolk Koefoed	253
6.5.1.2	Teorier om funktionsnytte	254
6.5.1.2.1	Helmut Becker	255
6.5.1.2.2	Wolfgang Kumpf	257
6.5.1.2.3	Irene Burgers	259
6.5.2	Teorier om en begrænset selvstændighedsfiktion	261
6.5.2.1	Wolfgang Ritter	263
6.5.2.2	Helmut Debatin	264
6.5.2.3	Alexander Hemmelrath	268
6.5.2.4	Thøger Nielsen	271
6.5.2.5	Erik Møller	275
6.5.2.6	Aage Michelsen	276
6.6	Foreløbig konklusion	276
Kapitel 7.	Interne gennemførelsesregler som supplement ved indkomstopgørelsen efter en overenskomst	279
7.1	Indledning	279
7.2	Betydningen af interne gennemførelsesregler ved allokering af indkomst	281
7.2.1	Opgørelsen af indkomst med en klar tilknytning til et fast driftssted	282
7.2.2	Opgørelsen af indkomst med mindre klar tilknytning til et fast driftssted	283
7.3	Betydningen af interne gennemførelsesregler ved interne ydelser	285
7.3.1	Interne ydelser med pligt til at anvendearms længde priser	285
7.3.2	Interne ydelser uden pligt til at anvende arms længde priser	289
7.4	Opgørelsen af et fast driftssteds indkomst ved deltagelse i et personselskab	291
Kapitel 8.	Selvstændighedsfiktionen i intern dansk skatteret	294
8.1	Fast driftssteds-princippet i dansk skatteret	294
8.1.1	Fast driftssteds-princippets funktion	294
8.1.2	Kvalifikation af erhvervsindkomst efter intern dansk skatteret	295

8.1.2.1	Fast driftssted i Danmark	296
8.1.2.2	Fast driftssted i udlandet.	299
8.2	Afhandlingens teser om selvstændighedsfiktionen i intern dansk skatteret	300
8.3	Betydningen af OECD's modeloverenskomst for intern dansk skatteret	302
8.3.1	Grundlaget for at tillægge OECD's modeloverenskomst vægt som fortolkningsbidrag.	302
8.3.2	Forskel mellem OECD's modeloverenskomst og danske overenskomster.	307
8.4	Allokering af indkomst	308
8.4.1	Allokeringsgenstanden – sammenhængen mellem indkomst og indkomstgrundlag	308
8.4.2	Krav om den erhvervmæssige karakter af indtægter og udgifter, der kan allokere til et fast driftssted	309
8.4.2.1	Sondring mellem næringsaktiver og anlægsaktiver mv. ...	311
8.4.2.1.1	Kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra d, 5. punktum, og selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, 5. punktum	315
8.4.2.1.2	Kildeskattelovens § 8 A og selskabsskattelovens § 7 A ...	319
8.4.2.1.3	Aktieavancebeskatningslovens § 13 a, stk. 2, og kursgevinstlovens § 37, stk. 3	320
8.4.2.2	Krav om den erhvervmæssige karakter af indtægter og udgifter i andre skattebestemmelser	322
8.4.2.2.1	Selskabsskattelovens § 1, nr. 6	322
8.4.2.2.2	Virksomhedsskatteloven	328
8.4.2.2.3	Investeringsfondsloven	328
8.4.2.2.4	Den tidligere bestemmelse i kildeskattelovens § 4, stk. 2 ..	329
8.4.2.2.5	Udlandslempelse	330
8.4.3	Allokeringskriterier	336
8.5	Interne ydelser	338
8.5.1	Selvkontrahering og selvstændighedsfiktion	339
8.5.2	Lovregler om selvstændighedsfiktionens udstrækning for et fast driftssted i Danmark	341
8.5.2.1	Statsskatteloven.	341
8.5.2.2	Selskabsskatteloven og kildeskatteloven	343
8.5.2.3	Transfer pricing-regler.	344
8.5.2.4	Kildeskattelovens § 8 A, stk. 2, og SEL § 7 A, stk. 2	346
8.5.2.5	Interne overførelser af aktier og fordringer.	348
8.5.3	Dansk retspraksis og administrativ praksis.	349
8.5.4	Dansk skatteretlig teori.	351

Afsnit IV: Allokering af indkomst	353
Kapitel 9. Allokering af indkomst efter den direkte og indirekte metode	355
9.1 Allokering af indkomst efter den direkte metode	355
9.1.1 Tilknytningen til det faste driftssteds erhvervsmæssige aktivitet	357
9.1.2 Ledelsens hensigt på dispositionstidspunktet	358
9.1.3 Den indbyrdes afvejning af de to kriterier	362
9.1.4 Betydningen af driftsstedsforbehold for allokeringen	363
9.1.4.1 Driftsstedsforbehold i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne	363
9.1.4.1.1 Driftsstedsforbeholdet i art. 10-12	364
9.1.4.1.2 Driftsstedsforbeholdet i art. 21	365
9.1.4.1.3 Betydningen af udtrykket direkte forbindelse i art. 10-12	366
9.1.4.2 Driftsstedsforbehold i intern dansk skatteret	370
9.1.4.2.1 Allokering af udbytte til et fast driftssted	370
9.1.4.2.2 Allokering af renter til et fast driftssted	374
9.1.4.2.3 Allokering af royalties til et fast driftssted	375
9.1.5 Driftsstedsindkomst med kilde uden for driftsstedsstaten	376
9.1.5.1 Danmark som overenskomstens kildeland	379
9.1.5.2 Danmark som domicilland	381
9.1.6 Valutakursomregning	381
9.2 Allokering af indkomst efter den indirekte metode	383
9.2.1 Den indirekte metode som en generel fordelingsmetode	384
9.2.1.1 Danske filialer af udenlandske forsikringselskaber	387
9.2.1.2 Udenlandske filialer af danske forsikringselskaber	391
9.2.1.3 Udlandslempelse i tiden frem til selskabsskatteloven i 1960	391
9.2.2 Den indirekte metode som supplement	394
9.2.2.1 Ligningslovens § 33 F og opgørelsen af et fast driftssteds indkomst	396
9.2.2.2 Cirkulæret til ligningsloven og opgørelsen af et fast driftssteds indkomst	401
9.2.2.2.1 Den indirekte fordeling efter LL § 33 F, stk. 2	401
9.2.2.2.2 Forholdet mellem den direkte og indirekte metode	404
9.2.2.2.3 Konklusion om cirkulærets betydning for opgørelsen af indkomsten for et fast driftssted	406
Kapitel 10. Opgørelsen af et fast driftssteds finansieringsudgifter	409
10.1 Det faste driftssteds dotationskapital	409
10.1.1 Opgørelsen af dotationskapitalens størrelse	411
10.1.1.1 Kapitalspejlsmetoden	412

10.1.1.2	Sammenligningsmetoden	418
10.1.1.3	Fastlæggelse ud fra kapitalkrav mv.	424
10.1.1.4	Ledelsens hensigt	427
10.1.2	Tynd kapitalisering	428
10.1.2.1	Tynd kapitalisering i snæver forstand	429
10.1.2.2	Tynd kapitalisering i snæver forstand for faste driftssteder	432
10.1.2.3	Tynd kapitalisering i vid forstand	435
10.1.2.4	Tynd kapitalisering i vid forstand for faste driftssteder	437
10.1.3	Dotationskapitalens indflydelse på opgørelsen af driftsstedets finansieringsudgifter	438
10.1.3.1	Dotationskapital som grundlag for fradragsbegrænsning efter synspunktet om tynd kapitalisering i snæver forstand	439
10.1.3.2	Dotationskapital som grundlag for fradragsbegrænsning efter synspunktet om tynd kapitalisering i vid forstand	439
10.1.3.3	Dotationskapitalen som bevismoment ved allokeringen af foretagendets gæld	440
10.1.3.4	Ledelsens ønske om en høj dotationskapital	441
10.1.3.5	Dotationskapitalens betydning ved opgørelsen af det formueskattepligtige beregningsgrundlag	443
10.1.3.6	Opgørelsen af dotationskapitalen for at indkredse genstanden for uenighed om forrentning af interne lån	443
10.2	Finansieringsudgifter for et fast driftssted efter en overenskomst	444
10.3	Finansieringsudgifter for et fast driftssted efter intern dansk skatteret	448
10.3.1	Dansk retspraksis	448
10.3.2	Anvendelsen af generelle allokeringskriterier	454
10.3.2.1	Betydningen af dotationskapitalen ved et fast driftssted i Danmark	456
10.3.2.2	Betydningen af dotationskapitalen ved et fast driftssted i udlandet	457
Kapitel 11.	Gennemførelsen af allokering af indkomst	458
11.1	Allokering af varer	458
11.1.1	Allokering af salgsindtægter	458
11.1.1.1	TfS 1989, 605 H	459
11.1.2	Allokering af udgifter til indkøb og produktion af varer	463
11.2	Allokering af driftsmidler	464
11.2.1	Fast driftssted i Danmark	466
11.2.2	Fast driftssted i udlandet	468
11.2.2.1	En eller flere virksomheder efter afskrivningsloven	468

11.2.2.1.1	Fysiske personers passive deltagelse i flere personselskaber.	469
11.2.2.1.2	Særligt om praksis efter anpartsindgrebet i 1989.	473
11.2.2.1.3	Aktiv erhvervsudøvelse mv.	474
11.2.2.2	Det faste driftssted udgør en selvstændig virksomhed efter afskrivningsloven	478
11.2.2.3	Det faste driftssted udgør ikke en selvstændig virksomhed efter afskrivningsloven	479
11.2.2.3.1	Allokering ved hjælp af fiktive saldoværdier	479
11.2.2.3.2	Negativ saldoværdi	481
11.2.2.3.3	Positiv saldoværdi kombineret med en negativ fiktiv saldoværdi	483
11.2.2.3.4	Konklusion om fiktive saldoværdier som hjælpemiddel til allokering.	484
11.3	Allokering af fordringer	485
11.3.1	Allokering af fordringer efter de generelle allokeringskriterier	485
11.3.2	Nødvendig driftskapital som allokeringskriterium	488
11.3.3	Gennemførelsen af allokeringen af fordringer	490
11.3.3.1	Fordringer modtaget som vederlag i næring	490
11.3.3.2	Fordringer modtaget som led i bankvirksomhed	492
11.3.3.3	Indestående på investeringsfondskonti	495
11.3.3.4	Indestående på bankkonti, børsnoterede obligationer mv.	497
11.4	Allokering af aktier	499
11.4.1	Indledning	499
11.4.2	Gennemførelsen af allokeringen af aktier	501
11.5	Immaterielle rettigheder og udviklingsomkostninger	502
11.5.1	Genstanden for allokeringen	502
11.5.2	Allokeringen af immaterielle rettigheder efter de generelle allokeringskriterier	506
Afsnit V: Interne ydelser		509
Kapitel 12. Interne ydelser vedrørende driftsmidler		511
12.1	Den overenskomstmæssige regulering af interne overførelser af driftsmidler	512
12.2	Tysk ret om interne overførelser af driftsmidler	515
12.2.1	Intern overførelse af driftsmidler til udenlandsk fast driftssted	516
12.2.1.1	Entnahme-teorien	516
12.2.1.2	Kritik af Entnahme-teorien	520
12.2.1.3	Særligt om metoden for udskudt avanceopgørelse	524

12.2.2	Overførelse fra et fast driftssted i Tyskland til et udenlandsk hovedkontor	529
12.2.3	Overførelse fra udenlandsk fast driftssted til et tysk hovedkontor	531
12.2.4	Overførelse fra et udenlandsk hovedkontor til et fast driftssted i Tyskland	532
12.2.5	Vurdering af tysk ret.	533
12.3	Dansk ret om interne overførelser af driftsmidler.	534
12.3.1	Overførelse fra et fast driftssted i Danmark til udenlandsk hovedkontor	535
12.3.1.1	Udviklingen indtil 1993	536
12.3.1.2	Tiden efter 1993	542
12.3.1.3	Overførelse fra en fuldt skattepligtigs faste driftssted i Danmark	543
12.3.2	Overførelse fra et dansk hovedkontor til et udenlandsk fast driftssted	544
12.3.2.1	Det udenlandske driftssted udgør en selvstændig virksomhed	545
12.3.2.2	Det udenlandske driftssted udgør ikke en selvstændig virksomhed	551
12.3.3	Overførelse fra et udenlandsk hovedkontor til et dansk fast driftssted	556
12.3.4	Overførelse fra et udenlandsk fast driftssted til et dansk hovedkontor	560
12.3.5	Overførelse af driftsmidler omfattet af AFL § 6	560
12.3.5.1	Overførelse fra et fast driftssted i Danmark til et udenlandsk hovedkontor	561
12.3.5.2	Overførelse fra et hovedkontor i Danmark til et udenlandsk fast driftssted	561
12.3.5.3	Overførelse fra et udenlandsk hovedkontor til et fast driftssted i Danmark	562
12.3.5.4	Overførelse fra et udenlandsk fast driftssted til hovedkontor i Danmark	563
12.3.6	Vurdering af dansk ret	564
12.4	Fælles benyttelse og kortvarige interne lån af driftsmidler	565
12.4.1	Fælles benyttelse	566
12.4.1.1	Driftsmidler, der i visse perioder ikke benyttes	567
12.4.2	Kortvarige interne lån af driftsmidler	576

Kapitel 13. Interne overførelser af varer	578
13.1 Den overenskomstmæssige regulering	578
13.1.1 Værdiansættelsen ved interne overførelser	578
13.1.2 Et fast driftssteds indkøb af varer	579
13.1.3 Den tidsmæssige placering	582
13.2 Intern dansk ret	582
13.2.1 Overførelse fra et fast driftssted i Danmark til udenlandsk hovedkontor	582
13.2.1.1 Betydningen af KSL § 8 A og SEL § 7 A	584
13.2.1.2 Realisationstidspunktet	586
13.2.1.3 Et fast driftssteds indkøb af varer	587
13.2.1.4 Dobbelt domicil	589
13.2.2 Overførelse fra et hovedkontor i Danmark til et udenlandsk fast driftssted	590
13.2.2.1 Værdiforringelse efter overførelsen	593
13.2.2.2 Den tidsmæssige placering	594
13.2.3 Overførelse fra et udenlandsk hovedkontor til et fast driftssted i Danmark	596
13.2.4 Overførelse fra et udenlandsk fast driftssted til et hovedkontor i Danmark	597
 Kapitel 14. Interne ydelser vedrørende immaterielle rettigheder, aktier og fordringer	 598
14.1 Den overenskomstmæssige regulering af interne ydelser vedrørende immaterielle rettigheder	598
14.1.1 Interne licensbetalinger	598
14.1.2 Rettigheder som baggrund for allokeringen	600
14.1.3 Interne overførelser af rettigheder	601
14.1.4 Begge dele af foretagendet bidrager til forsknings- og udviklingsarbejdet	601
14.1.4.1 Allokering af indtægter og kapitalgevinster	602
14.1.4.2 Aftaler om omkostningsfordeling	603
14.1.4.3 Ændringer af fordelingen	607
14.1.5 Fælles nytte af immaterielle rettigheder	607
14.1.6 Tidsmæssige forskydninger og forgæves afholdte udviklingsomkostninger	608
14.1.6.1 Løsning 1 – Interne licensbetalinger	610
14.1.6.2 Løsning 2 – Intern overførelse af rettighed	611
14.1.6.3 Løsning 3 – Intern overførelse af rettighed, men indtægter svarende til udviklingsomkostningerne allokeres til hovedkontoret	612

14.1.6.4	Løsning 4 – Ingen overførelse; fradrag for udviklingsomkostninger hos det faste driftssted	613
14.1.6.5	Løsning 5 – Ingen overførelse; udgifter og indtægter allokeres til hovedkontoret.	614
14.1.6.6	Løsning 6 – Begge dele af foretagendet bidrager til udviklingsarbejdet	615
14.1.6.7	Vurdering af de alternative løsninger	616
14.1.7	Allokeringen af erstatningskrav mv.	617
14.2	Intern dansk ret om interne ydelser vedrørende immaterielle rettigheder	617
14.2.1	Interne licensbetalinger	617
14.2.2	Allokeringen af licensindtægter ved interne overførelser af rettigheder	618
14.2.3	Allokeringen af udgifter og kapitalgevinster ved interne overførelser af rettigheder	619
14.2.3.1	Overførelse fra et fast driftssted i Danmark til et udenlandsk hovedkontor	619
14.2.3.2	Overførelse fra et hovedkontor i Danmark til et udenlandsk fast driftssted	620
14.2.3.3	Overførelse fra et udenlandsk hovedkontor til et fast driftssted i Danmark	624
14.2.3.4	Overførelse fra et udenlandsk fast driftssted til et hovedkontor i Danmark	625
14.2.4	Begge dele af foretagendet bidrager til udviklingsarbejdet	626
14.2.5	Valg af metode i dansk skatteret	627
14.3	Interne overførelser af aktier og fordringer	627
14.3.1	Udbytte og renter ved interne overførelser	628
14.3.2	Kapitalgevinster og -tab ved interne overførelser.	630
14.3.2.1	Overførelse fra et fast driftssted i Danmark til et udenlandsk hovedkontor	630
14.3.2.2	Overførelse fra et hovedkontor i Danmark til et udenlandsk fast driftssted	633
14.3.2.3	Overførelse fra et udenlandsk hovedkontor til et fast driftssted i Danmark	634
14.3.2.4	Overførelse fra et udenlandsk fast driftssted til et hovedkontor i Danmark	635
Kapitel 15.	Interne tjenesteydelser og interne lån.	636
15.1	Interne tjenesteydelser	636
15.1.1	Beregning af internt vederlag til arms længde priser	636

15.1.2	Allokeringen af faktiske udgifter ved interne tjenesteydelser	640
15.1.2.1	Identifikation af interne tjenesteydelser	640
15.1.2.2	Gennemførelsen af allokeringen	644
15.2	Interne lån	646
15.2.1	Beregning af arms længde renter ved interne lån	647
15.2.2	Formidling af eksterne lån	651
15.2.3	Kursgevinster og -tab ved interne lån	653

Afsnit VI: Diskriminations- og restriktionsforbud 657

Kapitel 16. Dobbeltbeskatningsoverenskomsternes diskriminationsforbud 659

16.1	Diskriminationsforbudet i art. 24, stk. 1	660
16.1.1	Beskyttelsen af enkeltpersoner og skattepligtige selskaber	660
16.1.2	Beskyttelsen af personselskaber i henhold til art. 24, stk. 1	663
16.2	Diskriminationsforbudet i art. 24, stk. 3	664
16.2.1	Forskelsbehandling af sammenlignelige situationer	666
16.2.1.1	Foretagender, der udøver samme virksomhed.	666
16.2.1.2	Den samlede beskatning må ikke være ugunstigere.	667
16.2.1.3	Deltagere i personselskaber	671
16.2.2	Saglige hensyn, der kan begrunde en forskelsbehandling	672
16.2.2.1	Indkomstopgørelsen efter den indirekte og direkte metode	672
16.2.2.2	Begunstigelser for personlige og familiemæssige forhold	674
16.2.2.3	Andre særlige skattemæssige begunstigelser knyttet til den skattepligtige	675
16.2.2.4	Hensyn til undgåelse af økonomisk dobbeltbeskatning ved udbytte til et fast driftssted	678
16.2.2.5	Driftsstatsens manglende adgang til at beskatte overførelse af overskud	681
16.2.2.6	Dobbeltbeskatningslempelse	683
16.2.2.7	Hensynet til progressionsbeskatning	683
16.2.3	Forholdet mellem art. 7, stk. 2 og 3, og art. 24, stk. 3	684

Kapitel 17. EU-skatteret 687

17.1	EF-traktatens begrænsning af direkte skatter	689
17.1.1	EF-traktatens art. 220, 2. led (nu: art. 293, 2. led).	689
17.1.2	Indledning om diskriminationsforbudet og restriktionsforbudet	690
17.2	Beskyttelsen i værtsstaten.	694
17.2.1	Diskriminationsforbudet i værtsstaten	694
17.2.1.1	Forskelsbehandling af sammenlignelige situationer	695

17.2.1.1.1	Sammenlignelighed mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende	696
17.2.1.1.2	Fysiske personer contra selskaber	702
17.2.1.2	Hensyn, der kan begrunde en forskelsbehandling	705
17.2.1.2.1	Ulemper og fordele (sammenhængen i beskatningsordningen)	705
17.2.1.2.2	Progressionsbeskatningen	710
17.2.1.2.3	Skattekontrol	713
17.2.1.2.4	Skatteudnyttelse	714
17.2.1.3	Diskrimination over for egne statsborgere	716
17.2.2	Restriktionsforbud i værtsstaten	717
17.2.2.1	Futura Participations-dommen	718
17.2.2.2	Krav om at hindring skal ramme grænseoverskridende tilfælde hårdere	720
17.2.2.3	Forskel mellem restriktions- og diskriminationsprøvelsen	723
17.2.3	Beskatningen af et fast driftssteds indkomst	724
17.2.3.1	Skattemæssige forhold, som ikke direkte vedrører driftsstedsindkomsten	725
17.2.3.2	Beskatningen af et fast driftssteds faktiske indtægter og udgifter	727
17.2.3.3	Interne ydelser	731
17.2.3.4	Personselskaber	733
17.3	Beskyttelsen i oprindelsesstaten	734
Afsnit VII: Afslutning		743
Kapitel 18. Sammenfatning og afslutning		745
18.1	Dobbeltbeskatningsoverenskomster og dansk ret	745
18.2	Selvstændighedsfiktionens indhold	749
18.3	Allokering af indkomst	752
18.4	Interne ydelser	755
18.5	Forbud mod diskrimination og restriktioner	758
18.6	Afsluttende bemærkninger om selvstændighedsfiktionen	760
SUMMARY		762
Forkortelser		780
Litteraturfortegnelse		781
Doms- og afgørelsesregister		792
Paragrafnøgle		797
Stikordsregister		802

Forord

Afhandlingens emne er beskattningen af international (grænseoverskridende) erhvervsindkomst, idet der særligt fokuseres på reglerne om indkomstopgørelsen for et fast driftssted. Afhandlingen blev indleveret til bedømmelse for den juridiske doktorgrad ved Det Samfundsvidenskabelige Fakultet, Aarhus Universitet, den 29. marts 1999 og er januar 2000 antaget til offentligt forsvar. Forsvaret finder sted den 16. juni 2000. Ved indlevering af manuskriptet til trykning er de nye artikel-numre til EF-traktaten, der trådte i kraft 1. maj 1999, tilføjet i parentes. Bortset fra korrekturrettelser er der ikke i øvrigt foretaget ændringer i manuskriptet.

Mine studier i skatteret, herunder international skatteret, blev påbegyndt efteråret 1991. Afhandlingen er således blevet til under min ansættelse som kandidatstipendiat ved Handelshøjskolen i Århus 1991-1994, adjunkt ved Aarhus Universitet, i 1994, og siden 1995 lektor ved Juridisk Institut, Handelshøjskolen i Århus.

I 1992-1993 gennemførte jeg et 6 måneders studieophold ved Universität München, Forschungsstelle für Ausländisches und Internationales Steuerrecht. Professor, Dr. Klaus Vogel og dennes assistenter, Dr. Rainer Prokisch og Dr. Michael Rodi, var særdeles imødekommende og hjælpsomme.

En række personer fra ind- og udland har ydet værdifuld hjælp til indsamling af materiale og har taget sig tid til at drøfte konkrete problemstillinger. Særligt professor Aage Michelsen, Handelshøjskolen i Århus, skal fremhæves. Aage Michelsen fungerede i perioden 1991-1994 som en inspirerende vejleder og har siden med sit faglige overskud og sin aldrig svigtede støtte haft stor betydning for projektets gennemførelse.

Lektor, ph.d. Mette Neville har med stor kompetence og med kritisk sans læst og kommenteret væsentlige afsnit af manuskriptet. Stud. jur. Arne Riis-Sørensen og stud. jur. Louise Mortensen har ydet værdifuld bistand med korrekturlæsning og udarbejdelse af registre.

Statens Samfundsvidenskabelige Forskningsråd har bevilget økonomisk støtte til fritagelse for mine undervisningsmæssige forpligtelser for en to-årig periode 1996-98. Herudover har jeg modtaget økonomisk støtte til studieophold i udlandet fra Axel H's Rejselegat, FSR's Studiefond, Knud Højgaards Fond, Laurits Andersens Fond, Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådet, Otto Mønstedts Fond, Reinholdt W. Jorck og Hustrus Fond, Statens Samfundsvidenskabelige Forskningsråd og Thomas B. Thriges Fond.

Til alle nævnt ovenfor og til kolleger, venner og familie, som gennem årene har støttet mig og vist forståelse, retter jeg min varmeste tak.

Århus, april 2000
Niels Winther-Sørensen

AFSNIT I

Indledning

Kapitel 1

Afhandlingens emne, metode og systematik

1.1 Afhandlingens emne

I denne afhandling undersøges reglerne om beskatningen af *international (grænseoverskridende) erhvervsindkomst*, idet der herved særligt fokuseres på *opgørelsen af et fast driftsstedes indkomst*.

Både i intern dansk skatteret og i de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster har *fast driftsstedes-princippet* en central betydning. I intern dansk skatteret anvendes princippet dels til at afgrænse den erhvervsindkomst, som omfattes af begrænset skattepligt, jf. KSL § 2, stk. 1, litra d, og SEL § 2, stk. 1, litra a, dels til at afgrænse den udenlandske erhvervsindkomst, for hvilken der kan indrømmes lempelse efter LL § 33. Endvidere fordeles beskatningsretten til erhvervsindkomst efter dobbeltbeskatningsoverenskomsterne som altovervejende hovedregel på grundlag af fast driftsstedes-princippet, jf. således art. 7 i OECD's modeloverenskomst.

Fast driftsstedes-princippet indeholder to overordnede problemer, nemlig *dels* fastlæggelsen af, hvornår der foreligger et fast driftssted (*fast driftsstedes-begrebet*), *dels* indkomstopgørelsen for et fast driftssted. I denne afhandling er det særligt reglerne om opgørelsen af et fast driftsstedes indkomst, som vil blive behandlet. I Danmark skal et fast driftsstedes indkomst normalt opgøres efter den direkte indkomstopgørelsesmetode. Dette gælder såvel efter intern dansk skatteret som efter de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster. Efter den direkte indkomstopgørelsesmetode skal indkomsten for et fast driftssted opgøres ud fra en fiktion om, at det faste driftssted er et selvstændigt foretagende. Dette resulterer i en latent konflikt mellem på den ene side den civilretlige realitet, at det faste driftssted blot udgør en uselvstændig del af den pågældende fysiske person eller det pågældende selskab, og på den anden side den skatteretlige fiktion om, at det faste driftssted i relation til indkomstopgørelsen skal betragtes som en selvstændig og uafhængig enhed.

Under hensyn til den centrale betydning, dobbeltbeskatningsoverenskomsterne har for afhandlingens emne, indeholder afhandlingen endvidere

en analyse af nogle grundlæggende spørgsmål om anvendelsen af *dobbeltbeskatningsoverenskomster* og forholdet mellem disse og intern dansk skatteret.

Endelig undersøges betydningen af dobbeltbeskatningsoverenskomster-nes diskriminationsforbud og af det *EU-retlige diskriminations- og restriktionsforbud* for beskatningen af et fast driftssteds indkomst. Afhandlingens emne vil således blive analyseret ud fra den internationale skatterets tre dimensioner, nemlig intern (national) skatteret, dobbeltbeskatningsoverenskomst-ret og EU-skatteret.¹

1.2 Afhandlingens metode og materiale

Afhandlingens analyser gennemføres ved anvendelse af en *traditionel retsdogmatisk metode*, der først og fremmest tager sigte på at fastlægge gældende ret gennem en fortolkning og systematisering af gældende anerkendte retskilder.²

I praksis opstår tvister om fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomster typisk i forholdet mellem *borger og stat*, og det er således normalt de nationale skattemyndigheder og domstole, som tager stilling til fortolknings-spørgsmål. Dobbeltbeskatningsoverenskomster skal fortolkes i overensstem-melse med de folkeretlige fortolkningsprincipper, men interne skatteregler spiller desuagtet en betydelig rolle ved fortolkningen og anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. For analysen af indholdet af gældende ret er det væsentligt at gøre sig klart, i hvilken stat overenskomsterne forudsæt-tes anvendt. I denne afhandling forudsættes dette at ske i *Danmark*.

I afhandlingens analyser om indholdet af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne vil der blive taget udgangspunkt i *OECD's modeloverenskomst*. Hovedpar-ten af de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster indeholder regler om opgørelsen af et fast driftssteds indkomst, som svarer til art. 7 i OECD's modeloverenskomst, og OECD's modeloverenskomst med kommentarer indgår som et væsentligt fortolkningsbidrag ved fortolkningen af de konkrete dobbeltbeskatningsoverenskomster.³ Under hensyn til, at afhandlingen

1 Jf. Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 15 ff. om de tre dimensioner i den internationale skatteret.

2 Jf. for støtte til den traditionelle retsdogmatiske metode ved analysen af forvaltningsret-lige emner: Claus Haagen Jensen i Forvaltningsret – almindelige emner, 2. udg., 1989, s. 123 ff.; Karsten Revsbech: Nyere tendenser i dansk forvaltningsretlig teori, 1992, s. 20 ff., særligt s. 29 f.; Jens Garde og Jørgen Mathiassen i Forvaltningsret – almindeli-ge emner, 3. udg., 1997, s. 85 ff. Se om retskildepolycentri i skatteretten Aage Michelsen i SR-Skat 1996, 183, der forholder sig grundlæggende kritisk hertil (l.c. s. 191).

3 Jf. nedenfor kapitel 3.1.2.2 (s. 74 ff.) om betydningen af OECD's modeloverenskomst med kommentarer for fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomster og nedenfor kapitel 8.3 (s. 302 ff.) om betydningen heraf ved fortolkningen af interne danske skatte-regler.

skrives på dansk, vil der som udgangspunkt alene blive henvist til den uofficielle danske oversættelse, som forlaget Magnus A/S (Skattekartoteket) har udgivet.

For afhandlingens emne er det særligt den del af EU-skatte retten, som har tilknytning til det EU-retlige diskriminations- og restriktionsforbud, som har interesse. Disse principper støtter sig på umiddelbart anvendelige bestemmelser i EF-traktaten. Under hensyn til princippet om EU-rettens forrang og EF-domstolens kompetence vedrørende fortolkningen af EF-traktatens bestemmelser vil der ved denne EU-retlige analyse blive taget udgangspunkt i *EF-domstolens praksis*.

Fast driftssteds-princippet anvendes i de fleste dobbeltbeskatningsoverenskomster og har i en række stater endvidere fundet vej til intern ret. Det har på denne baggrund været naturligt at inddrage fremmed ret i afhandlingens analyser. Stig Strömholm har sondret mellem, om udenlandsk ret inddrages med et *tjänande syfte* eller et *härskande syfte*.⁴ Ud fra denne grove sondring vil udenlandsk ret i denne afhandling blive inddraget med et *tjänande syfte*, idet udenlandsk ret anvendes til belysning af problemer og løsninger i dansk ret. Afhandlingen indeholder ikke noget selvstændigt afsnit om indholdet af udenlandsk ret i udvalgte stater, idet udenlandsk ret i stedet løbende inddrages i diskussionen af de enkelte problemer (analytisk metode).⁵

Som der vil blive redegjort for nedenfor kapitel 3.1.2.1 (s. 72 ff.), gælder der imidlertid inden for international skatteret det særlige forhold, at andre staters skattepraksis må antages at kunne tillægges en *selvstændig vægt* som fortolkningsbidrag ved fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomster. Undersøgelsen af andre staters skattepraksis, særligt domspraksis, får dermed en mere vidtrækkende funktion end "blot" det at have et *tjänande syfte*.

Der lægges i afhandlingen en særlig vægt på tysk og til dels hollandsk praksis og litteratur. Fast driftssteds-begrebet er udviklet i Tyskland i slutningen af forrige århundrede, og de problemer, som knytter sig til indkomst-

4 Jf. herom Stig Strömholm i Svensk Juristtidning 1971, 251; samme i Svensk Juristtidning 1972, 456. Med anvendelsen af fremmed ret i et *tjänande syfte* forstås, at fremmed ret "... s. a. s. utnyttjas för att uppnå syften som är karakteristiska för traditionell, till et rätts-system bunden positivrättslig forskning." Den komparative metode ud fra *härskande syfte* kendetegnes ved, at de forskellige nationale retssystemer undersøges som principielt sidestillede, jf. Stig Strömholm i Svensk Juristtidning 1972, 456, særligt s. 462. Se for et eksempel på en afhandling om indkomstopgørelsen for et fast driftssted, som i højere grad går i retning af at inddrage fremmed ret ud fra et *härskande syfte*, Irene Burgers: Taxation and Supervision of Branches of International Banks, 1991, s. 159 ff., der omtales nedenfor kapitel 6.5 (s. 246 ff.).

5 Jf. Stig Strömholm i Svensk Juristtidning 1971, 251, særligt s. 263; Ole Lando: Kort indføring i komparativ ret, 1986, s. 98; samme i Juridisk Institut: Julebog, Handelshøjskolen i København, s. 149 ff., særligt s. 160 f.

opgørelsen for et fast driftssted, har i en årrække påkaldt sig en betydelig interesse i den tyske og hollandske teori. En tilsvarende interesse for emnet findes ikke i andre stater, herunder bl.a. England og USA. Endvidere er der i et vist omfang inddraget praksis og teori fra de øvrige nordiske stater.

Afhandlingen indeholder ikke nogen *retshistorisk* redegørelse om fast driftsstedss- princippets opståen og udvikling i international skatteret. Begrundelsen for dette er dels, at en sådan retshistorisk gennemgang ikke i sig selv kan tillægges nogen væsentlig betydning for løsningen af konkrete problemer de lege lata, dels at der på udmærket måde er redegjort herfor i andre fremstillinger.⁶ Afhandlingen indeholder heller ikke noget særskilt retshistorisk afsnit om udviklingen af interne danske regler. I stedet inddrages ældre, nu ophævede, regler i diskussionen vedrørende konkrete problemer.

Der henvises løbende til den danske teori om de behandlede problemer. På baggrund af den efterhånden ganske omfangsrige danske litteratur om skatteretlige emner har det dog været nødvendigt at foretage en vis udvælgelse.

Der kan blandt juridiske forfattere spores en vis uenighed om, i hvilket omfang man bør henvise til *egne* tidligere offentliggjorte værker. På den ene side kan for mange henvisninger til egne værker give indtryk af en overdreven selvrespekt, mens den forfatter, som undlader at henvise til egne værker, risikerer at blive mødt med en anklage om videnskabelig uredelighed.⁷ I denne afhandling er det søgt at begrænse henvisningerne til egne værker, således at der kun henvises i det omfang, det har betydning for diskussionen eller der i egne tidligere værker findes yderligere bidrag.

Der er ikke taget hensyn til materiale, som er fremkommet efter den 1. marts 1999.

6 Jf. Aage Arvid Skaar: Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle, 1991, s. 13 ff. og s. 65 ff.; Irene Burgers: Taxation and Supervision of Branches of International Banks, 1991, s. 407 ff. Alexander Hemmelrath: Die Ermittlung des Betriebsstättengewinns im internationalen Steuerrecht, 1982, s. 151 ff. Se for en generel redegørelse for udviklingen af de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster Leif Weizman: Dobbeltbeskatningsoverenskomster vedrørende indkomst og formue, 1994, s. 57 ff.

7 Jf. Henrik Zahle i Juristen 1995, 352, særligt s. 361. Se om tidligere værker, der omhandler problemer, som også undersøges i nærværende afhandling, Niels Winther-Sørensen i SU 1992, 266; samme i SR-Skat 1992, 309; samme i SR-Skat 1993, 111; samme i European Taxation 1993, 217; samme i SR-Skat 1993, 390; samme i SU 1993, 307; samme i SU 1994, 146; samme i SR-Skat 1994, 394; samme i den danske nationalrapport til IFA-kongressen i 1995, jf. Cahiers LXXXa, s. 157-182; samme i Skatteretten 3, 2. udg., s. 25-380; samme i SU 1995, nr. 304; samme i SO 1995, 314; samme og Jens Wittendorff i SR-skat 1996, 258; Niels Winther-Sørensen i RR 1996, nr. 7, s. 19 ff.; samme og Jens Wittendorff i SR-Skat 1997, 148; samme i SR-Skat 1997, 298; samme i SR-Skat 1998, 55.

1.3 Terminologi

Det er ikke ved udarbejdelsen af afhandlingen et mål i sig selv at udvikle nye begreber til brug for analyserne. Der gøres derfor så vidt muligt brug af almindeligt anerkendte begreber.

For at præcisere den materielle genstand for analyserne har det på visse områder været hensigtsmæssigt at præcisere de anvendte udtryk⁸ og på enkelte andre områder været nødvendigt at tage stilling til andre forfatteres terminologiske forslag.⁹

Det er en betydelig fordel, at der i dansk skatteret i vidt omfang gøres brug af internationale begreber (f.eks. *eksempion*, *credit*, *CFC-beskatning*) eller direkte oversættelser heraf (f.eks. *fast driftssted*, *tynd kapitalisering*, *arms længde pris*). I det omfang, der ikke i dansk skatteretlig teori har været nogen klar indarbejdet terminologi, gøres der brug af oversættelser af almindeligt anerkendte begreber fra tysk skatteret (f.eks. *selvstændighedsfiktion*, *funktionsnytteteori*, *dotationskapital*). I Tyskland er der en klarere begrebsdannelse vedrørende indkomstopgørelsen for et fast driftssted end i England og USA, hvilket formentlig dels må tilskrives forskellige retstraditioner, dels har sin baggrund i en generelt større interesse for emnet i tysk skatteretlig teori og praksis.

De terminologiske diskussioner foretages løbende i afhandlingen. I dette indledende afsnit skal der alene knyttes nogle bemærkninger til udtrykket *intern ret*, udtrykket *foretagende* og udtrykket *hovedkontor*:

Når der i afhandlingen henvises til *intern ret*, *intern dansk skatteret* eller lignende, sigtes der til regler, som ikke fremgår af indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster eller af EU-retten. Ved at anvende ordet: *intern* tilkendes hermed, at de nævnte udtryk ikke skal forstås som synonyme for de mere vidt favnende udtryk: (gældende) dansk ret/skatteret.

Udtrykket *foretagende* tillægges i afhandlingen den betydning, det er tillagt i art. 3, stk. 1, litra c, i OECD's modeloverenskomst. Med udtrykket *et dansk foretagende* (eller tilsvarende) forstås således en i Danmark hjemmehørende fysisk person eller selskab mv., mens der med udtrykket *et udenlandsk foretagende* (eller tilsvarende) forstås en i udlandet hjemmehørende fysisk person eller selskab mv.¹⁰ Udtrykket *en del af et foretagende* henviser til enten foretagendets faste driftssted eller til foretagendets hovedkontor. Udtrykket *et foretagende* skal således ikke forveksles med udtrykket *en virksomhed*, som bl.a. i afskrivningsloven er tillagt et selvstændigt indhold.¹¹

8 Jf. som eksempel herpå udtrykkene: *overenskomstens kildeland* (nedenfor kapitel 4.3.2.1, s. 136 f.) og *den lempelsesberettigede indkomst* (nedenfor kapitel 4.2.3.1, s. 124).

9 Jf. som eksempel herpå udtrykket *det obligatoriske princip* (nedenfor kapitel 2.2.1, s. 49 ff.) og diskussionen om, hvorvidt udtrykket *eksempion* bør anvendes som betegnelse for overenskomstlempelsen i overenskomstens kildeland (nedenfor kapitel 4.2.2, s. 120).

10 Jf. om udtrykket *hjemmehørende* nedenfor kapitel 4.2.1 (s. 118 f.).

11 Jf. om afskrivningslovens virksomhedsbegreb nedenfor kapitel 11.2.2.1 (s. 468 ff.).

Udtrykket *hovedkontor* anvendes som betegnelse for den øvrige del af foretagendet, som ikke indgår i det faste driftssted. Et foretagendes *hovedkontor* inkluderer således i denne afhandling også faste driftssteder fra tredjestater, som foretagendet måtte have. Valget af denne terminologi bygger på den forudsætning, at interne ydelser mellem et fast driftssted i overenskomstens kildeland og et fast driftssted i en tredjestat i forhold til indkomstopgørelsen for det faste driftssted i overenskomstens kildeland skal behandles på *samme* måde som interne ydelser mellem driftsstedet og selve hovedsædet.¹² Det centrale, både for intern ret og for anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, er opgørelsen af det faste driftssteds indkomst og ikke opgørelsen af hovedsædets indkomst, og det er af fremstillingsmæssige årsager hensigtsmæssigt at kunne operere med ét udtryk, som omfatter hele den øvrige del af foretagendet.

1.4 Afgrænsning af afhandlingens emne

1.4.1 Fast driftssteds-begrebet

Som nævnt indeholder fast driftssteds-princippet to overordnede problemer, nemlig dels fast driftssteds-begrebet, dels indkomstopgørelsen. I afhandlingen er vægten lagt på indkomstopgørelsen, hvorimod indholdet af fast driftssteds-begrebet ikke vil blive særskilt analyseret.

Baggrunden for dette valg er, at *fast driftssteds-begrebet* i de senere år er underkastet en betydelig retsvidenskabelig analyse i den internationale teori.¹³ Fast driftssteds-begrebet er defineret i OECD's modeloverenskomsts art. 5. Under hensyn til, at fast driftssteds-begrebet i intern dansk skatteret må antages at skulle fortolkes i lyset af fast driftssteds-begrebet i OECD's modeloverenskomst,¹⁴ kan der i vidt omfang søges vejledning i udenlandske retsvidenskabelige analyser herom, hvilket reducerer behovet for en særskilt dansk undersøgelse.

12 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 11. Se som eksempel herpå TfS 1996, 715 ØLR, der omtales nedenfor kapitel 10.3.1 (s. 451 ff.).

13 Jf. særligt Aage Arvid Skaar: *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle*, 1991. Se endvidere for international teori om emnet Klaus Vogel: *Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar*, 3. udg., til art. 5, med henvisninger i margin nr. 1. Se for dansk skatteret Aage Michelsen: *International skatteret*, 2. udg., s. 198 ff. med henvisninger s. 198, note 44.

14 Jf. herom nedenfor kapitel 8.3 (s. 302 ff.).

1.4.2 Indkomstopgørelsen for specielle faste driftssteder

Det er afhandlingens mål at analysere de grundlæggende spørgsmål, som knytter sig til indkomstopgørelsen for et fast driftssted. Indkomstopgørelsen for et fast driftssted, som er opstået i henhold til *agent-reglen*, jf. art. 5, stk. 5 og 6, i OECD's modeloverenskomst, og indkomstopgørelsen for et fast driftssted efter bestemmelsen i art. 5, stk. 3, (om *bygnings-, anlægs- eller installationsarbejde*) vil ikke blive inddraget i undersøgelsen.

Endvidere vil problemer, som knytter sig til indkomstopgørelsen for *filialer af banker og forsikringsselskaber*, kun blive inddraget i det omfang, de kan belyse generelle problemer om indkomstopgørelsen for et fast driftssted.¹⁵

1.4.3 *Transfer pricing* og arms længde priser

Ifølge den direkte opgørelsesmetode skal indkomsten for et fast driftssted opgøres ud fra en fiktion om, at det faste driftssted er et selvstændigt foretagende. Som der vil blive redegjort for nedenfor i afsnit III (s. 193 ff.) og afsnit V (s. 509 ff.), skal arms længde priser i en række tilfælde lægges til grund ved interne ydelser mellem et fast driftssted og hovedkontoret. De spørgsmål, der i sådanne tilfælde opstår om opgørelsen af arms længde priser, vil i høj grad skulle løses ud fra samme synspunkter som i forholdet mellem forbundne foretagender (f.eks. mellem koncernforbundne selskaber).

I afhandlingen vil det ikke blive særskilt analyseret, hvorledes de korrekte arms længde priser skal opgøres. Baggrunden herfor er for det første problemstillingens mere vidtrækkende betydning, som i højere grad lægger op til sammenhængende analyser af hele *transfer pricing*-problemet. For det andet er *transfer pricing*-problemet i de seneste år blevet underkastet en grundlæggende analyse i dansk skatteretlig teori,¹⁶ og endelig er emnet i sig selv så omfattende, at en grundig selvstændig bearbejdning heraf ville sprænge rammerne for nærværende afhandling.

15 Jf. for mere målrettede undersøgelser af de særlige forhold for finansielle foretagender Peter Athanas i generalrapporten til IFA-kongressen i 1996, jf. Cahiers LXXXIa, s. 21 ff.; Irene Burgers: Taxation and Supervision of Branches of International Banks, 1991.

16 Jf. Jan Pedersen: Transfer pricing, 1998. Se endvidere Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 299 ff. Fra nordisk teori om *transfer pricing* skal særligt henvises til Bertil Wiman: Prissättning inom multinationella koncerner, 1987; Richard Arvidsson: Dolda vinstöverföringer – En skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner, 1990. Se om *transfer pricing* også OECD: Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations; Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., art. 9, margin nr. 1, med yderligere henvisninger til den omfattende internationale litteratur.

1.4.4 Etablering og ophør af et fast driftssted

De problemer, som opstår ved indtræden og ophør af begrænset skattepligt ved etablering og ophør af et fast driftssted i Danmark, svarer i væsentligt omfang til de problemer, som opstår ved indtræden og ophør af skattepligt i øvrigt. På tilsvarende måde kan de problemer, som i forhold til indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster og EU-skatte retten opstår ved etablering og ophør af et fast driftssted, vanskeligt vurderes isoleret. Etablering og ophør af et fast driftssted må således bl.a. ansues i sammenhæng med skift af den skattepligtiges domicil og ændring af fordelingen af beskatningsretten til en given indkomst. På baggrund heraf vil de problemer, som opstår ved etablering og ophør af et fast driftssted, ikke blive underkastet nogen særskilt analyse i afhandlingen.

1.5 Plan for afhandlingen

Det tilstræbes at holde fodnoter fri for diskussion i videre omfang. I stedet gøres der brug af indryk med en mindre skriftstørrelse. Ved afgrænsningen mellem brødtekst og indryk med en mindre skriftstørrelse tilsigtes det at tage et særligt hensyn til læsevenligheden og overskueligheden. Redegørelser for indholdet af domme, afgørelser og teoretiske udsagn, samt mere omfangsrig diskussion og argumentation placeres normalt under indryk med en mindre skriftstørrelse. Tilsvarende gælder eksempler.

Afhandlingen indeholder 7 afsnit, som hver for sig består af et eller flere kapitler. I det følgende skal der redegøres nærmere for afhandlingens systematik.

1.5.1 Plan for afsnit II – Dobbeltbeskatningsoverenskomster og dansk ret

Efter nærværende indledende *afsnit I* undersøges i *afsnit II* (kapitlerne 2-5) nogle generelle forhold vedrørende dobbeltbeskatningsoverenskomster og anvendelsen heraf i dansk ret. Analyserne i dette afsnit udgør det nødvendige grundlag for de efterfølgende afsnits undersøgelse af de mere specifikke problemer om indkomstopgørelsen for et fast driftssted. *Afsnit II* udgør således afhandlingens almindelige del.

I *kapitel 2* undersøges hjemmelsgrundlaget for indgåelse og gennemførelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster, herunder forholdet til de relevante bestemmelser i grundloven.

I *kapitel 3* undersøges først de fortolkningsregler, der skal lægges til grund ved fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomster, herunder betydningen af intern ret for fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomster. Endvidere indeholder kapitlet en analyse af gensidige aftaler mellem skatte-

myndighederne i overenskomststaterne. Både til de generelle og til de konkrete gensidige aftaler knytter der sig nogle grundlæggende hjemmelsspørgsmål, som kun i et vist omfang er blevet berørt i den hidtidige danske teori. De gensidige aftaler har en særlig interesse i relation til indkomstopgørelsen for et fast driftssted, idet OECD's kommentarer til art. 7 siden 1994-revisjonen i højere grad end i tidligere versioner af modeloverenskomsten henstiller til medlemsstaterne, at de ved gensidige aftaler skal søge at opnå pragmatiske løsninger på opståede konflikter.

Det er en central tese i afhandlingen, at indholdet af intern ret har væsentlig betydning for gennemførelsen af overenskomstlempelsen. Afhandlingens analyser bygger således på det grundlæggende synspunkt, at det ved opgørelsen af et fast driftsstedes indkomst til brug for lempelsen efter en overenskomst skal fastslås, hvad der kan udledes ved en fortolkning af overenskomstens indkomstopgørelsesregler, og hvad der er overladt til regulering i intern ret. I *kapitel 4* opstilles afhandlingens tese om betydningen af intern ret (*interne gennemførelsesregler*) for gennemførelsen af overenskomstlempelsen. Herefter undersøges nogle generelle problemer vedrørende gennemførelsen af overenskomstlempelsen. Først redegøres der for de forskellige lempelsesmetoder. Dernæst undersøges den indbyrdes afgrænsning mellem fordelingsbestemmelserne i OECD's modeloverenskomsts art. 6-21, herunder problemet om kvalifikation af indkomst og problemet om indkomstkildens placering. I forbindelse hermed redegøres der for kvalifikationen af den indkomst, som omfattes af art. 7 i OECD's modeloverenskomst. Til slut i kapitlet undersøges nogle generelle problemer om opgørelsen af indkomst til brug for overenskomstlempelsen. De heri behandlede problemer har en nær sammenhæng med det, som undersøges i afhandlingens *afsnit III-V*. Fordelen ved at behandle disse generelle problemer i tilknytning til diskussionen om intern rets betydning for gennemførelsen af overenskomstlempelsen er, at analyserne i *afsnit III-V* mere målrettet kan rettes mod de problemer, der vedrører opgørelsen af et fast driftsstedes indkomst.

I *kapitel 5* undersøges det, hvorledes indkomst optjent af personselskaber (interessentskaber, kommanditselskaber mv.) skal behandles efter dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. OECD's modeloverenskomst indeholder ikke specifikke bestemmelser herom, og det gøres i kapitlet gældende, at dobbeltbeskatningsoverenskomsternes almindelige bestemmelser, herunder særligt art. 7 og fast driftsstedes-princippet, skal tilpasses de internretlige regler om beskatningen af indkomst, som erhverves af personselskaber. Dette giver en række særlige problemer, idet de enkelte staters internretlige regler herom varierer fra stat til stat. Der må således grundlæggende sondres mellem, om begge stater anvender et princip om skattemæssig transparens, eller om der foreligger en situation med forskellig subjekt kvalifikation. I kapitlet analyseres nogle af de mest grundlæggende problemer om anvendelsen af

dobbeltbeskatningsoverenskomster i forhold til indkomst, som erhverves af personselskaber, idet analyserne (som generelt i afhandlingen) særligt er målrettet mod anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne i Danmark.

1.5.2 Plan for afsnit III – Selvstændighedsfiktionens indhold

Afhandlingens *afsnit III-V* udgør de centrale afsnit om indkomstopgørelsen for et fast driftssted. I medfør af den direkte indkomstopgørelsesmetode skal indkomsten opgøres efter en fiktion om, at det faste driftssted er et selvstændigt og uafhængigt foretagende (*selvstændighedsfiktionen*). I *afsnit III* undersøges nogle generelle spørgsmål om indholdet af selvstændighedsfiktionen i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne (*kapitel 6*) og i intern dansk ret (*kapitel 8*), samt betydning af intern ret for opgørelsen af et fast driftssteds indkomst efter dobbeltbeskatningsoverenskomsterne (*kapitel 7*). Der opstilles den *tese*, at man grundlæggende kan splitte selvstændighedsfiktionens indhold op i to, nemlig *dels* de problemer, der knytter sig til *allokering af indkomst*, *dels* de problemer, der knytter sig til *interne ydelser* mellem et fast driftssted og hovedkontoret. Denne opdelingen danner grundlag for den systematiske inddeling af problemerne i de følgende *afsnit IV* (allokering af indkomst) og *afsnit V* (interne ydelser).

I det første kapitel i *afsnit III*, afhandlingens *kapitel 6* om selvstændighedsfiktionen i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, præsenteres indledningsvis afhandlingens overordnede teser om selvstændighedsfiktionens indhold. Det gøres gældende, at allokeringen af indtægter og udgifter skal foretages på baggrund af en forudgående allokering af foretagendets indkomstgrundlag, herunder en forudgående allokering af foretagendets aktiver og passiver. Ved allokeringen heraf gøres det gældende, at der primært skal lægges vægt på to kriterier, nemlig *dels* tilknytningen til det faste driftssteds erhvervsmæssige aktivitet, *dels* foretagendets ledelses beslutning på dispositionstidspunktet.

Vedrørende interne ydelser gøres det gældende, at selvstændighedsfiktion er begrænset, og at der ved afgørelsen af, om der skal anvendes arms længde priser med den konsekvens, at der opgøres fiktive avancer og tab, skal lægges en særlig vægt på, om de interne ydelser har en nær tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet.

I kapitlet underbygges disse teser ved analyser af ordlyden af bestemmelserne i OECD's modeloverenskomst, indholdet af de forskellige versioner af OECD's kommentarer til modeloverenskomsten og af international skattepraksis. Endelig indeholder kapitlet en analyse af dansk og international skatteretlig teori om indholdet af dobbeltbeskatningsoverenskomsternes selvstændighedsfiktion. Undersøgelsen af den skatteretlig teori viser, at der er betydelig uenighed om helt centrale spørgsmål vedrørende selvstændighedsfiktionens indhold, en uenighed som naturligt forplanter sig til de enkel-

te forfatteres løsninger af konkrete detailspørgsmål. Det er derfor valgt i sammenhæng at analysere og systematisere en række repræsentative teorier om selvstændighedsfiktionens indhold.

Der er i afhandlingens kapitel 4 redegjort for afhandlingens tese om betydningen af intern ret for gennemførelsen af overenskomstlempelsen. I forlængelse heraf gøres det i *kapitel 7* yderligere gældende, at intern ret har væsentlig betydning for opgørelsen af et *fast driftssteds* indkomst efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Der redegøres i kapitlet for betydningen af intern ret for afgrænsningen af, hvad der udgør skattepligtige indtægter og fradragsberettigede udgifter, betydningen af intern ret for den beløbsmæssige opgørelse og betydningen af intern ret for den tidsmæssige placering af indtægter og udgifter.

I *kapitel 8* undersøges selvstændighedsfiktionens indhold i intern dansk skatteret. Først redegøres der for fast driftssteds-princippets funktion i intern dansk skatteret. Dernæst opstilles den tese, at der er overensstemmelse mellem indholdet af selvstændighedsfiktionen i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne og indholdet af selvstændighedsfiktionen i intern dansk skatteret. Ved argumentation for denne tese har det væsentlig betydning, at OECD's modeloverenskomst med kommentarer skal tillægges vægt som fortolkningsbidrag ved fortolkningen af interne danske skatteregler om grænseoverskridende forhold. Grundlaget for at tillægge OECD's modeloverenskomst med kommentarer vægt som fortolkningsbidrag ved fastlæggelsen af gældende intern dansk skatteret undersøges. Herefter underbygges afhandlingens teser om selvstændighedsfiktionen i intern ret ved en undersøgelse af de relevante danske skattebestemmelser og af dansk retspraksis og administrativ praksis. Som en del af denne diskussion undersøges det, hvorvidt der – således som det er gjort gældende i den danske skatteretlige teori og visse administrative afgørelser – efter intern dansk skatteret skulle gælde særlige krav om den erhvervmæssige karakter af de konkrete indtægter og udgifter, som kan henføres til et fast driftssted.

1.5.3 Plan for afsnit IV – Allokering af indkomst

Som nævnt systematiseres de konkrete problemer om opgørelsen af et fast driftssteds indkomst således, at allokering af foretagendets faktiske indtægter og udgifter mv. undersøges i *afsnit IV*, mens de særlige problemer, som knytter sig til interne ydelser mellem foretagendets faste driftssted og hovedkontor undersøges i *afsnit V*. I analyserne i *afsnit IV* og *V* tages der sideløbende stilling til reguleringen i såvel dobbeltbeskatningsoverenskomsterne som intern dansk skatteret. Grundlaget for analyserne er de teser, som formuleres i *afsnit III*.

Afsnit IV indeholder 3 kapitler. I forlængelse af undersøgelsen i *afsnit III*

diskuteres i *kapitel 9* de kriterier, der skal lægges til grund ved allokeringen af indkomst efter den direkte metode. Betydningen af de såkaldte driftsstedsforbehold i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne og intern ret diskuteres. Endvidere analyseres særlige problemer knyttet til allokering af indkomst, som har sin kilde uden for driftsstedsstaten, samt reglerne om valutakursomregning af det faste driftssteds indkomst. Endelig analyseres betydningen af den *indirekte* metode, både som en generel opgørelsesmetode og som et supplement til den direkte metode. Særligt diskuteres det, som det bl.a. er gjort gældende i cirkulæret til ligningsloven, hvorvidt bestemmelsen i LL § 33 F, herunder fordelingsbestemmelsen i LL § 33 F, stk. 2, finder anvendelse ved opgørelsen af indkomsten for et fast driftssted.

I *kapitel 10* undersøges principperne for opgørelsen af det faste driftssteds finansieringsudgifter. Der indledes med en diskussion af forskellige metoder for opgørelsen af dotationskapitalen, betydningen af reglerne om tynd kapitalisering og dotationskapitalens mulige funktioner i forhold til allokeringen af foretagendets finansieringsudgifter. Det gøres gældende, at intern ret må tillægges en væsentlig betydning for, hvorledes det faste driftssteds finansieringsudgifter skal opgøres, og det analyseres herefter, hvorledes opgørelsen skal foretages efter intern dansk skatteret.

I *kapitel 11* undersøges forskellige problemer, som knytter sig til allokeringen af øvrige faktiske indtægter og udgifter. I kapitlet undersøges allokeringen af varer, driftsmidler, fordringer, aktier, samt immaterielle rettigheder og udviklingsomkostninger. I tilknytning til diskussionen om allokeringen af driftsmidler analyseres det, hvorvidt et fast driftssted kan anses at udgøre en selvstændig virksomhed i afskrivningslovens forstand.

1.5.4 Plan for afsnit V – Interne ydelser

I afsnittet om interne ydelser mellem et foretagendes faste driftssted og hovedkontor fokuseres der først på interne ydelser knyttet til driftsmidler, jf. *kapitel 12*. Retsudviklingen i *tysk skatteret* undersøges, idet den tyske retsudvikling vedrørende interne overførelser af driftsmidler illustrerer nogle grundlæggende problemer vedrørende de skattemæssige konsekvenser af interne ydelser og intern rets betydning for opgørelsen af et fast driftssteds indkomst efter dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. Det gøres gældende, at der ved indkomstopgørelsen efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst på grund af begrænsningen af selvstændighedsfiktionen ikke skal, men *kan* opgøres fiktive avancer og tab ved interne overførelser af driftsmidler. Det gøres endvidere gældende, at det i vidt omfang er overladt til intern ret at fastsætte nærmere regler herom. Herefter analyseres konsekvenserne af interne overførelser af driftsmidler efter intern dansk skatteret. Til slut i kapit-

let undersøges det, hvilke konsekvenser fælles benyttelse og kortvarige interne lån af driftsmidler har for opgørelsen af et fast driftssteds indkomst.

Konsekvenserne af interne overførelser af varer for opgørelsen af det faste driftssteds indkomst undersøges i *kapitel 13*. I modsætning til interne overførelser af driftsmidler er der ved interne overførelser af varer tale om interne ydelser med en nær tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet, hvorfor der som udgangspunkt skal lægges arms længde priser til grund og opgøres fiktive avancer og tab.

I *kapitel 14* analyseres konsekvenserne af interne ydelser vedrørende immaterielle rettigheder, aktier og fordringer. Særligt interne ydelser vedrørende immaterielle rettigheder giver anledning til grundlæggende overvejelser om allokeringen af udgifter og indtægter med en indbyrdes sammenhæng og om betydningen af en forskellig tidsmæssig placering af sådanne udgifter og indtægter.

Endelig undersøges i *kapitel 15* den skattemæssige behandling af interne tjenesteydelser og interne lån mellem et foretagendes faste driftssted og hovedkontor.

1.5.5 Plan for afsnit VI – Diskriminations- og restriktionsforbud

I *afsnit VI* undersøges indholdet af dobbeltbeskatningsoverenskomsternes diskriminationsforbud og indholdet af det EU-retlige diskriminations- og restriktionsforbud. Fokus for undersøgelsen rettes særligt mod beskatningen af et fast driftssteds indkomst.

I *kapitel 16* undersøges først betydningen af diskriminationsforbudet i art. 24, stk. 1, særligt i forhold til beskatningen af indkomst, som erhverves af personselskaber. Herefter analyseres indholdet af OECD's modeloverenskomsts art. 24, stk. 3, om diskrimination af faste driftssteder. Analysen af diskriminationsforbudets indhold opdeles i to, nemlig for det første om der er tale om en forskelsbehandling af sammenlignelige situationer, og dernæst om en sådan forskelsbehandling i givet fald kan begrundes med saglige hensyn. Til slut i kapitlet analyseres forholdet mellem OECD's modeloverenskomsts art. 7, stk. 2 og 3, og art. 24, stk. 3.

I *kapitel 17* analyseres det EU-retlige diskriminations- og restriktionsforbud med udgangspunkt i EF-domstolens praksis i sager om direkte skatter. I forhold til beskatningen af et fast driftssteds indkomst er det særligt EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43) om etableringsretten, som er af interesse. I analysen undersøges først beskyttelsen i værtsstaten og dernæst beskyttelsen i oprindelsesstaten. I undersøgelsen af beskyttelsen i værtsstaten (herunder *driftsstedsstaten*) undersøges først indholdet af diskriminationsforbudet. Det analyseres herved, hvornår der foreligger en forskelsbehandling af sammen-

lignelige situationer, og i hvilket omfang en sådan forskelsbehandling lader sig begrunde med saglige hensyn. Dernæst undersøges indholdet af restriktionsforbudet og forholdet mellem diskriminations- og restriktionsforbudet. Endelig diskuteres betydningen af diskriminations- og restriktionsforbudet for beskatningen af et fast driftssteds indkomst.

EF-domstolen har i de seneste år fundet EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43) anvendelig i forhold til oprindelsesstaten (herunder *domicillandet* for et foretagende, der udøver virksomhed gennem et fast driftssted i en anden medlemsstat). EF-domstolens praksis analyseres, og det diskuteres, hvilken betydning diskriminations- og restriktionsforbudet kan antages at få for beskatningen af indkomst, som et dansk foretagende erhverver ved udøvelse af virksomhed gennem et fast driftssted i en anden medlemsstat.

1.5.6 Plan for afsnit VII – Afslutning

I det afsluttende *kapitel 18* bliver afhandlingens væsentligste resultater opsummeret, og der knyttes nogle afsluttende bemærkninger til indholdet af fiktionen om det faste driftssteds selvstændighed.

AFSNIT II

Dobbeltbeskatningsoverenskomster
og intern dansk ret

Kapitel 2

Dobbeltbeskatningsoverenskomster i dansk ret

I afhandlingens afsnit II undersøges nogle generelle forhold vedrørende dobbeltbeskatningsoverenskomster og anvendelsen heraf i dansk ret. Analysen udgør det nødvendige grundlag for de efterfølgende afsnits undersøgelse af de specifikke problemer om indkomstoppgørelsen for et fast driftssted.

I nærværende kapitel 2 undersøges hjemmelsgrundlaget for reglerne for indgåelse og gennemførelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster. Kapitlet indeholder først en undersøgelse af grundlovens regler om traktater sammenholdt med den fulgte praksis for indgåelse og gennemførelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster, jf. straks nedenfor kapitel 2.1. Dernæst undersøges i kapitel 2.2 (s. 48 ff.), hvilken betydning delegationsforbudet i grundlovens § 43, 1. led, har for gyldigheden af indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster, og endelig i kapitel 2.3 (s. 59 ff.) analyseres spørgsmålet om *treaty overriding* i dansk ret.

2.1 Indgåelse og gennemførelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster

De danske dobbeltbeskatningsoverenskomster er normalt folkeretligt bindende bilaterale traktater, som borgerne efter gennemførelse i intern dansk ret kan påberåbe sig over for skattemyndighederne. Da dobbeltbeskatningsoverenskomsterne er *folkeretligt bindende traktater*, finder principperne fra wienerkonventionen af 23. maj 1969 om traktatretten som udgangspunkt anvendelse.¹

Wienerkonventionen blev ratificeret af Danmark i 1976 og trådte i kraft den 27. januar 1980, jf. konventionens art. 84, stk. 1. Konventionens regler finder ifølge konventionens art. 4 kun direkte anvendelse på traktater, der indgås efter dette tidspunkt (27. januar 1980). For stater, der har tiltrådt wienerkonventionen på

¹ Jf. bekendtgørelse nr. 34 af konvention af 23. maj 1969 om traktatretten, Lovtidende 1980, tillæg C, s. 107.

et senere tidspunkt, finder konventionen dog først direkte anvendelse for traktater, der indgås efter tiltrædelsestidspunktet. Endvidere er der en række stater, som endnu ikke har tiltrådt wienerkonventionen, bl.a. Norge og USA. Men da wienerkonventionen i det væsentlige er en kodifikation af alment gældende folkeretlige regler,² gælder tilsvarende regler også i forhold til ældre overenskomster og i forhold til nyere overenskomster indgået med stater, som ikke har tiltrådt konventionen.

Danmark har indgået dobbeltbeskatningsoverenskomster med mere end 70 forskellige stater. Både *Færøerne* og *Grønland* har et selvstændigt skattesystem og er ikke omfattet af de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster. Danmark har indgået dobbeltbeskatningsoverenskomster med både Færøerne (omfattet af den nordiske overenskomst) og Grønland. Selv om der ikke eksisterer et mellemstatsligt forhold mellem de tre dele af riget, må det anses for forudsat, at fortolkningen og anvendelsen af de nævnte overenskomster som udgangspunkt skal foretages ud fra samme retningslinjer som fortolkningen og anvendelsen af mellemstatslige dobbeltbeskatningsoverenskomster. Overenskomsterne med Færøerne og Grønland vil derfor ikke blive gjort til genstand for nogen særskilt undersøgelse i denne afhandling.

Kompetencefordelingen mellem regeringen og Folketinget er ved grl. § 19 løst således, at *regeringen* (*kongen*) handler på rigets vegne i mellemfolkelige anliggender. Dog kræves Folketingets samtykke til visse dispositioner, bl.a. når regeringen indgår forpligtelser, til hvis opfyldelse Folketingets medvirken er nødvendig, jf. grl. § 19, stk. 1, 2. punktum. Forholdet mellem Danmarks folkeretlige forpligtelser og intern dansk ret har været og er til stadighed genstand for diskussion i dansk statsretlig og folkeretlig teori.³ Det diskuteres bl.a., om man bør betegne ikke gennemførte traktater som en del af (gældende) dansk ret.

Dette er gjort gældende af *Ole Espersen*, som har kritiseret det af *Alf Ross* hævdede modsatte synspunkt.⁴ *Max Sørensen* og *Peter Germer* har derimod fastholdt, at traktaterne ikke automatisk kan anses for en bestanddel af dansk ret.⁵

2 Jf. Claus Gulmann m.fl.: *Folkeret*, 1989, s. 56; Peter Germer: *Indledning til Folkeretten*, 2. udg., 1995, s. 41; Malcolm N. Shaw: *International Law*, 4. udg., 1997, s. 656 Aage Michelsen: *International skatteret*, 2. udg., s. 51; Klaus Vogel og Rainer Prokisch i generalrapporten til IFA-kongressen 1993, jf. *Cahiers LXXVI-IIa*, s. 31 ff.

3 Jf. Ole Espersen: *Indgåelse og opfyldelse af traktater*, 1970, s. 155 ff., særligt s. 163; Niels Madsen i *Højesteret* 1661-1986, s. 33 ff.; Alf Ross: *Lærebog i folkeret*, 6. udg., s. 72 ff.; Erik Riis i U 1987 B 50-55, s. 54; Gulmann m.fl.: *Folkeret*, s. 87 ff.; Peter Germer: *Statsforfatningsret*, 1995, 2. udg., s. 190; Henrik Zahle: *Dansk forfatningsret* 2, 2. udg., 1996, s. 267 ff.

4 Jf. Ole Espersen: *Indgåelse og opfyldelse af traktater*, 1970, s. 163.

5 Jf. Max Sørensen: *Statsforfatningsret*, 2. udg. ved Peter Germer, 1973, s. 276; Peter Germer: *Statsforfatningsret*, 1995, 2. udg., s. 190.

Diskussionen knytter sig til spørgsmålet om, i hvilket omfang man ved anvendelsen af interne danske regler kan eller skal tage hensyn til ikke gennemførte folkeretlige forpligtelser. Hvorvidt man vælger at anse ikke gennemførte traktater for en del af intern dansk ret eller ej, er i sig selv ikke afgørende for besvarelse af konkrete spørgsmål vedrørende traktater, der under alle omstændigheder er gennemført i dansk ret. De danske dobbeltbeskatningsoverenskomster er eksempler på sådanne traktater.

Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne begrænser direkte den beskatning, der følger af intern ret. Selv om man måtte betegne ikke gennemførte traktater som en del af dansk ret, kan der næppe være tvivl om, at dobbeltbeskatningsoverenskomsterne ved deres begrænsning af det skattekrav, som følger af almindelige skatteregler, skal gennemføres i dansk ret. Denne gennemførelse er uden undtagelser sket ved brug af *henvisningsmetoden*.

Det siger næsten sig selv, at det som følge af det store antal ganske detaljerede dobbeltbeskatningsoverenskomster med et indbyrdes varierende indhold ville være uoverkommeligt at gennemføre dobbeltbeskatningsoverenskomsterne via *omskrivningsmetoden*. Men samtidigt sikrer henvisningsmetoden mod disharmoni mellem de folkeretlige forpligtelser i medfør af traktaterne og en evt. omskrivningslov.⁶ Hertil kommer, at de ulemper, der normalt fremhæves ved henvisningsmetoden i forhold til omskrivningsmetoden, nemlig det forhold, at man ved omskrivningsmetoden iklæder traktaternes bestemmelser en mere sædvanlig dansk juridisk sprogdragt,⁷ har mindre betydning ved gennemførelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomster. Trods variationer i detaljerne følger dobbeltbeskatningsoverenskomsterne bl.a. på grund af indflydelsen fra OECD's modeloverenskomst efterhånden samme mønster og terminologi. Selv om man forsøgte at gennemføre dobbeltbeskatningsoverenskomsterne gennem en omskrivningsmetode, måtte de af retslivets aktører, som beskæftiger sig med internationale skatteforhold, alligevel sætte sig ind i de særlige forhold, der gælder for dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. Dels ville man ved udformningen af de regler, der skulle fastlægge indholdet af dobbeltbeskatningsoverenskomsternes bestemmelser, alligevel i et vist omfang skulle benytte et begrebs-apparat, der adskiller sig fra det internretlige, dels ville de omskrevne regler skulle fortolkes i overensstemmelse med de bagved liggende folkeretlige forpligtelser som udtrykt i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne.

6 Jf. Max Sørensen i Nordisk Administrativt Tidsskrift 1966, 107, særligt s. 117 ff.

7 Jf. Max Sørensen i Nordisk Administrativt Tidsskrift 1966, 107, særligt s. 115 ff.

2.1.1 Dobbeltbeskatningsoverenskomster 1922-1994

Ved ændringen af statsskatteloven i 1922 blev der for første gang i dansk skattelovgivning indføjet en bestemmelse om dobbeltbeskatningsoverenskomster. SL 1922 § 50 fik følgende formulering:

“For det Tilfælde, at Personer, Selskaber eller Foreninger, som er skattepligtige efter nærværende Lov, tillige er undergivet Beskatning til fremmed Stat af samme Indkomst eller Formue, som beskattes her i Landet, skal Regeringen være bemyndiget til under Forbehold af Gensidighed ved Overenskomst med fremmed Stat at tilstaa saadanne Lempelser i Skattepligten efter nærværende Lov, at nævnte Dobbeltbeskatning helt eller delvis undgaas.”

Om baggrunden for bestemmelsen blev det i forarbejderne anført, at der mellem regeringerne i Danmark, Norge og Sverige var opnået enighed om at søge at gennemføre en ordning til undgåelse af dobbeltbeskatning.⁸ Endvidere blev der henvist til, at dobbeltbeskatning også ville kunne føre til urimeligheder i forhold til beboere i de sønderjyske landsdele, som efter genforeningen fortsat drev virksomhed eller ejede fast ejendom syd for grænsen. Endelig blev der peget på, at den skærpede beskatning af indkomst og formue i og uden for Europa gjorde det væsentligt at indgå ordninger, hvorved skattetrykket for dansk virksomhed i udlandet kunne lettes. Der blev herved henvist til, at visse stater i årene forud havde forsøgt at indføre en mere omfattende beskatning af bl.a. den danske skibsfarts fragtførtjenester ved fragtfart på de pgl. staters havne.

SL 1922 § 50 blev i 1953 afløst af lov nr. 74 af 31. marts 1953 om indgåelse af overenskomster med fremmede stater til undgåelse af dobbeltbeskatning (herefter: *bemyndigelsesloven*). Bemyndigelseslovens § 1 fik med følgende formulering i det væsentlige samme indhold som SL 1922 § 50:

“Regeringen skal være bemyndiget til under forbehold af gensidighed ved overenskomst med fremmede stater at tilstå sådanne lempelser i pligten til at udrede skatter og afgifter til det offentlige, at dobbeltbeskatning helt eller delvist undgås.”

Baggrunden for vedtagelsen af bemyndigelsesloven var dels, at man ønskede at udvide regeringens bemyndigelse til også at omfatte indgåelse af overenskomster vedrørende dobbeltbeskatning af arv og gave. Dels ønskede man at udvide adgangen til at tilvejebringe oplysninger til brug for myndigheder i andre stater og udvide adgangen til at inddrive skattekrav fra andre stater. Bortset herfra blev der ikke med bemyndigelsesloven tilsigtet nogen ændring for de

8 Jf. Rigsdagstidende 1921/22, tillæg A, spalte 3168 f. og spalte 3189 f.

direkte skatters vedkommende.⁹ Bemyndigelsesloven blev underkastet visse mindre ændringer ved lov nr. 529 af 2. november 1976 for så vidt angår bestemmelserne om oplysning og inddrivelse, hvorimod bemyndigelseslovens § 1 forblev uændret.

Det har i *teorien* været gjort gældende, at der med bemyndigelseslovens § 1 alene blev givet det i grl. § 19 foreskrevne samtykke, men at dobbeltbeskatningsoverenskomsterne *ikke* dermed blev *gennemført* i dansk ret.¹⁰ Konsekvensen heraf ville i givet fald være, at borgerne ikke formelt kunne støtte ret på dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. Lempelse i medfør af dobbeltbeskatningsoverenskomster, som er indgået inden 1994, vil efter dette synspunkt være betinget af, at skattemyndighederne i praksis har tilladt overenskomstlempelsen, idet der herefter ikke har været nogen til at påberåbe sig den manglende gennemførelse.

Spørgsmålet må løses ved en *fortolkning* af bemyndigelseslovens § 1. I den overvejende del af teorien er bestemmelsen med rette blevet fortolket således, at den udover forhåndssamtykket til regeringen tillige indeholdt hjemmel til med lovs kraft at indgå dobbeltbeskatningsoverenskomster, der kunne begrænse den beskatning, der følger af den øvrige skattelovgivning.¹¹

For dette resultat for det første, at det *primære formål* med den i loven indeholdte bemyndigelse til at indgå dobbeltbeskatningsoverenskomster, nemlig at undgå dobbeltbeskatning, ikke ville kunne opfyldes, såfremt de danske skattemyndigheder på grund af manglende gennemførelse ikke havde intern hjemmel til at indrømme overenskomstlempelse. Det skal herved bemærkes, at de øvrige internretlige regler ikke er indrettet med særlig henblik på at opfylde forpligtelserne i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, og at der sjældent vil være mulighed for at undgå overenskomstbrud alene ud fra en fortolkning af de internretlige regler.

9 Jf. Rigsdagstidende 1952/53, spalte 6349, særligt spalte 6351 f.

10 Jf. Isi Foighel i Jur 1964, 143, særligt s. 156. Se også Allan Philip i Jur 1964, 253 ff.; Alf Ross: Dansk Statsforfatningsret 2. udg., bind 1, s. 402 f.

11 Jf. Max Sørensen i Nordisk Administrativ Tidsskrift 1966, 107, særligt s. 112 f.; samme i Jur 1959, 441, særligt s. 455 (om den tilsvarende bestemmelse i SL 1922 § 50), Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning I, s. 241; samme: Indkomstbeskatning II, s. 504 f.; Ole Espersen: Indgåelse og opfyldelse af traktater, 1970, s. 274 ff.; Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 41. I bemærkningerne til lovforslag L 3 af 6. oktober 1994, særligt spalte 1 og spalte 6, tages der ikke udtrykkelig stilling til spørgsmålet om, hvorvidt tidligere overenskomster med hjemmel i bemyndigelsesloven kan anses for gennemført med lovs kraft i dansk ret, idet der i bemærkningerne alene tales om Folketingets godkendelse (dvs. det i grl. § 19 omtalte samtykke).

Såfremt en begrænset skattepligtig person eksempelvis modtager udbytte fra et dansk selskab, er det ikke muligt at fortolke KSL § 2, stk. 1, litra f, jf. stk. 4, jf. § 65, således, at der kun kan ske en beskatning med eksempelvis 15 pct. af det modtagne udbytte, jf. herved art. 10, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst. En sådan nedsættelse af den danske beskatning kan kun ske, hvis det antages, at den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomst selvstændigt kan påberåbes.

Til støtte for resultatet kan *for det andet* henvises til, at lovgiver ved vedtagelsen af bemyndigelsesloven i 1953 var bekendt med, at der var indgået dobbeltbeskatningsoverenskomster med de øvrige fire nordiske lande, og med USA, England og Tyskland.¹² Disse overenskomster havde i praksis nedsat den danske beskatning, hvilket lovgiver var bekendt med,¹³ men desuagtet blev dette punkt fra SL 1922 § 50 videreført uændret i bemyndigelseslovens § 1. *For det tredje* taler for resultatet også det forhold, at overenskomstbestemmelser om udveksling af oplysninger og om inddrivelse utvivlsomt blev gennemført i dansk ret ved bestemmelserne i bemyndigelseslovens §§ 2 og 3.¹⁴ Ud fra en systematisk synsvinkel forekommer det ikke velbegrundet at anse overenskomstbestemmelser om indhentelse af oplysninger og inddrivelse for direkte anvendelige, men ikke overenskomstbestemmelser om lempelse af beskatningen.¹⁵ Endelig skal det tilføjes, at det i flere lovbestemmelser er forudsat, at borgerne kan påberåbe sig dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, jf. bl.a. LL § 33, stk. 2, og LL § 33 A, stk. 3, og at synspunktet om manglende gennemførelse ikke har haft nogen betydning i retspraksis. Således har Højesteret ikke i nogen sager hidtil afvist skatteyderens anbringende om overenskomstlempelse med henvisning til, at den pgl. dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke var gennemført i dansk ret, jf. f.eks. TfS 1989, 604 H, og TfS 1993, 7 H.

Ifølge grl. § 19, stk. 1, 3. punktum, kræves der tillige *samtykke* fra Folketinget ved *opsigelse* af traktater, som er indgået med Folketingets samtykke.¹⁶ Det må derfor undersøges, om der i bemyndigelsesloven var hjemmel til at ophæve allerede indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster. Ordlyden af be-

12 Jf. Rigsdagstidende 1952/53, tillæg A, spalte 6349, særligt spalte 6351.

13 Jf. således også, at det i bemyndigelseslovens § 4, stk. 2, der opretholdt kommunalbestyrelsens adgang til at indrømme lempelser i den kommunale beskatning for at forhindre dobbeltbeskatning i de tilfælde, hvor kommuneskatterne ikke var omfattet af en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Der lå heri en forudsætning om, at dobbeltbeskatning blev undgået (og dermed at de indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster også begrænsede den danske beskatning).

14 Jf. bemærkningerne herom i Rigsdagstidende 1952/53, tillæg A, spalte 6349, særligt spalte 6353 ff.

15 Jf. Ole Espersen: Indgåelse og opfyldelse af traktater, 1970, s. 275 f.

16 I praksis blev Rigsdagens samtykke aldrig indhentet ved opsigelse af traktater i medfør af den tidligere grundlov af 1920 § 18, jf. Ole Espersen: Indgåelse og opfyldelse af traktater, 1970, s. 74 med henvisninger.

myndigelseslovens § 1 synes umiddelbart at tale imod, at bestemmelsen skulle indeholde et sådant samtykke. Opsigelse af overenskomster var ikke nævnt i bestemmelsen, der bemyndigede regeringen til "... ved overenskomst med fremmede stater at tilstå sådanne lempelser ...". Når en dobbeltbeskatningsoverenskomst opsiges, fjernes der et regelsæt, som begrænser beskatningen af skatteydere. Det kan hermed med en vis styrke hævdes, at der ved opsigelsen af en dobbeltbeskatningsoverenskomst sker en skærpelse af beskatningen.

På trods heraf må det anses for korrekt at indfortolke et *stiltiende samtykke til opsigelse* af overenskomster i bemyndigelseslovens § 1 henset til, at bestemmelsen overlod det til regeringen at afgøre, om den overhovedet ville indgå dobbeltbeskatningsoverenskomster og inden for bestemmelsens rammer at forhandle vilkårene på plads.¹⁷

At spørgsmålet ikke er uden praktisk betydning illustreres af, at skatteministeren i 1994 uden formelt at indhente Folketingets samtykke opsgav overenskomsten med Portugal med virkning fra 1. januar 1995.¹⁸ Gyldigheden af skatteministerens opsigelse af den dansk-portugisiske overenskomst er ikke blevet bestridt i praksis.

Et lignende spørgsmål har rejst sig ved *ændringer* af bestående overenskomster eller ved indgåelse af nye overenskomster til afløsning af ældre.

I den skatteretlige teori er det gjort gældende, at ændringen af den dansk-norske overenskomst i 1971 bl.a. af denne årsag var problematisk.¹⁹ Ved ændringen fik overenskomstens kildeland tildelt en begrænset beskatningsret på 15 pct. af udbyttet. Efter den ældre overenskomst fra 1957 var beskatningsretten udelukkende tildelt domicillandet.

Det problematiske herved var ifølge teorien bl.a., at ændringen af overenskomsten førte til en øget skattemæssig belastning af visse danske aktionærer med aktier i norske selskaber, idet ændringen førte til norsk beskatning af udbytte. Netop i relation til den norske udbyttebeskatning af danske aktionærer synes kritikken ikke berettiget ud fra en retlig synsvinkel. Bemyndigelseslovens § 1 vedrørte lempelse af den danske skat og ikke af den norske.²⁰

17 Jf. Ole Espersen: Indgåelse og opfyldelse af traktater, 1970, s. 76 f.

18 Jf. TfS 1994, 279 MIN.

19 Jf. redaktionel artikel i SO 1971, 89; Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, s. 504; Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 41.

20 Derimod er det i relation til den nævnte ændring af den dansk-norske overenskomst berettiget at diskutere tilbagevirkende kraft i forhold til de norske aktionærer, der modtog udbytte fra danske selskaber i perioden fra overenskomstændringens ikrafttræden indtil kundgørelsen i Lovtidende, jf. om tilbagevirkende kraft fra kundgørelsestidspunktet til ugunst for borgerne Ole Espersen: Indgåelse og opfyldelse af traktater, 1970, s. 419.

Næsten alle ændringer af en bestående dobbeltbeskatningsoverenskomst vil kunne betragtes som skærpende på visse punkter. F.eks. vil en ændring af metodebestemmelsen fra eksemption til credit normalt virke skærpende for de i Danmark hjemmehørende personer, som har indkomst fra en overenskomststat, der beskatter med en lavere skattesats end den danske.²¹ De elementer af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, som indeholder en skærpelse i forhold til tidligere versioner (eller rettere: begrænser lempelsesadgangen) må i retlig henseende sidestilles med delvis opsigelse. Det har derfor også i forhold til sådanne ændringer afgørende betydning, at bemyndigelseslovens § 1 måtte antages at indeholde fornøden hjemmel til opsigelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster.

2.1.2 Dobbeltbeskatningsoverenskomster efter 1994

Bemyndigelsesloven blev ophævet ved lov nr. 945 af 23. november 1994 (herefter: *ophævelsesloven*). Folketinget skal derfor i medfør af de almindelige statsretlige regler nu inddrages ved indgåelse af konkrete dobbeltbeskatningsoverenskomster, dels for at give sit samtykke i henhold til grl. § 19, dels til at gennemføre de pgl. dobbeltbeskatningsoverenskomster. Også ændringer og opsigelser af overenskomster, herunder også ændringer og opsigelser af ældre overenskomster, skal ifølge bemærkningerne til ophævelsesloven godkendes ved lov.²² Derimod ændrede ophævelsesloven *ikke* ved hjemmelsgrundlaget for *ældre* dobbeltbeskatningsoverenskomster, som således fortsat må vurderes på baggrund af bemyndigelseslovens bestemmelser.

I praksis indgås en dobbeltbeskatningsoverenskomst nu ved, at Skatteministeriet, Departementet, færdigforhandler overenskomsten med den fremmede stat, hvorefter Folketinget i en og samme lov giver sit samtykke og gennemfører den konkrete overenskomst.²³ Dette giver et folketingsflertal mulighed for at blokere for indgåelsen af den færdigforhandlede dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvorimod Folketingets mulighed for at øve konkret indflydelse på udformningen af overenskomstens detaljer er begrænset. Hvis overenskomsten skal ændres ved Folketingets behandling, er en genoptagelse af forhandlingerne med den anden stat nødvendig. Det må antages, at Folketinget kun helt undtagelsesvis vil benytte sig af denne mulighed for at tvinge skatteministeren til at forsøge at genoptage forhandlingerne med den anden stat. I bemærkningerne til op-

21 Jf. om lempelsesmetoderne nedenfor kapitel 4.2.3 (s. 122 ff.).

22 Jf. bemærkninger til lovforslag L 3 af 6. oktober 1994, s. 4, punkt 7.

23 Jf. som eksempel lov nr. 1030 af 23. december 1998 om indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem regeringen i Kongeriget Danmark og regeringen i Republikken Malta.

hævelsesloven er det da også anført, at formålet med loven var at "... sikre Folketingets kontrol med indgåelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomster".²⁴ Såfremt man måtte ønske at sikre Folketinget en mere reel indflydelse på den konkrete udformning af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, er det nødvendigt at inddrage Folketinget før og/eller under forhandlingerne med repræsentanterne fra de andre stater.

2.1.3 Den gyldne regel

Dobbeltbeskatningsoverenskomsternes primære funktion er at forhindre international dobbeltbeskatning gennem lempelse af de nationale skattekrav. Det princip, at en dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke udgør en selvstændig hjemmel for beskatning, er i teorien kaldt *den gyldne regel*.²⁵ Den gyldne regel er almindeligt accepteret i de fleste stater, dog således at der kan være visse variationer med hensyn til princippet's rækkevidde.

I dansk ret har den gyldne regel været fastslået i SL 1922 § 50 og bemyndigelseslovens § 1, hvorefter regeringen var bemyndiget til at indgå overenskomster med fremmede stater om at "... tilstå sådanne *lempelser* ...". Princippet har i hidtidig dansk skattepraksis været taget ganske alvorligt. Dette skyldes måske netop, at dobbeltbeskatningsoverenskomster indtil 1994 "kun" blev indgået og gennemført af regeringen med hjemmel i SL 1922 § 50 og bemyndigelsesloven.

Således har det i dansk skattepraksis bl.a. været fast antaget, at eksistensen af en dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke i sig selv kan medføre begrænsninger i muligheden for at foretage fradrag, som i øvrigt har hjemmel i intern ret. Som eksempel kan nævnes, at det i dansk praksis altid har været fast antaget, at man kan fratrække et underskud fra et udenlandsk fast driftssted, selv om der i medfør af dobbeltbeskatningsoverenskomsten med driftsstedetsstaten skal lempes efter eksemptionsmetoden. Dette gjaldt også før vedtagelsen af LL § 33 D, hvilket i praksis gav grundlag for en række skattearrangementer, jf. herom nedenfor kapitel 4.2.3.3 (s. 126 ff.).

Som et andet eksempel til illustration af rækkevidden af den gyldne regel kan nævnes, at det i dansk praksis er fast antaget, at eksistensen af en overenskomst ikke i sig selv kan føre til skattemæssig realisation, når der overføres et aktiv fra et dansk foretagendes hovedkontor til et udenlandsk fast driftssted. Dette gælder, selv om Danmark som domicilland skal lempe efter eksemptionsmetoden.

²⁴ Jf. Bemærkningerne til lovforslag L 3 af 6. oktober, s. 1 (min fremhævelse).

²⁵ Jf. Gustaf Lindencrona: *Dubbelbeskatningsavtalsrätt*, 1994, s. 24. Se herom også Klaus Vogel: *Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar*, 3. udg., Einleitung, margin nr. 46.

Selv om bemyndigelsesloven af 1953 nu er ophævet, finder princippet fortsat anvendelse. Af forarbejderne til ophævelsesloven fremgår tydeligt, at en gennemførelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster ved lov ikke skal medføre nogen ændringer i den hidtidige praksis, hvorefter dobbeltbeskatningsoverenskomster ikke kunne virke skærpende.²⁶

Den gyldne regel er nok som princip almindeligt accepteret i de fleste stater, men er *ikke* som sådan udtryk for nogen *folkeretlig forpligtelse*. Den gyldne regel forhindrer derfor ikke, at der i de enkelte staters interne ret gennemføres regler, som knytter beskatningsudløsende begivenheder mv. sammen med reguleringen i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. I dansk ret findes sådanne interne regler bl.a. i fraflytningsreglerne ABL § 13 a, KGL § 37, KSL § 10 og SEL § 5, stk. 5, i reglen om genbeskatning af underskud LL § 33 D, og i de interne lempelsesregler LL §§ 33, stk. 2, og 33 A, stk. 3. Isoleret set kan sådanne bestemmelser medføre en beskatning, som ikke ville være blevet gennemført, hvis der ikke havde eksisteret en dobbeltbeskatningsoverenskomst med det pågældende land. Det afgørende er, at fravigelsen af den gyldne regel udtrykkeligt fremgår af de pågældende lovbestemmelser.

2.2 Betydningen af grl. § 43, 1. led

Grl. § 43, 1. led, fastslår, at “ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov”. I den nyere statsretlige teori indplaceres bestemmelsen i den kategori af grundlovsbestemmelser, som indeholder et særligt *forbud mod delegation* af lovgivningskompetence.²⁷ På trods af bestemmelsens rødder tilbage til juni-grundloven 1849 er der fortsat tvivl om indholdet. Tvivlen angår dels, hvilke ydelser der kan anses for at udgøre en skat, dels hvor langt forbudet mod delegation rækker. Denne afhandling omhandler kun skatter, som utvivlsomt udgør en *skat* i grl. § 43, 1. led’s forstand. Som følge heraf vil alene spørgsmålet om, hvilke bemyndigelser bestemmelsen udelukker, blive undersøgt i det følgende. Dette spørgsmål har betydning i forhold til de ældre dobbeltbeskatningsoverenskomster, der blev indgået og gennemført af regeringen i henhold til bemyndigelse i SL 1922 § 50/bemyndigelseslovens § 1.²⁸

26 Jf. lovforslag L 3 af 6. oktober 1994, s. 1, spalte 2.

27 Jf. Poul Andersen: Dansk Statsforfatningsret, 1954, s. 554; Alf Ross: Dansk Statsforfatningsret, bind 2, 3. udg. ved Ole Espersen, 1980, s. 836; Max Sørensen: Statsforfatningsret, 2. udg. ved Peter Germer, 1973, s. 206; Peter Germer: Statsforfatningsret, 1995, 2. udg., s. 83; Henrik Zahle: Dansk forfatningsret 1, 2. udg., 1995, s. 356.

28 Se endvidere nedenfor kapitel 3.2.2.2 (s. 106 f.) om betydningen af grl. § 43, 1. led, for regeringens adgang til i konkrete sager at begrænse det danske beskatningskrav ved en gensidig aftale med en anden overenskomststats kompetente myndigheder.

Ved vurderingen af forholdet til grl. § 43, 1. led, er det centralt, at bestemmelsen også omfatter *ophævelse* af skat. Målet med analysen er at afklare, om de ældre dobbeltbeskatningsoverenskomster, som indtil ophævelsen af bemyndigelsesloven i 1994 blev indgået af regeringen efter bemyndigelse i SL 1922 § 50 og bemyndigelsesloven, overhovedet er i overensstemmelse med grundloven. Spørgsmålet har principiel interesse, selv om den umiddelbare praktiske betydning er begrænset af, at domstolene i adskillige sager har forudsat, at skatteyderne kan påberåbe sig disse ældre dobbeltbeskatningsoverenskomster.²⁹

2.2.1 Det obligatoriske princip

I den skatteretlige teori er indholdet af grl. § 43, 1. led, især blevet analyseret af Jan Pedersen, som på baggrund af sine analyser har udviklet begrebet: det obligatoriske princip.³⁰

Ifølge Jan Pedersen foreskriver grl. § 43, 1. led, *det obligatoriske princip*, hvorefter myndighederne har en pligt til ikke blot at ansætte skatte- og afgiftskravet, men også at ansætte det til netop det beløb, som følger af den relevante lovgivning. Bortset fra særlige regler om eftergivelse, f.eks. KSL § 73 B, følger det ifølge Jan Pedersen af grl. § 43, 1. led, at der ikke kan tages hensyn til individuelle omstændigheder, ligesom generelle omstændigheder såsom administrative vanskeligheder ved ansættelsen ej heller kan tilgodeses ved administrativt at undlade at opkræve skat.

Jan Pedersen har bl.a. udviklet begrebet for at illustrere forskellen til straffeprocessens *opportunitetsprincip*, hvorefter anklagemyndigheden under hensyntil konkrete eller generelle omstændigheder kan begrænse eller helt frafalde en tiltale.³¹

I den straffeprocessuelle teori sondres normalt mellem legalitetsprincippet og opportunitetsprincippet. I det omfang der gælder et *legalitetsprincip*, siges anklagemyndigheden ikke at have adgang til at udøve noget skøn over strafforfølgningens rimelighed eller hensigtsmæssighed, men skal rejse tiltale, hvis en sådan skønnes at ville føre til domfældelse. Derimod har anklagemyndigheden efter *opportunitetsprincippet*, som i dansk straffeprocesset er fastslået i RPL § 723, vidtgående skønsmæssige beføjelser til at undlade at rejse tiltale.³² Som påpeget af

29 Jf. fra Højesterets praksis bl.a. TfS 1993, 7 H og TfS 1994, 184 H.

30 Jf. Jan Pedersen i TfS 1992, 413; samme i TfS 1992, 72, s. 212; samme i Skatteretten 1, 2. udg., s. 68.

31 Jf. Jan Pedersen i TfS 1992, 413, s. 1014.

32 Jf. Mogens Kockvedgaard og Hans Gammeltoft-Hansen: Lærebog i strafferetspleje, 1978, s. 99; Jens Anker Andersen og Erik Werlauff: Dansk retspleje i hovedtræk, 1993, s. 495.

Mogens Koktvedgaard og Hans Gammeltoft-Hansen er grænsen mellem de to principper flydende, idet man allerede ved vurderingen af, om en tiltale vil kunne føre til domfældelse, bl.a. vil tage hensyn til spørgsmålet om forfølgningens hensigtsmæssighed.³³

Det kan tiltrædes, at der ikke inden for skatteretten gælder et opportunitetsprincip svarende til straffeprocessens opportunitetsprincip. KSL § 73 B – § 73 D giver et væsentligt snævrere spillerum for skattemyndighederne til at eftergive skatter mv., end RPL § 723 giver anklagemyndigheden til at meddele tiltalefrafald. Men det er næppe af hensyn hertil nødvendigt at udvikle et nyt begreb, idet dette allerede følger af *den formelle lovs princip*. Det følger af den formelle lovs princip, at der ikke kan udstedes administrative retsakter i strid med loven.³⁴

Skattelovgivningen har i øvrigt ikke på noget tidspunkt indeholdt en generel bemyndigelse til skattemyndighederne om skønsmæssig eftergivelse af skat. Tværtimod følger det modsætningsvis af de snævert affattede bestemmelser, som f.eks. KSL § 73 B – § 73 D om eftergivelse i særlige situationer, at der ikke uden særskilt hjemmel skønsmæssig kan ske eftergivelse.

Endvidere er det af Jan Pedersen anført, at det obligatoriske princip i et forvaltningsretligt perspektiv kan anses for at være en del af officialmaksimen. *Officialmaksimen* defineres således, at den både indeholder en selvstændig pligt for myndighederne til at oplyse en given sag og en pligt til på dette grundlag at træffe den materielt korrekte afgørelse.³⁵ Jan Pedersen anser det imidlertid for "... relevant at udskille pligten til i alle tilfælde – uden hensyn til relevante modstående omstændigheder – at træffe netop den objektivt korrekte afgørelse som et selvstændigt begreb. Det obligatoriske princip virker normerende for myndighedernes håndhævelse af skatte- og afgiftslovgivningen. Snarere end at regulere en given beskatnings gyldighed og lovlighed pålægger princippet en embedspligt for de kompetente myndigheder. En manglende iagttagelse af pligten til obligatorisk beskatning påvirker derfor ikke en given skatteansættelses gyl-

33 Jf. Mogens Koktvedgaard og Hans Gammeltoft-Hansen: Lærebog i strafferetspleje, 1978, s. 99

34 Jf. nærmere om den formelle lovs princip som en del af legalitetsprincippet Jens Garde i Forvaltningsret – almindelige emner, 3. udg., s. 133 ff.; Peter Germer: Statsforfatningsret, 1995, 2. udg., s. 79.

35 Jan Pedersen har herved udvidet begrebets indhold i forhold til den sædvanlige forståelse i den forvaltningsretlige teori. *Officialmaksimen* (eller: *undersøgelsespligten*) anvendes normalt kun som betegnelse for myndighedernes pligt til at fremskaffe relevante oplysninger, jf. Carl Aage Nørgaard og Jens Garde: Sagsbehandling, 4. udg., v/ Jens Garde og Karsten Revsbech, 1995, s. 120; Hans Gammeltoft-Hansen, Jon Andersen, Kaj Larsen og Karsten Loiborg: Forvaltningsret, 1994, s. 297; Poul Andersen: Dansk Forvaltningsret, 5. udg., 1965, s. 336.

dighed på anden måde end, at beskatningen kan genoptages og ændres eventuelt indbringes for domstolene efter skattestyrelseslovens almindelige regler.”³⁶

Det forekommer også vedrørende dette spørgsmål mere hensigtsmæssigt at anskue skatteretten som en del af den almindelige forvaltningsret. Det kan efter min opfattelse *ikke* udledes af grl. § 43, 1. led, at der for skattemyndighederne og de ansatte heri skulle gælde en mere vidtgående pligt til at følge gældende ret, end den pligt til at følge gældende ret, der gælder for alle offentlige myndigheder og offentligt ansatte.

Ud over disse primært terminologiske indvendinger, kan der efter min opfattelse knyttes nogle kritiske bemærkninger til visse af de *materielle regler*, Jan Pedersen har udledt af det obligatoriske princip.

Som ovenfor nævnt er det af Jan Pedersen gjort gældende, at generelle omstændigheder såsom *administrative vanskeligheder* ved ansættelse eller opkrævning af en skat ikke kan tilgodeses ved administrativ beslutning om undladt eller begrænset ansættelse eller opkrævning. Dette generelle udsagn må efter min opfattelse modificeres betydeligt. Med begrænsede ressourcer må det være helt legitimt, at også skattemyndighederne i den konkrete sagsbehandling prioriterer sin indsats ud fra de givne muligheder og f.eks. ved ligningen opprioriterer visse områder på bekostning af andre. Dette sker da også i vidt omfang i praksis. Endvidere vil en lang række regler skulle fortolkes og udfyldes af skattemyndighederne ved fastlæggelse af en administrativ praksis. Grl. § 43, 1. led, kan ikke antages at hindre, at skattemyndighederne ved denne praksisfastlæggelse også tager administrative hensyn, jf. f.eks. U 1961,107 H om nægtelse af fradrag for arbejdsværelse i privat hjem og TfS 1994,738 H om nægtelse af fradrag for deltagelse i kursus på et almindeligt turiststed i udlandet.

Herudover er det af Jan Pedersen antaget, at det ville medføre problemer i forhold til grl. § 43, 1. led, hvis det i lovform blev bemyndiget skattemyndighederne i konkrete sager at tilstå *omgørelse* eller at følge *forventningsprincippet*. Dette spørgsmål må efter min opfattelse besvares på samme måde som spørgsmålet om, hvorvidt skattemyndighedernes adgang til konkret at tilstå lempelse er i overensstemmelse med grl. § 43, 1. led. Dette analyseres nedenfor kapitel 3.2.2.2 (s. 106 f.).

På baggrund af det anførte synes det tvivlsomt, om der med det nye begreb, *det obligatoriske princip*, er tilvejebragt nogen ny begrebsmæssig afklaring af problemerne. I den følgende analyse af indholdet af grl. § 43, 1. led, vil der derfor *ikke* blive taget udgangspunkt i dette begreb.

36 Jf. Jan Pedersen i TfS 1992, 413, s. 1014.

2.2.2 Udviklingen af fortolkningen af grl. § 43, 1. led

Bestemmelsen i grl. § 43, 1. led, har haft en uændret formulering siden juni-grundloven fra 1849. Selv om pålæg af skat med en vis berettigelse kan siges at være udtryk for et indgreb i den private ejendomsret, var det ikke egentlige retssikkerhedshensyn i forhold til den enkelte borger, som var den primære årsag til, at grundlovsfædrene medtog bestemmelsen i grundloven. Dette ses bl.a. af bestemmelsens systematiske placering i grundloven. I de øvrige led af grl. 1849 § 43 blev der optaget regler om så forskellige forhold som optagelse af statslån, afhændelse af Statens domæner og udskrivning af mandskab. I *forhandlingerne* under *den grundlovgivende forsamling* omhandlede diskussionen vedrørende grl. 1849 § 43, 1. led, særligt bestemmelsens sammenhæng med grl. 1849 § 44 (nu: § 46, stk. 1), hvorefter ingen skat kan opkræves, før finansloven er vedtaget.³⁷ Endvidere ses retssikkerhedshensynets tilbagetrukne rolle også af, at ophævelse af skat blev medtaget i grl. 1849 § 43, 1. led, på lige fod med pålæg og ændring af skat.

I det oprindelige grundlovsudkast havde grl. § 43, 1. led, en mere snæver formulering: *Ingen Skat kan paalægges uden ved Lov*. Under grundlovsforhandlingerne opstod der tvivl om, hvorvidt ændringer og ophævelse af skat var omfattet af bestemmelsen. Ved den afsluttende forhandling om grundlovsudkastet forklarede Grundlovsudvalgets ordfører, at tilføjelsen: *forandres eller ophæves uden ved Lov* ikke medførte nogen ændring i forhold til udkastets formulering, men blot skulle sikre, at der ikke opstod tvivl vedrørende fortolkningen.³⁸

Der er i den statsretlige teori uenighed om, hvad der historisk set var hensigten med grl. § 43, 1. led. I *ældre statsretlig teori* blev det gjort gældende, at hensigten med bestemmelsen var at forhindre, at skattelove kunne reguleres ved de årlige finanslove.³⁹

Dette spørgsmål var tidligere af vital betydning som følge af den delte lovgivningskompetence mellem Landstinget og Folketinget og magtforholdet mellem de to ting. Finanslove skulle i modsætning til almindelige love først vedtages i Folketinget, hvorefter Landstinget typisk kun fik meget kort tid til sin behandling. Det blev frygtet, at Folketinget på denne måde ville kunne presse Landstinget til at acceptere skattebestemmelser i finanslove.⁴⁰

37 Jf. Beretning om Forhandlingerne paa Rigsdagen 1849, 2. bind, spalte 2379 ff. og spalte 3282 ff.

38 Jf. Beretning om Forhandlingerne paa Rigsdagen 1849, 2. bind, spalte 3274.

39 Jf. H. Matzen: Den Danske Statsforfatningsret, 3. del, 4. udg., 1909, s. 16; Knud Berlin: Den Danske Statsforfatningsret, 2. del, 1939, s. 12; Ernst Andersen i Alf Ross og Ernst Andersen: Dansk Statsforfatningsret II, 1948, s. 111 f.; samme i et responsum afgivet til Folketinget, jf. Folketingstidende 1956/57, tillæg B, spalte 535 ff.

I midten af 1930-erne blev magtforholdet mellem de forskellige politiske grupperinger i de to ting ens, hvorfor magtkampen mellem Landstinget og Folketinget aftog i betydning. Med ophævelsen af 2-kammersystemet ved grundlovsændringen i 1953 forsvandt den politiske begrundelse for synspunktet om, at skatteregler skulle holdes uden for finanslove,⁴¹ og i den nyere statsretlige teori er det undtagelsesfrit antaget, at det ikke er i strid med grundloven at medtage skattebestemmelser i finanslove, selv om en sådan fremgangsmåde ofte anses for uheldig. Også i lovgivningspraksis har der været adskillige tekst-anmærkninger til finanslove indeholdende skatteregler, omend man ud fra princippet om finanslovens renhed på det seneste har forsøgt at "rense" finanslovene for skattelove. Se som et eksempel herpå lov nr. 1115 af 21. december 1994, hvorved en ændring af LL § 33 A gjorde det muligt at undlade at medtage nogle tekstanmærkninger til finansloven om skattefrihed ved udstationering til U-lande.

Spørgsmålet om, hvorvidt formålet med grl. 43, 1. led, historisk set var at holde finanslove fri for skattebestemmelser, har betydning for diskussionen om, hvorvidt bestemmelsen (evt. også) skal læses som indeholdende et forbud mod delegation af lovgivningskompetence. *H. Matzen* og *Ernst Andersen* fortolkede bestemmelsen således, at den – da den havde til formål at forhindre skattelovgivning i finanslove – ikke begrænsede lovgivningsmagtens adgang til at delegere lovgivningskompetence på skatteområdet til regeringen.⁴² Heroverfor anførte *Knud Berlin* dog, at bestemmelsen tillige indeholdte et delegationsforbud, selv om han i øvrigt var enig med *H. Matzen* og *Ernst Andersen* i, at grl. § 43, 1. led, forhindrede skattelovgivning i finanslove.⁴³

I modsætning til de ældre statsretsteoretikere har *Poul Andersen* og *Alf Ross* i deres fremstillinger af statsforfatningsretten indtaget det standpunkt, at grl. § 43, 1. led, ikke skal fortolkes således, at den forhindrer, at skattebestemmelser medtages i finanslove. På baggrund heraf har disse forfattere fortolket bestemmelsen efter sin ordlyd, således at vendingen *uden ved lov* må for-

40 Jf. Ernst Andersen i Alf Ross og Ernst Andersen: Dansk Statsforfatningsret, 1948, s. 112.

41 Forarbejderne indeholdt ikke nogen diskussion af, om skattebestemmelser kan medtages i finansloven. I Betænkning afgivet af Forfatningskommissionen af 1946, s. 36, anføres blot, at den foreslåede § 43 har samme indhold som den gældende bestemmelse, dog således at omtalen af de staten tilhørende domæner er udeladt.

42 Jf. *H. Matzen*: Den Danske Statsforfatningsret, 4. udg., del III, 1909, s. 16, 75 og 123 ff.; *Ernst Andersen* i et responsum optrykt i Folketingstidende 1956/57, tillæg B, spalte 535 ff.

43 Jf. *Knud Berlin*: Den danske Statsforfatningsret, 2. del, 2. udg., 1939, s. 12 og s. 214.

stås som et egentligt delegationsforbud.⁴⁴ Senere statsretsteoretikere har i overensstemmelse hermed fortolket grl. § 43, 1. led, som indeholdende et delegationsforbud.⁴⁵

2.2.3 Delegationsforbudets udstrækning

2.2.3.1 Teori og praksis

Lovgivningsmagten har gennem årene ofte bemyndiget regeringen til at udstede anordninger. Det er vanskeligt generelt at beskrive, hvorledes afgrænsningen mellem tilladelige og ikke-tilladelige bemyndigelser til regeringen, jf. grl. § 43, 1. led, præcist skal foretages i konkrete tilfælde.⁴⁶ Men selv om der tages hensyn hertil, kan der konstateres en uenighed i den statsretlige teori om, hvorledes grænsen mellem tilladelige og ikke-tilladelige bemyndigelser skal drages. Der er så vidt ses kun enighed om, at grl. § 43, 1. led, ikke er til hinder for, at regeringen bemyndiges til at udstede *gennemførelsesanordninger* med *tekniske iværksættelsesforskrifter*.⁴⁷

Ifølge Poul Andersen udelukker grl. § 43, 1. led, at en ordning – bortset fra gennemførelsesbestemmelser – kan træffes ved anordning i henhold til en fuldmagtslov.⁴⁸ Gennemførelsesanordninger har Poul Andersen defineret som "... Anordninger, som tjener til Fuldstændiggørelse eller Gennemførelse af Love", og fuldmagtsanordninger som anordninger udstedt på baggrund af "... Lovbemyndigelser, der giver Beføjelser til Udstedelse af Anordninger inden for visse Sagsomraader eller til Opnaaelse af visse Formaal".⁴⁹

Alf Ross har anført, at grl. § 43, 1. led, kræver, at det er Folketinget selv, som

44 Jf. Poul Andersen: Dansk forfatningsret, 1954, s. 421 ff. og s. 552; samme i et responsum optrykt i Folketingstidende 1956/57, tillæg B, spalte 527 ff.; Alf Ross: Dansk Statsforfatningsret, bind 2, 3. udg. ved Ole Espersen, 1980, s. 836 ff. Poul Andersen udtalte dog i det nævnte responsum optrykt i Folketingstidende 1956/57, tillæg B, spalte 527 ff., særligt spalte 528, at grl. § 43, 1. led, selv om *lov* måtte stå i modsætning til *finanslov*, under alle omstændigheder skulle fortolkes således, at bestemmelsen indeholdte et delegationsforbud.

45 Jf. Poul Meyer i U 1953 B, s. 81; Max Sørensen: Statsforfatningsret, 2. udg. ved Peter Germer, 1973, s. 206 f.; Peter Germer: Statsforfatningsret, 1995, 2. udg., s. 83 ff.; Henrik Zahle: Dansk forfatningsret 1, 2. udg., 1995, s. 356.

46 Jf. Poul Andersen: Dansk Statsforfatningsret, 1954, s. 547 f.; og Peter Germer: Statsforfatningsret, 1995, 2. udg., s. 85, som udtaler, at der er en flydende overgang.

47 Jf. Poul Andersen: Dansk Statsforfatningsret, 1954, s. 541 og s. 552; Alf Ross: Dansk Statsforfatningsret, bind 2, 3. udg. ved Ole Espersen, 1980, s. 836; Max Sørensen: Statsforfatningsret, 2. udg. ved Peter Germer, 1973, s. 207; Peter Germer: Statsforfatningsret, 1995, 2. udg., s. 85; Henrik Zahle: Dansk forfatningsret 1, 2. udg., 1995, s. 357.

48 Jf. Poul Andersen: Dansk Statsforfatningsret, 1954, s. 552.

49 Jf. Poul Andersen: Dansk Statsforfatningsret, 1954, s. 547 f.

træffer de afgørende beslutninger om beskatning, og at der derfor kun kan overlades administrationen et snævert skøn hvad betingelser og måde angår. Ifølge Alf Ross har de fleste bemyndigelser holdt sig inden for disse rammer, men der nævnes dog eksempler på love vedrørende indirekte skatter, som ifølge Alf Ross har overskredet rammerne for det tilladelige.⁵⁰

Uden at gøre noget særligt forsøg på at indsnævre det tvivlsomme område har *Max Sørensen* anført, at grl. § 43, 1. led, f.eks. vil være til hinder for, at skatteministeren bemyndiges til at fastsætte skatters eller afgifters størrelse under hensyn til konjunkturudviklingen. Derimod vil bestemmelsen ikke være til hinder for, at kommunale skattemyndigheder kan bestemme udskrivningssatsen, eller at den administrative ordning af påligning og opkrævning træffes administrativt i henhold til bemyndigelse i lov.⁵¹

Peter Germer har i sin fremstilling understreget, at grl. § 43, 1. led, kræver, at lovgivningsmagten selv træffer den "... grundlæggende beslutning om beskatning", men har hertil føjet, at der undertiden kan være behov for vidtgående gennemførelsesbemyndigelser, og at der ved afgørelsen af, hvor langt man kan gå, må tages hensyn til lovgivningspraksis og senere tilkomne praktiske behov. Alf Ross kritiseres for at undlade at tage hensyn til, at der er et særligt behov for en pragmatisk fortolkning af grl. § 43, 1. led, idet spørgsmålet om beskatning tog sig helt anderledes ud i 1849, end det gør i dag.⁵²

Ifølge *Henrik Zahle* vil administrative og tekniske regler omkring opgørelsen af indkomsten, skatteberegning og opkrævningen af skatten kunne gives i bekendtgørelse i henhold til lov. I 1. udgaven fra 1989 af Henrik Zahles fremstilling er det nærmere angivet, at grænsedragningen "... må bero på en bedømmelse af, hvilken politisk selvstændighed administrationen ville få ved den drøftede delegation, i hvilket omfang delegationen ville berøve Folketinget (oppositionen) muligheden for at drøfte og anfægte indholdet af væsentlige beskatningsspørgsmål, og reguleringens betydning for private".⁵³ Denne passus er ikke gentaget i 2. udgaven fra 1995, som i det væsentlige er tavs om, hvorledes grænsedragningen skal foretages. Dog anføres det, at det ikke er i strid med grl. § 43, 1. led, at overlade det til kommuner at fastsætte udskrivningsprocenten, når afgrænsningen af de skattepligtige personer og opgørelsen af den skattepligtige indkomst er lovbestemt.⁵⁴

Der kan ikke i retspraksis findes eksempler på, at en skattelov er erklæret for at være i strid med grl. § 43, 1. led. Højesteret har senest haft lejlighed til at tage stilling til problemet i sagerne U 1977, 31 H og U 1977, 37 H, samt i Tfs 1993, 368 H.

50 Jf. Alf Ross: Dansk Statsforfatningsret, bind 2, 3. udg. ved Ole Espersen, 1980, s. 837 f.

51 Jf. Max Sørensen: Statsforfatningsret, 2. udg. ved Peter Germer, 1973, s. 207.

52 Jf. Peter Germer: Statsforfatningsret, 1995, 2. udg., s. 85.

53 Jf. Henrik Zahle: Dansk forfatningsret 1, 1989, s. 362.

54 Jf. Henrik Zahle: Dansk forfatningsret 1, 2. udg., 1995, s. 357 f.

De to førstnævnte domme drejede sig om en bemyndigelse i den dagældende restaurationslovs § 26, stk. 2, til kommunalbestyrelsen om at fastsætte en spilleautomatafgift, der væsentligt oversteg det offentliges udgifter til udstedelse af tilladelse og tilsyn hermed. I begge sager henviste Højesteret til landsrettens præmisser om forholdet til grundlovens § 43. I ingen af sagerne havde landsretten fundet det for stridende med grl. § 43, 1. led, at overlade det til kommunalbestyrelsen at fastsætte afgiftens størrelse, selv om afgiften måtte anses for at være en skat i grl. § 43, 1. led's forstand.

Isagen *T/S 1993, 368 H* havde Justitsministeriet opkrævet gebyrer for pas, nummerplader og duplikatkørekort. Størrelserne af gebyrerne var ikke fastsat i selve loven. Spørgsmålet var, om man ved beregningen af gebyrerne var berettiget til at medtage det offentliges udgifter til paskontrol ved grænser, i havne og lufthavne, samt udgifter til færdselsovervågning og trafikkontrol. De to dissenterende dommere i Højesteret fandt, at der var tale om en *skat* i grl. § 43, 1. led's forstand, og at gebyrerne ikke kunne anses for at være fastsat ved lov. Flertallet på 9 dommere kom til det modsatte resultat. I præmisserne anførtes om grl. § 43, 1. led, bl.a., at bestemmelsen må "... indebære visse begrænsninger i adgangen til at bemyndige administrationen til at fastsætte størrelsen af sådanne gebyrer", men konkret fandt flertallet ikke, at disse grænser var overskredet. Endvidere bemærkede flertallet, at denne lempelige forståelse af bestemmelsen ikke gav anledning til betænkeligheder henset til de muligheder, lovgivningsmagten i dag har for at have indseende med forvaltningen af sådanne bemyndigelser, samt at størrelsen og beregningsgrundlaget for gebyrerne stedse var blevet forelagt Folketinget og Finansudvalget.

Flertallets præmisser i *TfS 1993, 368 H* er ikke entydige, idet de både indeholder argumenter, der kan rubriceres under problemet om, hvorvidt der var tale om en *skat*, og argumenter, som snarere vil kunne placeres under spørgsmålet om, i hvilket omfang Folketinget kan *delegere kompetence* til at fastlægge skatteregler.⁵⁵ Som følge heraf kan der vanskeligt drages sikre slutninger fra dommen. Men dommen synes at give indtryk af, at Højesteret har indtaget en noget fleksibel holdning til udstrækningen af delegationsforbudet, og dommen er næppe forenelig med den mere restriktive holdning til delegationsforbudet i grl. § 43, 1. led, som især *Alf Ross*, men også *Poul Andersen* og *Peter Germer* har givet udtryk for.

2.2.3.2 Bemyndigelseslovens forhold til delegationsforbudets udstrækning

De dobbeltbeskatningsoverenskomster, der indtil 1994 blev indgået og gennemført i henhold til bemyndigelsen i SL 1922 § 50 / bemyndigelsesloven,

⁵⁵ Se kritisk over for Højesterets argumentation Peter Germer: Statsforfatningsret, 1995, 2. udg., s. 84 f.

er blevet en del af dansk ret, jf. ovenfor kapitel 2.1.1 (s. 42 ff.). På baggrund af det ovenfor om delegationsforbudets udstrækning anførte, må det overvejes, om delegationen i SL 1922 § 50 / bemyndigelsesloven har været mere vidtgående end tilladt efter grl. § 43, 1. led, (og den tilsvarende bestemmelse i grl. 1920 § 44).

På tidspunktet for vedtagelsen af SL 1922 § 50 gav spørgsmålet ikke anledning til særlige betænkeligheder, idet grl. 1920 § 44 på daværende tidspunkt ikke blev fortolket som indeholdende et delegationsforbud, jf. ovenfor kapitel 2.2.2 (s. 52 ff.). Men heller ikke siden har spørgsmålet om dobbeltbeskatningsoverenskomsternes forhold til grl. § 43, 1. led, så vidt ses været diskuteret i den forfatningsretlige teori. Som følge af dobbeltbeskatningsoverenskomsternes begunstigende karakter har skatteyderne naturligt nok ikke haft den store praktiske interesse i at gøre synspunktet gældende.

Ved en vurdering af dobbeltbeskatningsoverenskomsternes indhold og funktion og den brede formulering af SL 1922 § 50 / bemyndigelseslovens § 1 kunne der ellers være god grund til at diskutere spørgsmålet. Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne begrænser den beskatning, som følger af skattelovgivningens øvrige regler. Med mindre udtryk som *gennemførelsesanordninger*, *tekniske iværksættelsesforskrifter* eller lignende forstås på en særlig vid måde, kan dobbeltbeskatningsoverenskomsterne *ikke* anses for omfattet heraf. SL 1922 § 50 / bemyndigelseslovens § 1 gav efter formuleringen regeringen en bemyndigelse, der i henseende til manglende saglig begrænsning næppe overgås af nogen anden skattelov, hvortil kommer, at dobbeltbeskatningsoverenskomsternes bestemmelser ofte vil fravige klare lovbestemmelser, jf. til illustration heraf det ovenfor kapitel 2.1.1 (s. 43 f.) nævnte eksempel på overenskomstlempelsen for udbytte, der er omfattet af begrænset skattepligt til Danmark, jf. KSL § 2, stk. 1, litra f, jf. stk. 4, jf. § 65.

Til støtte for at anse delegationen i SL 1922 § 50 / bemyndigelsesloven for at være i overensstemmelse med grl. § 43, 1. led, kan særligt anføres to argumenter.

For det første kan det tillægges betydning, at dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, på trods af diverse variationer, normalt har fulgt et nogenlunde fast mønster. Endvidere har indholdet af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne fra tid til anden været til politisk debat i Folketinget, hvorfor der, som i sagen TfS 1993, 368 H, ikke reelt har eksisteret nogen risiko for, at Folketinget skulle blive ført bag lyset af administrationen. Ved påberåbelse af ældre overenskomster på nuværende tidspunkt har dette synspunkt en særligt vægt, idet Folketinget ved behandlingen af ophævelsesloven (lov nr. 945 af 31. november 1994, der ophævede bemyndigelsesloven) udførligt blev gjort opmærksom på den hidtidige fremgangsmåde ved indgåelse af dob-

beltbeskatningsoverenskomster og dobbeltbeskatningsoverenskomsters sædvanlige indhold.⁵⁶

For det andet synes det berettiget at fortolke grl. § 43, 1. led, således, at der i videre omfang er adgang til at delegere kompetence til at *ophæve* skat end til at pålægge skat. Hverken ordlyden af grl. § 43, 1. led, eller forarbejderne til grundloven fra 1849 giver ganske vist særlig støtte for dette synspunkt, men som der ovenfor er redegjort for, er der gennem årene sket en udvikling i forståelsen af bestemmelsen i retning af at anse den for at indeholde et delegationsforbud. Bl.a. på den baggrund kan det ikke være udelukket at indlægge et vist retssikkerhedshensyn som et af hensynene bag delegationsforbudet. *Pålæg* af skat kan, særligt når man som med de direkte skatter pålægger den økonomiske byrde på de enkelte borgere efter deres skatteevne,⁵⁷ karakteriseres som et indgreb i borgernes ejendomsret, hvorfor hensynet til den enkelte borger kan begrunde et delegationsforbud i forhold hertil. Samme hensyn kan naturligvis ikke begrunde et forbud mod ophævelse af skat.

Dette betyder ikke, at grl. § 43, 1. led's delegationsforbud er uden betydning i relation til ophævelse af skat. Bag delegationsforbudet ligger der endvidere betragtninger om, at udformningen af skattereglerne er af så væsentlig betydning for statsstyret, at det bør være Folketinget, der direkte fastsætter reglerne.⁵⁸ Ikke alene har skatterne stor nationaløkonomisk betydning; skattereglerne varetager også ofte andre politiske hensyn.

Støtte for synspunktet om, at der er en videregående adgang til at delegere kompetence til at ophæve skat end til at pålægge skat, kan findes i *lovgivningspraksis*. Hvor det f.eks. kan give anledning til forfatningsmæssige betænkeligheder, hvis en lov bemyndiger regeringen til under nærmere angivne omstændigheder at træffe beslutning om pålæg af skat,⁵⁹ anses det i almindelighed for forfatningsmæssigt ukompliceret at udforme en skattelov således, at man lader flere situationer end tilsigtet være omfattet af en regel om skattepligt, som så til gengæld kombineres med en nærmere defineret adgang til at dispensere. Den danske skat-

56 Jf. bemærkningerne til lovforslag L 3 af 6. oktober 1994, punkt 3-5.

57 Jf. om begrebet skatteevne Aage Michelsen i Lærebog om indkomstskat, 8. udg., s. 7 ff.; Jan Pedersen i Skatteretten 1, 2. udg., s. 43 ff.

58 Jf. Alf Ross: Dansk Statsforfatningsret, bind 2, 3. udg. ved Ole Espersen, 1980, s. 836; Henrik Zahle: Dansk forfatningsret 1, 2. udg., 1995, s. 356.

59 Jf. Poul Andersens responsum til Folketinget, jf. Folketingstidende 1956/57, tillæg B, spalte 527 ff., hvori han har gjort gældende, at den foreslåede bemyndigelse til ministeren om konkret at kunne pålægge antidumpingstold og udligningstold var i strid med grl. § 43, 1. led. Alf Ross har tilsluttet sig Poul Andersens opfattelse, jf. Alf Ross: Dansk Statsforfatningsret, bind 2, 3. udg. ved Ole Espersen, 1980, s. 837 f., men se modsat Ernst Andersen i sit responsum til Folketinget, Folketingstidende 1956/57, tillæg B, spalte 535 ff.

telovgivning er rig på sådan dispensationslovgivning, jf. f.eks. LL § 16 B, stk. 2, og ABL § 13, stk. 1 og 3.

Endvidere kan der i *teorien* findes støtte for at anse hensynet til den enkelte borger som et væsentligt hensyn bag delegationsforbudet. Alf Ross har således i en opremsning af afgiftslove, der efter hans opfattelse i videre omfang end tilladt efter grl. § 43, 1. led, har delegeret kompetence til regeringen, karakteriseret *ophævelse* af regler om pålæg af afgifter for "... angribelige, men dog mindre betænkelige".⁶⁰ Henrik Zahle har i 1. udgaven fra 1989 af sin fremstilling om dansk forfatningsret anført reguleringens betydning for private som et hensyn, der må lægges vægt på ved afvejningen af delegationsforbudets afgrænsning.⁶¹ Mest vidtgående er Jan Pedersen, der har anført, at det er *hovedbetydningen* af grl. § 43, 1. led, at beskytte borgerne mod en *arbitrær beskatning*.⁶²

Det må på baggrund af ovenstående konkluderes, at den vidtgående delegationen i SL 1922 § 50 og bemyndigelseslovens § 1 næppe kan anses for at være i strid med delegationsforbudet i grl. § 43, 1. led.

Det må imidlertid erkendes, at konklusionen ikke er utvivlsom, og ud fra en retspolitisk synsvinkel kan det kun bifaldes, at Folketinget efter ophævelsen af bemyndigelsesloven i 1994 fremover skal inddrages ved indgåelse, ændringer og ophævelse af konkrete dobbeltbeskatningsoverenskomster.

2.3 Treaty overriding

En dobbeltbeskatningsoverenskomst er som tidligere nævnt en folkeretligt bindende traktat. I den internationale skatteretlige teori anvendes udtrykket *treaty overriding* (overenskomstbrud) som betegnelse for, at en stat gennemfører en beskatning i strid med de folkeretlige forpligtelser, der følger af indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster.⁶³

60 Jf. Alf Ross: Dansk Statsforfatningsret, bind 2, 3. udg. ved Ole Espersen, 1980, s. 836 f., note 2.

61 Jf. Henrik Zahle: Dansk forfatningsret 1, 1989, s. 362. Udsagnet er ikke gentaget i 2. udgaven fra 1995, s. 356 ff., der er tavs herom.

62 Jf. Jan Pedersen i TfS 1992, 413, s. 1018. Poul Andersen, Peter Germer og Max Sørensen har ikke i deres analyser af grl. § 43, 1. led, omtalt sontringen mellem pålæg og ophævelse af skat, jf. særligt Poul Andersen: Dansk Statsforfatningsret, 1954, s. 421 ff. og s. 552; Peter Germer: Statsforfatningsret, 1995, 2. udg., s. 83 ff.; Max Sørensen: Statsforfatningsret, 2. udg. ved Peter Germer, 1973, s. 206 f.

63 Jf. om *treaty overriding* bl.a. OECD: Report on Tax treaty overriding, 1989; Philip Baker: Double Taxation Conventions and International Tax Law, 2. udg., 1994, s. 48 ff.; Klaus Vogel og Rainer Prokisch i generalrapporten til IFA-kongressen 1993 a, jf. Cahiers LXXVIIIa, s. 19 ff., særligt s. 23 f.; Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 44 ff.; Leif Weizman: Dobbeltbeskatningsoverenskomster vedrørende indkomst og formue, 1994, s. 101 ff.

Omfanget af diskussionen om *treaty overriding* skyldes særligt, at USA i 1986 vedtog en lov, hvorefter senere amerikansk intern lovgivning skulle lægges til grund, uanset dette måtte stride mod USA's folkeretlige forpligtelser i henhold til indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster. Selv om reglernes formål var at forhindre misbrug af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, har den amerikanske lovgivning medført betydelig kritik. En forudsætning for, at dobbeltbeskatningsoverenskomster kan blive effektive og derved forhindre international dobbeltbeskatning, er, at overenskomststaterne faktisk overholder de aftaler, der indgås. En af de væsentligste indvendinger mod indførelse af *treaty overriding*-regler er, at man derved bidrager til, at sådanne regler internationalt set anses for acceptable. Et tydeligt eksempel herpå er, at Tyskland med en ændring af Aussensteuergesetz § 20 udtrykkeligt har fastslået, at intern ret i visse tilfælde skal lægges til grund, selv om dette måtte være i strid med indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Hvorvidt der foreligger en situation med *treaty overriding* eller ej er principielt et spørgsmål om indholdet af intern dansk ret,⁶⁴ selv om man naturligvis først ved en fortolkning af den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomst må identificere de folkeretlige forpligtelser, der evt. vil blive brudt. I visse stater er det forfatningsmæssigt udelukket at bryde folkeretlige forpligtelser (herunder forpligtelserne efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst) ved intern lovgivning. Dette er ikke tilfældet for Danmarks vedkommende. I Danmark er det forfatningsretligt principielt muligt for Folketinget at vedtage en lov, hvis indhold strider mod tidligere og fremtidige overenskomster.

Det er almindeligt antaget i dansk forfatningsret, at man ved fortolkningen af intern dansk ret skal søge at nå frem til et resultat, som ikke strider mod Danmarks folkeretlige forpligtelser.⁶⁵ Denne generelle fortolkningsregel understøtter, at det såvel i bemyndigelserne i SL 1922 § 50 og bemyndigelseslovens § 1 som i de konkrete love til gennemførelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster efter 1994 må anses for forudsat, at indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster begrænser det danske skattekrav, hvad enten dette hviler på ældre eller nye interne skatteregler. Der må på den baggrund kræves meget stærke holdepunkter for at antage, at den danske lovgiver har villet gennemføre *treaty overriding*.

Der har således ikke hidtil været tilfældet, hvor lovgivningsmagten udtrykkeligt i lovteksten eller i forarbejderne til en lov har udtalt, at man i tilfælde af en kon-

64 Jf. Klaus Vogel og Rainer Prokisch i generalrapporten til IFA-kongressen 1993, jf. Cahiers LXXVIIIa, s. 19 ff., særligt s. 24.

65 Jf. Erik Riis i U 1987 B, 50, særligt s. 54; Claus Gulmann m.fl.: Folkeret, 1989, s. 90 ff.

flikt med folkeretlige forpligtelser i henhold til indgåede overenskomster, skal lægge den interne regel til grund. Således var det f.eks. ikke i forbindelse med de omfangsrige skattearrangementer, som byggede på de tidligere overenskomster med Irland og Portugal (særligt vedrørende Madeira), på tale at indføre interne lovbestemmelser, som tilsigtet skulle føre til *treaty overriding*. I stedet optog Danmark forhandlinger med de pågældende stater for at ændre overenskomsterne. Dette resulterede i en ny overenskomst med Irland, mens overenskomsten med Portugal blev opsagt.

Mere praktisk er den situation, hvor en lov er udformet ud fra den forudsætning, at beskatning i henhold til loven ikke begrænses af indgåede overenskomster, men hvor denne forudsætning efterfølgende viser sig at være forkert. I en sådan situation vil den opståede diskussion om forholdet mellem intern ret og dobbeltbeskatningsoverenskomsterne ikke være begrundet i et tilsigtet brud på de folkeretlige forpligtelser (*treaty overriding*), men derimod på en retsvildfarelse vedrørende dobbeltbeskatningsoverenskomsternes indhold. Der er derfor ikke belæg for at antage, at lovgiver har villet overtræde Danmarks folkeretlige forpligtelser i henhold til overenskomsterne.

Hvis det senere i en konkret sag måtte vise sig, at Skatteministeriets rådgivning vedrørende fortolkningen af de overenskomstmæssige forpligtelser var forkert, kan dette således normalt ikke tages som udtryk for, at lovgiver alligevel har villet gennemføre beskatningen i strid med Danmarks folkeretlige forpligtelser. Spørgsmålet om en *treaty overriding*-beskatning har da slet ikke været overvejet af lovgiver. I stedet må det i almindelighed antages, at man også her må følge overenskomsternes begrænsning af den danske beskatning.⁶⁶

Domstolene har ikke hidtil fået forelagt en sådan sag, men spørgsmålet har i teorien bl.a. været drøftet i forbindelse med spørgsmålet om, hvorvidt beskatning efter ABL §13 a, og anvendelsen af LL § 33 F ved lempelsesberegningen er forenelig med indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster.⁶⁷

66 Jf. Henrik Ketelsen i SU 1992, 123, s. 106 f.; Leif Weizman: Dobbeltbeskatningsoverenskomster vedrørende indkomst og formue, s. 120; Niels Winther-Sørensen i SR-Skat 1993, 390, særligt s. 399. Se muligvis anderledes Aage Michelsen i SO 1993,242, særligt s. 250; samme: International skatteret, 1. udg., s. 43; men uden stillingtagen samme: International skatteret, 2. udg., s. 45 f.

67 Jf. Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 45 ff. med henvisninger; Niels Winther-Sørensen i SR- Skat 1993, 390, særligt s. 399 ff. vedrørende LL § 33 F, jf. herom nu TfS 1999, 144 LSR. Se også Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 47 f. vedrørende reglerne om CFC-beskatning.

Kapitel 3

Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster og indgåelse af gensidige aftaler

Sammenlignet med den detaljerede interne danske skattelovgivning syner omfanget af OECD's modeloverenskomst med sine 30 artikler ikke af meget. Det kan da også konstateres, at OECD's modeloverenskomst og dermed de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster kun i begrænset omfang tager direkte stilling til en række detailspørgsmål. Dette gælder også art. 7 om indkomstopgørelsen for et fast driftssted.

Løsningen af tvivlsspørgsmål vedrørende indholdet af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne må tage sit udgangspunkt i en *fortolkning*, hvorfor det er af afgørende betydning at fastlægge principperne for fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomster, jf. straks nedenfor. Nedenfor kapitel 3.2 (s. 89 ff.) vil grundlaget for indgåelse af generelle og konkrete gensidige aftaler mellem de kompetente myndigheder i overenskomststaterne blive analyseret. Gensidige aftaler kan anskues som et supplement til fortolkningsreglerne, idet indgåelse af gensidige aftaler er en mulighed for på et folkeretligt plan at løse de problemer, som opstår, når to overenskomststater udlægger samme overenskomst på forskellig måde. Fælles for principperne for fortolkningen af overenskomster og de gensidige (generelle og konkrete) aftaler mellem overenskomststaternes kompetente myndigheder er, at der er tale om regler, som på et folkeretligt plan bidrager til løsningen af tvivlsspørgsmål vedrørende dobbeltbeskatningsoverenskomster.⁶⁸

3.1 Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster

En dobbeltbeskatningsoverenskomst har virkning på to niveauer. For det første pålægger en dobbeltbeskatningsoverenskomst folkeretlige forpligtelser for

⁶⁸ I forhold til andre medlemsstater i EU vil endvidere voldgiftskonventionen kunne få betydning for løsningen af fortolkningskonflikter på et folkeretligt plan, jf. herom nedenfor kapitel 17 (s. 687 ff.).

de involverede stater til ikke at beskatte i strid med overenskomstens forskrifter. For det andet giver en overenskomst efter gennemførelse i intern ret rettigheder for de enkelte borgere. I praksis vil fortolkningsspørgsmål i langt de fleste tilfælde opstå i skattesager, dvs. i konflikter mellem en borger og en stat.

I forholdet mellem stater er det uden videre klart, at man skal anvende de folkeretlige fortolkningsprincipper, men tilsvarende gør sig også gælden ved fortolkning af overenskomster i forholdet mellem borger og stat.⁶⁹ I modsat fald ville der let kunne opstå en situation med brud på de folkeretlige forpligtelser, nemlig hvis man i forhold til en borger fortolkede overenskomsten på en for denne mindre gunstig måde end ved fortolkning efter de folkeretlige fortolkningsprincipper.

Når der i denne afhandling, på trods af at man ved fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomster generelt skal lægge folkeretlige fortolkningsprincipper til grund, ikke blot kan henvises til den danske folkeretlige teori, skyldes dette dels, at den danske folkeretlige teori kun i yderst begrænset omfang har beskæftiget sig med de generelle fortolkningsspørgsmål vedrørende traktater, dels at en række særlige forhold gør sig gældende vedrørende dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, jf. nærmere nedenfor.

Ved fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomster vil der i vidt omfang skulle lægges vægt på tilsvarende elementer som ved fortolkningen af interne danske lovregler, bl.a. ordlyden, formålet osv. Dette fører imidlertid ikke til, at der kan sættes lighedstegn mellem de fortolkningsprincipper, som finder anvendelse på overenskomsterne, og de fortolkningsprincipper, som gælder ved fortolkningen af interne danske lovregler. Særligt vægtningen mellem de forskellige elementer ved fortolkningen er forskellig, f.eks. betydningen af forarbejder.⁷⁰

Aage Michelsen synes i den danske nationalrapport til IFA-kongressen i 1993 at have givet udtryk for en anden holdning.⁷¹ Om de generelle fortolkningsprincipper konkluderes: "The situation in Danish law can be summed up in the way that in principle there is no doubt that tax treaties should be interpreted applying

69 Jf. Klaus Vogel og Rainer Prokisch i generalrapporten til IFA-kongressen 1993, jf. Cahiers LXXVIIIa, s. 19 ff., særligt s. 26; Nils Mattsson i Aage Michelsen (red.): FSR's årsskrift, skatteret, 1990, s. 133 ff., særligt s. 139; Gustaf Lindencrona: Dubbelbeskatningsavtalsrätt, 1994, s. 77 ff.; Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 50 ff.

70 Jf. om de supplerende fortolkningsmidler nedenfor kapitel 3.1.1.2 (s. 67 f.).

71 Jf. Aage Michelsen i den danske nationalrapport til IFA-kongressen i 1993, jf. Cahiers LXXVIIIa, s. 295 ff., særligt s. 300.

international principles of interpretation, but as the basis in connection with the interpretation of domestic law does not in principle differ from the basis for the interpretation of tax treaties, it will be going too far to say that it is only permitted to consider international principles of interpretation”.

En sammenligning af principperne for fortolkningen af regler i dobbeltbeskatningsoverenskomster og principperne for fortolkningen af interne danske skatteregler vanskeliggøres af, at fortolkningsprincipperne vedrørende intern dansk skatteret kun i ret begrænset omfang har påkaldt sig teoriens interesse.⁷²

Nedenfor analyseres først wienerkonventionens regler om fortolkningen af traktater, og dernæst betydningen af international skattepraksis og OECD's modeloverenskomst med kommentarer. Wienerkonventionens fortolkningsregler gælder ved fortolkningen af alle typer traktater. Derimod knytter international skattepraksis og OECD's modeloverenskomst sig særligt til fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomster, jf. herom nedenfor kapitel 3.1.2 (s. 68 ff.). Endelig undersøges nedenfor kapitel 3.1.3 (s. 79 ff.) intern rets betydning for fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne.

3.1.1 Wienerkonventionens fortolkningsregler

Principperne for fortolkningen af folkeretlige traktater er fastlagt i art. 31-33 i wienerkonventionen af 1969. Som nævnt ovenfor kapitel 2.1 (s. 40) antages wienerkonventionens regler at være udtryk for alment gældende folkeretlige regler, hvorfor tilsvarende fortolkningsprincipper også må antages at gælde ved fortolkningen af traktater, der ikke direkte er omfattet af konventionen.

Ved fortolkningen skal den *originale sproglige version* af den pågældende overenskomst lægges til grund. Hvis en overenskomst f.eks. er affattet på engelsk, og dette sprog ifølge aftalen er overenskomstens originale sprog, skal man alene fortolke ud fra den engelske tekst. En evt. dansk oversættelse, som Skatteministeriet måtte have udarbejdet i forbindelse med indgåelsen af overenskomsten, kan normalt ikke tillægges nogen vægt, idet der typisk vil være tale om en ensidigt udarbejdet oversættelse, som ikke afspejler begge staters holdning. Dette gælder også, selv om det er en dansk oversættelse, der er bilagt lovforslaget til

72 Jf. herom Jan Pedersen i Skatteretten 1, s. 90 ff.; Jan Pedersen i Aage Michelsen (red.): FSR's årsskrift, skatteret, 1990, s. 173 ff.; Aage Michelsen i den danske nationalrapport til IFA-kongressen i 1993, jf. Cahiers LXXVIIIa, s. 295 ff., særligt s. 297 f.

indgåelse af overenskomsten.⁷³ Som et eksempel herpå kan nævnes dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Malta fra 1998. Den originale overenskomst er udfærdiget på engelsk, hvilket udtrykkeligt er tilkendegivet i slutningen af overenskomsten, herunder i den til lovforslaget vedlagte danske oversættelse heraf. Selv om det er den danske oversættelse, der er optrykt i Folketingstidende og i Lovtidende, tillæg A,⁷⁴ må det på baggrund heraf antages at være den originale engelske version af overenskomsten, der er vedtaget af Folketinget og gælder i tilfælde af indbyrdes uoverensstemmelse.

Såfremt overenskomsten er affattet på 2 sprog, og det ikke i overenskomsten er foreskrevet, at den ene version skal tillægges større vægt end den anden, skal der ifølge wienerkonventionens art. 33 lægges lige stor vægt på begge versioner.

3.1.1.1 Primære fortolkningsmidler

Wienerkonventionen indeholder i artiklerne 31 en almindelig regel om fortolkning og i art. 32 en bestemmelse om supplerende fortolkningsmidler. Det følger umiddelbart af den grundlæggende bestemmelse i art. 31, stk. 1, at der skal lægges en særlig vægt på ordlyden. Når et udtryk er *defineret* i overenskomsten, skal udtrykket derfor fortolkes i overensstemmelse med denne definition, uanset man f.eks. i den pågældende stats interne ret måtte fortolke udtrykket anderledes.

Som eksempel på en udtømmende definition kan nævnes OECD's modeloverenskomsts art. 11, stk. 3, der bestemmer, hvad der skal forstås som *rente*. Definitionen er bred og omfatter bl.a. også indkomst, som man efter intern dansk skatteret vil betragte som kursgevinster omfattet af kursgevinstloven. Som et andet eksempel på en definition i OECD's modeloverenskomst kan nævnes definitionen af *fast driftssted* i art. 5. Bestemmelsen indeholder en generel definition suppleret med eksempler.

I andre bestemmelser indeholder OECD's modeloverenskomst delvise definitioner, som suppleres af en direkte henvisning til intern rets regulering. Som eksempel kan nævnes art. 4, stk. 1, hvor der henvises til de interne skattepligtsregler i begge de kontraherende stater. Dette betyder, at man også ved anvendelsen af overenskomsten i Danmark skal anse en person for *hjemmeørende* i den anden stat, hvis han er undergivet fuld skattepligt til denne stat efter denne stats interne regler. Men det forudsætter dog, at den fulde skattepligt

73 Jf. om indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster efter 1994 ovenfor kapitel 2.1.2 (s. 46 f.).

74 Jf. lov nr. 1030 af 23. december 1998. Den engelske version bliver optrykt i Lovtidende tillæg C.

er begrundet med de i art. 4, stk. 1, angivne (brede) kriterier. Som andre eksempler kan nævnes art. 6, stk. 2 (*fast ejendom*) og art. 10, stk. 3 (*udbytte*), der kombinerer en bred definition med en henvisning til afgrænsningen i overenskomstens kildelands interne ret; når kildelandets internretlige forståelse af disse udtryk holder sig inden for bestemmelsernes brede definition, vil denne forståelse være bindende for overenskomstfortolkningen i både kildelandet og domicillandet.

I den folkeretlige teori har det været diskuteret, om folkeretlige traktater skal underkastes en *objektiv*, en *subjektiv* eller en *teleologisk* (formålsbestemt) fortolkning. I wienerkonventionens art. 31, stk. 1, er hovedvægten lagt på en objektiv fortolkning.⁷⁵ Dette betyder dog ikke, at parternes opfattelse eller formålet mister enhver betydning, men udgangspunktet for fortolkningen må tages i selve teksten. Hvis ordlyden er klar, kan den ikke fraviges, blot fordi det fremkomne resultat strider mod bestemmelsens formodede formål,⁷⁶ f.eks. hvis konsekvensen af ordlydsfortolkningen er dobbelt ikke-beskatning (dvs. at indkomsten ikke beskattes i nogen af staterne).

Udtryk skal ifølge art. 31, stk. 1, fortolkes i deres sammenhæng. I sammenhængen indgår ifølge art. 31, stk. 2, litra a, foruden selve teksten inklusive dens præambel og bilag enhver aftale vedrørende traktaten, der er indgået mellem samtlige deltagere i forbindelse med traktatens indgåelse. Hvis der i forbindelse med indgåelsen af overenskomsten udarbejdes egentlige protokoller til teksten, skal sådanne protokoller således umiddelbart lægges til grund. Ganske omfattende protokoller findes f.eks. til den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst fra 1996. En gensidig aftale mellem de kompetente myndigheder om fortolkningen, jf. herved OECD's modeloverenskomsts art. 25, stk. 3, må antages at være omfattet af art. 31, stk. 3, litra a, om efterfølgende aftale mellem deltagerne vedrørende traktatens fortolkning eller anvendelse.⁷⁷

Ifølge art. 31, stk. 4, kan et udtryk tillægges en særlig betydning (dvs. en anden betydning end udtrykkets sædvanlige indhold), forudsat det kan

75 Dette er tillige den overvejende opfattelse i teorien, jf. Malcolm N. Shaw: *International Law*, 4. udg., 1997, s. 655 f.; Nils Mattsson i Aage Michelsen (red.): *FSR's årsskrift, skatteret*, 1990, s. 133 ff., særligt s. 143 f.; Aage Michelsen: *International skatteret*, 2. udg., s. 52; Klaus Vogel og Rainer Prokisch i generalrapporten til IFA-kongressen 1993, jf. *Cahiers LXXVIIIa*, s. 19 ff., særligt s. 34.

76 Jf. Nils Mattsson i Aage Michelsen (red.): *FSR's årsskrift, skatteret*, 1990, s. 133 ff., særligt s. 144.

77 Se om betydningen af generelle gensidige aftaler for overenskomstanvendelsen i Danmark nedenfor kapitel 3.2.3.1 (s. 108 f.).

godtgøres, at denne særlige betydning var udtryk for begge staters hensigt. Det må antages at kræve et særligt stærkt bevis for en sådan fælles hensigt, som strider mod den naturlige forståelse.⁷⁸

3.1.1.2 Supplerende fortolkningsmidler

Wienerkonventionens art. 32 regulerer, hvilken betydning der skal lægges på supplerende fortolkningsmidler, herunder forarbejderne til en konkret overenskomst og omstændighederne ved dens indgåelse. De supplerende fortolkningsmidler kan tages i betragtning, når fortolkningen efter art. 31 har ført til et flertydigt eller uklart resultat, eller hvis fortolkningsresultatet er åbenbart meningsløst eller urimeligt. Det ses heraf, at forarbejder mv. kun tillægges en begrænset betydning og navnlig ikke tillægges en betydning svarende til den betydning, man i intern dansk ret ofte tillægger forarbejder til love.

Det er ikke klart angivet, hvad der skal anses for at være supplerende fortolkningsmidler omfattet af wienerkonventionens art. 32. Der bør formentligt kun tages hensyn til materiale, som viser *begge staters opfattelse*.⁷⁹ Interne forhandlingsnotater mv. må derfor normalt afvises, idet notaterne kun viser opfattelsen hos den ene stats forhandlere. Tilsvarende kan der næppe lægges nogen særlig vægt på forklaringer fra de embedsmænd, der har forestået overenskomstforhandlingerne.⁸⁰ Forarbejder til en dansk lov, som på samme tid godkender en dobbeltbeskatningsoverenskomst, jf. grl. § 19, og gennemfører den i dansk ret, må betragtes som ensidigt materiale og bør derfor ikke tillægges nogen vægt ved fortolkningen af den pågældende overenskomst.⁸¹ Tidligere udstedte Skatteministeriet ofte vejledninger til indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster; ud over at sådanne vejledninger typisk blev udarbejdet efterfølgende, ville de normalt ikke kunne anses at afspejle begge parter opfattelse.

Selv om *interne forhandlingsprotokoller mv.* måtte vise begge parter opfattel-

78 Jf. Malcolm N. Shaw: *International Law*, 4. udg., 1997, s. 660.

79 Jf. Klaus Vogel og Rainer Prokisch i generalrapporten til IFA-kongressen 1993, jf. Cahiers LXXVIIIa, s. 19 ff., særligt s. 41; Gustaf Lindencrona: *Dubbelbeskatningsavtalsrätt*, 1994, s. 82 f.

80 Jf. skarpest Kees van Raad i *Intertax* 1992, 671, særligt s. 673: "Needless to say, testimony by the government officials who negotiated the treaty, is to be disregarded". Se endvidere kritisk til den svenske Regeringsrättens praksis vedrørende betydningen af omstændighederne ved indgåelsen af overenskomster Nils Mattsson i Aage Michelsen (red.): *FSR's årsskrift, skatteret*, 1990, s. 133 ff., særligt s. 169.

81 Se tilsvarende for Sveriges vedkommende Gustaf Lindencrona: *Dubbelbeskatningsavtalsrätt*, 1994, s. 83.

se, bør man være særdeles varsom med at tillægge materialet nogen væsentlig betydning ved fortolkningen. De interne forhandlingsprotokoller offentliggøres ikke, og det må af *retssikkerhedsmæssige hensyn* anses for betænkeligt over for borgerne at lægge vægt på materiale, som kun skattemyndighederne reelt har mulighed for at fremskaffe.⁸²

I *TjS 1992,291* Ølagde Østre Landsret i præmisserne vægt på de fremlagte oplysninger om overenskomstforhandlingerne. Disse oplysninger hidrørte fra de interne danske forhandlingsprotokoller, men i protokollerne var der tillige redegjort for de franske forhandleres holdning til de berørte spørgsmål. Ifølge Aage Michelsen skal henvisningen til forhandlingerne ses som udtryk for, at forhandlingsprotokollerne viste parternes vilje.⁸³

I dommens præmisser er der anført flere argumenter til støtte for resultatet. Det er derfor ikke ganske klart, hvilken vægt Østre Landsret har tillagt forhandlingsprotokollerne. Dommens præmisser kan muligvis ses som et udslag af, at ingen af sagens parter ifølge domsreferatet tilsyneladende betvivlede, at man ved fortolkningen af overenskomsten kunne lægge vægt på oplysningerne fra forhandlingsprotokollerne.

3.1.2 Hensynet til en harmoniseret fortolkning

Tilfælde, hvor indtrådt dobbeltbeskatning ikke ophæves ved en dobbeltbeskatningsoverenskomst, eller hvor overenskomsten fører til, at en indkomst ikke beskattes i nogen af staterne (*dobbelt ikke-beskatning*), vil ofte kunne opstå som følge af, at de to stater tillægger samme udtryk forskellig betydning.

Sagerne om *Pierre Boulez* illustrerer, hvorledes en forskellig fortolkning af overenskomstens bestemmelser kan føre til, at der ikke sker lempelse for *dobbeltbeskatning*.⁸⁴ Sagerne vedrørte den vanskelige afgrænsning mellem royalties og indkomst fra frit erhverv. Den kendte dirigent og komponist, Pierre Boulez, som var hjemmehørende i Tyskland, indgik kontrakt med et pladeselskab om, at han skulle indspille nogle plader i USA. Som vederlag herfor skulle Pierre Boulez have forskellige betalinger, der i kontrakten med pladeselskabet var

82 Se anderledes Hans Pijl i Bulletin for International Fiscal Dokumentation 1997, 539, særligt s. 541 f., der har argumenteret for en udvidet brug af de supplerende fortolkningsmidler, men dog samtidigt har peget på det centrale problem med manglende offentliggørelse.

83 Jf. Aage Michelsen i den danske nationalrapport til IFA-kongressen 1993, jf. Cahiers LXXIIIa, s. 295 ff., s. 301; samme i SO 1993, 65, særligt s. 68 f.

84 Jf. det udførlige referat hos Philip Baker: Double Taxation Conventions and International Tax Law, 2. udg., 1994, s. 270 f.; Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., til art. 12, margin nr. 54.

kaldt "royalties". Disse betalinger blev betalt til Boulez' agent i USA, og Pierre Boulez selvangav beløbene i sin indkomstopgørelse til Tyskland.

Det afgørende spørgsmål var herefter, om de modtagne beløb var omfattet af den tysk-amerikanske overenskomsts bestemmelse om royalties (i så fald måtte USA undlade at beskatte, mens Tyskland omvendt ikke skulle yde nogen lempelse), eller om de var omfattet af overenskomstens bestemmelse om frit erhverv (i så fald kunne USA beskatte fuldt ud, mens Tyskland måtte lempe efter eksemptionsmetoden). Resultatet blev, at USA fandt, at der var tale om indkomst fra frit erhverv, mens Tyskland fandt, at der var tale om royalties. Pierre Boulez fik derfor hverken lempelse i USA eller i Tyskland, og et forsøg på at løse problemet ved gensidig forhandling mellem de to staters skattemyndigheder forblev uden resultat.

Som et eksempel på *dobbelt ikke-beskatning* kan Pierre Boulez-sagerne tænkes *spejlvendt*. Såfremt overenskomstens kildeland (USA) betragter en given indkomst som royalties, vil denne stat være afskåret fra at beskatte, jf. OECD's modeloverenskomsts art. 12. Hvis domicillandet (Tyskland) betragter indkomsten som indkomst fra frit erhverv fra et fast sted beliggende i overenskomstens kildeland, vil domicillandet være forpligtet til at lempe efter metodebestemmelsen svarende til OECD's modeloverenskomsts art. 23. Såfremt lempelsesmetoden er eksemption, vil indkomsten heller ikke blive beskattet i domicillandet.

Så længe der ikke findes nogen praktisk anvendelig mulighed for at få afgjort tvivsspørgsmål vedrørende fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomster ved en international domstol,⁸⁵ vil der eksistere en betydelig risiko for, at en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver fortolket forskelligt i de enkelte overenskomststater.

Når nationale skattemyndigheder og domstole skal fortolke og anvende en dobbeltbeskatningsoverenskomst, vil forskellige udlægninger af overenskomstens bestemmelser naturligvis kunne opstå, når spørgsmålet ikke er løst i overenskomsten, og man fortolker i overensstemmelse med intern ret. Hvis intern ret i de to stater fører til et forskelligt resultat, vil der her opstå en fortolkningskonflikt. Men også selv om de nationale skattemyndigheder og domstole ikke bevidst har valgt at fortolke i overensstemmelse med intern ret, vil en forskellig udlægning ofte kunne opstå. Mange af overenskomsternes udtryk vil, hvad enten de er defineret eller ej, indeholde et vist spillerum for en rimelig fortolk-

85 Den internationale Domstol i Haag vil principielt kunne pådømme tvister om dobbeltbeskatningsoverenskomster. Men da det bl.a. ikke er muligt for en borger selv at indbringe en sag om fortolkning for Den internationale Domstol, er denne mulighed helt upraktisk og har ikke hidtil været benyttet hertil. Se endvidere om voldgiftskonventionen nedenfor kapitel 17 (s. 687 f.).

ning. Et forsøg på en autonom fortolkning, dvs. en fortolkning uden inddragelse af intern ret, vil derfor udmærket kunne føre til to rimeligt begrundede, men forskellige fortolkningsresultater. De ovenfor refererede Pierre Boulez-sager er et eksempel herpå, idet begrebet "royalties" var defineret i overenskomsten mellem Tyskland og USA.

Såfremt dobbeltbeskatningsoverenskomsterne skal virke effektivt, er det nødvendigt, at overenskomsternes bestemmelser så vidt muligt fortolkes på samme måde i overenskomststaterne. Med det store antal dobbeltbeskatningsoverenskomster, som er formuleret med udgangspunkt i OECD's modeloverenskomst, eksisterer der en reel mulighed for at nå frem til en internationalt set fælles forståelse af de anvendte udtryk.

Internationalt set synes der da også at kunne konstateres en bred opbakning om, at det i sig selv bør være et mål for fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomster, at man som udgangspunkt fortolker samme udtryk, som anvendes i forskellige overenskomster, på samme måde.⁸⁶ I OECD's kommentarer er hensynet til en fælles fortolkning angivet som et af formålene med at udgive modeloverenskomsten.⁸⁷ Betydningen af en fælles fortolkning er også fremhævet som noget centralt i OECD's kommentarer til art. 7 om indkomstopgørelsen for et fast driftssted.⁸⁸ Det må imidlertid erkendes, at wienerkonventionens bestemmelser om fortolkning af traktater ikke på nogen klar måde har fastslået denne målsætning for fortolkningen.

Klaus Vogel har i den seneste udgave af sin kommentar til OECD's modeloverenskomst viet hensynet til en harmoniseret fortolkning (*Entscheidungsharmonie*) en særlig opmærksomhed. I wienerkonventionen finder han støtte for hensynet i art. 31, stk. 1's krav om, at traktaten skal fortolkes *bebygget af dens hensigt og formål*, idet dobbeltbeskatningsoverenskomsterne for at opfylde deres hensigt og formål må fortolkes ens i begge stater. Ved fortolkningen af en dobbeltbeskatningsoverenskomst har man på denne baggrund en særlig forpligtelse til at søge at nå frem til en fortolkning, som også den anden stat må formodes at ville nå frem til. Synspunktet underbygges ifølge Vogel yderligere af wienerkonventionens art. 31, stk. 4.⁸⁹

86 Jf. Klaus Vogel og Rainer Prokisch i generalrapporten til IFA-kongressen 1993, jf. Cahiers LXXVIIIa, s. 19 ff., særligt s. 26; Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., Einleitung, margin nr. 74 b ff.; Philip Baker: Double Taxation Conventions and International Tax Law, 2. udg., 1994, s. 39 ff.; Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 54 f.

87 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen), Introduktion, pkt 5.

88 Jf. nedenfor kapitel 6.3.1 (s. 206 f.) om OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 2.

89 Jf. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., Einleitung, margin nr. 73 ff., særligt margin nr. 74 og 75a.

Endvidere har Klaus Vogel anført, at hensynet til en harmoniseret fortolkning er almindeligt anerkendt inden for *international privatretlige traktater*.⁹⁰ Hvorvidt dette argument kan tillægges nogen selvstændig betydning er dog tvivlsomt. Inden for international privatret vil det ofte være udtryk i multilaterale traktater, der skal fortolkes, hvorimod det ved dobbeltbeskatningsoverenskomster normalt drejer sig om fortolkningen af bilaterale traktater. Det må alt andet lige være mere nærliggende at tage hensyn til praksis i andre stater, der omfattes af en multilateral traktat, jf. herved wienerkonventionens art. 31, stk. 3, litra b, end praksis i andre stater, som ikke omfattes af en konkret bilateral traktat.

Støtte for hensynet til en harmoniseret fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster synes i wienerkonventionens bestemmelser om fortolkning bedst at kunne findes i udsagnet om, at traktaten skal fortolkes loyalt i overensstemmelse med “... *den sædvanlige betydning, der måtte tillægges traktatens udtryk i deres sammenhæng*”, jf. art. 31, stk. 1. Dette står i modsætning til bestemmelsen i art. 31, stk. 4, hvorefter et udtryk kun tillægges en særlig betydning, hvis der er godtgjort, at dette var deltagernes hensigt. Det vil ofte ved fastlæggelsen af, hvad der er et udtryks *sædvanlige betydning* (engelsk: *ordinary meaning*) være nærliggende at tage udgangspunkt i den fortolkning af udtrykket, man i andre tilsvarende sammenhænge tillægger udtrykket.⁹¹

Ved argumentationen for hensynet til en harmoniseret fortolkning må der dog også lægges vægt på de åbenlyse fordele, der er forbundet med, at man i de forskellige stater fortolker dobbeltbeskatningsoverenskomsternes udtryk på samme måde, jf. herved formuleringen i art. 31, stk. 1: “... belyst af dens hensigt og formål.”⁹²

Endelig bør der også lægges vægt på det forhold, at man rent faktisk i international skattepraksis bestræber sig på at nå frem til en fælles fortolkning. I praksis er det særligt søgt at nå frem til en fælles forståelse af overenskomsternes udtryk ved at lægge vægt på fortolkningen i international skattepraksis og på OECD's modeloverenskomst med kommentarer.⁹³

90 Jf. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., Einleitung, margin nr. 74a f.

91 Se dog modsat Hans Pijl i Bulletin for International Fiscal Dokumentation 1997, 539, særligt s. 540, der har gjort gældende, at “ordinary meaning” skal forstås som “lexical meaning”.

92 Jf. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., Einleitung, margin nr. 74.

93 Se endvidere om betydningen af at nå frem til en harmoniseret fortolkning ved diskussionen af intern rets betydning for fortolkningen af overenskomstbestemmelser nedenfor kapitel 3.1.3 (s. 79 ff.).

3.1.2.1 International skattepraksis

I den internationale teori er det ofte fremhævet, at harmoniseringssynspunktet bør føre til, at man inddrager andre staters praksis som et fortolkningsbidrag.⁹⁴ Det må imidlertid erkendes, at wienerkonventionens bestemmelser i art. 31-33 om fortolkning af traktater ikke direkte nævner betydningen af andre staters (rets-)praksis om fortolkningen af tilsvarende udtryk i andre dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Wienerkonventionens art. 31, stk. 3, omhandler alene de pågældende kontraherende staters praksis vedrørende fortolkningen af den konkrete overenskomst, som fortolkningsspørgsmålet vedrører. Baggrunden for, at wienerkonventionen ikke udtrykkeligt nævner andre staters praksis vedrørende tilsvarende formuleringer må antageligt søges i den omstændighed, at wienerkonventionens art. 31-33 er affattet med alle typer folkeretlige traktater for øje og derfor ikke tager stilling til de særlige forhold, der gør sig gældende for dobbeltbeskatningsoverenskomsternes vedkommende. Dobbeltbeskatningsoverenskomster adskiller sig bl.a. fra andre traktater ved, at der er indgået en række traktater med et sammenligneligt indhold, og at der ofte på en autoritativ måde, herunder ved afgørelser fra nationale domstole, bliver taget stilling til fortolkningsspørgsmål.

I *TfS 1993, 7 H* henviste flertallet til "... dansk og international skattepraksis – på baggrund af OECD's modeloverenskomst ... med kommentarer". I afgørelsen blev der både taget stilling til, om et fast driftssted i Danmark efter intern dansk skatteret var berettiget til fradrag for renteudgifter, og om fradrag i benægtende fald fulgte af den dansk-amerikanske overenskomst. Præmisserne er ikke klare, men den mest naturlige forståelse er, at international skattepraksis har spillet en væsentlig rolle for fortolkningen af den dansk-amerikanske overenskomst.⁹⁵

Leif Weizman har opfattet dommen således, at Højesteret reelt anvendte overenskomstens art. 2, stk. 2 (svarende til OECD's modeloverenskomsts art. 3, stk. 2), idet den dansk-amerikanske overenskomst ikke indeholder en bestemmelse

94 Jf. Klaus Vogel og Rainer Prokisch i generalrapporten til IFA-kongressen 1993, jf. *Cahiers LXXVIIIa*, s. 19 ff., særligt s. 28; Aage Michelsen i den danske nationalrapport til IFA-kongressen i 1993, jf. *Cahiers LXXVIIIa*, s. 295 ff., særligt s. 304; samme: *International skatteret*, 2. udg., s. 56 f.; Nils Mattsson i Aage Michelsen (red.): *FSR's årsskrift, skatteret*, 1990, s. 133 ff., særligt s. 147; Philip Baker: *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, 2. udg., 1994, s. 39 ff.

95 Jf. Aage Michelsen i *SO 1993*, 64, særligt s. 70 ff.; samme: *International skatteret*, 2. udg., s. 56; Niels Winther-Sørensen i *SR-Skat 1993*, 111; samme i *European Taxation 1993*, 217. Se om dommen nedenfor kapitel 10.3.1 (s. 448 ff.).

svarende til art. 7, stk. 3.⁹⁶ Leif Weizmans opfattelse af dommen bygger bl.a. på den forudsætning, at OECD's modeloverenskomsts art. 7, stk. 3, er en bestemmelse, der begrænser udstrækningen af selvstændighedsfiktionen, således som den er reguleret i art. 7, stk. 2. Denne sammenhæng mellem art. 7, stk. 2, og stk. 3, har ikke vundet almindelig tilslutning og er i øvrigt også i strid med OECD's kommentarer til modeloverenskomsten fra og med revisionen i 1994, jf. herom nedenfor kapitel 6.3.2 (s. 207 ff.).

Leif Weizmans argumentation hviler endvidere på den forudsætning, at Højesteret har villet lægge afgørende vægt på de internationale retskilder (international skattepraksis og OECD's modeloverenskomst med kommentarer) ved afgrænsningen af de internretlige danske indkomstopgørelsesregler, men ikke ved afgrænsningen af den dansk-amerikanske overenskomsts indkomstopgørelsesregler. En sådan anvendelse af de internationale retskilder forekommer ikke nærliggende.

Det er næppe muligt entydigt at fastlægge, hvilken vægt der bør lægges på international skattepraksis. Flere forhold kan spille ind. Det må afklares, om det udtryk, der skal fortolkes, er det samme, og om det står i en tilsvarende sammenhæng som det udtryk i andre overenskomster, der er fortolket i praksis fra andre stater. Det må naturligvis også undersøges, hvor fast denne praksis kan siges være, herunder hvor mange stater, der er inddraget i undersøgelsen, samt hvilke instanser der har taget stilling. Domstolsafgørelser må således i almindelighed tillægges større vægt end administrative afgørelser. Som der nærmere vil blive redegjort for nedenfor kapitel 3.1.2.2 (s. 74 ff.), må OECD's modeloverenskomst med kommentarer tillægges stor betydning ved bedømmelsen af indholdet og fastheden af en international skattepraksis.

Det kan diskuteres, om det kun er eksisterende skattepraksis på tidspunktet for indgåelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten, som kan tillægges vægt, eller om også efterfølgende skattepraksis kan inddrages. Den dansk-amerikanske overenskomst, som Højesteret tog stilling til i TfS 1993, 7 H, blev indgået i 1948. Det må antages, at det er international skattepraksis fra tiden herefter, Højesteret tillagde betydning. Der findes da heller ikke afgørende hensyn imod at inddrage efterfølgende skattepraksis som et fortolkningsbidrag. Det må tværtimod normalt anses for hensigtsmæssigt, hvis en fortolkningstvivl, der muligvis har været på tidspunktet for indgåelsen af overenskomsten, efterfølgende finder sin nærmere afklaring ved afgørelser i andre stater om tilsvarende udtryk i andre dobbeltbeskatningsoverenskomster.

96 Jf. Leif Weizman: Dobbeltbeskatningsoverenskomster vedrørende indkomst og formue, 1994, s. 147.

Man kan ganske vist hævde, at det teoretisk set vil kunne føre til en konflikt med den enkelte stats suverænitet, hvis indholdet af et udtryk bliver ændret som følge af en international skattepraksis, som den pågældende stat ingen indflydelse har på. En sådan situation vil næppe opstå hyppigt i praksis, og i øvrigt vil international skattepraksis aldrig stå alene, men vil blot være et blandt flere bidrag, som kan inddrages ved fortolkningen.

I norsk teori har Frederik Zimmer ytret tvivl om betydningen af praksis fra andre stater, herunder også praksis fra den anden overenskomststat. Over for hensynet til at modvirke dobbeltbeskatning ved en harmoniseret fortolkning står ifølge Zimmer hensynet til ikke at blive for afhængig af andre staters myndigheder, og det konkluderes: "Andre staters praksis bør derfor bruges med forsigtighed når det vil lede til innskrenkning i norsk beskatningsrett. Dette gjelder enn mer andre staters tolkninger av andre avtaler. Her kommer det også inn i bildet at det kan være vanskelig å bringe slik praksis på det rene". Efter min opfattelse bør betydningen af andre staters praksis ikke afhænge af, om dette fører til en innskrænkning af det nationale skattekrav eller ej. I så fald vil man kunne risikere, at samme udtryk i en overenskomst skal fortolkes forskelligt i forskellige sammenhænge, alt efter om det fører til en begrænsning af det nationale skattekrav eller ej.

3.1.2.2 OECD's modeloverenskomst med kommentarer

OECD's modeloverenskomst danner som tidligere nævnt udgangspunkt for udformningen af de fleste dobbeltbeskatningsoverenskomster internationalt set, herunder for udformningen af Danmarks overenskomster. Til OECD's modeloverenskomst er der knyttet kommentarer og anbefalinger, som vedtages af OECD's medlemsstater, således at de enkelte medlemsstater har mulighed for at fremkomme med bemærkninger eller forbehold til de enkelte kommentarer.

OECD's modeloverenskomst med kommentarer har ikke status som en folkeretligt bindende traktat, og det er endvidere vanskeligt at indplacere modeloverenskomsten i wienerkonventionens bestemmelser om fortolkning af traktater. På trods heraf synes det almindeligt anerkendt i international teori og skattepraksis, at OECD's modeloverenskomst med tilhørende kommentarer kan tillægges vægt ved fortolkningen af konkrete overenskomster.⁹⁷

⁹⁷ Jf. Klaus Vogel og Rainer Prokisch i generalrapporten til IFA-kongressen 1993, jf. Cahiers LXXVIIIa, s. 19 ff., særligt s. 30 f.; Philip Baker: Double Taxation Conventions and International Tax Law, 2. udg., 1994, s. 28 ff.; Nils Mattsson i Aage Michelsen (red.): FSR's årsskrift, skatteret, 1990, s. 133 ff., særligt s. 162; Gustaf Lindencrona: Dubbelbeskatningsavtalsrätt, 1994, s. 82 f.; Arvid A. Skaar: Permanent Establishment, 1991, s. 46 ff.; Aage Michelsen i SO 1993, 64, særligt s. 67 f.; samme: International skatteret, 2. udg., s. 54 ff.

Dette er også tilfældet for Danmarks vedkommende. I dommene Tfs 1992, 291 Ø og Tfs 1993, 7 H, samt i tilkendegivelsen Tfs 1996, 715 ØLR har domstolene udtrykkeligt henvist til OECD's modeloverenskomst ved fortolkningen af konkrete overenskomster, endda selv om der i alle sager var tale om dobbeltbeskatningsoverenskomster, som var indgået før OECD's første modeloverenskomst fra 1963.

De danske domstole har yderligere tillagt principperne i OECD's modeloverenskomst med kommentarer betydning ved fastlæggelsen af intern dansk ret, jf. særligt Tfs 1994, 184 H og Tfs 1996, 532 H, jf. nedenfor kapitel 8.3 (s. 302 ff.). Dette har betydning for anvendelsen af overenskomsterne, når disse fortolkes i overensstemmelse med intern ret. Også de administrative danske skattemyndigheder tillægger OECD's modeloverenskomst med kommentarer stor vægt ved fortolkningen af overenskomster.⁹⁸

OECD's kommentarer til modeloverenskomsten berører selv, hvilken betydning kommentarerne til modeloverenskomsten skal tillægges ved fortolkningen af konkrete overenskomster. Det angives, at kommentarerne, selv om de ikke er tiltænkt at skulle vedhæftes de konkrete overenskomster, alligevel kan være til stor hjælp ved fortolkningen og anvendelsen af overenskomsterne.⁹⁹

Det er som nævnt vanskeligt at indplacere OECD's modeloverenskomst med kommentarer i wienerkonventionens regler om fortolkning, og spørgsmålet er omdiskuteret i den internationale skatteretlige teori

Ved fortolkningen af overenskomster, der er indgået efter OECD's første modeloverenskomst fra 1963, er i hvert fald wienerkonventionens art. 31, stk. 2, art. 31, stk. 3, litra c, art. 31, stk. 4, og art. 32 er blevet fremført som mulig hjemmel. Selv om det umiddelbart kunne forekomme naturligt at anse modeloverenskomsten med tilhørende kommentar som en del af de i art. 32 nævnte *supplerende fortolkningsmidler*, vil en sådan indplacering næppe give et korrekt billede af den efter omstændighederne ganske væsentlige betydning, modeloverenskomsten og kommentarerne tillægges i praksis.¹⁰⁰ Indholdet af OECD's modeloverenskomst med kommentarer kan på den anden side næppe anses for at være en *folkeretlig retsregel* omfattet af art. 31, stk. 3, litra c.¹⁰¹ Heller ikke art.

98 Jf. Ligningsvejledningen 1997 D.D.2. (s. 118 f.).

99 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen), Introduktion, punkt 29.

100 Philip Baker: *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, 2. udg., 1994, s. 30, har argumenteret for, at art. 32 er hjemlen for at tillægge OECD's modeloverenskomst med kommentarer betydning over for stater, der ikke er medlem af OECD.

101 Se anderledes Philip Baker: *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, 2. udg., 1994, s. 30.

31, stk. 3, litra a, synes anvendelig, idet OECD's modeloverenskomst ikke kan sidestilles med en efterfølgende *aftale* mellem parterne.¹⁰² Endvidere ville det være nødvendigt med en meget udvidende fortolkning, såfremt betydningen af OECD's modeloverenskomst med kommentarer skulle begrundes med henvisning til art. 31, stk. 3, litra b, om *efterfølgende praksis*, som fastslår en enighed mellem staterne om fortolkningen.¹⁰³

Dette kunne evt. tale for at anse OECD's modeloverenskomst med tilhørende kommentarer som en del af *sammenhængen* (konteksten), jf. art. 31, stk. 2,¹⁰⁴ eller at anse kommentarerne for at give udtryk for en *fælles opfattelse*, jf. art. 31, stk. 4.¹⁰⁵ Det må imidlertid erkendes, at retskildeværdien af OECD's modeloverenskomst med kommentarer heller ikke har nogen klar hjemmel i disse stykker.

Endnu vanskeligere bliver det at angive en klar hjemmel i wienerkonventionens bestemmelser ved fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomster, der er indgået før OECD's første modeloverenskomst fra 1963. Allerede på grund af tidspunktet for indgåelsen af disse overenskomster må wienerkonventionens art. 31, stk. 2, og stk. 4, samt art. 32, forkastes som en mulig hjemmel for at inddrage OECD's modeloverenskomst med kommentarer som fortolkningsbidrag.¹⁰⁶

I stedet for at søge at begrunde retskildeværdien af OECD's modeloverenskomst med kommentarer med en direkte henvisning til wienerkonventionens bestemmelser, synes det bedre at henvise til hensynet til at nå frem til en harmoniseret fortolkning. Støtte for dette synspunkt kan som ovenfor kapitel 3.1.2 (s. 68 ff.) nævnt mest nærliggende findes i den formulering, at der skal lægges vægt på den "... sædvanlige betydning, der måtte tillægges traktatens udtryk i deres sammenhæng", jf. art. 31, stk. 1, sammenholdt med de åbenlyse fordele herved og det forhold, at man i international skattepraksis

102 Jf. John F. Avery Jones i *European Taxation* 1993, 252, særligt s. 256, som i øvrigt har anført, at netop OECD's kommentarers eget udsagn om betydningen af kommentarerne taler imod at anse kommentarerne for at være en del af konteksten.

103 Jf. for art. 31, stk. 3, litra b, som mulig hjemmel Hans Pijl i *Bulletin for International Fiscal Dokumentation* 1997, 539, særligt s. 546.

104 Jf. Klaus Vogel og Rainer Prokisch i generalrapporten til IFA-kongressen 1993, jf. *Cahiers LXXVIIIa*, s. 19 ff., særligt s. 30 f.; Arvid A. Skaar: *Permanent Establishment*, 1991, s. 48; Philip Baker: *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, 2. udg., 1994, s. 30; Gustaf Lindencrona: *Dubbelbeskatningsavtalsrätt*, 1994, s. 82.

105 Jf. John F. Avery Jones i *European Taxation* 1993, 252, særligt s. 255; Hugh J. Ault i *Intertax* 1994, 144, særligt s. 146 f.

106 Se John F. Avery Jones i *European Taxation* 1993, 252, særligt s. 255 ff., for en diskussion af indplaceringen af OECD's kommentarer i wienerkonventionens art. 31-32 for så vidt angår ældre overenskomster.

faktisk søger at nå frem til en harmoniseret fortolkning. Det bidrager væsentligt til en harmoniseret forståelse, når man i de enkelte stater inddrager OECD's modeloverenskomst med tilhørende kommentarer som et væsentlig fortolkningsbidrag. Endvidere bør der lægges vægt på modeloverenskomstens autoritative tilblivelsesmåde samt det forhold, at OECD's kommentarer kan anses at give udtryk for international skattepraksis.

OECD's kommentarer indeholder dels beskrivende udsagn om, hvordan konkrete bestemmelser faktisk bliver fortolket i medlemsstaterne, dels normative udsagn om, hvordan konkrete bestemmelser bør fortolkes. Da der i vidt omfang faktisk bliver lagt vægt på OECD's modeloverenskomst med tilhørende kommentarer ved fortolkningen af overenskomster i international skattepraksis, kan begge typer udsagn tillægges vægt som udtryk for international praksis. De *beskrivende* udsagn får under hensyn til kommentarernes tilblivelsesmåde med tiltrædelse fra OECD's medlemsstater en særlig autoritativ vægt som udtryk for gældende praksis på tidspunktet for konciperingen af kommentarerne. For så vidt angår de *normative* udsagn kan der argumenteres for, at de som en slags selvopfyldende profeti giver udtryk for fremtidig praksis, idet kommentarerne i sig selv bliver tillagt vægt ved fortolkningen i international skattepraksis. Det må dog være klart, at de deskriptive udsagn har større betydning end de normative, jf. nærmere nedenfor.

Et spørgsmål, som særligt er blevet aktuelt, efter at OECD har besluttet løbende at revidere modeloverenskomsten med tilhørende kommentarer, er, hvilken version af modeloverenskomsten med kommentarer man skal lægge vægt på som fortolkningsbidrag.

Der kan næppe gives noget entydigt svar herpå. Udgangspunktet må formentlig være, at man finder fortolkningsbidragene i den modeloverenskomst og de kommentarer, som var gældende på tidspunktet for indgåelsen af den konkrete overenskomst. Men som det er tilfældet ved fortolkningen af ældre overenskomster fra før 1963, må det ved fortolkningen af overenskomster, der er indgået efter dette tidspunkt, være berettiget også at inddrage senere fremkomne udgaver af OECD's modeloverenskomst med kommentarer. Dette må begrundes med de tilsvarende hensyn, som ovenfor er anført vedrørende fortolkningen af ældre overenskomster, særligt hensynet til en harmoniseret fortolkning. OECD's kommentarer angiver da også selv, at man så vidt muligt bør fortolke overenskomster i overensstemmelse med nyere kommentarer, såfremt de nye kommentarer ikke er udtryk for en egentlig ændring af modeloverenskomsten. Opmærksomheden henledes på, at man ikke uden videre bør slutte modsætningsvist fra nye kommentarer. Nye kommentarer kan meget vel være ud-

tryk for en præcisering og ikke en ændring i forhold til tidligere.¹⁰⁷ I tilkendegivelsen TfS 1996, 715 ØLR henviste Østre Landsret både til 1992-versionen og 1995-versionen af OECD's kommentarer, omend det ikke i præmisserne direkte er angivet, hvilken vægt landsretten lagde på disse kommentarer.¹⁰⁸

En senere modeloverenskomst med nye kommentarer må kunne inddrages som fortolkningsbidrag allerede fra tidspunktet for modeloverenskomstens ikrafttrædelse. Men alt andet lige vil det være naturligt at lægge større vægt på kommentarer, der har været i kraft i længere tid, end helt nye kommentarer.

OECD's modeloverenskomst med tilhørende kommentarer har fået en sådan placering i den internationale skattepraksis, at modeloverenskomsten også vil have betydning – omend muligvis ikke med helt samme vægt – ved fortolkningen af overenskomster, som er indgået med stater, der *ikke* er medlem af OECD.¹⁰⁹ Der er dog ikke hidtil afsagt nogen danske domstolsafgørelser vedrørende sådanne overenskomster.

Såfremt en konkret overenskomst er opbygget i overensstemmelse med FN's modeloverenskomst, vil man ved fortolkningen skulle tage udgangspunkt i FN's modeloverenskomst med kommentarer. Men da FN's modeloverenskomst i vidt omfang følger OECD's modeloverenskomst i sin tekniske udformning, vil det – når FN's modeloverenskomst med kommentarer ikke giver fortolkningsbidrag – formentligt være berettiget at inddrage OECD's modeloverenskomst som fortolkningsbidrag.¹¹⁰

Selv om der som ovenfor anført bør lægges vægt på OECD's modeloverenskomst med kommentarer ved fortolkningen af konkrete overenskomster, kan dette *ikke* føre til, at man *indfortolker en bestemmelse* fra modeloverenskomsten i en konkret overenskomst, som ikke indeholder en sådan bestemmelse.

Østre Landsrets dom i TfS 1994, 184 H forekommer at være for vidtgående, idet landsretten indfortolkede dobbeltdomicil-klausulen i OECD's modeloverenskomsts art. 4, stk. 2, i den dansk-amerikanske overenskomst, som netop ikke indeholder en sådan klausul. Højesteret nåede frem til samme resultat som landsretten, men med en ændret begrundelse. Højesteret lagde til grund, at

107 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen), Introduktion, punkt 33 ff. Se tilsvarende Hugh J. Ault i Intertax 1994, 144, særligt s. 148.

108 Jf. om dommen nedenfor kapitel 10.3.1 (s. 448 ff.).

109 Jf. Klaus Vogel og Rainer Prokisch i generalrapporten til IFA-kongressen 1993, jf. LXXVIIIa, s. 19 ff., særligt s. 31.

110 Jf. Arvid A. Skaar: Permanent Establishment, 1991, s. 48 f.

man måtte fortolke den konkrete overenskomstbestemmelse i overensstemmelse med dansk ret. Ved fastlæggelsen af indholdet af intern dansk ret udtalte Højesteret i forlængelse heraf, at man måtte fortolke dansk ret på baggrund af principperne i art. 4 i OECD's modeloverenskomster.¹¹¹

3.1.3 Betydningen af intern ret ved fortolkningen af overenskomster

Fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomster skal som ovenfor nævnt ske ved anvendelse af principperne for fortolkningen af traktater. Flere bestemmelser i OECD's modeloverenskomst indeholder imidlertid henvisninger til fortolkningen af tilsvarende udtryk i intern ret. Sådanne henvisninger er dels indeholdt i bestemmelser vedrørende konkrete udtryk, f.eks. definitionen af *hjemmehørende*, jf. art. 4, stk. 1, *fast ejendom*, jf. art. 6, stk. 2, og *udbytte*, jf. art. 10, stk. 3, dels indeholdt i den generelle henvisningsbestemmelse i art. 3, stk. 2. I den internationale teori og praksis er det særligt den generelle henvisning til intern ret i art. 3, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst, som har givet anledning til diskussion.

En bestemmelse svarende til art. 3, stk. 2, blev første gang anvendt i en dobbeltbeskatningsoverenskomst fra 1945 mellem England og USA, og har siden OECD's første modeloverenskomst fra 1963 været med i alle versioner af modeloverenskomsten samt i de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster.¹¹²

Ved 1995-revisionen af modeloverenskomsten blev det i 1. punktum i art. 3, stk. 2, *præciseret*, at der som udgangspunkt skal foretages en *dynamisk* fortolkning, jf. herom nedenfor kapitel 3.1.3.2 (s. 88). Samtidigt blev bestemmelsens sidste punktum tilføjet. I OECD's kommentarer er det om denne nye punktum anført, at man ville bringe "... teksten nærmere i overensstemmelse med medlemsstaternes generelle forståelse. Med hensyn til stk. 2, kan betydningen af ethvert udtryk, der ikke er defineret i overenskomsten, konstateres ved at hense til den betydning, det har i enhver relevant lovbestemmelse i en stats interne lovgivning, uanset om der er tale om en skattelov. I tilfælde, hvor et udtryk defineres forskelligt ... skal den betydning, som udtrykket tillægges i den lovgivning, der påligner skatter, på hvilke overenskomsten finder anvendelse, have fortrinsret."¹¹³

111 Jf. nærmere Niels Winther-Sørensen i Skatteretten 3, 2. udg., s. 75 ff.; samme i Skat Udland 1994, 146. Se om dommen også nedenfor 3.1.3 (s. 82 f.) og 8.3.1 (s. 303 ff.).

112 Jf. om baggrunden for art. 3, stk. 2, Klaus Vogel og Rainer Prokisch i generalrapporten til IFA-kongressen 1993, jf. Cahiers LXXVIIIa, s. 19 ff., særligt s. 44; Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, til art. 3, margin nr. 4.

113 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 3, punkt 13.1.

Det følger umiddelbart af ordlyden af art. 3, stk. 2, at man ikke kan anvende den internretlige forståelse af udtryk, som er defineret i overenskomsten. Som eksempler på definitioner i OECD's modeloverenskomst kan nævnes begreberne *fast driftssted*, jf. art. 5, *renter*, jf. art. 11, stk. 3, og *royalties*, jf. art. 12, stk. 2. I lighed hermed vil bestemmelser, som kombinerer en definition med en henvisning til intern ret i en af staterne skulle fortolkes uafhængigt af art. 3, stk. 2, jf. som eksempel herpå de ovenfor nævnte bestemmelser i art. 6, stk. 2, og art. 10, stk. 3. Bortset herfra er indholdet af bestemmelsen i art. 3, stk. 2, imidlertid særdeles omdiskuteret i den internationale teori.

Det er først og fremmest vanskeligt præcist at fastslå, hvornår man har *opbrugt mulighederne* for at nå frem til en fortolkning ud fra de internationale retskilder, eller med andre ord, hvornår man skal fortolke i overensstemmelse med intern ret. OECD's kommentarer til bestemmelsen giver ikke megen vejledning om dette spørgsmål.

Som det *ene yderpunkt* kan bestemmelsen fortolkes således, at man som udgangspunkt skal fortolke overenskomstens ikke definerede udtryk i overensstemmelse med *intern ret*, og at man kun skal fravige denne fortolkning, når dette klart fremgår af sammenhængen.

Bestemmelsens ordlyd vil udmærket kunne forenes med en sådan fortolkning. Ifølge ordlyden skal den internretlige forståelse lægges til grund, "... med mindre andet følger af sammenhængen". Dette er endnu stærkere udtrykt i den engelske originalversion af modeloverenskomsten, som anvender formuleringen: "... unless the context otherwise requires".¹¹⁴

For i vid udstrækning at fortolke i overensstemmelse med den internretlige forståelse kan endvidere anføres, at det vil være nemmere at overskue konsekvenserne af dobbeltbeskatningsoverenskomsternes bestemmelser, når de ikke definerede udtryk skal fortolkes i overensstemmelse med intern ret.

Heroverfor står som det *andet yderpunkt* en fortolkning, hvorefter man så vidt muligt søger at nå frem til en fortolkning uden at inddrage intern ret (*autonom fortolkning*).

Samme formulering ("med mindre andet følger af sammenhængen"), som er fremført til støtte for det modsatte synspunkt, jf. ovenfor, kan også fremføres til støtte for så vidt muligt at foretage en autonom fortolkning. Udtrykket *sammenhængen* kan fortolkes bredt, således at man herunder inddrager flere internationale retskilder, samtidigt med, at kravene til, at "... *andet følger af*" sammen-

¹¹⁴ Jf. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, til art. 3, margin nr. 69 f.

hængen, lempes. For denne løsning er endvidere fremført det synspunkt, at man ud fra en formålsfortolkning må søge at nå frem til en løsning, der så vidt muligt sikrer en fælles forståelse af udtryk i de enkelte overenskomststater,¹¹⁵ hvorfor man så vidt muligt bør undgå at fortolke i overensstemmelse med intern ret.

Den overvejende opfattelse i den internationale teori synes at være, at man ved fortolkningen af ikke definerede udtryk skal gå ganske langt i retning af at fortolke *autonomt*, dvs. at nå frem til et fortolkningsresultat uden at inddrage intern ret.¹¹⁶

Klaus Vogel har i sin kommentar til OECD's modeloverenskomst argumenteret for, at forpligtelsen til at fortolke autonomt følger af *almindelige fortolkningsregler*, jf. om argumentationen herfor nedenfor kapitel 4.1.1 (s. 111 ff.) vedrørende det, Klaus Vogel kalder *Metatatsbestand*.

Forpligtelsen til at fortolke *autonomt* følger således ifølge Klaus Vogel *ikke* af art. 3, stk. 2. Hvor denne bestemmelse finder anvendelse, skal der fortolkes i overensstemmelse med den internretlige forståelse, når der ikke er stærke grunde for andet.¹¹⁷ Til gengæld skal art. 3, stk. 2, ifølge Klaus Vogel kun lægges til grund i *særlige tilfælde*. Hertil kræves, at udtrykket er udtrykkeligt defineret i den interne skattelovgivning. Klaus Vogel har selv gjort opmærksom på, at hans synspunkt om den begrænsede rækkevidde af art. 3, stk. 2, ikke bliver delt af den overvejende del af den internationale teori og praksis, ligesom synspunktet også er i strid med OECD's kommentarer til ændringen af art. 3, stk. 2, ved revisionen i 1995.¹¹⁸ Klaus Vogels synspunkt om det snævre anvendelsesområde for art. 3, stk. 2, er heller ikke i overensstemmelse med dansk retspraksis, jf. om TFS 1994, 184 H nedenfor.

En fortolkning af art. 3, stk. 2, giver ikke noget klart svar på, hvornår man skal fortolke et ikke defineret udtryk i overensstemmelse med den internretlige forståelse, og det er derfor af særlig interesse at undersøge, hvordan be-

115 Jf. herom ovenfor kapitel 3.1.2 (s. 68 ff.) om hensynet til en harmoniseret fortolkning.

116 Jf. Harald Schaumburg: Internationales Steuerrecht, 2. udg., 1998, s. 786 f. og s. 791 f.; Philip Baker: Double Taxation Conventions and International Tax Law, 2. udg., 1994, s. 33; Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 58 ff.; Gustaf Lindencrona: Dubbelbeskatningsavtalsrätt, 1994, s. 77 ff.; Nils Mattsson i FSR's Årsskrift 1990, s. 133 ff., særligt s. 156.

117 Jf. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, til art. 3, margin nr. 71.

118 Jf. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, til art. 3, margin nr. 62 ff.; OECD's kommentarer til modeloverenskomsten (1997-versionen), til art. 3, punkt 13.1.

stemmelsen er fortolket af de danske domstole. På baggrund af *retspraksis* synes det i hvert fald at kunne fastslås, at udtrykket *sammenhængen* i OECD's modeloverenskomsts art. 3, stk. 2, skal fortolkes således, at det omfatter *mere* end det tilsvarende udtryk i wienerkonventionens art. 31, stk. 2.¹¹⁹ Ved fortolkningen af en dobbeltbeskatningsoverenskomst må man som en del af sammenhængen inddrage bl.a. international skattepraksis og OECD's modeloverenskomst med kommentarer, jf. TfS 1993, 7 H og ovenfor kapitel 3.1.2 (s. 68 ff.) om hensynet til en harmoniseret fortolkning.

Ved 1992-revisionen af modeloverenskomsten blev det i et nyt punkt i OECD's kommentarer til art. 3, stk. 2, anført, at sammenhængen især udgøres af de kontraherendes staters intentioner ved undertegnelsen af overenskomsten såvel som af den betydning, som det pågældende udtryk tillægges i den anden stats lovgivning. Endvidere blev det angivet, at artiklens ordlyd giver de kompetente myndigheder et vist spillerum.¹²⁰

Det pågældende punkt i kommentarerne er uklart formuleret.¹²¹ Punktet skal ikke forstås således, at man ved fortolkningen af udtryk i overenskomsten skal undersøge de interne forhandlingsprotokoller, eller at man skal afhøre de enkelte embedsmænd, som deltog ved overenskomstsforhandlingerne. Sådanne oplysninger må som udgangspunkt frakendes retskildemæssig værdi, jf. ovenfor kapitel 3.1.1.2 (s. 67 f.).

Til gengæld synes Højesteret særligt med TfS 1984, 184 H at have vist en tendens til at fortolke i overensstemmelse med intern ret, når et fortolkningsresultatet ikke forholdsvis klart fremkommer ved anvendelse af de internationale retskilder, herunder international skattepraksis og OECD's modeloverenskomst med kommentarer.

Højesteret synes herved at have fulgt et synspunkt, der ligger mellem de ovenfor beskrevne to yderpunkter. På den ene side støttes hensynet til en *harmoniseret fortolkning* ved, at sammenhængen fortolkes bredt, og på den anden side tilgodeses hensynet til *forudberegneligheden* ved, at der fortolkes i overensstemmelse med den internretlige forståelse, når der reelt ikke er andre muligheder.

I en situation, hvor en *autonom* fortolkning i *realiteten* vil være udtryk for, at

119 Jf. for samme synspunkt i den internationale teori Frederik Zimmer: Internasjonal Inntektsskatterett, 2. udg., s. 68; Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., til art. 3, marginer. 72.

120 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 3, punkt 12.

121 Jf. kritisk Kees van Raad i Intertax 1992, 671, særligt s. 673 f.; John F. Avery Jones i European Taxation 1993, 252, særligt s. 253 f.

man mere eller mindre *vilkårligt* skal vælge mellem forskellige løsninger, der hver for sig har lige meget for sig, er der gode grunde til at fortolke i overensstemmelse med intern ret. Forsøget på at foretage en autonom fortolkning ville her indebære en betydelig risiko for, at man alligevel – men *skjult* – lagde vægt på den internretlige forståelse. Det må her foretrækkes, at de fortolkningsfaktorer, som alligevel faktisk tillægges vægt, bliver lagt klart frem.

En anderledes vurdering af dansk retspraksis er foretaget af Aage Michelsen, som har udtalt, at "... tendensen i dansk domstolspraksis klart [synes] at være at forsøge at foretage en autonom fortolkning af dobbeltbeskatningsaftalerne under hensyntagen til den sammenhæng, som de omtvistede bestemmelse i dobbeltbeskatningsaftalerne optræder i."¹²²

Aage Michelsen har herved henvist til et afsnit i sin fremstilling, hvori domme TfS 1988, 382 H, TfS 1989, 38 H, TfS 1989, 465 VLD, TfS 1989, 605 H, og TfS 1994, 184 H omtales.

Af disse domme vedrører *TfS 1988, 382 H* og *TfS 1989, 465 VLD* ikke fortolkningen af overenskomstbestemmelser svarende til art. 3, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst. *TfS 1988, 382 H* vedrørte det erstatningsretlige opgør for dårlig skatteretlig rådgivning, og domstolene tog ikke i sagen stilling til de bagved liggende skatteretlige spørgsmål. *TfS 1989, 465 VLD* vedrørte spørgsmålet om, hvorvidt der efter den dansk-tyske overenskomst var et fast driftssted i Tyskland, og præmisserne giver næppe belæg for, at Vestre Landsret herved fortolkede overenskomstens driftsstedsbegreb i overensstemmelse med intern dansk skatteret. Denne dom kan hverken tages til indtægt for, at der ved ikke definerede udtryk skal fortolkes autonomt eller i overensstemmelse med intern ret, idet dommen vedrørte et udtryk (*fast driftssted*), som var *defineret* i overenskomsten.¹²³

I *TfS 1989, 605 H*, som omtales udførligt nedenfor kapitel 11.1.1.1 (s. 459 ff.), skulle overenskomstens bestemmelser for det første tilpasses de interne danske regler for den skattemæssige behandling af indkomst fra personselskaber, hvilket spørgsmål ikke vedrører fortolkningen af udtryk i overenskomsten. Dernæst skulle der tages stilling til, om forskellige indtægter skulle henføres til et fast driftssted i Schweiz. Det kan ikke klart udledes af præmisserne, om

¹²² Jf. Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 60.

¹²³ Told- og Skattestyrelsens udtalelse i Told Skat Nyt 1992, 135 (kommentar til den bindende forhåndsbesked TfS 1992, 103 LR) om, at Danmark som domicilland normalt skulle være bundet af kildelandets fortolkning af begrebet fast driftssted, må forkastes som udtryk for en på alle punkter forkert retsopfattelse, jf. også nedenfor kapitel 3.1.3.1 (s. 85 ff.)

besvarelsen heraf skete i henhold til en autonom fortolkning af overenskomsten eller efter intern ret. Det gøres i denne afhandling gældende, at man til brug for overenskomstlempelse som udgangspunkt skal allokere efter overenskomstens allokeringsprincipper, jf. nedenfor kapitel 6.1 (s. 195 ff.), men der er i øvrigt næppe forskel på allokeringsprincipperne efter OECD's modeloverenskomst og efter intern dansk skatteret.

TjS 1989, 38 H vedrørte en situation, hvor en til Spanien fraflyttet person fik udbetalt nogle løbende ydelser fra et interessentskab, hvori han tidligere havde været interessent. Et af spørgsmålene for Højesteret var indkomstkvalifikationen af disse ydelser. Østre Landsret, hvis præmisser Højesteret henvis-te til, udtalte: "Indkomsterne, der er indvundet af et foretagende her i landet på grundlag af sagsøgtes tidligere medejerskab, kan ikke anses som pensions-ydelser eller lignende vederlag efter artikel 18 ...", og lagde herefter uden nær-mere begrundelse til grund, at indkomsterne var omfattet af art. 7.¹²⁴ Det fremgår ikke klart af præmisserne, om man herved fortolkede overenskomsten autonomt, eller om man løste spørgsmålet efter intern ret. Anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomster på indkomst fra personselskaber forudsæt-ter en tilpasning af overenskomstens bestemmelser til den internretlige regule-ring, herunder den internretlige indkomstkvalifikation, jf. nedenfor kapitel 5.2 (s. 164 ff.). Selv om præmisserne umiddelbart kan tages som udtryk for, at domstolene har foretaget en autonom fortolkning af overenskomstens bestem-melser, må den internretlige kvalifikation af indkomst fra personselskaber så-ledes antages at have haft betydning.¹²⁵

I *TjS 1994, 184 H* udtalte Højesteret, at bopælsbegrebet i den dansk-ameri-kanske overenskomst i henhold til overenskomstens art. II, stk. 2, skulle fortol-kes i overensstemmelse med dansk lovgivning. I modsætning til Østre Lands-ret, som havde indfortolket principperne fra OECD's modeloverenskomsts art. 4, stk. 2, selv om der i overenskomsten med USA ikke var medtaget en sådan bestemmelse, fortolkede Højesteret således i overensstemmelse med intern dansk ret. Art. II, stk. 2, i overenskomsten med USA fra 1948 svarer i det væ-sentlige til art. 3, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst (dog uden tilføjelsen fra 1995-versionen).¹²⁶

Omvendt må *TjS 1993, 7 H* tages som udtryk for, at Højesteret ikke vil for-tolke i overensstemmelse med intern dansk skatteret, når det er muligt at finde en løsning ved anvendelse af tilstrækkeligt sikre internationale retskilder. Flertallet fortolkede i dommen den til art. 7 i OECD's modeloverenskomst svaren-

124 Højesteret nåede på den baggrund frem til, at Danmark havde beskatningsretten, jf. kritisk hertil nedenfor kapitel 5.4 (s.189 ff.).

125 Jf. herom også nedenfor kapitel 5.2 (s.164 ff.).

126 Se om TfS 1994, 184 H også nedenfor 8.3.1 (s. 303 ff.).

de bestemmelse i den dansk-amerikanske overenskomst ved bl.a. at lægge vægt på international skattepraksis og på OECD's modeloverenskomst med kommentarer.¹²⁷

3.1.3.1 Anvenderstatens ret contra overenskomstens kildelands ret

Når det først er fastslået, at man skal fortolke et bestemt udtryk i overensstemmelse med intern ret, må det afgøres, hvilket lands interne ret, der skal lægges til grund efter henvisningen i art. 3, stk. 2. I den internationale teori er det omtvistet, om bestemmelsen skal anses at henvise til *anvenderstatens* interne ret (dvs. domicillandet eller kildelandets ret, alt efter hvor fortolkningsspørgsmålet opstår), eller om det altid er intern ret i *overenskomstens kildeland*, der skal lægges til grund. Tvisten kan også beskrives således, at man er uenige om, hvorvidt *domicillandet* skal anvende sin egen interne ret eller den interne ret i overenskomstens kildeland, hvorimod der ikke er tvivl om, at det i *overenskomstens kildeland* er kildelandets egen interne ret, der skal lægges til grund.

Til støtte for det resultat, at man i medfør af art. 3, stk. 2, også skal lægge kildelandets interne ret til grund i domicillandet, taler særligt, at overenskomstens udtryk herved vil blive fortolket på samme måde i begge overenskomststater. Ved argumentationen for denne løsning er der endvidere henvist til ordlyden af art. 3, stk. 2. Det er anført, at det kun er overenskomstens kildeland, som *anvender* overenskomsten. *Domicillandet* skal ifølge denne opfattelse *ikke* anvende overenskomsten, men alene ved lempelsen efter art. 23 påse, at overenskomstens kildeland har været berettiget til at beskatte.¹²⁸

Det engelske udtryk *apply*, der er anvendt i originaludgaven af OECD's modeloverenskomst, blev af de fleste af de nationalrapportører til IFA-kongressen i 1993, som har engelsk som modersmål, forstået i overensstemmelse hermed.¹²⁹ Selv om den engelske version muligvis efter en sproglig betragtning taler for den fortolkning, at begge stater skal lægge overenskomstens kildelands interne forståelse til grund, skal der næppe sondres mellem de af Danmarks overens-

127 Se dog anderledes Leif Weizman: Dobbeltbeskatningsoverenskomster vedrørende indkomst og formue, 1994, s. 147, jf. hertil ovenfor kapitel 3.1.2.1 (s. 72 f.).

128 Jf. til støtte herfor særligt forfatterkollegiet J. F. Avery Jones m.fl. i en artikel i *British Tax Review* 1984, 14 og 90, særligt s. 48-54. Se tilsvarende J. F. Avery Jones i den engelske nationalrapport til IFA-kongressen i 1993, jf. *Cahiers LXXVIIIa*, s. 597 ff., særligt s. 607 ff.

129 Jf. Klaus Vogel og Rainer Prokisch i generalrapporten til IFA-kongressen 1993, jf. *Cahiers LXXVIIIa*, s. 19 ff., særligt s. 46. Se tillige John F. Avery Jones i *European Taxation* 1993, 252, særligt s. 254 f., der har henvist til de forskellige sproglige versioner som begrundelse for uenigheden i teorien.

komster, der er indgået på engelsk og de øvrige danske overenskomster. Den nedenfor angivne fortolkning, hvorefter man i Danmark også skal lægge dansk rets forståelse til grund i de tilfælde, hvor Danmark er domicilland, må således antages at gælde generelt ved fortolkningen af bestemmelser svarende til OECD's modeloverenskomst art. 3, stk. 2.

Den *overvejende opfattelse* i den internationale teori er dog, at begge stater anvender overenskomsten. Henvisningen til intern ret må derfor forstås således, at begge stater ved anvendelsen af overenskomsten skal lægge sin egen interne ret til grund, når man efter art. 3, stk. 2, skal fortolke i overensstemmelse med intern ret.¹³⁰ Denne løsning er da også overvejende antaget i dansk teori.¹³¹ Udover at det i hvert fald i den danske version forekommer lidt anstrengt at hævde, at domicillandet ikke *anvender* overenskomsten, taler for denne løsning bl.a. *praktiske hensyn*. De retsanvendende myndigheder i domicillandet og de i denne stat hjemmehørende personer har normalt væsentligt bedre muligheder for at undersøge domicillandets interne ret. Hertil kommer, at overenskomstens kildeland med denne fortolkning fratages muligheden for på bekostning af domicillandet vilkårligt at *udvide sin beskatningsret* i henhold til overenskomsten ved at ændre sin interne ret. Ved anvendelsen af overenskomster i Danmark må det på baggrund heraf antages, at det i medfør af art. 3, stk. 2, er *intern dansk ret*, der skal lægges til grund, hvad enten Danmark er overenskomstens kildeland eller domicilland.

130 Jf. Klaus Vogel og Rainer Prokisch i generalrapporten til IFA-kongressen 1993, jf. Cahiers LXXVIIIa, s. 19 ff., særligt s. 45 ff.; Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., til art. 3, margin nr. 66; Philip Baker: Double Taxation Conventions and International Tax Law, 2. udg., 1994, s. 34 f.; Frederik Zimmer: Internasjonal inntektsskatterett, 2. udg., 1992, s. 68 f.; Arvid A. Skaar: Permanent Establishment, 1991, s. 50 ff.; Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 62 og s. 67 ff.

131 Jf. Aage Michelsen i den danske nationalrapport til IFA-kongressen i 1993, jf. Cahiers s. 295 ff., særligt s. 308 f.; samme: International skatteret, 2. udg., s. 67 ff.; Henrik Ketelsen i SU 1992, 265; Niels Winther-Sørensen i SO 1992, 117 ff. Se dog anderledes Ligningsrådets afgørelse i TfS 1992, 103, og Told- og Skattestyrelsens kommentar hertil i Told Skat Nyt 1992, 135, der er kritiseret i den nævnte litteratur. Leif Weizman: Dobbeltbeskatningsoverenskomster vedrørende indkomst og formue, 1994, s. 152, note 40, har anført, at TfS 1992, 103, er i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomsts art. 10, men har herved tilsyneladende overset, at den tidligere dansk-irske overenskomst, som lå til grund for afgørelsen, i modsætning til OECD's modeloverenskomsts art. 10, stk. 3, ikke havde en udtrykkelig henvisning til overenskomstens kildelands interne ret. Som følge heraf var man i afgørelsen henvist til at afgøre spørgsmålet efter den til OECD's modeloverenskomsts art. 3, stk. 2, svarende bestemmelse.

Spørgsmålet kan næppe anses for endeligt afgjort i de domme, der er henvist til i den danske skatteretlige litteratur. Aage Michelsen henviser til dommene TfS 1988, 382 H, TfS 1989, 465 VLD, og TfS 1989, 605 H, samt til TfS 1994, 184 H,¹³² ligesom jeg selv tidligere har henvist til TfS 1989, 38 H og TfS 1989, 605 H.¹³³

Der er ovenfor kapitel 3.1.3 (s. 83) redegjort for, at *TfS 1988, 382 H* og *TfS 1989, 465 VLD* næppe kan anses at vedrøre art. 3, stk. 2. Tilsvarende gælder for *TfS 1989, 605 H*, der først og fremmest vedrørte allokering af indkomst til et fast driftssted.¹³⁴ I *TfS 1989, 38 H* var Danmark ikke domicilland, men derimod overenskomstens kildeland, hvorfor dommen *ikke* kan anses at tage stilling til, om man ved *fortolkning i domicillandet* skal lægge kildelandets eller anvenderstatens interne ret til grund.

Den nyeste af de nævnte domme *TfS 1994, 184 H* er formentligt den dom, som bedst kan tages til indtægt for synspunktet om, at art. 3, stk. 2, henviser til anvenderstatens (og ikke kildelandets) lovgivning. Sagen var imidlertid speciel derved, at Højesteret i realiteten måtte tage stilling til, om USA (også) i relation til overenskomsten kunne anses som domicilland, hvilket begrænser dommens præjudikatværdi vedrørende det her diskuterende spørgsmål.¹³⁵

3.1.3.2 Fastlæggelsen af den interne ret

Det er ovenfor konkluderet, at henvisningen i art. 3, stk. 2, skal forstås som en henvisning til dansk ret, når overenskomsten anvendes i Danmark, og at dette gælder, hvad enten Danmark er overenskomstens kildeland eller domicilland. Det må herefter undersøges, hvilken del af den danske ret, der skal lægges til grund.

For det første kan det af bestemmelsens ordlyd udledes, at det er dansk skatterets begrebsfastlæggelse og ikke dansk civilrets begrebsfastlæggelse, der først og fremmest skal lægges til grund. Med dansk skatterets begrebsfastlæggelse menes i denne forbindelse lovgivningen om de skatter, der omfattes af den pågældende overenskomst, derimod ikke f.eks. lovgivning om moms og afgifter.¹³⁶ Dette er i 1995-versionen tydeliggjort ved den ovenfor omtalte tilføjelse til art. 3, stk. 2.

¹³² Jf. Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 67 f.

¹³³ Jf. Niels Winther-Sørensen i SO 1992, 117, særligt s. 121 ff.

¹³⁴ Jf. om dommen nedenfor kapitel 11.1.1.1 (s. 459 ff.).

¹³⁵ Jf. om dommen ovenfor kapitel 3.1.3 (s. 82 f.) og nedenfor kapitel 8.3.1 (s. 303 ff.).

¹³⁶ Jf. OECD's modeloverenskomsts (1997-versionen) art. 3, stk. 2, 1. punkt i.f., samt OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 3, punkt 13.1. Se anderledes Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, til art. 3, margin nr. 62, jf. herom ovenfor kapitel 3.1.3 (s. 81).

Udtrykket *lovgivningen* skal næppe forstås som en henvisning alene til definitioner i love, men må i stedet forstås som en henvisning til *gældende dansk skatteret*, jf. således også TfS 1994, 184 H, hvor udtrykkene *bosat* og *midlertidigt ophold* blev fortolket i overensstemmelse med opfattelsen i dansk skattelovgivning. Ingen af disse udtryk er særskilt defineret i nogen skattelove.¹³⁷

Det har givet anledning til diskussion i den internationale skatteretlige teori, om man skal lægge vægt på skattelovgivningen på tidspunktet for overenskomstens indgåelse (en *statisk* fortolkning) eller man skal lægge vægt på lovgivningen på indkomsterhvervelsestidspunktet (en *dynamisk* fortolkning). Ved 1992-ændringen af modeloverenskomsten blev der taget stilling til spørgsmålet i nogle nye punkter i kommentarerne til art. 3, stk. 2. Udgangspunktet er herefter, at man skal anvende en *dynamisk* fortolkning.¹³⁸ Med dette udgangspunkt opnås det ganske praktisk, at man normalt ikke skal undersøge forlængst ophævede retsregler. Den dynamiske fortolkning gælder dog ikke ubetinget, idet der må tages et vist forbehold for væsentlige ændringer af skattelovgivningen. Ellers kunne en stat vilkårligt udhule en overenskomst ved efter indgåelsen af overenskomsten at ændre sin interne rets forståelse af udtryk, som ikke er defineret i overenskomsten.¹³⁹ Den i OECD's kommentarer angivne retsstilling vedrørende dette spørgsmål må antages at gælde ikke blot ved fortolkningen af nye, men også ved fortolkningen af ældre overenskomster, jf. den ovenfor nævnte dom TfS 1994, 184 H, som vedrørte den dansk-amerikanske overenskomst fra 1948.¹⁴⁰

Efter 1995-revisionen af modeloverenskomsten fremgår det nu udtrykkeligt af art. 3, stk. 2, 1. punktum, at det er en dynamisk fortolkning, der skal lægges til grund. Det kan af OECD's kommentarer til bestemmelsen udledes, at forbeholdet for væsentlige ændringer af skattelovgivningen ikke dermed er ophævet, idet dette forbehold ifølge kommentarerne fremgår af formuleringen "... med mindre andet følger sammenhængen".¹⁴¹ Ændringen af bestemmelsen har således alene haft en *præciserende* funktion.

137 Jf. Hans Pijl i Bulletin for International Fiscal Documentation 1997, 539, særligt s. 542, med henvisning til hollandsk retspraksis i samme retning.

138 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 3, punkt 11.

139 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 3, punkt 12 f. Forbeholdet over for væsentlige ændringer knyttes i kommentarerne sammen med art. 3, stk. 2's formulering: »... med mindre andet følger af sammenhængen ...«.

140 Jf. Aage Michelsen: International skatteret, 1. udg., s. 54 vedrørende den nordiske overenskomst; samme i nationalrapporten til IFA-kongressen 1993 a, jf. Cahiers LXXVIIa, s. 295 ff., særligt s. 307 f. Se endvidere Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 60 f.

141 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 12, der er uændret i forhold til 1992 og 1994- versionerne.

3.2 Gensidige aftaler

På trods af den internationale tendens til at søge at harmonisere fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomster, jf. ovenfor kapitel 3.1.2 (s. 68 ff.), vil der fortsat eksistere en række tvivlsspørgsmål vedrørende fortolkningen eller anvendelsen af overenskomsten. Dette gør sig i høj grad også gældende i forhold til opgørelsen af et *fast driftssteds indkomst*. Det er nærliggende at overveje muligheden for at løse nogle af disse tvivlsspørgsmål ved gensidige aftaler mellem de kompetente myndigheder i overenskomststaterne.

Ved 1994-revisionen af modeloverenskomsten blev det i kommentarerne indskærpet, at det kan være ønskeligt, at der indgås sådanne gensidige aftaler på generel eller konkret basis.

I indledningen af OECD's kommentarer til art. 7 blev udtalelsen om, at det er af relativ mindre vigtighed, at der i art. 7 (og art. 9) ikke angives udtømmende regelsæt for alle former for mulige problemer, når blot der er enighed om hovedreglerne, således udskiftet med følgende afsnit:¹⁴²

“Da disse problemer imidlertid kan resultere i ikke-lempet dobbeltbeskatning eller i ikke-beskatning af visse fortjenester, er det vigtigere, at skattemyndighederne kommer overens om gensidige og samstemmende metoder til behandlingen af disse problemer, eventuelt under anvendelse af den i art. 25 fastsatte aftaleprocedure, end at de ensidigt fastlægger en fast fortolkning af grundlæggende principper uden hensyn til andre staters afvigende opfattelse.

Under hensyn hertil diskuteres nedenfor metoder til at løse nogle af de hyppigst forekommende problemer.”

Med den ovennævnte udtalelse er det valgt i OECD's kommentarer at anbefale en mere *pragmatisk* fortolkning af art. 7, hvorefter opnåelsen af en *fælles holdning* til løsningen af de forskellige problemer er vigtigere end hensynet til at følge en teoretisk stringent fortolkning af art. 7.¹⁴³ De *gensidige aftaler* fremhæves som et praktisk vigtigt redskab til at nå frem til en fælles holdning. Den generelle udtalelse suppleres endvidere i OECD's kommentarer til de mere detaljerede problemer, og der er her flere steder udtrykkeligt anført, at de kompetente myndigheder bør stræbe efter på gensidig basis at finde en fælles løsning.¹⁴⁴

142 Jf. henholdsvis OECD's kommentarer (1977-versionen) til art. 7, punkt 2, i.f., og OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 2, afsnit 3 og 4.

143 Se om forskellige teoretiske opfattelser vedrørende selvstændighedsfiktionens indhold nedenfor kapitel 6.5 (s. 245 ff.).

144 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen), til art. 7, punkt 15.1, punkt 15.4, punkt 18.3, punkt 20 og punkt 23.

Der sondres sædvanligvis mellem generelle og konkrete gensidige aftaler. Hvor de *konkrete* gensidige aftaler normalt tager sigte på løsning af et allerede opstået konkret problem i forhold til en konkret person, tager de *generelle* gensidige aftaler typisk sigte på fremtidige forhold og berører typisk en på forhånd ubestemt kreds af personer. Særligt de generelle gensidige aftaler kan ofte give anledning til konstitutionelle problemer. Set fra et dansk synspunkt må der dog tillige foretages visse hjemmelsmæssige overvejelser i forhold til de konkrete gensidige aftaler, jf. nedenfor kapitel 3.2.2 (s. 102 ff.).

Antallet af gensidige generelle og konkrete aftaler, som indgås af de kompetente myndigheder i Danmark er forholdsvis beskedent, og der har ikke hidtil været offentliggjort gensidige aftaler, som vedrører opgørelsen af et fast driftsstedes indkomst. Selv om anbefalingerne i OECD's kommentarer til art. 7 således ikke synes at have slået igennem i hidtidig dansk praksis, er det nødvendigt at analysere grundlaget for sådanne aftaler for at vurdere, i hvilket omfang en større anvendelse af dette institut vil kunne løse nogle af de tvivlsspørgsmål, som opstår ved opgørelsen af et fast driftsstedes indkomst, jf. herom nedenfor kapitel 3.2.3 (s. 108 ff.).

3.2.1 Generelle gensidige aftaler

De fleste dobbeltbeskatningsoverenskomster indeholder en generel bemyndigelse svarende til art. 25, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst om, at de kompetente myndigheder kan indgå gensidige aftaler om fortolkningen eller anvendelsen af overenskomsten, eller rådføre sig med hinanden om forhold, der ikke omfattes af overenskomsten.

Herudover kan det være særskilt angivet i en konkret overenskomstbestemmelse, at der kan indgås generelle gensidige aftaler om konkrete forhold. I bemærkningerne til ophævelsesloven er som eksempler herpå nævnt ændring eller udvidelse af en bestemmelse, forlængelse af en tidsbegrænset bestemmelse og udvidelse af det territorium, overenskomst omfatter. I bemærkningerne til ophævelsesloven gives der udtryk for den holdning, at Folketinget med godkendelsen af selve overenskomsten også har godkendt, at skatteministeren senere gennemfører sådanne ændringer uden påny at skulle inddrage Folketinget.¹⁴⁵

I det følgende vil det først blive undersøgt, i hvilket omfang der kan indgås folkeretlige bindende generelle gensidige aftaler. Dernæst undersøges betydningen af generelle gensidige aftaler i forhold til borgerne.

145 Jf. bemærkningerne til lovforslag L 3 af 6. november 1994, punkt 6.

3.2.1.1 Gensidige aftalers folkeretlige gyldighed

3.2.1.1.1 Problemformulering

I en række stater anses gensidige aftaler i henhold til art. 25, stk. 3, 1. punktum, i OECD's modeloverenskomst for at være *bindende* for den pågældende kompetente myndighed selv, men *ikke* for domstolene.¹⁴⁶ I generalrapporten til IFA-kongressen i 1993 har Klaus Vogel og Rainer Prokisch endda anført, at de gensidige aftaler selvfølgelig ("selbstverständlich") er bindende for den pågældende myndighed selv, såvel i forhold til aftalepartneren (de kompetente myndigheder fra den anden overenskomststat) som over for borgerne, hvorimod domstolene normalt er ubundne.¹⁴⁷

For dansk rets vedkommende har Aage Michelsen tilsyneladende tilsluttet sig en sådan sontring vedrørende den bindende virkning af gensidige aftaler i henhold til art. 25, stk. 3, 1. punktum. Ifølge Aage Michelsen behøver sådanne aftaler ikke at blive indgået efter reglerne om indgåelse af dobbelt-beskatningsoverenskomster, hvoraf følger, at de ikke kan tillægges lovs kraft. Herefter anføres:¹⁴⁸

"Such agreements must be considered binding on the states and the tax authorities for as long as the states do not agree to amend or annul the agreements. However, such agreements cannot be assumed to be binding on the courts as in Denmark the agreements must have the same legal source value as circulars, etc., which are not binding on the courts. This is, however, far from implying that no importance is attached to such agreements as a legal source in cases referred to the courts. If equally much can be said for two understandings of a provision in a tax treaty, it must be assumed that in general the courts will follow the understanding on which the Contracting States have agreed. If, however, it is difficult to find consistency between the treaty and the wording of the disputed provision, and if the understanding agreed does not follow from its context either, the courts will not be bound to follow the agreement

... The facts given above on the legal source value of subsequent agreements and state practice apply also to the national Tax Tribunal ..."

146 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 25, punkt 35 f.

147 Jf. Klaus Vogel og Rainer Prokisch i generalrapporten til IFA-kongressen 1993, jf. Cahiers LXXVIIIa, s. 19 ff., særligt s. 37 f.; Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., art. 25, margin nr. 109. John F. Avery Jones m.fl. har i British Tax Review, 1979, 333, særligt s. 346 ff., givet et mere nuanceret billede for så vidt angår den bindende virkning for domstolene i de undersøgte stater.

148 Jf. Aage Michelsen i den danske nationalrapport til IFA-kongressen 1993, jf. Cahiers LXXVIIIa, s. 295 ff., særligt s. 302.

Efter min opfattelse giver denne opsplitning mellem de gensidige aftalers bindende virkning over for myndighederne og over for domstolene ikke et dækkende udtryk for retsstillingen i dansk ret. En gensidig aftale om fortolkningen af en overenskomstbestemmelse er en aftale af offentligretlig karakter. Det centrale spørgsmål er derfor ikke, om administrationen eller domstolene er bundet af aftalen, men om den gensidige aftale er folkeretligt bindende for den danske stat eller ej.

Spørgsmålet om, hvorvidt en myndighed er bundet, må adskilles fra det mere praktiske synspunkt, at der vil være en stærk faktisk tilskyndelse til, at den myndighed, som indgår en gensidig aftale, også efterfølgende så vidt muligt søger at leve op til aftalen.

Ved bedømmelsen af, om generelle gensidige aftaler mellem de kompetente myndigheder er *folkeretligt bindende*, er det nødvendigt at inddrage de pågældende staters forfatningsretlige regler. Der er næppe tvivl om, at en gensidig aftale, herunder en gensidig aftale i medfør af art. 25, stk. 3, *kan* være folkeretligt bindende.¹⁴⁹ Hvorvidt en gensidig aftale *faktisk* er folkeretligt bindende, afhænger imidlertid også af, om de pågældende kompetente myndigheder på baggrund af interne *forfatningsretlige regler* har haft en fornøden legitimation til at kunne indgå en sådan aftale med bindende virkning.

I tysk teori har spørgsmålet været omdiskuteret. Klaus Vogel har anført, at der efter den herskende opfattelse i tysk teori ikke er hjemmel i tysk forfatningsret til, at de kompetente myndigheder kan indgå en gensidig aftale med bindende virkning for domstolene, hvorfor en gensidig aftale om fortolkning af en overenskomst ikke udgør nogen folkeretlig forpligtelse over for den anden stat.¹⁵⁰ Heroverfor er det bl.a. af Christian Gloria og Dieter Mülhausen gjort gældende, at gensidige aftaler er at betragte som folkeretlige aftaler,¹⁵¹ jf. tilsvarende for Østrigs vedkommende Michael Lang.¹⁵² I norsk teori og retspraksis synes

149 Jf. wienerkonventionens art. 31, stk. 3, litra a, om efterfølgende aftaler mellem deltagerne vedrørende traktatens fortolkning eller anvendelsen af dens bestemmelser; OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 25, punkt 35 f.

150 Jf. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., til art. 25, margin nr. 109.

151 Jf. Christian Gloria: Das steuerliche Verständigungsverfahren und das Recht auf diplomatischen Schutz, 1988, Berlin, s. 178; Dieter Mülhausen: Das Verständigungsverfahren im deutschen internationalen Steuerrecht, Berlin, 1976, s. 132.

152 Jf. Michael Lang: Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht, 1992, s. 47.

der derimod ikke at være tvivl om, at de gensidige aftaler må anses for at være folkeretligt bindende aftaler.¹⁵³ Tilsvarende udtrykkes i teorien for Sveriges vedkommende.¹⁵⁴

For at en generel gensidig aftale kan karakteriseres som folkeretligt bindende, må det forudsættes, at begge staters kompetente myndigheder har haft den fornødne *legitimation* til at indgå en sådan aftale. Endvidere må det naturligvis have været en forudsætning, at de kompetente myndigheder med den gensidige aftale har *tilsigtet* at indgå en folkeretligt bindende aftale, og ikke blot har tilsigtet at fremkomme med en løs hensigtserklæring eller at udveksle information om hinandens opfattelse.

I det følgende skal det undersøges, i hvilket omfang de danske skattemyndigheder kan indgå en folkeretligt bindende aftale.

3.2.1.1.2 Kompetencefordeling

Det kan i forhold til den indbyrdes kompetencefordeling mellem ministre diskuteres, om de særlige bemyndigelser i en overenskomst giver de heri bemyndigede kompetente myndigheder (f.eks. skatteministeren) fornøden kompetence til at indgå gensidige aftaler uden om udenrigsministeren. Kompetencefordelingen mellem ministre bestemmes i henhold til grl. § 14 af regeringen. Det accepteres, at forretningernes fordeling gyldigt kan bestemmes ved lov, men kompetencefordelingen vil altid kunne ændres ved kgl. resolution.¹⁵⁵ Da udenrigsministeren i henhold til folkeretten har en særlig *legitimation* til at handle i mellemfolkelige forhold, er det som udgangspunkt udenrigsministeren, der handler i mellemfolkelige anliggender.¹⁵⁶

I den danske forfatningsretlige teori har det været omtvistet, om der med en traktatbestemmelse, som tillægger en anden fagminister kompetence til at indgå supplerende aftaler, er givet fornøden hjemmel til at ændre den internretlige kompetencefordeling¹⁵⁷. I praksis er det uden videre antaget, at de i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne nævnte kompetente myndigheder

153 Jf. Frederik Zimmer: *Internasjonal Inntektsskatterett*, 2. udg., 1992, s. 58 f.; Aage Arvid Skaar i den norske nationalrapport til IFA-kongressen i 1993, jf. *Cahiers LXXVIIIa*, s. 497 ff., særligt s. 502.

154 Jf. Gustaf Lindencrona: *Dubbelbeskatningsavtalsrätt*, 1994, s. 81 f.

155 Jf. Peter Germer: *Statsforfatningsret*, 2. udg., 1995, s. 35 f. med henvisninger.

156 Jf. Max Sørensen i *Nordisk administrativ tidsskrift* 1958, 28, særligt s. 29 ff.; Ole Espersen: *Indgåelse og opfyldelse af traktater*, 1970, s. 34 ff.

157 Jf. Max Sørensen i *Nordisk administrativt tidsskrift* 1958, 28, særligt s. 39 ff.; Ole Espersen: *Indgåelse og opfyldelse af traktater*, 1970, s. 51 ff.

i Danmark har haft fornøden hjemmel til at tage kontakt med de kompetente myndigheder i den anden overenskomststat uden om Udenrigsministeriet, og bl.a. på baggrund af denne langvarige praksis kan dette nu næppe anses for at være i strid med dansk forfatningsret. Det må yderligere anses for særdeles hensigtsmæssigt, at det på et så kompliceret og teknisk præget område er skatteministeren og ikke udenrigsministeren, som forestår kontakten til udenlandske skattemyndigheder.

Ved vurderingen af den folkeretlige gyldighed af en generel gensidig aftale må det forhold, at en overenskomst indeholder en bemyndigelse til skatteministeren, under alle omstændigheder anses at give skatteministeren en sådan legitimation, at den gensidige aftale ikke bliver ugyldig på grund af en evt. manglende kompetence for skatteministeren.¹⁵⁸

3.2.1.1.3 Krav om Folketingets samtykke til indgåelse af gensidig aftale

Ovenfor er det anført, at en overenskomstbemyndigelse giver tilstrækkelig folkeretlig legitimation til, at en gensidig aftale ikke er ugyldig, blot fordi den er indgået af en anden fagminister end udenrigsministeren. Anderledes forholder det sig med forfatningsretlige krav om *samtykke* fra folkerepræsentationen. Krav om samtykke fra folkerepræsentationen anses for at være en regel af grundlæggende betydning, og da en manglende opfyldelse heraf efter omstændighederne vil kunne anses for at være åbenbar for den anden kontraherende stat, vil manglende opfyldelse af samtykkekravet kunne føre til, at aftalen ikke er folkeretligt bindende.¹⁵⁹

For dansk rets vedkommende kræves der i medfør af grl. § 19, stk. 1, 2. punktum, 2. led, samtykke fra Folketinget, hvis Folketingets medvirken er nødvendig for at opfylde indholdet af den gensidige aftale. Såfremt en gensidig aftale efter sit indhold *ændrer* en indgået dobbeltbeskatningsoverenskomst, må der således kræves samtykke fra Folketinget til den gensidige aftale.

Derimod må det antages, at et samtykke normalt ikke er nødvendigt i tilfælde, hvor en gensidig aftale ikke ændrer en overenskomst, men kun *præciserer* en af flere mulige løsninger, hvor en fortolkning af selve overenskomsten efter de almindelige folkeretlige fortolkningsprincipper åbner flere muligheder. Formålet med samtykkekravet i grl. § 19, stk. 1, 2. punktum, 2. led, er at afskære regeringen fra egenhændigt at stille Folketinget over for

158 Jf. wienerkonventionens art. 46; Max Sørensen i Nordisk administrativt tidsskrift 1958, 28, særligt s. 46.

159 Jf. herved wienerkonventionens art. 46; Claus Gulmann m.fl.: Folkeret, 1989, s. 65.

valget mellem enten at acceptere et folkeretsbrud eller at medvirke til den internretlige gennemførelse (typisk ved ny lovgivning) af en folkeretlig forpligtelse, som er påtaget uden om Folketinget.¹⁶⁰ Det er derfor fast antaget, at samtykke ikke skal indhentes, når regeringen ved at ændre administrativ praksis kan bringe den danske retstilstand i overensstemmelse med en traktats forpligtelse. Ud fra tilsvarende synspunkt kan der næppe heller opstilles noget krav om samtykke, når regeringen med en generel gensidig aftale præciserer en ud af flere mulige fortolkningsløsninger.

Afgrænsningen mellem præcisering og ændring af overenskomsten må foretages *konkret* og kan være vanskelig at foretage, hvilket i sig selv er et væsentligt usikkerhedsmoment ved anvendelsen af gensidige aftaler.

Et eksempel på en *ændring* kunne være en generel gensidig aftale, hvorefter der i alle tilfælde skulle beregnes interne arms længde renter mellem et fast driftssted og hovedkontoret, jf. herom nedenfor kapitel 15.2.1 (s. 647 ff.).

Et eksempel på en *præcisering* kunne være en aftale, som fastlægger de nærmere retningslinjer for, hvilke eksterne finansieringsudgifter, der skal allokere til det faste driftssted, jf. om de forskellige fortolkningsmuligheder vedrørende allokeringen af finansieringsudgifter nedenfor kapitel 10.2 (s. 444 ff.). De danske skattemyndigheder vil således uden at indhente samtykke kunne indgå en folkeretligt bindende gensidig aftale herom (forudsat den anden stats kompetente myndigheder ligeledes kan indgå en sådan aftale med bindende virkning, jf. ovenfor).

Ved vurderingen af, om det ved indgåelse af en generel gensidig aftale, som *ændrer* en bestående overenskomst, er nødvendigt at indhente et særskilt samtykke fra Folketinget, eller om der kan anses at være givet et forhåndssamtykke, må der sondres mellem gensidige aftaler fra *før* og *efter* 24. november 1994. For så vidt angår *nye* gensidige aftaler må der endvidere sondres mellem, om de gensidige aftaler indgås på baggrund af en *dobbeltbeskatningsoverenskomst* fra før eller efter 24. november 1994.

Gensidige aftaler indgået før 24. november 1994

For gensidige aftaler indgået før ikrafttrædelsen af ophævelsesloven den 24. november 1994 må Folketinget anses at have givet sit samtykke til indgåelse af gensidige aftaler i bemyndigelseslovens § 1 (og før denne i SL 1922 § 50). Det i bemyndigelseslovens § 1 indeholdte samtykke til at indgå dobbeltbeskatningsoverenskomster må som anført ovenfor kapitel 2.1.1 (s. 42 ff.) også fortolkes som et *samtykke* til at ophæve, ændre og udvide allerede ind-

160 Jf. Peter Germer: Statsforfatningsret, 2. udg., 1995, s. 186 f.

gåede dobbeltbeskatningsoverenskomster. Det er for vurderingen af de gensidige aftalers *folkeretlige* binding uden betydning, at vekslende regeringer ikke har gennemført de gensidige aftaler i dansk ret ved kundgørelse i Lovtidende.¹⁶¹ For så vidt angår gensidige aftaler, der er indgået inden 24. november 1994, er indholdet af overenskomstbestemmelserne om gensidige aftaler således uden betydning i relation til spørgsmålet om de danske skattemyndigheders adgang til at indgå folkeretligt bindende gensidige overenskomster.

Gensidige aftaler indgået efter 24. november 1994

på baggrund af "ældre" overenskomst

Anderledes forholder det sig for gensidige aftaler, der er indgået/indgås efter 24. november 1994.

I bemærkningerne til ophævelsesloven er der anført følgende om gensidige aftaler i henhold til særlige bemyndigelse:¹⁶²

"Når Folketinget har godkendt en dobbeltbeskatningsoverenskomst med en sådan indbygget mulighed for ændring, har det også godkendt, at Skatteministerens gennemfører denne ændring. Skatteministeren kan også gennemføre indbyggede muligheder for ændringer af allerede indgåede overenskomster."

Af ophævelseslovens § 2, stk. 2, fremgår, at ophævelsesloven ikke finder anvendelse på dobbeltbeskatningsoverenskomster, som er godkendt af regeringen forud for lovens ikrafttræden. Med de citerede bemærkninger må denne bestemmelse forstås således, at det i bemyndigelsesloven indeholdte *forhåndssamtykke* til at indgå folkeretligt bindende gensidige aftaler om ændring af overenskomster *fortsat gælder* i det omfang, ældre overenskomster (dvs. dobbeltbeskatningsoverenskomster indgået før 24. november 1994) indeholder en bemyndigelse hertil.

Den omstændighed, at bemyndigelsesloven fortsat må anses at være gældende for så vidt angår sådanne gensidige aftaler, må endvidere medføre, at skatteministeren ved at kundgøre sådanne aftaler i Lovtidende ville kunne give disse lovs kraft uden fornyet medvirken fra Folketingets side. I praksis er der imidlertid ikke gjort brug af denne mulighed.

161 Den manglende kundgørelse har derimod væsentlig betydning for de generelle gensidige aftalers bindende virkning over for borgerne, jf. nedenfor kapitel 3.2.1.2 (s. 98 ff.).

162 Jf. lovforslag L 3 af 3. november 1994, bemærkningerne punkt 6.

Hvorvidt en dobbeltbeskatningsoverenskomst indeholder en tilstrækkelig bemyndigelse til at indgå en gensidig aftale må afgøres ved fortolkning af den relevante overenskomstbestemmelse. Udtalelsen fra forarbejderne angår kun bestemmelser, som på særlige områder bemyndiger de kompetente myndigheder til at indgå en gensidig overenskomst. Derimod henvises der i udtalelsen ikke til generelle bemyndigelser svarende til art. 25, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

Det må anses for tvivlsomt, om overenskomstbestemmelser svarende til art. 25, stk. 3, 1. punktum, i OECD's modeloverenskomst indeholder en tilstrækkelig klar bemyndigelse til, at skattemyndighederne med hjemmel i bemyndigelsesloven sammenholdt med den konkrete overenskomst vil kunne indgå en *folkeretligt bindende* generel gensidig aftale, som *ændrer* eller evt. *udvider* overenskomsten.

Spørgsmålet vil dog være uden praktisk betydning i de tilfælde, hvor den generelle gensidige aftale alene fastlægger en af flere mulige fortolkningsløsninger, eller såfremt den gensidige aftale kan gennemføres ved en ændring af administrativ praksis. I så fald kræves der ikke samtykke, jf. ovenfor.

Derimod synes det mere sikkert, at art. 25, stk. 3, 2. punktum, i OECD's modeloverenskomst må anses for at være for uklart formuleret til, at Folketinget med denne bestemmelse sammenholdt med bemyndigelsesloven har givet sit samtykke til, at regeringen kan indgå folkeretligt bindende aftaler om forhold, som ikke omhandles i de relevante dobbeltbeskatningsoverenskomster. Ifølge bestemmelsen kan de kompetente myndigheder "... rådføre sig med hinanden" for at undgå dobbeltbeskatning i tilfælde, der ikke er omhandlet af overenskomsten.

Gensidige aftaler indgået efter 24. november 1994 på baggrund af "ny" overenskomst

For så vidt angår gensidige aftaler, der indgås på baggrund af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, der er indgået efter 24. november 1994, må samtykket i givet fald kunne støttes på den *konkrete gennemførelseslov*. Samtykke til at indgå gensidige aftaler kan for disse nye overenskomster *ikke* anses for givet i medfør af *bemyndigelsesloven*, jf. herved ophævelseslovens § 2, stk. 2. Endvidere giver det forhold, at Folketinget med en gennemførelseslov giver sit samtykke til den pågældende overenskomst, ikke *i sig selv* tilstrækkeligt belæg for at antage, at Folketinget hermed også har givet sit samtykke til, at der senere kan indgås gensidige aftaler i henhold til en bemyndigelsesbestemmelse i overenskomsten.

Afgørelsen af, om Folketinget har givet et forhåndssamtykke til at indgå en gensidig aftale, må ske ved en fortolkning af den konkrete gennemførel-

seslov ud fra almindelige fortolkningsprincipper. Det vil herved særligt være *formuleringen af overenskomstens bemyndigelsesbestemmelse og forarbejderne til gennemførelsesloven*, som vil være relevant at inddrage. Som en del af forarbejderne til gennemførelsesloven må henregnes de *forarbejder til ophævelsesloven*, som er af generel karakter.

Som anført ovenfor kapitel 3.2.1 (s. 90) er der i bemærkningerne til ophævelsesloven anført visse eksempler på overenskomstbestemmelser, som indeholder hjemmel til, at skatteministeren kan indgå generelle gensidige aftaler.¹⁶³ Når en “ny” dobbeltbeskatningsoverenskomst indeholder en *konkret bemyndigelse* til de kompetente myndigheder om at indgå gensidige aftaler vedrørende forhold som nævnt i bemærkningerne til ophævelsesloven, er der på grund af bemærkningerne til ophævelsesloven skabt en *formodning* for, at Folketinget med den nye dobbeltbeskatningsoverenskomst har tilsigtet at give sit *samtykke* til, at der kan indgås gensidige aftaler herom. Med mindre der i forarbejderne til den konkrete gennemførelseslov udtrykkeligt måtte være anført andet, må gennemførelsesloven på denne baggrund fortolkes således, at Folketinget har givet sit samtykke til, at der kan indgås en gensidig aftale i overensstemmelse med overenskomstens bemyndigelse.

I bemærkningerne til ophævelsesloven er gensidige aftaler, som indgås i medfør af bestemmelser svarende til OECD's modeloverenskomsts art. 25, stk. 3, 1. og 2. punktum, ikke nævnt. Det må ud fra en fortolkning af disse bestemmelser antages, at de *ikke* indeholder en tilstrækkelig klar bemyndigelse til, at skattemyndighederne med hjemmel i bemyndigelsesloven sammenholdt med den konkrete overenskomst vil kunne indgå en *folkeretligt bindende* generel gensidig aftale, som *ændrer* eller evt. *udvider* overenskomsten, jf. tilsvarende ovenfor om gensidige aftaler, der indgås efter 24. november 1994 på baggrund af en ældre overenskomst.

3.2.1.2 Gensidige aftalers internretlige virkning i forhold til borgerne

Den omstændighed, at en generel gensidig aftale er folkeretligt bindende, medfører ikke i sig selv, at aftalen kan tillægges afgørende betydning over for borgerne. For at tillægge en gensidig aftale lovs kraft kræves kundgørelse i Lovtidende, jf. lovtidendelovens § 3.

Ifølge lovtidendelovens § 3 er offentliggørelse i Lovtidende den bindende bekendtgørelsesform, dog således at der for anordningers vedkommende kan fastsættes anden kundgørelsesform ved kgl. anordning. En kgl. anordning herom findes ikke.

163 Jf. lovforslag L 3 af 23. november 1994, punkt 6.

I praksis er gensidige aftaler ikke blevet kundgjort i Lovtidende. I enkelte tilfælde har gensidige aftaler med andre staters kompetente myndigheder slet ikke været offentliggjort eller er mere eller mindre tilfældigt kommet til offentlighedens kundskab.¹⁶⁴ I andre tilfælde er der sket offentliggørelse i skatteretlige tidsskrifter og i Ligningsvejledningen. Hvad enten en gensidig aftale er offentliggjort eller er kommet til offentlighedens kundskab ad anden vej, må det fastholdes, at den gensidige aftale ikke opfylder de i lovtidende-loven indeholdte krav om kundgørelse, og at den gensidige aftale derfor ikke kan tillægges lovs kraft.

Det forhold, at de gensidige aftaler på grund af den manglende kundgørelse ikke kan tillægges lovs kraft, udelukker ikke, at gensidige aftaler i praksis tillægges vægt af skattemyndighederne og af domstolene. Ved vurderingen af gensidige aftalers internretlige virkning i forhold til borgerne, må der sondres mellem tilfælde, hvor det er de administrative myndigheder, der påberåber sig en gensidig aftale til skade for en borger, og tilfælde, hvor det er en borger, der påberåber sig den gensidige aftale.

3.2.1.2.1 Skattemyndighederne påberåber sig en gensidig aftale til skade for en borger

Såfremt indholdet af en generel gensidig aftale *fraviger* en dobbeltbeskatningsoverenskomst *til skade* for en borger, må den formelle indvending om manglende kundgørelse blive afgørende. Som følge af den manglende gennemførelse i dansk ret kan aftalen ikke gøres gældende over for den pågældende. Dette gælder, hvad enten den gensidige aftale er *folkeretligt bindende* eller ej.

Landsskatterettens kendelse TfS 1985, 474 LSR må på baggrund heraf kritiseres. Landsskatteretten lagde afgørende vægt på, at der var indgået en gensidig aftale mellem de danske og franske kompetente myndigheder, hvorefter ejendomsavancer ikke var omfattet af den dansk-franske overenskomst. Indholdet af den gensidige generelle aftale måtte formentligt anses som udtryk for en begrænsning af overenskomstens anvendelsesområde, og da den var til skade for den konkrete skatteyder, burde Landsskatteretten have set bort fra den gensidige aftale.¹⁶⁵

164 Som eksempel kan henvises til den gensidige aftale gennem brevveksling med de franske skattemyndigheder om, hvorvidt ejendomsavancer skal anses for omfattet af den dansk-franske overenskomst, som fik betydning i TfS 1985, 474 LSR, jf. herom nedenfor.

165 Jf. Niels Winther-Sørensen i SR-Skat 1996, 258, særligt s. 263 ff., hvor også afgørelsen TfS 1995, 642 LSR, der for så vidt angår den dansk-hollandske overenskomst nåede frem til det modsatte resultat, er kommenteret. Se også om kendelsen Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 63.

Anderledes forholder det sig, hvis en *folkeretligt bindende* gensidig aftale alene *præciserer* en af flere mulige fortolkningsløsninger. Ved at lægge en folkeretligt bindende gensidig aftale til grund i denne situation, sker der ikke en fravigelse af den indgåede og gennemførte dobbeltbeskatningsoverenskomst. Den gensidige aftale indgår her blot som et *fortolkningsbidrag*, jf. wienerkonventionens art. 31, stk. 3, litra a, og som sådan kan der ikke kræves en formel gennemførelse. Således inddrager domstolene ved fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomster også f.eks. international skattepraksis og OECD's modeloverenskomst med kommentarer, der heller ikke hviler på gennemførte traktatbestemmelser. Ligeledes kan det ikke i almindelighed kræves, at de pågældende generelle gensidige aftaler skal være kommet til offentlighedens kendskab.

En parallel kan her trækkes til det forhold, at det i dansk ret er fast antaget, at man ved fortolkningen af danske lovbestemmelser så vidt muligt skal fortolke i overensstemmelse med Danmarks ikke gennemførte folkeretlige forpligtelser. Den gensidige aftale medfører her bl.a., at det undgås at inddrage intern ret ved fortolkningen af overenskomsten med de uheldige konsekvenser, dette kan have. På den anden side må det retspolitisk anses for uheldigt, hvis sådanne gensidige aftaler ikke offentliggøres.

Såfremt en generel gensidig aftale, som *præciserer* en fortolkning af overenskomsten, *ikke* er *folkeretligt bindende*, kan denne aftale ikke uden videre lægges til grund ved fortolkningen. En sådan gensidig aftale må som udgangspunkt betragtes som en cirkulæreudtalelse, der ofte vil blive fulgt i praksis og derfor kan være udtryk for en *administrativ praksis*.

En sådan gensidig aftale vil kun få betydning, hvor det er nødvendigt at inddrage intern ret ved fortolkningen af overenskomsten. Her kan den gensidige aftale være udtryk for en administrativ praksis, der i tilfælde af, at der også i intern dansk ret er fortolkningstvivel vedrørende det pågældende udtryk, kan tillægges en vis betydning.¹⁶⁶

Den administrative praksis i Danmark og (måske) også i den anden overenskomststat udgør næppe en sådan praksis, som i medfør af wienerkonventionens art. 31, stk. 3, litra b, fastslår en enighed mellem parterne.

166 Jf. herved højesteretsdommer Spleth i U 1965 B, 250; Jens Garde og Jørgen Mathiasen i Forvaltningsret – almindelige emner, 3. udg., s. 117 f.

3.2.1.2.2 En borger påberåber sig en gensidig aftale

En *folkeretligt bindende* generel gensidig aftale, som alene *præciserer* en af flere mulige fortolkningsløsninger, må uden videre skulle lægges til grund, når en borger påberåber sig aftalen, jf. art. 31, stk. 3, litra a. Den ovenfor anførte argumentation gælder så meget desto mere i en situation, hvor det er en borger, der påberåber sig indholdet af den gensidige aftale. Dette medfører bl.a., at den gensidige aftale skal lægges til grund, selv om de danske skattemyndigheder har valgt i sin efterfølgende praksis at fravige den gensidige aftale.

En *ikke folkeretligt bindende* gensidig aftale, som *præciserer* en fortolkning af overenskomsten, kan næppe tillægges samme umiddelbare betydning ved fortolkningen. Den gensidige aftale må her kunne betragtes som interne regler, der evt. er udtryk for en generel administrativ praksis, og som derved på en mere indirekte måde kan påberåbes af borgeren.

Folkeretligt bindende gensidige aftaler, der *ændrer* eller *udvider* en bestående dobbeltbeskatningsoverenskomst, kan som følge af den manglende kundgørelse ikke tillægges lovs kraft. Det vil imidlertid her være nærliggende at trække en parallel til den situation, hvor en lov tillægger en minister bemyndigelse til at udstede en bekendtgørelse, men ministeren i stedet (tilsigtet eller utilsigtet) vælger at udstede et cirkulære. I denne situation antages det i den almindelige forvaltningsretlige teori, at en borger som udgangspunkt vil kunne støtte ret på cirkulæret, som om det var udstedt og kundgjort som en bekendtgørelse.¹⁶⁷

Det må således afgøres, om skatteministeren ud over at have haft bemyndigelse til at indgå folkeretligt bindende gensidige aftaler, jf. herom ovenfor kapitel 3.2.1.1.3 (s. 94 ff.), har haft bemyndigelse til med fornøden kundgørelse at gennemføre de indgåede gensidige aftaler i dansk ret. Det forekommer nærliggende at fortolke de relevante bemyndigelser således, bl.a. fordi en nægtelse heraf vil kunne indebære et brud på Danmarks folkeretlige forpligtelser til at følge de indgåede gensidige aftaler.

Såfremt en generel gensidig aftale om *ændring* eller *udvidelse* af en dobbeltbeskatningsoverenskomst *ikke* er *folkeretligt bindende*, kan der ikke argumenteres ud fra det synspunkt, at regeringen ved fornøden kundgørelse kunne have gennemført aftalen. Den gensidige aftale kan efter omstændighederne være udtryk for en administrativ praksis, som den pågældende efter almindelige forvaltningsretlige regler kan støtte ret på, men nogen vægt herudover kan der næppe lægges på den gensidige aftale.

167 Jf. Claus Haagen Jensen i Forvaltningsret – Almindelige emner, 2. udg., 1989, s. 147 f.; Bent Christensen: Forvaltningsret – prøvelse, 1994, s. 65.

3.2.2 Konkrete gensidige aftaler

I medfør af art. 25, stk. 1 og 2, i OECD's modeloverenskomst kan de kompetente myndigheder indgå gensidige aftaler i konkrete sager for at undgå beskatning, som ikke er i overensstemmelse med overenskomstens bestemmelser. Art. 25, stk. 1 og 2, adskiller sig fra art. 25, stk. 3, ved, at sidstnævnte omhandler gensidige aftaler om generelle forhold, f.eks. fortolkningen af en bestemmelse, hvorimod art. 25, stk. 1 og 2, omhandler gensidige aftaler i *konkrete sager*. I praksis anvendes de gensidige aftaler i Danmark hyppigst til løsningen af konkrete sager.¹⁶⁸ I OECD's kommentarer til art. 25 er det angivet, at art. 25, stk. 1 og 2, i praksis bl.a. ofte anvendes til at løse spørgsmål om fordeling af generalomkostninger til ledelse og administration mellem et foretagendes faste driftssted og hovedkontor, og det ønskelige i at løse konkrete tvivlsspørgsmål ved konkrete gensidige aftaler er også fremhævet flere steder i kommentarerne til art. 7.¹⁶⁹

Den enkelte skatteyder er ikke selv part i de forhandlinger, som indledes efter art. 25, stk. 1 og 2, men kan alene indbringe sin sag for domicillandets kompetente myndighed. Hvis indsigelsen i øvrigt synes at være begrundet, skal denne myndighed tage kontakt til den anden overenskomststats kompetente myndighed og søge at løse sagen ved en gensidig aftale.¹⁷⁰ Bestemmelsen indeholder ikke nogen forpligtelse for de kompetente myndigheder til at nå frem til en gensidig aftale, men alene en forpligtelse til at bestræbe sig på i videst mulige omfang at nå frem til en aftale.¹⁷¹ En gensidig aftale indgået mellem de kompetente myndigheder i de to overenskomststater binder ikke uden videre skatteyderen, som derved ikke udelukkes fra at forfølge sin sag ved Landsskatteretten og domstolene.¹⁷²

For Danmarks vedkommende er det Told- og Skattestyrelsen, der forestår de gensidige forhandlinger i medfør af art. 25, stk. 1 og 2. Kun i begrænset omfang er resultatet af sådanne gensidige forhandlinger blevet offentliggjort. I Ligningsvejledningen er henvist til 5 sager, der er offentliggjort i 1994. I alle disse sager blev det opståede problem søgt løst ved at overbevise den anden stat om, at be-

168 Jf. Ligningsvejledningen 1997 D.D.2. til artikel 25, s. 137.

169 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 25, punkt 8; og til art. 7 punkt 15.1, punkt 15.4, punkt 18.3, og punkt 23.

170 Isi Foighel har i Juristen 1982, 16, særligt s. 22, gjort opmærksom på, at det ville være mere i overensstemmelse med den engelske originalversion af OECD's modeloverenskomst, hvis art. 25, stk. 2, i den danske version var udformet således, at den kompetente myndighed skulle *stræbe* i stedet for *søge* (engelsk: *seek*) at nå frem til en gensidig aftale.

171 Jf. OECD's kommentarer til art. 25, punkt 26. Jonna Sneum har i SO 1984, 21. s. 22, udtalt, at det i langt de fleste sager lykkes at finde en løsning.

172 Jf. Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 347.

skatningsretten var tillagt Danmark, og Told- og Skattestyrelsen accepterede i ingen af sagerne, at det var Danmark, som skulle lempes skattekravet.¹⁷³

3.2.2.1 Hjemmelsgrundlaget for danske skattemyndigheder

Art. 25, stk. 1 og 2, forpligter de kompetente myndigheder til at søge at løse opståede problemer gennem en gensidig aftale, men det er ikke ganske klart, hvilken grad af frihed Told- og Skattestyrelsen har til at indgå sådanne aftaler. Det kan indledningsvis fastslås, at der *ikke* er hjemmel til, at en gensidig aftale med en anden stats skattemyndigheder kan føre til en *skærpet beskatning* i forhold til den beskatning, der følger af de interne danske regler sammenholdt med den pågældende overenskomst. Den beskyttelse, som en dobbeltbeskatningsoverenskomst giver den enkelte borger, kan således ikke beskæres ved en konkret gensidig aftale, hvilket da så vidt vides heller ikke på noget tidspunkt er gjort gældende.

Omvendt er der næppe hjemmelsproblemer i Danmark, hvor en gensidig aftale alene begrænser *den anden overenskomststats beskatningskrav*, eller hvor nye oplysninger i forbindelse med gensidige forhandlinger overbeviser Told- og Skattestyrelsen om, at Danmark *fejlagtigt* har gennemført en beskatning i strid med overenskomsten eller evt. i strid med interne danske regler. Når en gensidig aftale mellem de kompetente myndigheder fører til et resultat, som er til gavn for den konkrete skatteyder, og som samtidigt er i overensstemmelse med gældende dansk skatteret, herunder indgåede overenskomster, kan der vanskeligt fremføres argumenter mod, at en sådan aftale kan indgås, jf. herved at Folketingets samtykke normalt ikke skal indhentes til indgåelse af mellemfolkelige aftaler, som kan gennemføres administrativt. I teorien er tilsvarende resultat blevet begrundet med en henvisning til, at de enkelte dobbeltbeskatningsoverenskomster (art. 25), der er blevet en bestanddel af dansk skatteret, indeholder hjemmel herfor.¹⁷⁴

De hjemmelsmæssige problemer relaterer sig alene til den situation, hvor Told- og Skattestyrelsen finder det rimeligt at løse den opståede konflikt ved at yde lempelse i videre omfang end det, der følger af overenskomstens almindelige regler sammenholdt med interne danske skatteregler. En sådan *ekstraordinær* lempelse kan som følge af legalitetsprincippet ikke ske uden *hjemmel*. Hjemmel hertil kan næppe findes i overenskomstbestemmelser svarende til art. 25, stk. 1 og 2 i OECD's modeloverenskomst sammenholdt med de danske gennemførelseslove.¹⁷⁵

173 Jf. Ligningsvejledningen 1997 D.D.2., art. 25, s. 137; TfS 1994, 313 TS; TfS 1994, 535 TS; TfS 1994, 536 TS; TfS 1994, 539 TS; TfS 1994, 655 TS.

174 Jf. Isi Foighel i Juristen 1982, 16, særligt s. 22 f.

175 Se anderledes Jan Pedersen: Transfer Pricing, 1998, s. 292.

De love, som gennemfører *nye* dobbeltbeskatningsoverenskomster *efter* ophævelsen af bemyndigelsesloven i 1994, indeholder ikke nogen sådan særlig bemyndigelse. Ordlyden af art. 25, stk. 2, fastslår alene en pligt til at søge at nå frem til en aftale, men ikke til at indgå en aftale, endsige til at være rede til at indrømme lempelse i videre omfang, end hvad der følger af overenskomstens øvrige bestemmelser. Selv om det i OECD's kommentarer anbefales, at der kan tages hensyn til rimelighedsbetragtninger til fordel for den konkrete skatteyder, er kommentarerne på dette punkt meget vage. Det anføres, at det "... med rimelighed [kan] hævdes, at de kompetente myndigheder, således som det er tilfældet ved international voldgift, subsidiært kan tage hensyn til rimelighedsbetragtninger til fordel for skatteyderen."¹⁷⁶ OECD's kommentarer kan således bl.a. *ikke* tages til indtægt for, at der skulle bestå en egentlig *pligt* til at tage hensyn til rimelighedsbetragtninger, når de kompetente myndigheder har besluttet sig for at indgå en gensidig aftale. På baggrund af formuleringen af art. 25, stk. 1 og 2, kan lovgiver ikke med art. 25, sammenholdt med de konkrete gennemførelseslove, antages at have bemyndiget regeringen til at indrømme ekstraordinær lempelse.

Samme argumentation vedrørende fortolkningen af art. 25, stk. 1 og 2, kan anføres for så vidt angår de *ældre overenskomster*, som er gennemført i henhold til bemyndigelsesloven (og tidligere SL 1922 § 50). For disse overenskomsters vedkommende gør det forhold sig yderligere gældende, at de enkelte overenskomster ikke er gennemført via konkrete gennemførelseslove. Selv om man måtte fortolke art. 25, stk. 1 og 2, anderledes end ovenfor angivet, måtte man derfor alligevel nå frem til, at der ikke i bemyndigelseslovens § 1 var tilstrækkelig klar hjemmel til, at regeringen i de enkelte dobbeltbeskatningsoverenskomster kunne bemyndige sig selv til i konkrete sager at yde ekstraordinær lempelse.¹⁷⁷

Derimod må det antages, at fornøden hjemmel til at yde ekstraordinær lempelse findes i KSL § 73 D om eftergivelse af skat. KSL § 73 D giver bl.a. skatteministeren hjemmel til at eftergive skatter, som fysiske personer, selskaber, foreninger mv. er pålignet, når forholdene i ganske særlig grad taler derfor.

176 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 25, punkt 27. I den engelske originalversion anføres i overensstemmelse hermed: "Should the strict application of such rules or provisions preclude any agreement, it may reasonably be held that the competent authorities, as in the case of international arbitration, can, subsidiarily, have regard to considerations of equity in order to give the taxpayer satisfaction."

177 Se anderledes Jan Pedersen: *Transfer Pricing*, 1998, s. 291.

Skattelovgivningens bestemmelser om eftergivelse af skatter har rødder helt tilbage fra 1870. I den første statsskattelov fra 1903 var eftergivelsesmuligheden alene knyttet til trangssituationer, men allerede ved SL 1912 § 37 blev det bestemt, at finansministeren også kunne eftergive skat, når forholdene i øvrigt taler derfor. SL 1922 § 38 fik den formulering, som også går igen i KSL § 73 D, at der kan eftergives eller nedsættes skatter, når "forholdene i ganske særlig grad taler derfor".¹⁷⁸ SL 1922 § 38 blev ophævet i forbindelse med vedtagelsen af KSL § 73 D.¹⁷⁹ Der blev ikke i forbindelse hermed tilsigtet at indskrænke bestemmelsens anvendelsesområde, og det blev i forarbejderne særligt fremhævet, at bestemmelsen også kan finde anvendelse i andre tilfælde end omfattet af KSL § 73 B, herunder tilfælde hvor der ikke foreligger en økonomisk trangssituation.¹⁸⁰

KSL § 73 D skal efter sin formulering kun anvendes i et begrænset antal tilfælde, jf. formuleringen: "i ganske særlig grad". Det må imidlertid holdes for øje, at bestemmelsen ikke blot omfatter skatter af international indkomst, men skatter af al indkomst. Bestemmelsens snævre formulering hindrer derfor ikke, at skatteministeren yder ekstraordinær lempelse i den trods alt begrænsede mængde sager, hvor international dobbeltbeskatning er opstået på trods af eksistensen af en dobbeltbeskatningsoverenskomst.¹⁸¹ Dette må også antages at gælde, selv om Landsskatteretten og/eller domstolene måtte have fastslået, at den danske beskatning har været berettiget.¹⁸² Ifølge KSL § 73 D kan der kun ske eftergivelse af pålignede skatter. Bestemmelsen giver derfor næppe hjemmel til at eftergive skatter inden det tidspunkt, de er pålignet. Dette forhindrer dog ikke, at forhandlinger herom kan indledes forinden dette tidspunkt. Det beløb, der eftergives, kan fastsættes ved et skøn,¹⁸³ hvorfor der også er mulighed for at yde delvis lempelse.

178 Jf. Erik Olsens gennemgang i RR 1986, 261, særligt s. 265 f., af forhistorien til SL § 37.

179 Jf. lov nr. 825 af 19. december 1989.

180 Jf. Folketingstidende 1989/90, tillæg A, spalte 143, særligt spalte 158 og spalte 166; Folketingstidende 1989/90, tillæg B, spalte 113, særligt spalte 114.

181 Jf. I. A. Strobel i SO 1984, 274, særligt s. 277.

182 Se muligvis anderledes Isi Foighel i Juristen 1982, 16, særligt s. 23; Margrethe Nørgaard i Lærebog om indkomstskat, 8. udg., s. 1026 f. Se også tvivlende for så vidt angår tiden efter lov nr. 945 af 23. november 1994: Aage Michelsen: International Skatteret, 2. udg., s. 347 f. Jan Pedersen: Transfer Pricing, 1998, s. 292, har ligeledes antaget, at der er fornøden hjemmel til lempe, selv om skattekravet måtte være fastslået ved en dom mv., men har støttet antagelsen på overenskomstens art. 25, sammenholdt med den konkrete bemyndigelseslov, jf. herom ovenfor i teksten.

183 Jf. Erik Olsen i RR 1986, 261, s. 269, om den tidligere bestemmelse i SL § 37.

3.2.2.2 Forholdet til grl. § 43, 1. led

Ifølge grl. § 43, 1. led, kan ingen skat pålægges, ændres eller ophæves uden ved lov. Som nævnt ovenfor kapitel 2.2.1 (s. 49 ff.) har Jan Pedersen fremført det synspunkt, at det kunne resultere i problemer i forhold grl. § 43, hvis skattemyndighederne i en lov blev bemyndiget til i konkrete afgørelser at tilstå *omgørelse* eller blev bemyndiget til at følge et *forventningsprincip*.

Hvis dette synspunkt var korrekt, ville der efter min opfattelse gælde de *tilsvarende betænkeligheder* i forhold til de danske skattemyndigheders mulighed for ved en konkret gensidig aftale at yde en *ekstraordinær lempelse* med hjemmel i KSL § 73 D. Ved den konkrete gensidige aftale er der i lighed med principperne for omgørelse og forventningsprincippet tale om en fravigelse af skattelovene til gunst for skatteyderne, hvorfor man ligeledes her kunne hævde, at den gensidige aftale var udtryk for *ophævelse* af skat, jf. grl. § 43, 1. led. Selv om det skal understreges, at Jan Pedersen ikke har taget stilling til netop denne situation, er det derfor relevant at tage stilling til den fremførte argumentation.

Muligheden for omgørelse og forventningsprincippet er af Jan Pedersen beskrevet som *undtagelser* til det af grl. § 43, 1. led, udledte *obligatoriske princip*.¹⁸⁴ Det anføres, at det ville være ønskeligt, hvis der på disse områder kunne skabes et mere autoritativt grundlag, men samtidigt peges der på betydelige retskildemæssige forhindringer ved, at der "... ud fra en strikt teoretisk betragtning skal udarbejdes et regelgrundlag, som fraviger grundloven." Den klare ordlyd af grl. § 43, 1. led, fører ifølge Jan Pedersen til, at det vil være vanskeligt at indfortolke regler om omgørelse og forventningsprincippet som en bestanddel af det obligatoriske princip og dermed grl. § 43, 1. led, omend det samtidigt anføres, at en formålsfortolkning støtter eksistensen af omgørelsesinstituttet og forventningsprincippet.¹⁸⁵

I en senere artikel er omgørelsesinstituttets forenelighed med grl. § 43, 1. led, beskrevet således: "Det er næppe misvisende at betegne situationen således, at skatteansættelsen sker i forhold til den civilretlige realitet frem for den formalitet, som parterne har ophævet eller snarere vil ophæve i forbindelse med omgørelsen. Omgørelsesinstituttet er derfor en integreret del af selve skatteansættelsen bestående i en særlig form for genoptagelse. Forholdet kan måske beskrives således, at tilladelse til omgørelse indebærer skattemyndighedernes anerkendelse af et stiltiende skatteforbehold, der således efterfølgende accepteres som en del af den oprindelige aftale."¹⁸⁶

184 Jf. Jan Pedersen i TfS 1992, 413, særligt s. 1015 ff.

185 Jf. Jan Pedersen i TfS 1992, 413, særligt s. 1017.

186 Jf. Jan Pedersen i TfS 1993, 72, særligt s. 212.

Det må hertil indledningsvis understreges, at det vil være forfatningsretligt uacceptabelt at udarbejde lovregler, som strider mod grundloven, *uanset* om sådanne lovregler måtte være *skattepolitisk sympatiske*. Diskussionens kerne er derfor, om muligheden for omgørelse og forventningsprincippet er i strid med grl. § 43, 1. led, eller ej. Det må også kunne slås fast, at en formel bemyndigelse i en lov til at tillade omgørelse eller til at anvende forventningsprincippet i overensstemmelse med den nugældende ikke lovfæstede praksis i hvert fald ikke vil kunne gøre forholdet mere grundlovsstridigt. Eller med andre ord: hvis en bemyndigelse i en formel *lov* ville stride mod grl. § 43, 1. led, må den nuværende ikke lovfæstede *praksis* gøre det *så meget desto mere*.

Det centrale ved *delegationsforbudet* er at forhindre delegation af *lovgivningskompetence*. Grl. § 43, 1. led, medfører derfor ikke, at lovgivningsmagten i alle enkeltheder skal fastlægge retstilstanden, endsige at lovgivningsmagten skal træffe konkrete afgørelser.

Uanset de indvendinger, der kan fremføres mod *dispensationslovgivning*, må det erkendes, at det med den nuværende kompleksitet ikke ville være muligt altid at formulere skattelove så præcist, at man helt undgår at ramme økonomiske transaktioner, som ikke ønskes inddraget under beskattningen. Adgangen til at delegere kompetence til konkret at dispensere fra skattelovene er en praktisk nødvendighed, og med et vis forbehold for ekstreme tilfælde er der næppe nogen tvingende grund til at indfortolke et forbud mod denne form for delegation i grl. § 43, 1. led.

Når delegationsforbudet omtales i den *statsretlige litteratur*, er det da heller ikke adgangen til at bemyndige regeringen til konkret at fravige skattelove til gunst for borgerne, der omtales,¹⁸⁷ men derimod dels adgangen til at udstede *generelle retsakter* (anordninger/bekendtgørelser), dels adgangen til konkret at bemyndige regeringen at *pålægge skatter*.

Hverken praksis om omgørelse eller praksis om forventningsprincippet er udtryk for en generel delegation af lovgivningskompetence. På denne baggrund er jeg uenig med Jan Pedersen i, at denne praksis skulle indebære alvorlige problemer i forhold til grl. § 43, 1. led. Efter min opfattelse må tilsvarende argumentation føre til, at *heller ikke* adgangen til at yde ekstraordinære lempelser i skattekravet i medfør af KSL § 73 D kommer i nogen *konflikt med grl. § 43, 1. led*.

187 Jf. Claus Haagen Jensen: Forvaltningsret – Almindelige emner, 2. udg., 1989, s. 182.

3.2.3 Retspolitisk vurdering af gensidige aftaler til løsning af problemer vedrørende indkomstopgørelsen for et fast driftssted

3.2.3.1 Generelle gensidige aftaler

Fortolkningen af art. 7 om opgørelsen af et fast driftssteds indkomst giver anledning til en række problemer, som kan føre til, at konkrete indtægter og udgifter opgøres forskelligt, jf. herom afhandlingens afsnit III-V. Da forskellig fortolkning i de enkelte overenskomststater let vil kunne føre til, at der *ikke* sker *lempelse* for dobbeltbeskatning, eller at der fremkommer en situation med *dobbelt ikke-beskatning*, er det af stor betydning at opnå enighed om ikke blot hovedlinjerne, men også om løsningen af detailspørgsmål.

Som redegørelsen ovenfor har vist, er der til de generelle gensidige aftaler imidlertid knyttet en række problemer vedrørende aftalernes bindende virkning.

Såfremt en generel gensidig aftale er *folkeretligt bindende*, må den efter dansk ret *kundgøres* for at få lovs kraft over for borgerne. En sådan kundgørelse er *ikke* hidtil blevet gennemført i praksis. Manglende kundgørelse medfører, at skattemyndighederne ikke vil kunne støtte særskilt ret på indholdet af den gensidige aftale til skade for borgerne. Så længe en folkeretligt bindende aftale alene *præciserer* en af flere mulige fortolkninger af overenskomsten, og således ikke ændrer overenskomsten, må indholdet heraf dog kunne lægges til grund, jf. ovenfor kapitel 3.2.1.2.1 (s. 99 ff.).

Generelle gensidige aftaler, som *ikke* er *folkeretligt bindende*, må sidestilles med cirkulærer og har ikke lovs kraft, hvad enten de søges kundgjort eller ej. Modsat vil borgerne ofte kunne støtte ret på den gensidige aftale over for skattemyndighederne, jf. ovenfor kapitel 3.2.1.2.2 (s. 101 ff.).

De generelle gensidige aftaler vil således ofte have en *haltende karakter*. Dette kan få særligt uheldige konsekvenser ved generelle gensidige aftaler, som indgås for at sikre fælles løsninger af detailspørgsmål om opgørelsen af et fast driftssteds indkomst. Indkomstopgørelsesreglerne i art. 7 finder både anvendelse i overenskomstens kildeland og i domicillandet. Regler om opgørelsen af et fast driftssteds indkomst, som er til *fordel* for en borger i den *ene* stat, vil ofte være til *ulempe* for den pågældende i den *anden* stat. Det er ikke hensigtsmæssigt, at borgeren kan påberåbe sig den gensidige aftale i den stat, hvor det er til hans fordel, men ikke er bundet heraf i den anden stat.

Det vil endvidere kunne have uheldige konsekvenser, såfremt der i forskellige generelle gensidige aftaler med de kompetente myndigheder i forskellige stater blev anvist *forskellige løsninger* på samme problem. Dobbeltbeskatningsoverenskomsternes regler om opgørelsen af et fast driftssteds indkomst er stort set identiske, og det bør tilstræbes, at identiske bestemmelser i forskellige overenskomster fortolkes og anvendes på samme måde.

Man kunne f.eks. forestille sig en situation, hvor Danmark med de kompetente myndigheder i en overenskomststat indgår en generel gensidig aftale om at anvende metode X for allokeringen af finansieringsudgifter, mens Danmark med de kompetente myndigheder i en anden overenskomststat aftaler at anvende metode Y.¹⁸⁸ De nævnte gensidige aftaler vil bl.a. øge usikkerheden om valget af den korrekte metode i forhold til en tredje overenskomststat.

Kontakt mellem skattemyndighederne i forskellige stater må vurderes positivt. En sådan kontakt kan bl.a. anvendes til at *udveksle synspunkter* om fortolkningen af overenskomstbestemmelser svarende til art. 7 i OECD's modeloverenskomst og kan herved bidrage til at sikre en harmoniseret fortolkning, jf. om hensynet hertil ovenfor kapitel 3.1.2 (s. 68 ff.).

Indgåelse af generelle gensidige aftaler, som alene *præciserer* fortolkningen, vil kunne bidrage til en større grad af forudberegnelighed for borgerne, forudsat de gensidige aftaler *offentliggøres*. En række forfatningsretlige forhold kan bevirke, at en generel gensidig overenskomst ikke er folkeretligt bindende. Under hensyn til de forskellige retsvirkninger over for borgerne, der er knyttet til de folkeretligt bindende, henholdsvis ikke bindende generelle gensidige aftaler, som præciserer fortolkningen af en overenskomst, bør de danske myndigheder være varsomme med at indgå generelle gensidige aftaler med tvivlsom folkeretlig gyldighed.

Muligheden for at indgå generelle gensidige aftaler i medfør af art. 25, stk. 3, 1. punktum, bør *ikke* anvendes til at aftale løsninger, som *afviger* fra de løsninger, som fremkommer ved en *korrekt* fortolkning af art. 7. Såfremt man ønsker en sådan afvigende løsning, bør dette sikres ved indgåelse af en *protokol*, som opfylder betingelserne for indgåelse af overenskomster, og som efter kundgørelse i Lovtidende får samme status.

3.2.3.2 Konkrete gensidige aftaler

Hjemmelsgrundlaget for at foretage en ekstraordinær nedsættelse af det danske skattekrav ved indgåelse af en konkret gensidig aftale må antages at være bestemmelsen i KSL § 73 D, jf. ovenfor kapitel 3.2.2.1 (s. 103 ff.). Der findes ikke offentliggjorte afgørelser, hvor skatteministeren ekstraordinært har nedsat den danske skat for at forhindre international dobbeltbeskatning.¹⁸⁹

188 Jf. om allokeringen af finansieringsudgifter nedenfor kapitel 10 (s. 409 ff.).

189 I TfS 1990, 485 MIN er dog omtalt en sag, hvor skatteministeren har eftergivet skat i en situation, hvor en ændring af den dansk-færøske overenskomst i skærpende retning var blevet offentliggjort sent, ligesom den pågældende skatteyder af sin kommune var blevet stillet overenskomstlempelse i udsigt.

Hensynet til Told- og Skattestyrelsens *forhandlingsposition* ved gensidige forhandlinger over for skattemyndighederne i andre stater tilsiger, at der ikke dannes en fast praksis, hvorefter der konsekvent eftergives skat i Danmark, hvis en faktisk dobbeltbeskatning opstår. Dette kunne medføre en risiko for, at skattemyndighederne i den anden stat muligvis ville føle sig tilskyndet til at fastholde en uberettiget beskatning eller til i hvert fald ikke at ville bidrage positivt til løsningen.

På den anden side kan man stille spørgsmål ved, om dette hensyn er tilstrækkeligt vægtigt til at overskygge hensynet til, at forholdsvis få skatteydere som følge af de indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomsters utilstrækkelighed bliver underkastet *faktisk dobbeltbeskatning*. I hvert fald i situationer, hvor den indtrådte dobbeltbeskatning ikke er et resultat af et fejlslagent forsøg på skatteudnyttelse, kan det diskuteres, om det er rimeligt at pålægge de enkelte skatteydere risikoen for, at dobbeltbeskatning ikke reelt bliver ophævet, selv om forholdet omfattes af en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Retspolitisk synes det rimeligt at kræve, at skattemyndighederne *bør bestræbe* sig langt i retning af at løse et sådant problem, evt. ved indrømmelse af en ekstraordinær nedsættelse af den danske skat.¹⁹⁰ En ekstraordinær nedsættelse af den danske skat bør dog forudsætte, at samme indkomst *faktisk* bliver beskattet dobbelt, og at der f.eks. ikke blot er tale om en tidsmæssig forskydning. Endvidere bør det normalt være en forudsætning, at det ikke er urimeligt, at den ekstraordinære lempelse sker i Danmark. Såfremt det er klart, at den anden overenskomststat har fortolket overenskomsten forkert til gavn for den pågældende stats skatteprovenu, bør de danske skattemyndigheder således næppe yde nogen ekstraordinær lempelse.

Det er ovenfor kapitel 3.2 (s. 89) nævnt, at muligheden for at indgå pragmatiske løsninger vedrørende spørgsmål om opgørelsen af et fast driftssteds indkomst er blevet yderligere fremhævet ved 1994-revisionen af OECD's kommentarer til art. 7. På trods af de ovenfor anførte retspolitiske synspunkter må det forventes, at kun få sager med faktisk dobbeltbeskatning vil blive løst ved konkrete gensidige aftaler. Under hensyn til, at de konkrete gensidige aftaler typisk vil blive indgået *efterfølgende* til løsning af opståede problemer, bør muligheden for at indgå sådanne aftaler allerede af hensyn til *forudberegneligheden* ikke afskære bestræbelserne på at søge at afklare retsstillingen. Hertil kommer, at de konkrete gensidige aftaler ikke udgør nogen særskilt hjemmel til beskatning, hvorfor muligheden for at indgå gensidige aftaler *ikke* løser opståede situationer med *dobbelt ikke-beskatning*.

190 Jf. herom I. A. Strobel i SO 1984, 274; samme i SO 1985, 67, i diskussion med Jonna Sneum i SO 1985, 21; samme i SO 1985, 68; samt Jan Pedersen: Transfer Pricing, 1998, s. 293.

Kapitel 4

Betydningen af intern ret for gennemførelsen af overenskomstlempelsen

4.1 Intern ret ved fortolkning contra ved gennemførelse af overenskomstlempelsen

En dobbeltbeskatningsoverenskomst har først og fremmest til hensigt at forhindre international dobbeltbeskatning ved at begrænse det skattekrav, som består i kraft af den nationale skattelovgivning. Ved gennemførelsen af overenskomstlempelsen opstår der en række problemer, som ikke kan løses ved en fortolkning af overenskomsten.

Forholdet mellem dobbeltbeskatningsoverenskomsterne og intern ret har givet anledning til megen debat i den internationale skatteretlige teori. En dybtgående teoretisk analyse af *begrebet* international skatteret og af forholdet mellem dobbeltbeskatningsoverenskomsterne og intern ret falder uden for rammer for denne afhandling.¹⁹¹ Nogle af disse generelle problemer er imidlertid af så væsentlig betydning for afhandlingens videre analyse, at der nødvendigvis må tages stilling hertil.

4.1.1 Klaus Vogels teori

Som udgangspunkt for diskussionen vil der indledningsvis blive redegjort for Klaus Vogels teori om forholdet mellem dobbeltbeskatningsoverenskomsterne og intern ret.

Ifølge Klaus Vogel kan en teoretisk komplet fordelingsnorm i første omgang inddeles i *Anwendungsvoraussetzungen* og *Tatbestandelemente*.¹⁹² *Anwendungs-*

191 Jf. herom Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, s. 511 ff.; Michael Lang: Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht, 1992; og den hos Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, Einleitung, margin nr. 89 angivne litteratur.

192 Jf. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., Einleitung, margin nr. 48.

voraussetzungen vedrører en overenskomsts geografiske anvendelsesområde mv., afgrænsningen af de beskyttede personer, jf. art. 1 i OECD's modeloverenskomst, samt afgrænsningen af de omfattede skatter, jf. art. 2 i OECD's modeloverenskomst. *Tatbestandelemente* består ifølge Klaus Vogel af fire elementer:

- a) Karakteriseringen af de forhold i intern ret, som overenskomstens norm skal gælde for, f.eks. indkomst og formue (*Objekttatbestand*).
- b) Overenskomstens fordelingsnorms særlige forudsætninger (*Metatatbestand*). Disse forudsætninger vedrører dels fastlæggelsen af indkomstkilden, dvs. det for overenskomstens fordelingsnorms relevante *udsnit* af *Objekttatbestand* (f.eks. indkomst af fast ejendom, jf. art. 6, eller fortjeneste ved forretningsvirksomhed, jf. art. 7), dels fastlæggelsen af størrelsen af indkomsten (jf. f.eks. art. 7, stk. 2 og 3).
- c) Fastlæggelsen af *rette indkomstmodtager* (die Zurechnung).
- d) Fastlæggelsen af *tilknytningsmomenter* til de enkelte stater, enten som følge af personlig tilknytning (bopæl, ledelsens sæde mv.) eller som følge af indkomstens tilknytning (fast ejendom osv.).

I diskussionen om, hvorvidt man skal fortolke en overenskomsts bestemmelser *autonomt* (dvs. uden inddragelse af intern ret), eller om den skal fortolkes i overensstemmelse med kildelandets, domicillandets eller anvenderstatens interne ret, har Klaus Vogel konkluderet, at man så vidt muligt skal fortolke autonomt og kun som en sidste nødløsning bør anvende intern ret, i givet fald anvenderstatens interne ret.¹⁹³ Det understreges imidlertid, at forpligtelsen til så vidt muligt at fortolke autonomt kun gælder indenfor område b), nemlig *Metatatbestand*, da det kun er her, en fortolkning i overensstemmelse med anvenderstatens interne ret vil kunne føre til enten dobbeltbeskatning eller dobbelt ikke-beskatning.

Derimod må man ved fastlæggelsen af *Objekttatbestand*, jf. a), og fastlæggelsen af *rette indkomstmodtager*, jf. c), ifølge Klaus Vogel nødvendigvis tage udgangspunkt i *intern ret* i anvenderstaten. Dette skyldes *ikke* art. 3, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst, men derimod at alt andet ville være umuligt.

Endvidere har Klaus Vogel gjort gældende, at man også ved afgørelsen af, om forudsætningerne for påberåbelse af dobbeltbeskatningsoverenskomsten er opfyldt (*Anwendungsvoraussetzungen*), bør kvalificere efter *anvenderstatens interne ret*. Som begrundelse herfor anføres praktiske hensyn og retssikkerhedshensyn,

193 Jf. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., Einleitung, margin nr. 100 f. Se om Klaus Vogels fortolkning af art. 3, stk. 2, ovenfor kapitel 3.1.3 (s. 81).

samt at manglende opfyldelse af forudsætningerne alene vil kunne føre til manglende lempelse af dobbeltbeskatning, hvilket vil kunne repareres ved en konkret gensidig aftale mellem de kompetente myndigheder. Derimod vil man herved kunne undgå en situation med *dobbelt ikke-beskatning*.¹⁹⁴

Klaus Vogels analyse er bl.a. særligt værdifuld derved, at det heri påvises, at forholdet mellem dobbeltbeskatningsoverenskomsterne og intern ret *ikke udelukkende* har sit omdrejningspunkt i art. 3, stk. 2, og diskussionen om, hvorvidt der skal anvendes en autonom fortolkning og/eller hvilken overenskomststats interne ret, der skal fortolkes efter. Herved *frigøres* en række af de i praksis væsentligste spørgsmål fra diskussionen om den korrekte fortolkning af art. 3, stk. 2.

Der kan imidlertid fremføres væsentlige argumenter *mod* Klaus Vogels opdeling af de enkelte problemer.

Det forekommer for det første *ikke* hensigtsmæssigt at anse *forudsætningerne* for anvendelsen af en dobbeltbeskatningsoverenskomst for at være noget, der reguleres af intern ret i anvenderstaten. En dobbeltbeskatningsoverenskomst indeholder *definitioner* af, hvilke personer og hvilke skatter, der er omfattet af overenskomsten, jf. art. 1 og 2 i OECD's modeloverenskomst, ligesom der ofte er taget stilling til overenskomstens geografiske anvendelsesområde.

Selv om OECD's modeloverenskomsts definition af *skat*, *person* og *hjemmehørende* henviser til intern ret, må der tages udgangspunkt i overenskomstens definition. En overenskomststat kan f.eks. ikke uden at bryde de folkeretlige forpligtelser i henhold til en overenskomst indføre interne regler om, at et selskab, der i denne stat beskattes som et aktieselskab, ikke skal anses for en *person* i overenskomstens forstand med den virkning, at selskabet ikke er berettiget til overenskomstlempelse. Det kan her give anledning til misforståelser at hævde, at anvendelsesforudsætningerne afhænger af intern ret i anvenderstaten.

Klaus Vogels skarpe teoretiske *opdeling* mellem *Objekttatbestand* (som fastlægges af intern ret i anvenderstaten) og *Metatatbestand* (som så vidt muligt fastlægges ud fra en autonom fortolkning af overenskomsten) forekommer heller ikke at være hensigtsmæssig. Opdelingen lægger op til, at man ved fastlæggelsen af *Metatatbestand* tager et udsnit af *Objekttatbestand*. Dette vil navnlig i relation til opgørelsen af et *fast driftssteds indkomst* skjule det nære samspil, der er mellem overenskomstens opgørelsesregler i art. 7, stk. 2-6, og internretlige opgørelsesregler.

194 Jf. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, Einleitung, margin nr. 100 ff., sammenholdt med margin nr. 48.

Til *illustration* heraf kan der eksempelvis henvises til interne overførelser af varer fra et dansk foretagendes udenlandske faste driftssted til det danske hovedkontor. Efter dansk skatteret vil en sådan intern overførelse ikke påvirke opgørelsen af foretagendets skattepligtige indkomst, når der bortses fra virkningen af dobbeltbeskatningslempelsen.

Ved beregningen af overenskomstlempelsen i Danmark skal der tages hensyn til den interne overførelse, jf. art. 7, stk. 2 og 3, sammenholdt med metodebestemmelsen i art. 23.¹⁹⁵ Det er imidlertid ikke alle konsekvenser for overenskomstlempelsen, som kan udledes af overenskomsten. Det fremgår f.eks. ikke af overenskomsten, hvornår der skal tages hensyn til den interne overførelse. På dette punkt må overenskomsten suppleres med intern (dansk) ret. Dette nære samspil mellem indkomstopgørelsesreglerne i dobbeltbeskatningsoverenskomsten og i intern ret pointeres ikke klart nok ved Klaus Vogels opdeling.

Endelig skal det nævnes, at Klaus Vogels opdeling hænger tæt sammen med, at han alene vil tillægge art. 3, stk. 2, et begrænset anvendelsesområde. Som nævnt ovenfor kapitel 3.1.3 (s. 81) har dette synspunkt ikke vundet almindelig tilslutning i international teori og praksis.

4.1.2 Afhandlingens tese om interne gennemførelsesregler

Som nævnt ovenfor er Klaus Vogels analyse bl.a. særligt værdifuld derved, at det heri påvises, at intern rets betydning ved anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne ikke kun vedrører fortolkningen af art. 3, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst, men at intern ret også har en central betydning for anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne.

Til brug for denne afhandlings analyser opstilles den *tese*, at betydningen af *intern ret* for anvendelsen af en dobbeltbeskatningsoverenskomst kan opdeles i to problemer, nemlig 1) intern rets betydning for *fortolkningen af udtryk* i overenskomsten, og 2) intern rets betydning for *gennemførelsen af overenskomstlempelsen*, og at intern ret navnlig i relation til overenskomstlempelsen har en *central betydning*.

Som begrundelse for tesen tages der udgangspunkt i følgende betragtninger:

En dobbeltbeskatningsoverenskomst begrænser det skattekrav, som består i kraft af interne skatteregler. Som en folkeretligt bindende traktat indeholder overenskomsten regler, som overenskomststaterne er forpligtet at overholde. Man må derfor tage udgangspunkt i en fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomstens bestemmelser, jf. om fortolkningsprincipperne ovenfor kapitel 3.1 (s. 62 ff.).

¹⁹⁵ Jf. om interne overførelser af varer nedenfor kapitel 13 (s. 578 ff.).

For at gennemføre overenskomstlempelsen af skattekravet, må der imidlertid også tages stilling til en række spørgsmål, som ikke er direkte reguleret i overenskomsten. Dette gælder bl.a. normalt opgørelsen af *den lempelsesberettigede indkomst* til brug for lempelsen i domicillandet, henholdsvis opgørelsen af den *indkomst*, som *overenskomstens kildeland* kan beskatte. Art. 7, stk. 2-6, i OECD's modeloverenskomst om opgørelsen af et fast driftssteds indkomst er en *undtagelse* hertil, men heller ikke i disse bestemmelser er alle spørgsmål vedrørende indkomstopgørelsen reguleret, jf. f.eks. spørgsmålet om, hvilke indtægter der er skattepligtige, tidspunktet for realisation af indkomst osv.

Som andre eksempler på væsentlige spørgsmål for overenskomstlempelsen, som ikke er direkte reguleret i overenskomsterne, og som derfor reguleres af intern ret, kan nævnes spørgsmålet om, hvem en given indkomst skal henføres til (*rette indkomstmodtager*), og beskatningen af indkomst optjent i *personselskaber*.

Anvendelsen af intern ret til løsningen af sådanne problemer kan *ikke* betegnes som en *fortolkning af udtryk* i overenskomsten. Intern ret anvendes derimod til brug for gennemførelsen af overenskomstlempelsen. De interne regler virker som *supplement* til overenskomstens bestemmelser. Som betegnelse for de interne danske skatteregler, som ved lempelse i medfør af en overenskomst i Danmark skal supplere overenskomsten, kan hensigtsmæssigt anvendes udtrykket: *interne gennemførelsesregler*.

Sondringen mellem anvendelsen af intern ret ved fortolkningen af udtryk i en overenskomst og interne gennemførelsesregler til supplement af en overenskomst medfører endvidere, at den uenighed om fortolkningen af art. 3, stk. 2, der er redegjort for ovenfor kapitel 3.1.3 (s. 79 ff.), *ikke* fører til nogen usikkerhed vedrørende identifikationen af de interne regler, der skal anvendes til brug for gennemførelsen af overenskomstlempelsen. Uanset fortolkningen af art. 3, stk. 2, kan der nemlig *ikke* være *tvivl* om, at det er gældende regler i *anvenderstaten*, som finder anvendelse ved gennemførelsen af overenskomstlempelsen. Det ville være meningsløst at hævde, at man i den ene overenskomststat skulle supplere med den anden overenskomststats regler om f.eks., hvilke indtægter der er skattepligtige, realisationstidspunkter osv.

Valget af betegnelsen *interne gennemførelsesregler* sikrer, at man ikke uden videre forledes til *kritikløst* at henvise til f.eks. de grundlæggende regler om indkomstopgørelsen i SL §§ 4-6, når det skal fastlægges, hvilke danske interne gennemførelsesregler, der skal anvendes. De interne gennemførelsesregler til supplement af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne er et *særligt regelsæt*, omend det må erkendes, at reglerne ofte – når der ikke er foretaget nogen direkte lovregulering – må fastlægges ud fra mere løse retlige betragtninger.

Til illustration kan man ikke ud af de almindelige indkomstopgørelsesregler i bl.a. SL §§ 4- 6 umiddelbart få noget svar på, om man ved opgørelsen af den lempelsesberettigede indkomst for udbytte fra udlandet skal anvende et netto- eller et bruttoprincip. Dette er nu reguleret i LL § 33 F, som fastslår et netto-princip.

For behandlingen af denne afhandlings emne er *afgrænsningen* mellem *fortolkningen* af en dobbeltbeskatningsoverenskomst og anvendelsen af *interne gennemførelsesregler* til brug for overenskomstlempelsen af *afgørende betydning*. Dette skyldes, at art. 7, stk. 2-6, på den ene side indeholder regler om opgørelsen af indkomsten for et fast driftssted, men på den anden side overlader reguleringen af en række problemer til interne gennemførelsesregler.

Afgørelsen af, om en regel fremgår direkte af en overenskomst eller ej, må ske ved en konkret fortolkning af overenskomstens bestemmelser efter de fortolkningsprincipper, der er undersøgt ovenfor kapitel 3.1 (s. 62 ff.). Hvis en bestemt løsning fremgår af selve overenskomsten, skal denne løsning normalt lægges til grund ved overenskomstlempelsen, uanset modstående interne regler.

Såfremt der f.eks. udbetales udbytte fra Danmark til en dobbeltdomicileret fysisk person, som i henhold til en overenskomsts dobbeltdomicil-klausul skal anses for hjemmehørende i den anden stat, fremgår det af art. 10, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst, at Danmark som overenskomstens kildeland kan beskatte op til 15 pct. af brutto-udbyttet. Selv om udbyttet efter de interne danske indkomstopgørelsesregler indgår i en samlet nettoindkomst, vil overenskomstlempelsen i kildelandet Danmark skulle beregnes i forhold til det modtagne brutto-udbytte.

Som et andet eksempel kan henvises til det samspil mellem intern ret og den dansk- amerikanske overenskomst, som ville være opstået, såfremt Højesteret i TfS 1993, 7 H var nået frem til, at der skulle beregnes interne renter efter overenskomsten, men ikke efter intern dansk skatteret. I så fald ville der i Danmark på trods af indholdet af intern dansk skatteret have været forpligtet til at acceptere fradragsret.¹⁹⁶

Hvorvidt en løsning på et konkret problem kan udledes direkte af overenskomsten, eller løsningen må findes i interne gennemførelsesregler, har endvidere en afledt konsekvens i forhold til den enkelte overenskomststats mulighed for *ensidigt* at ændre retsstillingen. Såfremt spørgsmålet er reguleret i *overenskomsten*, kan reglerne ikke ændres uden at inddrage den anden *overens-*

196 Jf. om TfS 1993, 7 H nedenfor kapitel 10.3.1 (s. 448 ff.).

komststat. Derimod kan en overenskomststat som udgangspunkt *ensidigt* ændre indholdet af *interne gennemførelsesregler*, jf. som eksempel herpå LL § 33 F, der er omtalt nærmere nedenfor kapitel 9.2.2.1 (s. 396 ff.).

Nedenfor analyseres nogle af de mere generelle problemer, der knytter sig til afgrænsningen mellem forhold, der direkte er reguleret i en overenskomst, og forhold, der reguleres af interne gennemførelsesregler. I kapitel 4.2 redegøres der for, hvorledes overenskomstlempelsen gennemføres i overenskomstens kildeland og i domicillandet. Herefter analyseres i kapitel 4.3 (s. 128 ff.) principperne for fordelingen af beskatningsretten i OECD's modeloverenskomst. Endelig analyseres i kapitel 4.4 (s. 141 ff.) nogle grundlæggende problemer vedrørende indkomstopgørelsen til brug for overenskomstlempelsen.¹⁹⁷

4.2 Overenskomstlempelse af det nationale skattekrav

En dobbeltbeskatningsoverenskomsts begrænsning af de skattekrav, som består i kraft af overenskomststaternes interne ret, er først og fremmest reguleret af bestemmelser svarende til OECD's modeloverenskomsts art. 6-21 (for domicillandets vedkommende sammenholdt med art. 23). I international og dansk skatteretlig teori og praksis bliver bestemmelserne i art. 6-21 typisk beskrevet som bestemmelser, der *fordeler beskatningsretten* mellem domicillandet og kildelandet, eller kort: *fordelingsbestemmelser*.¹⁹⁸

Denne *terminologi* er ikke helt præcis, idet der ikke altid er tale om, at retten til beskatning udelukkende tildeles den ene stat. Selv om overenskomstens kildeland kan beskatte en given indkomst (dvs. efter den nævnte terminologi er blevet tildelt beskatningsretten), betyder dette f.eks. ikke, at domicillandet er afskåret fra at beskatte indkomsten. Domicillandet kan som udgangspunkt beskatte den globale indkomst, men skal yde lempelse i henhold til den valgte metodebestemmelse, jf. art. 23. Da terminologien om fordeling af beskatningsretten imidlertid er *fast indarbejdet* såvel internationalt set som i Danmark, og da valget af denne terminologi næppe i sig selv bør give anledning til misforståelser, vil den også blive anvendt i det følgende.

197 Se nedenfor kapitel 7 (s. 279 ff.) om betydningen af interne gennemførelsesregler for opgørelsen af et fast driftssteds indkomst.

198 Jf. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., Einleitung, margin nr. 45 d; Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 171 ff.; Niels Winther-Sørensen i Skatteretten 3, 2. udg., s. 91 ff.; Ligningsvejledningen D.D.2. (1997), s. 123 ff. Se dog for en anderledes terminologi Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, s. 584 ff., og nærmere nedenfor kapitel 4.2.2 (s. 120) vedrørende udtrykket *eksempion*.

Opgørelsen af indkomsten for et fast driftssted i medfør af art. 7, stk. 2-6, i OECD's modeloverenskomst sker til brug for overenskomstlempelsen i de enkelte overenskomststater. Den følgende redegørelse for metoderne for overenskomstlempelsen vil dels sætte problemstillingen om indkomstopgørelsen for et fast driftssted ind i rigtige rammer, dels vise grundlaget for afhandlingens diskussion om en række detailspørgsmål.

4.2.1 Bestemmelsen af overenskomstens kildeland og domicilland

OECD's modeloverenskomst er opbygget således, at det for overenskomstens begrænsning af det nationale skattekrav er af afgørende betydning, om lempelsen sker i overenskomstens kildeland eller i domicillandet. OECD's modeloverenskomst bygger på en forudsætning om domicillandsbeskatning.¹⁹⁹ Overenskomstens kildeland kan kun beskatte visse indkomster med en i art. 6-21 nærmere defineret tilknytning til kildelandet. Derimod kan domicillandet som udgangspunkt beskatte den globale indkomst, men må i tilfælde af, at beskatningsretten er tildelt overenskomstens kildeland, yde lempelse i overensstemmelse med lempelsesbestemmelserne i art. 23, jf. art. 6-21.

Overenskomstens begrænsning af overenskomststaternes beskatning bygger således på samme synspunkt som den i de fleste skattesystemer kendte sondring mellem fuld og begrænset skattepligt.

Ligesom fuld skattepligt i intern ret forudsætter en *personlig* tilknytning, jf. SEL § 1 og KSL § 1, forudsætter art. 4 i OECD's modeloverenskomst en personlig tilknytning til domicillandet, dvs. den stat, hvori den pågældende person er hjemmehørende. Endvidere kan domicillandets adgang til som udgangspunkt at beskatte den globale indkomst sammenlignes med det *globalindkomstprincip*, der i intern ret normalt er knyttet sammen med fuld skattepligt, i dansk ret udtrykt i SL § 4: *hvad enten de hidrører her fra Landet eller ikke*.

Tilsvarende er det karakteristisk, at det er *indkomsten*, der har en tilknytning til territoriet ved begrænset skattepligt, jf. KSL § 2 og SEL § 2, og ved OECD's modeloverenskomsts fordeling af beskatningsretten til kildelandet, ligesom det i begge tilfælde er et *territorialprincip*, der finder anvendelse.

Det er art. 4 i OECD's modeloverenskomst, som fastlægger, hvilken overenskomststat der skal anses for at være overenskomstens kildeland, henholdsvis domicilland. Art. 4 har således en *dobbelt funktion*, idet bestemmelsen også fastlægger, hvilke personer der opfylder den grundlæggende forudsætning for overenskomstlempelse, nemlig kravet om at være hjemmehørende i mindst en af overenskomststaterne, jf. art. 4, stk. 1, sammenholdt med art. 1.

199 Jf. Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, s. 549 ff.

I de fleste tilfælde, nemlig når en person er *fuldt skattepligtig* i den ene overenskomststat og *begrænset skattepligtig* i den anden, fremgår det normalt umiddelbart af art. 4, stk. 1, at den pågældende person skal anses for hjemmehørende i den stat, hvori han er fuldt skattepligtig (domicillandet). Problemerne opstår typisk, når en person er *fuldt skattepligtig* i *begge* overenskomststater. OECD's modeloverenskomsts art. 4, stk. 2 og 3, (dobbeltdomicil-klausulerne) fastlægger i denne situation, i hvilken af de to overenskomststater den pågældende efter overenskomsten skal anses for hjemmehørende. Men såvel bestemmelseernes indhold som konsekvenserne heraf for vurderingen af de ofte komplicerede faktiske forhold kan give anledning til diskussion.²⁰⁰

Art. 4, stk. 2 og 3, regulerer ikke de interne skattepligtsforhold. Selv om en i Danmark fuldt skattepligtig person efter en overenskomsts dobbeltdomicil-klausul overgår til at være hjemmehørende i den anden overenskomststat, har den pågældende således ikke automatisk på grund af dobbeltbeskatningsoverenskomsten opgivet sin fulde skattepligt. Dette afgøres alene af *intern ret*.

Ifølge intern dansk skatteret opgives den fulde skattepligt ikke automatisk, blot fordi en fysisk person eller et selskab efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst skal anses for *hjemmehørende* i en *anden stat*. Såfremt den fulde skattepligt bevares, vil Danmark som overenskomstens kildeland kun kunne beskatte indkomst, som overenskomstens art. 6-21 har tildelt overenskomstens kildeland beskatningsretten til. For at forhindre misbrug er der i KSL § 1, stk. 2, og SEL § 9, stk. 1, 2. punktum, indført en *fradragsbegrænsning*, således at der på trods af den fulde skattepligt kun kan ydes fradrag i den danske indkomst for udgifter, som vedrører indtægter, Danmark i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten er tildelt beskatningsretten til.²⁰¹ Endvidere kan selve overgangen til efter en overenskomst at være hjemmehørende i den anden stat i visse tilfælde udløse en *fraflytnings- eller ophørsbeskatning*, jf. ABL § 13 a, stk. 1, KGL § 37, stk. 1, 2. punktum, KSL § 10, PBL § 19 A, 3. punktum, og SEL § 5, stk. 7.

4.2.2 Lempelsen i overenskomstens kildeland

Overenskomstens kildeland kan kun beskatte indkomst, som kildelandet udtrykkeligt er tildelt beskatningsretten til i art. 6-21 og skal omvendt afstå fra at beskatte øvrig indkomst. Dette kan også udtrykkes således, at overenskomstens kildeland er forpligtet til at lempe efter *eksempionsmetoden* for den indkomst, kildelandet ikke er tildelt beskatningsretten til.

200 Jf. om art. 4 i OECD's modeloverenskomst Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 141 ff., og s.156 f.; Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., til art. 4, margin nr. 22 ff.; Skatteministeriet, Departementet i SO 1996, 55; Niels Winther-Sørensen i Skatteretten 3, 2. udg., s. 70 ff.; samme i SO 1995, 314; samme i SR-Skat, 1996, 258, særligt s. 265 ff.

201 Jf. som eksempel på skattetænkning på baggrund af den tidligere retstilstand TfS 1992, 328 H, jf. Niels Winther-Sørensen i SU 1992, 266.

Ifølge Thøger Nielsen bør betegnelsen: *lempelse efter eksemptionsmetoden* forbeholdes de tilfælde, hvor domicillandet skal lempe efter eksemptionsmetoden.²⁰² Dette begrundes med, at et afkald på kildelandsbeskatning blot bliver "... opfattet som udtryk for en indsnævring af kildelandets beskatningsmæssige aktivitet, medens et afkald fra domicillandet bliver opfattet som en lempelse".

Når kildelandsafkald i art. 6-21 i nærværende fremstilling alligevel betegnes som en eksemptionslempelse, skyldes det flere forhold. For det første bør retspolitiske overvejelser *ikke i sig selv* være afgørende for valg af terminologi, når dette valg i øvrigt er velbegrundet. De overordnede retspolitiske overvejelser (bl.a. om domicillands- contra kildelandsbeskatning) kan udmærket foretages, hvad enten man kalder kildelandsafkaldet for en eksemptionslempelse eller ej. Betegnelsen eksemptionslempelse er *dækkende*. Hvad enten det er overenskomstens kildeland eller domicillandet, der lemper efter eksemptionsmetoden, bliver konsekvensen, at den indkomst, som omfattes af lempelsen, ikke beskattes. Sprogligt kan der heller ikke i udtrykket *eksempion* eller i det i tysksprogede lande anvendte udtryk *Freistellung* forbindes nogen særlig tilknytning til domicillandslempelsen. Endelig bliver betegnelsen eksempion i den internationale skatteretlige teori normalt også anvendt som betegnelse for overenskomstlempelsen i overenskomstens kildeland.²⁰³

Det er omdiskuteret i international teori og praksis, om der ved beregningen af skatten i overenskomstens kildeland kan tages hensyn til den indkomst, som kildelandet ikke er tildelt beskatningsretten til, dvs. om kildelandet kan anvende et *progressionsforbehold*. Ved anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne med Danmark som overenskomstens kildeland har diskussionen om progressionsforbehold særligt praktisk betydning i tilfælde af dobbeltdomicil. Derimod vil problemet sjældnere være aktuelt, hvor en person alene er begrænset skattepligtig til Danmark. Dette skyldes, at der ved udformningen af reglerne om begrænset skattepligt er skelet til, i hvilket omfang dobbeltbeskatningsoverenskomsterne sædvanligvis har tildelt kildelandet beskatningsretten.

Imod synspunktet om, at overenskomstens kildeland kan anvende et progressionsforbehold, kan det bl.a. anføres, at man i modsat fald ville udhule forpligtelsen i medfør af art. 6-21 til at undlade at beskatte den øvrige indkomst. Endvidere er det nærliggende at slutte modsætningsvis fra det forhold, at der

202 Jf. Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, s. 552.

203 Jf. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., til art. 23, margin nr. 36.

i OECD's modeloverenskomsts art. 23 A, og art. 23 B, stk. 2, er fastsat et progressionsforbehold for lempelsen i domicillandet.²⁰⁴

Omvendt er det i OECD's kommentarer til art. 23 udtalt, at denne bestemmelse *ikke* griber ind i overenskomstens kildelands anvendelse af national lovgivning vedrørende progression. Endvidere kan der på baggrund af, at flere stater anvender *højere skattesatser* for begrænset skattepligtige, uden at dette tilsyneladende anses for at give anledning til problemer i forhold til art. 6-21,²⁰⁵ argumenteres for, at et progressionsforbehold i kildelandet blot er en anden måde at beregne en højere skattesats på.

I den danske skatteretlige teori synes der at være enighed om, at der heller ikke i en situation med dobbeltdomicil skal anvendes et progressionsforbehold i forhold til den indkomst, domicillandet er tildelt beskatningsretten til, når Danmark er overenskomstens kildeland.²⁰⁶ Tilsvarende synes at være opfattelsen i administrativ praksis.²⁰⁷ Ud fra en praktisk synsvinkel er det derfor ikke afgørende, om dette resultat følger af en fortolkning af overenskomsten eller af indholdet af interne danske gennemførelsesregler, baseret på administrativ praksis.

På baggrund af den ovenfor anførte argumentation må det imidlertid konkluderes, at der formentligt er tale om et spørgsmål, som dobbeltbeskatningsoverenskomsterne har overladt til *interne gennemførelsesregler* at regulere.

Dette har den konsekvens, at Danmark som overenskomstens kildeland uden at bryde de folkeretlige forpligtelser i henhold til indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster ville kunne indføre regler om anvendelse af et progressionsforbehold, når Danmark er overenskomstens kildeland. I forhold til personer fra andre EU-medlemsstater gælder der dog begrænsninger i medfør af EF-traktaten, jf. nedenfor kapitel 17.2.1.2.2 (s. 710 ff.), og der mistes næppe i øvrige tilfælde noget skatteprovenu af betydning.

204 Jf. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., til art. 23, margin nr. 69 f., 208 og 223; Harald Schaumburg: Internationales Steuerrecht, 2. udg., 1998, margin nr. 16.551, s. 1047 f.

205 Se om forholdet til diskriminationsforbudet i art. 24 i OECD's modeloverenskomst nedenfor kapitel 16 2.1.2 (s. 668) og 16.2.2.7 (s. 683 f.)

206 Jf. Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, s. 586; Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 172; Niels Winther-Sørensen i Skatteretten 3, 2. udg., s. 92.

207 Jf. Ligningsvejledningen (1997) D.D.2., s. 120 f.

4.2.3 Lempelsen i domicillandet

Domicillandet kan som udgangspunkt beskatte den globale indkomst, herunder også indkomsten fra overenskomstens kildeland. Men såfremt beskatningsretten til en given indkomst er tildelt overenskomstens kildeland efter art. 6-21, skal domicillandet yde lempelse i medfør af *metodebestemmelsen* i art. 23. I OECD's modeloverenskomst er der i art. 23 A og art. 23 B angivet to alternative lempelsesbestemmelser: eksemption med progressionsforbehold og almindelig credit.

I daglig tale bliver en overenskomst, alt efter om metodebestemmelsen konkret er formuleret som OECD's modeloverenskomsts art. 23 A eller art. 23 B, ofte betegnet som *eksemptionsoverenskomst* henholdsvis *creditoverenskomst*. Sådanne betegnelser bør imidlertid kun anvendes med *stor varsomhed*. F.eks. vil betegnelsen: *eksemptionsoverenskomst* let kunne føre til den forkerte antagelse, at domicillandet for alle indkomstkategorier skal lempe efter eksemptionsmetoden, fordi den konkrete metodebestemmelse er formuleret i overensstemmelse med art. 23 A.²⁰⁸ I virkeligheden foreskriver langt de fleste dobbeltbeskatningsoverenskomster *begge lempelsesmetoder*, idet der for visse indkomstkategorier lempes efter eksemptionsmetoden, mens der for andre indkomstkategorier lempes efter creditmetoden.

Såfremt metodebestemmelsen er formuleret i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomsts art. 23 A er det normalt *uden betydning*, om overenskomstens kildeland *kan* eller *kan kun* beskatte. I begge tilfælde vil domicillandet skulle bortse fra den lempelsesberettigede indkomst, men vil ved beregningen af skatten for den øvrige indkomst kunne tage hensyn til de pågældende indtægter (eksemptionsmetoden med progressionsforbehold efter gammel metode), jf. art. 23 A, stk. 1 og stk. 3. For så vidt angår udbytte, renter og evt. royalties fra overenskomstens kildeland, jf. art. 10 og 11 (samt evt. art. 12), skal domicillandet imidlertid lempe efter creditmetoden (almindelig credit), jf. art. 23 A, stk. 2.

Betydningen af, at overenskomstens kildeland efter fordelingsbestemmelserne i art. 6-21 *kan* eller *kan kun* beskatte, viser sig, når domicillandet skal lempe efter en metodebestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomsts art. 23 B. Hvis overenskomstens kildeland efter en af bestemmelserne i art. 6-21 *kan* beskatte, skal domicillandet lempe efter metoden *almindelig credit*, jf. art. 23 B, stk. 1. Hvis derimod det i art. 6-21 er bestemt, at overenskomstens kildeland *kan kun* beskatte, er domicillandet forpligtet til at lempe efter *eksemptionsmetoden med progressionsforbehold*, jf. art. 23 B, stk. 2.

208 Se som eksempel på en misforståelse forarbejderne til LL § 33 F, Folketingstidende 1992/93, tillæg A, spalte 9639, jf. nærmere Niels Winther-Sørensen i SR-Skat 1993, 390, s. 391 f.

4.2.3.1 Eksempion med progressionsforbehold

Der anvendes to varianter af lempelsesmetoden eksempion med progressionsforbehold, nemlig *gammel metode* og *ny metode*. Efter den *gamle* metode tages der kun hensyn til den lempelsesberettigede indkomst i beregningen af skatten af den øvrige indkomst, hvorimod indkomsten *ikke* medtages i selve indkomstopgørelsen. Efter den *nye* metode medtages den lempelsesberettigede indkomst i indkomstopgørelsen og skatten af globalindkomsten beregnes på normal vis; lempelsen beregnes herefter som et fradrag i skatten. Fradraget udgør den forholdsmæssige del af skatten, som falder på den lempelsesberettigede indkomst.

De to metoder fører normalt til samme overenskomstlempelse, men metodevalget kan særligt have betydning i forhold til sociale ydelser, som beregnes på baggrund af den skattepligtige indkomst.²⁰⁹ Endvidere har metodevalget betydning i særlige situationer, hvor den øvrige indkomst er negativ.²¹⁰ I OECD's modeloverenskomsts art. 23 A, stk. 1 og 3, og art. 23 B, stk. 2, er den *gamle* metode foreslået. Den *nye* metode – som er anvendt i de fleste af de danske overenskomster, når Danmark som domicilland skal lempe efter eksempionsmetoden – er i OECD's kommentarer til modeloverenskomsten angivet som et *alternativ*, starterne selv kan vælge.²¹¹

Den nærmere gennemførelse af en eksempionslempelse forudsætter løsningen af en række detailspørgsmål, som hverken metodebestemmelsens ordlyd eller OECD's kommentarer til modeloverenskomsten giver svar på. Overenskomsten må her suppleres af interne gennemførelsesregler.²¹² I intern dansk skatteret er sådanne interne gennemførelsesregler kun i begrænset omfang fastsat i lovbestemmelser, hvorfor det har været overladt til skattemyndighederne at fastsætte de nærmere gennemførelsesregler for lempelsen i administrativ praksis.²¹³ Grundlaget for lempelsen er følgende lempelsesbrøk:

209 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 23, punkt 37; cirkulære af 4. juli 1994 til personskatteloven, punkt 19.1.1.

210 Jf. Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 258 ff.; Niels Winther-Sørensen i Skatteretten 3, 2. udg., s. 262 ff. Gennemførelsen af LL § 33 H i 1996 har afbødet nogle af de uheldige konsekvenser af denne forskel, jf. herom cirkulære nr. 82 af 19. maj 1997, punkt 5.4.

211 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 23, punkt 37.

212 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen), art. 23, punkt 38.

213 Jf. cirkulære af 4. juli 1994 til personskatteloven, punkt 19; Ligningsvejledningen (1997) D.C.3, s. 101 ff.

$$\frac{\text{dansk skat} \times \text{den lempelsesberettigede indkomst}}{\text{globalindkomsten}}$$

Såvel *den danske skat* som *globalindkomsten* opgøres efter *interne danske skatteregler*. Ved lempelse efter metoden eksemption med progressionsforbehold (*gammel metode*) indgår den lempelsesberettigede indkomst ikke i indkomstopgørelsen, hvorfor globalindkomsten her skal forøges med den lempelsesberettigede indkomst.²¹⁴ *Den lempelsesberettigede indkomst* er den indkomst, overenskomstens kildeland er tildelt beskatningsretten til, f.eks. indkomsten fra et fast driftssted.²¹⁵

Efter lempelsesmetoden eksemption med progressionsforbehold (*ny metode*) udgør lempelsesbrøken det beløb, den danske skat skal nedsættes med.

Ved lempelse efter den *gamle* metode indgår den lempelsesberettigede indkomst ikke i indkomstopgørelsen. Den lempelsesberettigede indkomst må her opgøres for at udskille den del af globalindkomsten, som *ikke* beskattes i domicillandet Danmark. Ved skatteberegningen tages der imidlertid hensyn til den lempelsesberettigede indkomst, og i normale tilfælde beregnes skatten og nedslaget på samme måde som efter den nye metode.²¹⁶

4.2.3.2 Almindelig og matching credit

De fleste danske overenskomster er udformet i overensstemmelse med art. 23 B i OECD's modeloverenskomst, hvorfor der normalt skal lempes efter lempelsesmetoden *almindelig credit*. Endvidere indeholder LL § 33 en intern regel om lempelse efter metoden almindelig credit. Ved anvendelsen af denne metode medtages den lempelsesberettigede indkomst ved indkomstopgørelsen og skatteberegningen. Som domicilland skal Danmark herefter nedsætte den beregnede danske skat med det mindste af følgende beløb:

- a) den del af den danske skat, der forholdsmæssigt falder på den lempelsesberettigede indkomst (*lempelsesbrøken*), og
- b) den til overenskomstens kildeland *betalte skat*.

Lempelsen er som nævnt under b) *maksimeret* til den skat, der er betalt i overenskomstens kildeland.

²¹⁴ Jf. cirkulære af 4. juli 1994 til personskatteloven, punkt 19.2.

²¹⁵ Indkomsten fra et fast driftssted i overenskomstens kildeland indgår i den lempelsesberettigede indkomst, jf. om opgørelsen af den lempelsesberettigede indkomst nedenfor kapitel 4.4.2 (s. 144 ff.).

²¹⁶ Jf. nærmere cirkulære af 4. juli 1994 til personskatteloven, punkt 19.1.1.a.

Det er et krav, at skatten til overenskomstens kildeland er beregnet på baggrund af indkomst, som *kildelandet har beskatningsretten til*. Det må derfor antages, at domicillandet principielt ikke er forpligtet til at yde almindelig creditlempelse for skat, som overenskomstens kildeland har opkrævet i strid med overenskomstens bestemmelser, f.eks. fordi overenskomstens kildeland uberettiget har henført indkomst til et fast driftssted i denne stat. Normalt vil den manglende forpligtelse til at yde lempelse i en sådan situation også følge af den opgjorte lempelsesbrøk, jf. bl.a. TfS 1989,605 H, hvor Højesteret henviste til LL § 33, stk. 2 (svarende til det under a) nævnte maksimum), men også kunne have nægtet lempelse med henvisning til LL § 33, stk. 1.²¹⁷

Lempelsesmetoden *matching credit* anvendes især i dobbeltbeskatningsoverenskomster med økonomisk tilbagestående lande, bl.a. U-lande.

Matching credit (kaldes også *fiktiv credit* og *tax sparring*) er især et *alternativ* til lempelsesmetoden almindelig credit. Ved *almindelig credit-lempelse* er lempelsen som nævnt maksimeret til den i overenskomstens kildeland betalte skat. Hvis et U-land for at *stimulere* lysten til at investere i den pågældende stat nedsætter skatten, vil overenskomstlempelsen i domicillandet ofte blive reduceret tilsvarende for de udenlandske investorer, som er berettiget til lempelse efter den almindelige credit-metode. Konsekvensen af en sådan skattenedsættelse vil derfor i realiteten blot blive en *overførelse af skatteprovenu* fra U-landet til I-landet, uden at investorerne fra I-landet herved får noget skattemæssigt incitament til at investere i U-landet.

Lempelsesmetoden *matching credit* vedtages normalt for at sikre, at en nedsættelse af skatten i overenskomstens kildeland (U-landet) ikke blot resulterer i en tilsvarende reduktion af overenskomstlempelsen i domicillandet (I-landet).

Der kan være ganske store variationer mellem de overenskomster, som foreskriver *matching credit-lempelse*. *Matching credit-lempelsen* er typisk knyttet til konkrete særligt opregnede indkomst kategorier, f.eks. erhvervsindkomst fra et fast driftssted i overenskomstens kildeland eller renter, der hidrører fra overenskomstens kildeland. Normalt vil *matching credit lempelsen* udgøre et nedslag i den beregnede danske skat af det mindste af følgende beløb:

- a) den del af den danske skat, der forholdsmæssigt falder på den lempelsesberettigede indkomst (*lempelsesbrøken*), og
- b) den *skat*, der *ville have været betalt* til overenskomstens kildeland, hvis ikke denne stat havde nedsat skatten.

217 Jf. Bent Munch Pedersen i TfS 1989, 651.

Både ved *almindelig credit*-lempelse og ved *matching credit*-lempelse danner *lempelsesbrøken* således et maksimum for lempelsen. Som følge heraf vil almindelig og matching creditlempelse normalt *ikke* være mere gunstig for skatteyderen end lempelse efter *eksempionsmetoden*.

4.2.3.3 Underskud i øvrig indkomst eller negativ lempelsesberettiget indkomst

Særlige problemer giver de tilfælde, hvor enten den øvrige indkomst eller den lempelsesberettigede indkomst er negativ.

Ved lov nr. 487 af 12. juni 1996 blev der med LL § 33 H indført en regel, som giver mulighed for at se bort fra *underskud i øvrig indkomst*, således at den skattepligtige indkomst svarer til de samlede positive indkomster fra fremmede stater, Færøerne og Grønland, der er omfattet af dobbeltbeskatningslempelse efter LL § 33 eller en tilsvarende bestemmelse i en overenskomst. Kun skattepligtige efter SEL § 1 og FBL § 1, samt fysiske personer, der anvender virksomhedsskatteordningen, kan benytte LL § 33 H. Bestemmelsen sikrer, at der kan opnås creditlempelse, når den lempelsesberettigede indkomst er positiv.²¹⁸

I PSL § 13, stk. 5, er det om adgangen til at overføre underskud mellem samlevende ægtefæller bestemt, at der ved opgørelsen af ægtefællernes skattepligtige indkomst og personlige indkomst ses bort fra *personlig indkomst*, der beskattes i udlandet og ikke her i landet. Bestemmelsens ordlyd peger i retning af, at bestemmelsen kun finder anvendelse, når den personlige indkomst, der beskattes i udlandet og ikke her i landet, omfattes af eksempionslempelse. I administrativ praksis ses der imidlertid også bort fra udenlandsk personlig indkomst, som underkastes almindelig creditlempelse efter LL § 33 eller almindelig eller matching creditlempelse efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst.²¹⁹ Der kan dog ikke ses bort fra den udenlandske personlige indkomst, når der er sket lempelse i medfør af LL § 33 A eller § 33 C, jf. PSL § 13, stk. 5, sidste punktum.

Derimod er der ikke i intern dansk skatteret regler, som særligt regulerer den situation, hvor *den lempelsesberettigede indkomst* opgjort i Danmark som domicilland er *negativ*, men der desuagtet er betalt skat til udlandet (fordi den anden stat anvender andre opgørelsesregler).

218 Jf. om LL § 33 H cirkulære nr. 82 af 29. maj 1997 om international beskatning, punkt 5.4; Kurt Gimsing i SU 1996, 189.

219 Jf. cirkulære nr. 129 af 17. april 1994 til personskatteloven, punkt 19.3. Se forkert Niels Winther-Sørensen i Skatteretten 3, 2. udg., s. 265, note 663.

En løsning på dette problem de lege ferenda kunne være at indføre en særlig intern dansk regel, som f.eks. tillader fremførsel af den i udlandet betalte skat til creditlempelse i senere indkomstår. Efter en sådan regel kunne man i senere indkomstår tillade den (i tidligere indkomstår) betalte skat til den anden stat fratrullet i den danske skat i det omfang, den betalte skat ikke overstiger lempelsesbrøkens begrænsning. En sådan regel vil dog i nogen grad blive kompliceret af, at man ved opgørelsen af den lempelsesberettigede indkomst i det senere indkomstår i givet fald må tage hensyn til den negative lempelsesberettigede indkomst fra tidligere indkomstår.

Misbrug af eksemptionslempelse forhindres særligt af bestemmelsen i LL § 33 D. Bestemmelsen skal bl.a. forhindre forskellige skattetækningsmodeller, som bl.a. er kaldt *elevator-modellen* og *den omvendte østriger* mv. De nævnte modeller var karakteriseret ved, at man ved hjælp af bl.a. de liberale afskrivningsregler fik den lempelsesberettigede indkomst (fra et fast driftssted eller fra en fast ejendom) opgjort til en negativ indkomst i nogle indkomstår og positiv i andre. Motivet hertil var, at man i år med en *negativ* lempelsesberettiget indkomst kunne fratrække underskuddet i den øvrige skattepligtige indkomst (f.eks. indenlandsk indkomst), mens man i år med *positiv* lempelsesberettiget indkomst ikke skulle beskattes af overskuddet på grund af overenskomstens eksemptionslempelse.

Baggrunden for, at dette kunne lade sig gøre, var, at der i *intern dansk skatteret* ikke var hjemmel til at genbeskatte underskud eller til begrænse muligheden for at fradrage negativ lempelsesberettiget indkomst.²²⁰

Andre stater, som i videre omfang end Danmark har valgt eksemptionsmetoden i deres dobbeltbeskatningsoverenskomster, anvender eksemptionsmetoden på en sådan måde, at et udenlandsk *underskud* ikke kan modregnes i øvrig indkomst, såfremt et modsvarende overskud på grund af eksemptionslempelsen ikke ville kunne beskattes i denne stat.²²¹

Ved lov nr. 487 af 12. juni 1996 blev der indført en kildeartsbegrænsning, således at underskud fra et fast driftssted beliggende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland ikke kan modregnes i øvrig indkomst, jf. LL § 5 H. Bestemmelsen finder dog kun anvendelse i forhold til skattepligtige efter SEL § 1 og FBL § 1 og kun, når det faste driftssted er erhvervet fra et koncernfor-

220 Jf. om LL § 33 D Niels Winther-Sørensen: *Skatteretten* 3, 2. udg., s. 255 ff. En lignende problemstilling gjaldt i forhold til sambeskattede udenlandske datterselskaber, jf. nu LL §§ 33, stk. 6, og 33 E.

221 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 23, punkt 44. Dette er f.eks. tilfældet for Tysklands vedkommende. Se om forholdet til EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43) nedenfor kapitel 17.3 (s. 740).

bundet selskab mv. Til gengæld er kildeartsbegrænsningen i LL § 5 H ikke betinget af, at der skal lempes efter eksemptionsmetoden. Bestemmelsen i LL § 5 H har således ikke som LL § 33 D til formål at forhindre misbrug af eksemptionslempelsen, men har til formål at forhindre udenlandske koncerner i nedbringe den danske skat ved at placere allerede underskudsgivende udenlandske faste driftssteder (og sambeskattede udenlandske datterselskaber) hos koncernens danske selskaber.²²²

4.3 Overenskomsternes fordeling af beskatningsretten

4.3.1 Kvalifikation af indkomst

4.3.1.1 Generelt om kvalifikation af indkomst i overenskomsterne

Fordelingsbestemmelserne i art. 6-21 i OECD's modeloverenskomst er opdelt i forskellige *indkomstkategorier*. Da der er forskel på de enkelte bestemmelseres fordeling af beskatningsretten mellem overenskomstens kildeland og domicilland har indkomstkvalifikationen stor betydning for lempelsen i de to overenskomststater.

Det danske skattesystems grundlæggende indkomstopgørelsesregler i SL §§ 4-6 bygger i modsætning til art. 6-21 i OECD's modeloverenskomst *ikke* på en skarp opdeling i forskellige indkomstkategorier. Udgangspunktet i *dansk skatteret* er således et *nettoindkomstprincip* som modsætning til et indkomstkildeprincip.²²³ Uden at opgive dette grundlæggende udgangspunkt fra SL §§ 4-6 er der dog efterfølgende i dansk skattelovgivning indført en række lovregler, som fordrer en skarp opdeling mellem forskellige typer indtægter og udgifter, jf. f.eks. de forskellige regler om beskatningen af kapitalgevinster, LL §§ 9 ff. og PSL §§ 3-4b.

I modsætning hertil har flere andre stater opbygget deres skattelovgivning med udgangspunkt i et *indkomstkildeprincip*, der på lignende måde som art. 6-21 i OECD's modeloverenskomst tager udgangspunkt i en opdeling i forskellige indkomstkategorier, jf. eksempelvis det tyske skattesystem og opdelingen i indkomstkilder i Einkommensteuergesetz § 2. Hvorvidt en stat i sin interne skattelovgivning har taget udgangspunkt i et nettoindkomstprincip eller i et indkomstkildeprincip har *ikke i sig selv* betydning for indkomstkvalifikationen i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst, jf. nærmere nedenfor.

Som løsning på indkomstkvalifikationsproblemet ville en henvisning til anvenderstatens interne ret indebære betydelige ulemper. Nogle indkomstkategorier fra fordelingsbestemmelserne i OECD's modeloverenskomst kendes

²²² Jf. lovforslag L 118 af 6. december 1995 til § 2, nr. 1, § 5 H.

²²³ Jf. Jan Pedersen i Skatteretten 1, 2. udg., s. 38 f.

slet ikke i intern ret eller har et uklart indhold. Som eksempel herpå kan nævnes indkomstkategorien *frit erhverv/selvstændigt arbejde*, som – bortset fra arbejdsmarkedsfondslovens § 10, stk. 3, ikke kendes i intern dansk skatteret. Endvidere vil der, selv om samme eller tilsvarende udtryk anvendes i begge staters interne ret, eksistere en risiko for, at de enkelte overenskomststater fortolker udtrykket forskelligt.

Såfremt man sammenlignede forskellige staters internretlige definitioner af udtryk som eksempelvis *erhvervsindkomst*, *lønmodtagerindkomst*, og *udbytte*, ville man formentligt kunne konstatere, at de enkelte udtryk hver for sig har et kerneindhold. Indkomst oppebåret ved produktion og salg af varer vil normalt blive anset som *erhvervsindkomst*; indkomst oppebåret af en ansat funktionær på fuld tid vil normalt blive betragtet som *lønmodtagerindkomst*; og en generalforsamlingsbestemt udlodning fra et aktieselskab vil normalt blive betragtet som *udbytte*.

Uden for denne kerne vil der imidlertid være et område, hvor der i de forskellige stater vil være uklarhed eller uenighed om indholdet af de enkelte udtryk. Til illustration kan henvises til dansk praksis om afgrænsningen af *maskeret udbytte* og praksis om afgrænsningen mellem *erhvervsindkomst* og *lønmodtagerindkomst*.

Fordelingsbestemmelserne i OECD's modeloverenskomst indeholder derfor i et vist omfang *definitioner* af de forskellige indkomstkategorier. I det omfang, der findes sådanne definitioner, skal de ubetinget lægges til grund ved anvendelsen af den konkrete overenskomst. Dette gælder også, selv om man i intern ret måtte fortolke udtrykket på en anden måde, jf. ovenfor kapitel 3.1.3 (s. 80).

For eksempel skal vederlag for retten til at anvende kunstnerisk ophavsret anses for omfattet af art. 12 ved overenskomstanvendelsen, jf. art. 12, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst, selv om definitionen af *royalties* i KSL § 65 C, stk. 4, ikke omfatter sådanne betalinger, og visse kursgevinster skal ved overenskomstanvendelsen anses for omfattet af art. 11 om *renter*, idet definitionen i art. 11, stk. 3, også omfatter forskrivninger mv.

Selv om der ikke er givet en egentlig definition, vil en række afgrænsningsproblemer kunne løses ved en *fortolkning* af overenskomstens bestemmelser i *sammenhæng*. Dette gælder bl.a. ved en fortolkning af art. 15 om personlige tjenesteydelser, som skal læses i sammenhæng med art. 16, 18 og 19, jf. her ved udtrykkeligt art. 15, stk. 1. Se også nedenfor om afgrænsningen af art. 7.

I visse af fordelingsbestemmelserne henvises der udtrykkeligt til intern ret i en af overenskomststaterne. Dette er således tilfældet i OECD's modeloverenskomsts art. 6, stk. 2 (*fast ejendom*), og art. 10, stk. 3 (*udbytte*).

Når der som f.eks. i art. 10, stk. 3, er henvist til, hvad *overenskomstens kildeland* ifølge sin interne ret beskatter som udbytte, skal kildelandets afgrænsning heraf ikke alene være afgørende for anvendelsen af overenskomsten i kildelandet. *Domicillandet* er på dette punkt ligeledes bundet af afgrænsningen i kildelandets interne ret.

Såfremt en aktionær fra stat A sælger aktier til det udstedende selskab i stat S, og stat S beskatter salgssummen som udbytte, vil både stat A og stat S således skulle lægge art. 10 til grund ved overenskomstanvendelsen. Dette gælder, uanset stat A efter sin interne ret f.eks. anser salget som afståelse af aktier og alene beskatter avancen. Konsekvensen heraf er, at stat S vil kunne beskatte med op til den i art. 10, stk. 2, fastsatte procentsats af salgssummen, mens stat A omvendt er forpligtet til at yde almindelig creditlempelse, jf. art. 23 A, stk. 2, jf. art. 10, og art. 23 B, stk. 1, jf. art. 10.

For at forhindre, at en overenskomststat på den anden overenskomststats bekostning tiltvinger sig et større skatteprovenu ved at indføre brede definitioner af relevante begreber i sin interne ret, *kombineres* sådanne henvisninger til den ene stats interne ret med en vis *løse definition*, jf. f.eks. art. 6, stk. 2, og art. 10, stk. 3.

Såfremt det ikke er muligt at nå frem til en løsning ud fra en fortolkning af overenskomsten, og der ikke er givet en udtrykkelig henvisning til intern ret i en af overenskomststaterne, falder man tilbage på det almindelige princip fra *art. 3, stk. 2*, om, at hver overenskomststat må fortolke i overensstemmelse med *sin egen interne ret*, jf. herom ovenfor kapitel 3.1.3 (s. 79 ff.).

Efter intern dansk skatteret anses personselskaber (interessentskaber mv.) ikke som selvstændige skattesubjekter, idet indkomsten i stedet beskattes direkte hos de enkelte selskabsdeltagere. Kvalifikationen af den indkomst, som beskattes hos de enkelte selskabsdeltagere, hører til blandt de centrale problemer for den skattemæssige behandling af personselskaber med grænseoverskridende forhold, jf. herom nedenfor kapitel 5.2 (s. 164 ff.), hvorfor de særlige indkomstkvalifikationsproblemer, der knytter sig til deltagelse i personselskaber, analyseres i tilknytning hertil.

4.3.1.2 Afgrænsningen af indkomst omfattet af art. 7

Som det er tilfældet for de fleste begreber, kan man ved kvalifikationen af den indkomst, som omfattes af art. 7 i OECD's modeloverenskomst, sondre mellem bestemmelsens kerneindhold og et mere uskarpt randområde. Bestemmelsens kerneindhold vil særligt omfatte indkomst fra handel, håndværk, industri og bankvæsen mv. Sådant indkomst vil også i henhold til langt de fleste staters interne ret blive kvalificeret som *erhvervsindkomst*.²²⁴ De

vanskelige afgrænsningsproblemer opstår, når man bevæger sig uden for sådanne typiske tilfælde. Her vil man kunne konstatere, at der i de forskellige stater foretages en forskellig afgrænsning af, hvad der anses at være erhvervsindkomst.

Det, der i Danmark opfattes som selvstændig erhvervsvirksomhed, vil f.eks. omfatte mere end det, der anses for *Gewerbebetrieb* i tysk ret, bl.a. fordi der ikke i dansk ret findes indkomstkategorien *Einkünfte aus selbständiger Arbeit* (sammenlign også OECD's art. 14), og fordi indkomst fra en *fast ejendom* i Danmark ofte anses for at være erhvervsindkomst.

Formuleringen af art. 7 i OECD's modeloverenskomst indeholder ikke nogen egentlig definition og giver i sig selv kun beskeden vejledning.

I overskriften til art. 7 anvendes formuleringen: *fortjeneste ved forretningsvirksomhed*, og i art. 7, stk. 1, formuleringerne: *fortjeneste indvundet af et foretagende i en kontraherende stat* og *foretagendet driver erhvervsvirksomhed*. I den engelske originalversion af modeloverenskomsten anvendes formuleringerne: *business profits, the profits of an enterprise of a Contracting State*, og *the enterprise carries on business*.

Ud fra en sproglig fortolkning af de nævnte udtryk kan man som nævnt udlede et vist kerneindhold i bestemmelsen. Visse former for indkomst må således uanset indholdet af afgrænsningen i intern skatteret anses for omfattet af art. 7. I modsat fald ville bestemmelsens funktion fuldstændigt kunne undermineres ved en ændring af intern ret. Der kan imidlertid ikke heraf udledes, hvorledes man skal forholde sig i tilfælde, som ligger ude i det mere uskarpe randområde af, hvad der kan kvalificeres som erhvervsindkomst.

Udtrykket *et foretagende i en kontraherende stat* er ganske vist defineret i art. 3, stk. 1, litra c, men definitionen "... et foretagende, som drives af en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat", angiver ikke, hvad der skal forstås som et *foretagende*. I OECD's kommentarer til art. 3 er det da også angivet: "Spørgsmålet om, hvorvidt en aktivitet udfoldes inden for et foretagendes rammer, eller om den skal antages i sig selv at udgøre et foretagende, er altid blevet fortolket i overensstemmelse med bestemmelserne i de kontraherende staters nationale love. Det har derfor ikke været tilstræbt at give en egentlig definition af udtrykket "foretagende" i denne artikel".²²⁵

224 Jf. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., til art. 7, margin nr. 23.

225 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 3, punkt 4. Se også Kees van Raad i Intertax 1994, 491, som har foreslået, at udtrykket *enterprise* helt skal udgå af OECD's modeloverenskomst. John F. Avery Jones m.fl. har i European Taxation 1991, 310, særligt s. 328 ff. analyseret betydningen af udtrykket *enterprise* i OECD's modeloverenskomst og i en række staters interne ret.

I mangel af klare holdepunkter for andet må det antages, at man i medfør af *art. 3, stk. 2*, må fortolke i overensstemmelse med den internretlige afgrænsning af erhvervsindkomst i anvenderstaten.²²⁶

Da der ikke i intern dansk skattelovgivning er givet nogen alment gældende definition af, hvad der anses for erhvervsindkomst, må begrebets indhold fastlægges ved at sammenholde afgrænsningen i skattelovgivningens forskellige relationer, jf. bl.a. i forhold til SEL 1, stk. 1, nr. 6, jf. stk. 4, investeringsfondsloven, personskatteloven, virksomhedsskatteloven osv.²²⁷ Denne interne danske afgrænsning af begrebet er ganske vid, jf. således bl.a. om TfS 1996, 532 H nedenfor kapitel 4.3.1.2.2 (s. 134 f.). Ved bestemmelsen af den interne danske ret, der skal fortolkes i overensstemmelse med i henhold til overenskomstens *art. 3, stk. 2*, må man imidlertid også nærmere undersøge baggrunden for afgrænsningen i praksis og teori.

Af større praktisk betydning end en positiv begrebsfastlæggelse af *art. 7* er den negative afgrænsning over for overenskomstens øvrige fordelingsbestemmelser. Denne negative afgrænsning bygger dels på kollisions-reglen i *art. 7, stk. 7*, dels på en almindelig fortolkning af *art. 7* læst i sammenhæng med overenskomstens øvrige bestemmelser.

4.3.1.2.1 Kollisions-reglen i *art. 7, stk. 7*

Art. 7, stk. 7, i OECD's modeloverenskomst regulerer de tilfælde, hvor en konkret erhvervsmæssig indtægt ifølge ordlyden af *art. 7, stk. 1*, omfattes af *art. 7* samtidigt med, at indtægten er omfattet af en af de øvrige fordelingsbestemmelser. En *typisk kollision* vil kunne opstå mellem *art. 7* og artiklerne 10-12, nemlig i tilfælde, hvor et foretagende som led i sin erhvervsvirksomhed modtager udbytte, renter eller royalties. *Art. 7, stk. 7*, fastslår, at *art. 7* i denne situation er subsidiær i forhold til de øvrige bestemmelser. Den praktiske betydning af *art. 7, stk. 7*, viser sig i de tilfælde, hvor den anden fordelingsbestemmelse fordeler beskatningsretten på en anden måde end *art. 7*.

²²⁶ Jf. Frederik Zimmer: Internasjonal inntektsskatterett, 2. udg., 1992, s. 92 f.; Arvid A. Skaar: Permanent Establishment, 1991, s. 245 ff. Klaus Vogel og Rainer Prokisch har argumenteret for i videre omfang at foretage en autonom fortolkning, jf. Klaus Vogel og Rainer Prokisch i generalrapporten til IFA-kongressen 1993, jf. Cahiers LXXVI-IIa, s. 19 ff., særligt s. 27; Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., til *art. 7*, margin nr. 23 ff., og til *art. 15*, margin nr. 16.

²²⁷ Se dog nedenfor kapitel 4.3.1.2.2 (s. 135 f.) om afgrænsningen over for lønmodtagerindkomst.

Til illustration vil overenskomstens kildeland efter art. 11, stk. 2, kunne beskatte renter, der hidrører fra *overenskomstens kildeland* med op til 10 pct. af brutto-rentebeløbet. Kollisions-reglen i art. 7, stk. 7, fører her til, at denne beskatning også vil kunne gennemføres, selv om renterne erhverves som led i en erhvervsmæssig virksomhed. Derimod får art. 7, stk. 7 ingen praktisk betydning, hvis renterne hidrører fra *domicillandet* eller fra *en tredjestat*. Art. 11 tildeler i denne situation ikke nogen beskatningsret til overenskomstens kildeland.

Når modtageren af renterne har et *fast driftssted* i overenskomstens kildeland, må art. 7, stk. 7, læses i sammenhæng med de såkaldte *driftsstedsforbehold* i art. 10, stk. 4, art. 11, stk. 4, og art. 12, stk. 3. Ifølge disse bestemmelser, skal art. 7 (uanset art. 7, stk. 7), lægges til grund, når udbytte, renter eller royalties kan henføres til det faste driftssted i overenskomstens kildeland. Herved undgås det, at overenskomstens kildelands beskatningsret begrænses til eksempelvis 10 pct. af brutto-rentebeløbet. Kildelandet skal i stedet medtage renterne i det faste driftssted indkomstopgørelse og kan anvende den skattesats, der gælder for beskatningen af faste driftssteder.

Såfremt udbyttet, renterne eller de modtagne royalties fra overenskomstens kildeland *ikke* kan henføres til et fast driftssted i denne stat, finder driftsstedsforbeholdet ikke anvendelse. Overenskomstens kildeland kan i denne situation kun beskatte det modtagne udbytte og de modtagne renter og royalties op til de i art. 10-12 fastsatte procentsatser af brutto-indtægterne.²²⁸ Formuleringen af driftsstedsforbeholdene udelukker et *force of attraction*-princip, jf. herom nedenfor kapitel 9.1.4.1 (s. 363 f.).

Art. 6 om *fast ejendom* indeholder *ikke* et tilsvarende driftsstedsforbehold. Tværtimod er det i art. 6, stk. 4, præciseret, at beliggenhedsprincippet i art. 6 også finder anvendelse, hvor den faste ejendom tilhører et foretagende. Dette får bl.a. den betydning, at overenskomstens kildeland kan opgøre indkomsten fra en der beliggende fast ejendom uden at være bundet af indkomstopgørelsesreglerne i art. 7, stk. 2-6, selv om den faste ejendom har sammenhæng med en erhvervsmæssig drift fra et fast driftssted i samme stat.

Art. 21, stk. 1, indeholder en anden type kollisions-regel om indkomster, der ikke er *omtalt i de forudgående artikler*. Sammenhængen mellem art. 7, stk. 7, og art. 21, stk. 1, må forstås således, at art. 21 er *mere subsidier* end art. 7. Dette fremgår af ordlyden af art. 21, stk. 1, idet erhvervsindkomst er *omtalt*

²²⁸ I OECD's modeloverenskomsts art. 12 er der ikke givet overenskomstens kildeland ret til at beskatte op til en vis procentdel af de modtagne brutto-royalties, men det er ikke usædvanligt, at de danske overenskomster indeholder en sådan begrænset beskatningsret til kildelandet.

i en af de forudgående artikler, nemlig i art. 7. Driftsstedsforsbeholdet i art. 21, stk. 2, kan derfor i modsætning til driftsstedsforsbeholdet i art. 10, stk. 4, art. 11, stk. 4, og art. 12, stk. 3, som udgangspunkt ikke tillægges nogen selvstændig betydning.²²⁹

4.3.1.2.2 Afgrænsning over for øvrige fordelingsbestemmelser

Således som art. 7, stk. 7, i OECD's modeloverenskomst er formuleret, har bestemmelsen formentligt kun direkte betydning, når det allerede *er* fastslået, at en person driver erhvervsmæssig virksomhed, og hvor spørgsmålet er, om *konkrete indtægter* omfattes af art. 7 eller af en af de øvrige fordelingsbestemmelser. Derimod omfatter ordlyden af art. 7, stk. 7, *ikke* den situation, hvor det skal afgøres, om den pågældende person overhovedet har erhvervsindkomst omfattet af art. 7.

Selv om man således næppe kan fremføre art. 7, stk. 7, som hjemmel, er der ingen tvivl om, at art. 7 også må *afgrænses negativt* over for overenskomstens øvrige fordelingsbestemmelser, når det skal afgøres, om der foreligger erhvervsindkomst omfattet af art. 7.

Erhvervsindkomst omfattet af art. 7 skal for det første afgrænses over for art. 6 om indkomst fra en *fast ejendom*, art. 8 om indkomst fra *skibs- og luftfart* og art. 14 om indkomst fra *frit erhverv*. Disse bestemmelser indeholder i art. 6, stk. 2, art. 8, stk. 1 og 2, jf. art. 3, stk. 1, litra d, og art. 14, stk. 2, definitioner af den indkomst, som omfattes heraf. Når en given indkomst er omfattet af en af disse bestemmelser, har disse bestemmelser ud fra et *lex specialis-synspunkt* forrang.

Efter *intern dansk skatteret* anses sådanne indkomstarter som udgangspunkt for at være *erhvervsindkomst* og vil derfor bl.a. kunne være omfattet af bestemmelserne om begrænset skattepligt for erhvervsindkomst i KSL § 2, stk. 1, litra d, og SEL § 2, stk. 1, litra a. Indkomst fra *fast ejendom* vil herudover være omfattet af de særlige bestemmelser herom, jf. KSL § 2, stk. 1, litra e, og SEL § 2, stk. 1, litra b, men dette udelukker ikke, at indkomsten også vil kunne være omfattet af KSL § 2, stk. 1, litra d, og SEL § 2, stk. 1, litra a, jf. TfS 1996, 532 H. I dom-

²²⁹ Jf. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., art. 21, margin nr. 32. Se om betydningen heraf i forhold til indkomstopgørelsen for et fast driftssted nedenfor kapitel 9.1.4.1 (s. 363 f.). Art. 21, stk. 2, kan dog muligvis anses at have selvstændig betydning ved at præcisere, at beliggenhedsprincippet skal have større betydning end fast driftssted-princippet, når en fast ejendom, beliggende i domicillandet, har en tilknytning til et fast driftssted i overenskomstens kildeland, jf. nedenfor kapitel 9.1.5 (s. 376 ff.).

men tog Højesteret stilling til, om renter fra investeringsfondskonti var omfattet af begrænset skattepligt til Danmark. Der var henlagt til investeringsfonds på baggrund af indkomst fra udlejning af fast ejendom, men renterne fra investeringsfondskontiene var ifølge Højesteret ikke omfattet af bestemmelsen om begrænset skattepligt for indkomst fra en fast ejendom. Højesteret måtte derfor tage stilling til, om renterne evt. kunne være omfattet af bestemmelsen om begrænset skattepligt for erhvervsindkomst fra et fast driftssted i Danmark. Højesteret udtalte om spørgsmålet om indkomstkvalifikation: "Det forhold, at ejendommen også kan beskattes efter stk. 1, litra d [nu: litra e], udelukker ikke, at beskatning foretages på grundlag af litra c [nu: litra d], hvis betingelserne i denne bestemmelse i øvrigt er opfyldt."²³⁰

Indkomst fra *skibs- og luftfart* og indkomst fra *frit erhverv* er ikke omfattet af andre bestemmelser om begrænset skattepligt, og for disse indkomstkategoriers vedkommende forudsætter intern dansk hjemmel til begrænset skattepligt derfor, at betingelserne i KSL § 2, stk. 1, litra d, og SEL § 2, stk. 1, litra a, er opfyldt.

Ved kvalifikationen af indkomst efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst får det forhold, at indkomst fra *fast ejendom*, indkomst fra *skibs- og luftfart* og indkomst fra *frit erhverv* efter intern dansk skatteret anses for erhvervsindkomst, betydning, hvis de pågældende specielle overenskomstbestemmelser herom ikke er anvendelige, f.eks. ved erhvervelse af indkomst fra en fast ejendom i en tredjestat.²³¹ I så fald vil indkomsten være omfattet af den generelle bestemmelse om erhvervsindkomst i OECD's modeloverenskomsts art. 7.

I visse tilfælde skal der også foretages en afgrænsning over for *lønmodtagerindkomst* efter art. 15 i OECD's modeloverenskomst. Da overenskomsten ikke nærmere angiver, hvorledes de to former for indkomst skal afgrænses over for hinanden, må man ved anvendelsen af overenskomsten i Danmark i medfør af art. 3, stk. 2, i tvivlstilfælde fortolke i overensstemmelse med afgrænsningen i *intern dansk skatteret*.²³² Tilsvarende gælder ved afgrænsningen af erhvervsindkomst over for *pensionsydelse*, jf. til illustration af denne afgrænsning TfS 1989, 38 H.²³³

230 Se nærmere herom nedenfor kapitel 8.1.2.1 (s. 296 ff.).

231 Jf. herom nedenfor kapitel 9.1.5 (s. 376 ff.).

232 Jf. herom nærmere Kurt Siggaard i Skatteretten 1, 2. udg., s. 180 f.; John Engsig i Lærebog om indkomstskat, 8. udg., s. 123 ff.; Kjeld Hemmingsen i Henrik Dam m.fl.: Skatteret, Speciel del I, 1999/2000, s. 67 f.; cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994, punkt 3.1.1.; TfS 1996,449 H; TS-cirkulære nr. 20 af 17. juli 1996.

233 Jf. herom ovenfor kapitel 3.1.3 (s. 84) og nedenfor kapitel 5.4 (s. 188 ff.).

Afgrænsningen af erhvervsindkomst over for *lønmodtagerindkomst* og *pensionsydelse* adskiller sig fra afgrænsningen af erhvervsindkomst over for indkomst fra *skibs- og luftfart*, indkomst fra *fast ejendom* og indkomst fra *frit erhverv*. Den indkomst, som kvalificeres som *løn* og *pension*, kan ikke samtidigt kvalificeres som erhvervsindkomst. Hvis man tænkte sig bestemmelserne om *løn* og *pension* væk, ville man derfor ikke falde tilbage til bestemmelsen i art. 7. Det er dog tvivlsomt, om dette skal tillægges nogen betydning ved indkomstkvalifikationen.

4.3.2 Indkomstkildens placering

4.3.2.1 Overenskomstens kildeland contra indkomstkildens placering

Forordningsbestemmelserne i OECD's modeloverenskomsts art. 6-21 bygger på en forudsætning om, at en person kun er hjemmehørende i den ene overenskomststat, jf. herved dobbeltdomicil-klausulerne i art. 4, stk. 2 og 3. Den stat, hvori den pågældende er hjemmehørende, betegnes domicillandet. Om den anden overenskomststat anvendes ofte betegnelsen *kildeland* i fremstillinger om international skatteret.²³⁴ Denne betegnelse er imidlertid ikke dækkende, når en konkret *indkomst ikke hidrører fra kildelandet*.

Når en konkret indkomst hidrører fra en *tredjestat* eller fra *domicillandet* bør der anvendes en anden betegnelse for den overenskomststat, som ikke er domicilland. Som en *neutral* betegnelse for denne *stat, der ikke er domicilland*, anvendes i denne afhandling *overenskomstens kildeland*.

Herved er det tilsigtet at undgå en sammenblanding af betegnelsen for den overenskomststat, som ikke er domicilland, og spørgsmålet om, hvorfra en indkomst hidrører (*indkomstkildens placering*).

I teorien ses udtrykket *kildeland* ind imellem anvendt som synonym med det land, hvorfra indkomsten hidrører. I sådanne fremstillinger ses spørgsmålet om *indkomstkildens placering* formuleret således, at det skal afgøres, hvilken stat der er *kildeland*. Således har eksempelvis Thøger Nielsen til et kapitel om "Fastlæggelsen af indkomstkilden" følgende underoverskrift: "Tvivlsspørgsmål med hensyn til selve konstateringen af, hvilket land der i den konkrete situation skal anses for kildeland".²³⁵

Sammenblandingen af udtrykket *kildeland* og spørgsmålet om *indkomstkildens placering* er uheldig, da en dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke blot begrænser overenskomstens kildelands beskatning af den del af indkomsten, der hidrører fra denne stat. Overenskomsten begrænser i væsentligt videre

²³⁴ Jf. Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 171 ff.

²³⁵ Jf. Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, s. 588 ff. Se som eksempel herpå også Gustaf Lindencrona: Dubbelbeskatningsavtalsrätt, 1994, s. 55 f.

omfang overenskomstens kildeland fra at beskatte indkomst, som hidrører fra *domicillandet* eller fra en *trejdestat*, jf. bl.a. OECD's modeloverenskomsts art. 21. Problemet med sammenkædningen af spørgsmålet om indkomstkildens placering og udtrykket *kildeland* er, at man – særligt hvor flere stater er involveret, herunder i de såkaldte *triangulære* situationer – kunne blive fristet til at foretage deduktioner fra fastlæggelsen af, hvilken stat der er kildeland.

Dette kan illustreres med følgende eksempel. En fysisk person er fuldt skattepligtig i både Danmark og i stat A, således at han i medfør af art. 4, stk. 2, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem de to stater anses for hjemmehørende i stat A. Den pågældende person modtager udbytte fra et selskab i stat B. Det forudsættes, at overenskomsterne mellem Danmark og stat A og mellem Danmark og stat B er udformet som OECD's modeloverenskomst.

I eksemplet er *indkomstkilden* placeret i stat B, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende (det forudsættes, at de udbyttegivende aktier ikke kan henføres til noget fast driftssted i Danmark). I medfør af overenskomsten mellem *Danmark og stat B* kan stat B som overenskomstens kildeland beskatte udbyttet med op til 15 pct. af brutto-udbyttet, jf. art. 10, stk. 2. Danmark er som domicilland i henhold til *denne* overenskomst berettiget til at beskatte udbyttet, men skal yde *almindelig creditlempelse* for den i stat B betalte skat, jf. art. 23 A, stk. 2/ art. 23 B, stk. 1.

Selv om indkomstkilden er placeret i stat B ville det imidlertid være forkert, hvis Danmark i eksemplet gennemførte en beskatning i overensstemmelse med overenskomsten med stat B og alene ydede almindelig creditlempelse for den i stat B betalte skat. Forholdet er nemlig *også* omfattet af overenskomsten mellem *Danmark og stat A*, og da Danmark efter denne overenskomst er overenskomstens kildeland, er Danmark forpligtet til helt at undlade at beskatte udbytteindkomsten (yde *eksempleslempelse*), jf. denne overenskomsts art. 21. Selv om indkomstkilden er placeret i stat B, har Danmark status som *overenskomstens kildeland* i relation til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og stat A.

4.3.2.2 Placeringen af indkomstkilden i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne

Det er ikke muligt ud fra overordnede overvejelser at give noget entydigt svar på, hvor indkomstkilden er placeret placering (dvs. hvorfra indkomsten hidrører). I sin analyse af spørgsmålet har Thøger Nielsen med rette peget på, at man ved et forsøg på at placere indkomstkilden ud fra et yder/modtager-kriterium hurtigt vil ende med, at argumenterne med lige stor apriorisk styrke kan vendes den ene eller den anden vej.²³⁶

236 Jf. Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, s. 588 ff., særligt s. 589.

Til illustration har Thøger Nielsen bl.a. nævnt forholdet mellem indehaveren af et patent og en licenstag, der betaler for retten til at benytte patentet. Patenthaver har investeret kapital og tid mv. i tilvejebringelsen af patentet, mens licenstag har tilvejebragt de løbende licensbetalinger. Man vil her med nogenlunde samme ret kunne hævde, at indkomstkilden er placeret hos patenthaveren som hos licenstageren.

Til illustration kan også nævnes problemerne med at fastslå, hvorfra indkomst ved personlige tjenesteydelser hidrører. Hidrører sådan indkomst fra det sted, hvor arbejdstageren er uddannet, hvor arbejdstageren p.t. bor og spiser mv. og derved sættes i stand til at passe sit arbejde, hvor arbejdet udføres, hvor arbejdsgiveren er hjemmehørende, eller fra det sted hvorfra lønnen udbetales?

Når det således er slået fast, at der *ikke* findes en objektiv *rigtig* placering af indkomstkilden, viser det sig, at en debat om indkomstkildens placering i virkeligheden kan kamuflere debatten om, hvorledes beskatningsretten til den pågældende indkomst skal fordeles mellem overenskomststaterne.²³⁷

Såfremt man f.eks. antager, at indkomstkilden vedrørende et patent er placeret hos patenthaver, vil patenthaverens domicilland *allerede herved* have afskåret overenskomstens kildeland fra med vægt at kunne gøre gældende, at denne stat helt eller delvis skal have ret til at beskatte patenthaveren af de modtagne licensbetalinger. I så fald vil nemlig både det personlige tilhørsforhold (dér hvor patenthaveren er hjemmehørende) og indkomstens tilhørsforhold være knyttet til domicillandet.

OECD's modeloverenskomst er udformet med særlig hensyntagen til *domicillandets* beskatningsret. Dette gælder også med hensyn til reguleringen i de enkelte bestemmelser om, hvor indkomstkilden er placeret.

Ifølge OECD's modeloverenskomsts art. 7, jf. art. 5, har erhvervsindkomst således sin kilde i overenskomstens kildeland, hvis indkomsten kan henføres til et fast driftssted i denne stat. Fast driftssted-begrebet afskærer i vidt omfang overenskomstens kildeland fra at beskatte indkomst, som har en ikke uvæsentlig tilknytning til dette lands territorium.

Overenskomstens kildeland kan f.eks. ikke beskatte indtægter fra salg direkte fra hovedkontoret i domicillandet til kunder i overenskomstens kildeland. Overenskomstens kildeland kan heller ikke beskatte ved opkøb af varer i dette land, selv om indkøb af varer for en handlende er et nødvendigt led i den

237 Jf. Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, s. 591.

indkomsts-kabende aktivitet, jf. OECD's modeloverenskomsts art. 5, stk. 4, litra d, og art. 7, stk. 5.²³⁸

Når to I-lande indgår dobbeltbeskatningsoverenskomster med hinanden, har det mindre betydning, hvorledes beskatningsretten fordeles mellem overenskomstens kildeland og domicillandet. Da begge stater er at anse som overenskomstens kildeland i forhold til personer, der er hjemmehørende i den anden stat, vil overenskomstens begrænsning af staternes beskatning og derved overenskomstens indflydelse på staternes skatteprovenu ofte blive udlignet over en vis periode. En sådan ligevægt vil sjældent eksistere, når et I-land indgår en overenskomst med et U-land.

Det er mere normalt, at personer, som er hjemmehørende i I-lande, erhverver indkomst fra U-lande, end omvendt. Et *U-land* vil med andre ord typisk være *overenskomstens kildeland*. Som følge heraf vil en dobbeltbeskatningsoverenskomst i højere grad tilgodese I-landets end U-landets fiskale interesser, hvis fordelingsbestemmelserne er udformet, så overenskomstens kildeland i væsentlig grad er forhindret at beskatte indkomst med tilknytning til dets territorium.

I forholdet mellem et I-land og et U-land vil *fast driftssted-princippet* fra OECD's modeloverenskomst normalt være til I-landets fordel. F.eks. vil en erhvervsdrivende person med domicil i I-landet efter OECD's modeloverenskomst kunne opkøbe råvarer i U-landet, foretage en bearbejdning i I-landet, og sælge de forarbejdede varer direkte til kunder i U-landet, uden at U-landet derved kan opkræve nogen skat hos den pågældende person. Hvorvidt dette er rimeligt eller ej, er i vidt omfang et spørgsmål af politisk karakter, som ikke skal forfølges nærmere her. Men ved diskussionen bør man være opmærksom på, at man, hvis man indledningsvis sætter lighedstegn mellem fast driftssted-princippet og indkomstkildens placering, allerede herved indirekte har taget stilling til et væsentligt spørgsmål om fordelingen af beskatningsretten.

I FN's modeloverenskomst fra 1980 har overenskomstens kildeland en udvidet beskatningsret i forhold til OECD's modeloverenskomst, idet overenskomstens kildeland bl.a. også kan beskatte indtægter ved salg af varer i denne stat, hvis de pågældende varer er af samme art som de varer, der sælges af et fast driftssted. Hermed er det forsøgt delvist at imødekomme U-landenes behov uden at give køb på fast driftssted-princippet.

Ved anvendelsen af en dobbeltbeskatningsoverenskomst giver det i en række tilfælde ikke anledning til vanskeligheder at fastslå, hvorfra indkomsten

238 Jf. om det faste driftssteds indkøb af varer for hovedkontoret nedenfor kapitel 13.1.2 (s. 579 ff.).

hidrører.²³⁹ Løsningen må som udgangspunkt findes ved *fortolkning* af overenskomstens bestemmelser. Det er herved ikke nødvendigt at undersøge de overordnede beæggrunde, der ligger til grund for den valgte placering af indkomstkilden i den konkrete overenskomst. F.eks. følger det af art. 6, at der for *fast ejendom* gælder et *beliggenhedsprincip*, og af art. 10, stk. 1, at indkomstkilden for *udbytte* er placeret i den stat, hvor det *udloddende selskab* er hjemmehørende. For erhvervsindkomst anvendes efter art. 7 *fast driftssted-princippet*, således at indkomst skal anses at hidrøre fra overenskomstens kildeland, hvis indkomsten kan henføres til et fast driftssted beliggende dér, selv om de enkelte indtægter tillige måtte hidrøre fra domicillandet eller en tredjestat.²⁴⁰

Selv om det ved en fortolkning af en overenskomsts bestemmelser kan udledes, hvor indkomstkilden er placeret, kan fastlæggelsen heraf i visse tilfælde forekomme at være ganske kompliceret. Til illustration kan nævnes en situation, hvor en person, der er hjemmehørende i stat C, har et fast driftssted i stat B, som betaler renter til en person, der er hjemmehørende i Danmark, jf. OECD's art. 11, stk. 5, 1. og 2. punktum.²⁴¹

I *visse tilfælde* vil det være *uden praktisk betydning* at forsøge at fastslå indkomstkildens placering, idet det ved en almindelig fortolkning af den konkrete overenskomstbestemmelse giver sig selv, om overenskomstens kildeland kan beskatte eller ej.

Som eksempel kan nævnes OECD's modeloverenskomsts art. 13, stk. 4, om kapitalgevinster. Det fremgår ikke klart af bestemmelsen, om f.eks. en avance ved salg af *aktier* i et aktieselskab, der er hjemmehørende i overenskomstens kildeland, skal anses at hidrøre fra denne stat eller fra den overenskomststat, hvor aktionæren er hjemmehørende. Efter OECD's modeloverenskomst er spørgsmålet uden betydning, da overenskomstens kildeland alligevel ikke kan beskatte avancen.

Den nordiske overenskomst fra 1996 er anderledes formuleret, idet overens-

239 Jf. Gustaf Lindencrona: *Dubbelbeskatningsavtalsrätt*, 1994, s. 55 f.

240 Jf. om indkomstkildens placering for forskellige indkomst kategorier Niels Winther-Sørensen: *Skatteretten* 3, 2. udg., s. 106 f., og s. 116 ff. (i forbindelse med omtalen af de enkelte fordelingsbestemmelser). Som om allokering af indtægter fra en tredjestat eller domicillandet til et fast driftssted i overenskomstens kildeland nedenfor kapitel 9.1.5.1 (s. 379 ff.).

241 Jf. herom OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 11, punkt 26 ff.; Odd Hengsle og Mogens Rasmussen i *SO* 1990, 231, særligt s. 240 f.; Niels Winther-Sørensen i *Skatteretten* 3, 2. udg., s. 200 f.

komstens kildeland i visse tilfælde kan beskatte avancer vedrørende aktier i selskaber, der er hjemmehørende i denne stat, jf. den nordiske overenskomsts art. 13, stk. 7. Ifølge denne bestemmelse er indkomstkilden således placeret i den stat, hvor selskabet er hjemmehørende. I medfør af den nordiske overenskomsts art. 13, stk. 2, kan overenskomstens kildeland beskatte aktieavancer ved afståelse af aktier i visse ejendomsselskaber. Ifølge denne bestemmelse er indkomstkildens placering hverken det sted, hvor selskabet er hjemmehørende, eller det sted, hvor aktionæren er hjemmehørende, men derimod de steder, hvor selskabets faste ejendomme er beliggende.²⁴²

I særlige tilfælde kan indkomstkilden ikke placeres alene ud fra en fortolkning af overenskomstens bestemmelser. I så fald må overenskomsten suppleres med *interne gennemførelsesregler* i anvenderstaten, jf. som eksempel herpå den indtil 1993 gældende holdingregel i LL §16 B, stk. 2-5.²⁴³ Interne regler har også stor betydning for placeringen af indkomstkilden for indkomst, som oppebæres af personselskaber, jf. herom nedenfor kapitel 5.2 (s. 164 ff.).

4.4 Indkomstopgørelse til brug for overenskomstlempelse

I et vist omfang kan der af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne udledes regler om, hvorledes man skal opgøre indkomsten til brug for overenskomstlempelsen, jf. bl.a. udtrykkeligt art. 7, stk. 2-6, art. 10, stk. 2, og art. 11, stk. 2. I et varierende omfang må overenskomsternes bestemmelser imidlertid suppleres med interne gennemførelsesregler. Bl.a. på baggrund af, at hver overenskomststat skal supplere med egne gennemførelsesregler, vil der kunne fremkomme forskelle i den opgjorte indkomst i henholdsvis overenskomstens kildeland og i domicillandet.

Nedenfor analyseres nogle generelle problemer vedr. indkomstopgørelsen efter en overenskomst. Analysen danner baggrund for den mere detaljerede undersøgelse i afhandlingens afsnit III-V af reglerne om opgørelsen af et fast driftsstedes indkomst.

I kapitel 4.4.1 (s. 142 ff.) undersøges først principperne for overenskomstens kildelands opgørelse af den indkomst, kildelandet er tildelt beskatningsretten til. Derefter undersøges i kapitel 4.4.2 (s. 144 ff.) principperne for opgørelsen af den lempelsesberettigede indkomst til brug for overenskomstlempelsen i domicillandet. Endelig analyseres i kapitel 4.4.3 (s. 148 ff.) principperne for den tidsmæssige placering af indkomsten.

242 Jf. om art. 13 i den nordiske overenskomst fra 1996 Aage Michelsen i SR-Skat 1997, 232, særligt s. 234 f.

243 Jf. herom Niels Winther-Sørensen i SR-Skat 1992, 309, særligt s. 314 ff.

4.4.1 Indkomstopgørelsen i overenskomstens kildeland

Overenskomstens kildeland kan som nævnt kun beskatte den indkomst, kildelandet i art. 6-21 udtrykkeligt er tildelt beskatningsretten til, og skal yde *eksemptionslempelse* for den øvrige indkomst. I kildelandet opgøres den *indkomst, der kan beskattes*, og ikke (som i domicillandet, jf. nedenfor), opgørelsen af den indkomst, der skal ydes lempelse for. Kun i enkelte af bestemmelserne i OECD's modeloverenskomst er det udtrykkeligt foreskrevet, hvorledes kildelandet skal opgøre denne indkomst.

Ifølge OECD's modeloverenskomsts art. 10, stk. 2, og art. 11, stk. 2, kan overenskomstens kildeland beskatte med op til 5-15 pct. af brutto-udbyttet, henholdsvis brutto-renteindtægterne. Heraf kan udledes, at overenskomstens begrænsninger af kildelandets beskatning af udbytte og renter begrænser sig til et beløb, som uanset eventuelle modstående interne netto-opgørelsesprincipper beregnes på baggrund af en bruttoindkomst.

I praksis giver dette sjældent anledning til problemer, idet reglerne om begrænset skattepligt for udbytte og renter ligeledes er kædet sammen med et brutto-opgørelsesprincip, jf. KSL § 2, stk. 4 og 5, og SEL § 2, stk. 2, 2. punktum. Betydningen af overenskomstens indkomstopgørelsesregler i art. 10, stk. 2, og art. 11, stk. 2, viser sig i tilfælde, hvor en person er underkastet fuld skattepligt såvel i Danmark som i den anden overenskomststat, og efter overenskomstens *dobbeltdomicil-klausul* anses for hjemmehørende i den anden stat, jf. herved art. 4, stk. 2 og 3, i OECD's modeloverenskomst. Da den pågældende er fuldt skattepligtig, medtages i den danske indkomstopgørelse også de udgifter (f.eks. renteudgifter), der vedrører udbytte- og renteindtægten. Dette ændrer imidlertid ikke ved, at man ved fastlæggelsen af *overenskomstens begrænsning* af den danske skat skal beregne procentsatsen ud fra et *bruttoprincip*. Kun hvis den danske skat (beregnet på grundlag af *nettoindkomsten*) overstiger det således udregnede beløb, medfører overenskomsten en begrænsning af den danske skat af udbytte-, henholdsvis renteindtægten.

Art. 7, stk. 2-6, indeholder bestemmelser om opgørelsen af den indkomst, der kan henføres til et fast driftssted i kildelandet. Formålet med disse indkomstopgørelsesregler er ikke som art. 10, stk. 2, og art. 11, stk. 2, at fastslå et maksimalt beløb for den skat, overenskomstens kildeland kan pålægge. Derimod indeholder art. 7, stk. 2-6, de principper, der skal anvendes ved opgørelsen af driftsstedsindkomsten. Bl.a. indeholder art. 7, stk. 2 og 3, principperne for afgørelsen af, hvilke af foretagendets skattepligtige indtægter og fradragsberettigede udgifter mv. der skal medtages i det faste driftssted indkomstopgørelse, samt hvorledes interne ydelser mellem det faste driftssted og hovedkontoret skal behandles. Danmark kan *ikke* som overenskomstens kildeland gennem-

føre en beskatning på grundlag af en *driftsstedindkomst*, som er *højere*, end hvis den var opgjort i overensstemmelse med *overenskomstens regler*.

Da OECD's modeloverenskomst med kommentarer inddrages ved fortolkningen af de interne danske indkomstopgørelsesregler, vil konsekvensen af de overenskomstmæssige regler for indkomstopgørelsen bedst kunne *illustreres* ved i et eksempel at tage udgangspunkt i følgende (*forkerte*) forudsætning:

Det forudsættes, at der i henhold til art. 7, stk. 2 og 3, i en konkret dobbeltbeskatningsoverenskomst skal beregnes renter ved interne lån fra et udenlandsk hovedkontor til et fast driftssted i Danmark, hvorimod der ikke efter *intern dansk skatteret* skal beregnes renter ved sådanne interne lån.²⁴⁴

Et udenlandsk hovedkontor har ydet et internt lån til et fast driftssted i Danmark, som forrentes med årligt kr. 1 mio. Det faste driftssted har, når der bortses fra disse rentebetalinger, en skattepligtig indkomst på kr. 2 mio. I denne situation vil det faste driftsstedes indkomst efter *intern dansk skatteret* udgøre kr. 2 mio. Men da der efter overenskomstens art. 7, stk. 2 og 3, skal tages højde for de interne rentebetalinger, vil den skattepligtige indkomst, som Danmark efter *overenskomsten* kan beskatte, kun udgøre kr. 1 mio. Overenskomsten begrænser herved den danske beskatning, idet der kun kan beregnes en skat af en skattepligtig indkomst på kr. 1 mio.

Det forhold, at overenskomsten ikke direkte ændrer de interne danske skatteregler, kan illustreres ved samme eksempel, men således at det i stedet er det udenlandske hovedkontor, som betaler interne renter på kr. 1 mio. til det faste driftssted i Danmark. Også i denne situation forudsættes det, at der ifølge overenskomstens art. 7, stk. 2 og 3, skal beregnes interne rentebetalinger. Danmark vil derfor ifølge *overenskomsten* kunne beskatte en indkomst på (kr. 2 mio. + kr. 1 mio.=) kr. 3 mio. Men dette ændrer ikke ved, at indkomsten opgjort efter *intern dansk skatteret* udgør kr. 2 mio, og da overenskomsten ikke i sig selv udgør nogen hjemmel for beskatning, fører de interne rentebetalinger således ikke til skærpet beskatning i Danmark.

Ved fastlæggelsen af de *interne danske gennemførelsesregler* i relation til indkomstopgørelsen, vil det, når Danmark er overenskomstens kildeland, i mangel af en direkte lovregulering ofte være naturligt at tage udgangspunkt i de regler, der gælder for *begrænset skattepligtige*, herunder også regler, som er fastsat ved administrativ praksis. Endvidere vil det være naturligt at inddrage relevant international skattepraksis og OECD's modeloverenskomst med kommentarer som vejledning.

²⁴⁴ Efter gældende ret giver hverken intern dansk skatteret eller overenskomsterne normalt adgang til at fradrage interne rentebetalinger, jf. TFS 1993, 7 H og nedenfor kapitel 15.2.1 (s. 647 ff.).

Det forhold, at det ikke direkte i OECD's modeloverenskomst er reguleret, hvorledes overenskomstens kildeland skal opgøre indkomsten, medfører som nævnt, at man må supplere overenskomsten med interne gennemførelsesregler. Dette betyder dog *ikke*, at der er frit spil for den enkelte overenskomststat til at fastsætte sine interne gennemførelsesregler, heller ikke vedrørende de interne gennemførelsesregler, som skal supplere overenskomstbestemmelser, som (i modsætning til art. 7) ikke indeholder udtrykkelige regler for indkomstopgørelsen.

Til *illustration* heraf skal nævnes art. 6 om indkomst fra *fast ejendom*. De interne gennemførelsesregler vedrørende denne bestemmelse kan ikke udformes på en sådan måde, at der inddrages indtægter, som ikke vedrører den fast ejendom. Selv om art. 6 nødvendigvis må suppleres med interne gennemførelsesregler for at fastlægge størrelsen af den indkomst fra den faste ejendom, som kildelandet i medfør af overenskomsten er berettiget at beskatte, må det antages, at der af bestemmelsen kan udledes visse grænser. I modsat fald ville fordelingsbestemmelsernes opdeling i forskellige indkomstkategorier blive undermineret.

Da der ikke er fastsat særlige regler for opgørelsen af indkomst fra en fast ejendom i intern dansk skatteret, vil der næppe kunne fremføres praktiske eksempler, hvor intern dansk skatteret *i videre omfang* end tilladt efter overenskomsten inddrager indtægter som indkomst fra fast ejendom. I TfS 1996, 532 H om renter fra investeringsfondshenlæggelser henviste Højesteret til "... KSL § 2, stk. 1, litra d [nu: litra e)], sammenholdt med bl.a. art. 6 og 11 i dobbeltbeskatningsaftalen". Højesteret skulle hermed tage stilling til, om der efter KSL § 2 var hjemmel til at inddrage renteindtægterne i indkomsten fra den fast ejendom. Da der således ikke var intern hjemmel til beskatning, var det for så vidt *unødvendigt* at tage stilling til den overenskomstmæssige regulering. Henvisningen til overenskomstens art. 6 og 11 kan derfor antageligt tages som udtryk for, at det, der måtte kunne udledes at disse overenskomstbestemmelser om indkomstopgørelsen for den faste ejendom, var i overensstemmelse med de interne danske regler om opgørelsen af indkomsten for en begrænset skattepligtig persons indkomst fra en fast ejendom.

4.4.2 Domicillandets opgørelse af den lempelsesberettigede indkomst

Hvor man i overenskomstens kildeland skal opgøre den indkomst, som den pågældende stat er tildelt beskatningsretten til, skal man i *domicillandet* opgøre den indkomst, der skal ydes lempelse for, dvs. den indkomst som overenskomstens kildeland har beskatningsretten til. Ved opgørelsen i domicillandet af den indkomst, kildelandet er tildelt beskatningsretten til, anvendes i denne afhandling udtrykket *den lempelsesberettigede indkomst*.

I Skatteministeriets cirkulærer anvendes i stedet udtrykket *udenlandsk indkomst*.²⁴⁵ Da udtrykket *udenlandsk indkomst* sprogligt henviser til indkomst, der har sin kilde i udlandet, herunder også indkomst, som overenskomstens kildeland ikke er tildelt beskatningsretten til (f.eks. indkomst fra en tredjestat), kan dette udtryk imidlertid føre til misforståelser.

Når udtrykket *den lempelsesberettigede indkomst* ikke også anvendes som betegnelse for indkomstopgørelsen i overenskomstens kildeland, skyldes dette, at indkomsten *ikke opgøres på samme måde* i de to stater. En forskellig opgørelse kan dels være begrundet med, at enkelte bestemmelser i overenskomsten kun gælder for den ene stat, jf. art. 10, stk. 2, og art. 11, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst, dels være begrundet med, at hver stat anvender sine egne interne gennemførelsesregler til supplement af overenskomsten. For at undgå misforståelser er det hensigtsmæssigt at forbeholde udtrykket til brug for lempelsen i domicillandet.

Den lempelsesberettigede indkomst indgår i den *lempelsesbrøk*, som enten udgør fradraget i den danske skat (eksempion, *ny* metode) eller danner et maksimum for lempelsen (almindelig og matching credit). Ved eksempion, *gammel* metode, udgør den lempelsesberettigede indkomst den indkomst, domicillandet ikke kan beskatte, mens lempelsesbrøken her indgår ved skatteberegningen. Den lempelsesberettigede indkomst opgøres på samme måde, hvad enten metodebestemmelsen i art. 23 foreskriver eksempion eller almindelig eller matching credit.

Ved opgørelsen af den lempelsesberettigede indkomst skal det først ved en *fortolkning* afklares, hvilke regler herom der kan udledes direkte af dobbeltbeskatningsoverenskomstens bestemmelser. En bestemmelse om opgørelsen af den lempelsesberettigede indkomst er indeholdt i art. 7, stk. 2 og 3, jf. udtrykkeligt formuleringen *i hver af de kontraherende stater*, jf. art. 7, stk. 2.

Ligesom det var tilfældet ovenfor kapitel 4.4.1 (s. 143) vedrørende indkomstopgørelsen i overenskomstens kildeland, vil konsekvenserne af, at der ved en fortolkning af en dobbeltbeskatningsoverenskomst direkte kan udledes regler om opgørelsen af den lempelsesberettigede indkomst, kunne *illustreres* ved i et eksempel at tage udgangspunkt i følgende (*forkerte*) forudsætning:

Det forudsættes, at der i henhold til art. 7, stk. 2 og 3, i en konkret overenskomst skal beregnes renter ved interne lån til et dansk foretagendes hovedkontor fra et fast driftssted i den anden overenskomststat, hvorimod der ikke efter intern dansk skatteret skal beregnes renter ved sådanne interne lån.²⁴⁶

245 Jf. cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 til personskatteloven punkt 19.2.; cirkulære nr. 72 af 17. april 1996 til ligningsloven punkt 5.1.1.

246 Det må også i denne situation antages, at der efter gældende ret normalt ikke skal tages hensyn til interne rentebetalinger, jf. nedenfor kapitel 15.2.1 (s. 647 ff.).

Et foretagende i Danmark har et fast driftssted i en overenskomststat. Det faste driftssteds indkomst udgør kr. 2 mio., når der bortses fra interne rentebetalinger fra det danske hovedkontor til driftsstedet på kr. 1 mio. vedrørende et internt lån. Da det forudsættes, at der efter overenskomstens art. 7, stk. 2 og 3, skal tages hensyn til de interne rentebetalinger, skal *den lempelsesberettigede indkomst* til brug for overenskomstlempelsen i domicillandet Danmark opgøres til (kr. 2 mio. + kr. 1 mio. =) kr. 3 mio. Da den lempelsesberettigede indkomst indgår i lempelsesbrøken, vil det for skatteyderen normalt være en fordel med så *høj* en lempelsesberettiget indkomst som muligt.

Såfremt det i eksemplet i stedet er det udenlandske faste driftssted, som betaler interne renter på kr. 1 mio. til det danske hovedkontor, vil dette reducere *den lempelsesberettigede indkomst* til brug for overenskomstlempelsen til (kr. 2 mio. – kr. 1 mio. =) kr. 1 mio. Det skal her for en god ordens skyld nævnes, at dette ikke er udtryk for et brud på *den gyldne regel*; blot er der i givet fald tale om, at lempelsen gennemføres i overensstemmelse med overenskomstens bestemmelser.²⁴⁷

Kompleksiteten af såvel disse, som af de ovenfor kapitel 4.4.1 (s. 143) beskrevne eksempler, illustrerer tydeligt, at det i hvert fald ud fra praktiske hensyn er fornuftigt, at man tillægger opgørelsesprincipperne fra art. 7, stk. 2 og 3, i OECD's modeloverenskomst betydning som fortolkningsbidrag ved fastlæggelsen af de internretlige principper for opgørelsen af et fast driftssted indkomst.

I det omfang, bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke selv fastlægger, hvorledes den lempelsesberettigede indkomst skal opgøres, må overenskomsten *suppleres* med *interne gennemførelsesregler* i domicillandet.²⁴⁸

I dansk ret er der gennemført enkelte *lovbestemmelser* til brug for opgørelsen af den lempelsesberettigede indkomst, jf. bl.a. LL § 5 D, § 5 I og § 33 F. En række spørgsmål er der taget stilling til i *administrativ praksis*, som så typisk både gælder for domicillandslempelsen i henhold til en overenskomst og i henhold til de interne lempelsesregler i LL §§ 33 og 33 A.²⁴⁹ Selv om man naturligvis ikke ukritisk kan lægge administrativ praksis til grund for løsningen af et spørgsmål, der har betydning for den skat, de enkelte borgere skal betale, må det antages, at administrativ praksis kan få væsentlig betydning. Det må erkendes, at der i forhold til en række spørgsmål om gennemførelsen af en overenskomst er brug for nogenlunde faste retningslinjer. I mangel af lovregler, retspraksis mv. må det antages, at også domstolene i vidt omfang vil følge en fast administrativ praksis vedrørende spørgsmål om

247 Jf. om *den gyldne regel* ovenfor kapitel 2.1.3 (s. 47 f.).

248 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 23, punkt 38 ff.

249 Jf. Ligningsvejledningen (1997) D.B.1, s. 41 ff.

opgørelsen af den lempelsesberettigede indkomst. Herudover må det antages, at domstolene også på dette punkt vil søge vejledning i mere internationale retskilder, herunder især praksis fra andre stater og udsagn i OECD's modeloverenskomst med kommentarer.²⁵⁰

De interne danske gennemførelsesregler vedrørende opgørelsen af den lempelsesberettigede indkomst kan derimod ikke uden videre udledes af skattelovgivningens almindelige indkomstopgørelsesprincipper, herunder bl.a. SL §§ 4-6. De almindelige indkomstopgørelsesregler tager stilling til, hvilke skattepligtige indtægter, hvilke fradragsberettigede udgifter og hvilke kapitalgevinster og -tab, der skal medtages i opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Men de tager f.eks. *ikke* stilling til, hvilke af disse indtægter og udgifter, der skal medtages ved opgørelsen af den lempelsesberettigede indkomst, f.eks. indkomsten fra en fast ejendom i Spanien.

Ovenfor kapitel 4.4.1 (s. 143) er det anført, at man, når Danmark er overenskomstens kildeland, kan tage udgangspunkt i reglerne for opgørelsen af den begrænset skattepligtige indkomst, når de interne danske gennemførelsesregler skal fastlægges. Disse indkomstopgørelsesregler er imidlertid formuleret med særlig hensyntagen til den situation, hvor Danmark efter et *territorialprincip* kun beskatter visse særligt opregnede indkomstkategorier med kilde i Danmark. Derfor kan principperne herfra *ikke* uden videre overføres til den situation, hvor Danmark som overenskomstens domicilland skal opgøre *den lempelsesberettigede indkomst*. Sammenlign til illustration heraf KSL § 2, stk. 4 og 5, der foreskriver et bruttoprincip vedrørende begrænset skattepligt for udbytte og renter, med LL § 33 F, hvorefter der ved opgørelsen af den lempelsesberettigede udbytte- og renteindkomst fra udlandet skal anvendes et nettoprincip.

De interne gennemførelsesregler kan som udgangspunkt ændres ensidigt med direkte konsekvenser for overenskomstlempelsen, jf. ovenfor kapitel 4.1.2 (s. 114 ff.). Bestemmelsen i LL § 33 F er et eksempel på en (tilsigtet) ændring af de interne gennemførelsesregler til brug for opgørelsen af den lempelsesberettigede indkomst. Med bestemmelsen lovfæstedes et nettoprincip for opgørelsen af den lempelsesberettigede indkomst, hvilket i øvrigt er i overensstemmelse med retsstillingen i de fleste andre stater. I TfS 1999, 144 LSR er Landsskatte retten i overensstemmelse med det anførte nået frem til, at den dagældende dobbeltbeskatningsoverenskomst med Portugal overlod det til intern ret at vælge mellem brutto- og nettoprincippet ved lempelsesberegningen.²⁵¹

250 Jf. om betydningen af OECD's modeloverenskomst med kommentarer for fortolkningen af interne danske skatteregler nedenfor kapitel 8.3 (s. 302 ff.).

251 Jf. tilsvarende Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 246; Niels Winther-Sørensen i SR-Skat 1993, 390, særligt s. 399 ff.

Før gennemførelsen af LL § 33 F ved lov nr. 426 af 25. juni 1993, måtte man ud fra mere *løse retlige betragtninger* afgøre, om der ved lempelse af bl.a. udenlandsk udbytte- og renteindkomst skulle anvendes et brutto- eller et nettoprincip. En henvisning til de almindelige indkomstopgørelsesprincipper i SL §§ 4-6 ville som ovenfor nævnt ikke reflektere problemets reelle indhold. I en situation, hvor en dansk person for lånte midler havde erhvervet obligationer fra Madeira, kunne der af SL §§ 4-6 således blot direkte udledes, at renteindtægterne var skattepligtige, og at renteudgifterne var fradragsberettigede. Derimod kunne det af SL §§ 4-6 *ikke* direkte udledes, om de fradragsberettigede renteudgifter skulle medtages ved opgørelsen af *den lempelsesberettigede indkomst*. I daværende administrativ praksis opgjorde man på et noget tvivlsomt grundlag den lempelsesberettigede rente- og udbytteindkomst efter et *bruttoprincip*, hvorfor tilknyttede renteudgifter ikke skulle fratrækkes (dog med nogen tvivl om praksis for så vidt angår lempelsesberettiget rente- og udbytteindkomst i næring²⁵²). Dette bruttoprincip gav i praksis det nødvendige grundlag for en række skattebaserede lånearrangementer.²⁵³

4.4.3 Den tidsmæssige placering

Den skattepligtige nettoindkomst må nødvendigvis opgøres i en tidsmæssigt afgrænset periode, normalt kalenderåret. I den internationale skatteret giver den tidsmæssige placering af indtægter og udgifter anledning til særlige problemer, især fordi der fra stat til stat ofte vil være forskelle i de interne periodiseringsregler, herunder bl.a. reglerne om skattemæssig afståelse og om skattemæssige afskrivninger. Selv om størrelsen af en persons skattepligtige indkomst opgjort over en årrække er nogenlunde ens i to overenskomststater, kan forskellige principper for den tidsmæssige placering således føre til, at indkomsten i de enkelte indkomstår opgøres forskelligt.

En væsentlig sondring må foretages mellem betydningen af den tidsmæssige placering i forhold til den fordeling af beskatningsretten, der er foreskrevet i en overenskomsts fordelingsbestemmelser, jf. straks nedenfor, og betydningen i forhold til lempelsesberegningen, jf. nedenfor kapitel 4.4.3.2 (s. 151 ff.).

4.4.3.1 Betydning for fordelingen af beskatningsretten

I den internationale skatteretlige teori synes det almindeligt anerkendt, at en dobbeltbeskatningsoverenskomsts fordeling af beskatningsretten som ud-

252 Jf. bemærkningerne til lovforslag L 294 af 18. juni 1993; TfS 1995, 236 LSR; Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 246 f. med henvisninger.

253 Jf. nærmere nedenfor kapitel 9.2.2.1 (s. 396 ff.) om LL § 33 F og baggrunden herfor.

gangspunkt retter sig mod det tidspunkt, den relevante indkomst er op-tjent.²⁵⁴ Herved vil fordelingen af beskatningsretten som udgangspunkt være uafhængigt af interne regler om den tidsmæssige placering af indkomsten.

Indtil der med gennemførelsen af kildeskatteloven blev indført *samtidighedsbeskatning*, var det i dansk teori og praksis omdiskuteret, om man i forhold til overenskomstlempelsen skulle lægge vægt på skattepligtsperioden eller indkomstperioden (også rubriceret under begreberne objektiv, henholdsvis subjektiv dobbeltbeskatning). Efter intern dansk skatteret blev skat af indkomst dengang først opkrævet året efter. I bl.a. Sverige var der allerede da indført samtidighedsbeskatning, således at pligten til at svare skat der bestod i samme år som indkomsterhvervelsen. Thøger Nielsen har i sin analyse af problemet overbevisende gjort rede for, at samtidighed med hensyn til skattepligt *ikke* kan være det normale kriterium for bedømmelsen af, om der foreligger dobbeltbeskatning.²⁵⁵

Valget af *optjeningsperioden* som det relevante kriterium for fordelingen af beskatningsretten forhindrer normalt, at indkomst underkastes reel dobbeltbeskatning, såfremt to overenskomststater fastlægger beskatningstidspunktet for den pågældende indkomst på forskellige tidspunkter.

Til *illustration* kan nævnes fordelingen af beskatningsretten til *lønmodtagerindkomst*. Hvis en person f.eks. har arbejdet i en 3-måneders periode i overenskomstens kildeland for en arbejdsgiver fra denne stat, har overenskomstens kildeland i medfør af OECD's modeloverenskomsts art. 15 beskatningsretten til vederlag, der knytter sig til den pågældende 3-måneders optjeningsperiode. Ved fordelingen af beskatningsretten er det som udgangspunkt *uden betydning*, om vederlaget er betalt forud eller bagud, ligesom det normalt er uden betydning, hvorledes indkomsten periodiseres i overenskomstens kildeland, henholdsvis i domicillandet. Det vil derfor ikke føre til nogen konflikt med indgåede overenskomster, at det i KSL § 2, stk. 1, litra a, 2. punktum, er bestemt, at det for den begrænsede skattepligt for lønindkomst er uden betydning, om "... retten til indkomsten eller ydelsen er erhvervet efter ophør af virksomheden her i landet".²⁵⁶ Hermed bestemmes det nemlig blot, at der vil være begrænset skattepligt til Danmark, selv om vederlaget for det her i landet udførte arbejde efter almindelige danske periodiseringsregler tidsmæssigt skal placeres efter arbejdsperiodens ophør.²⁵⁷

254 Jf. Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, s. 530 f.; Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., Vor art. 6-22, margin nr. 6 f. med yderligere henvisninger til international teori og praksis.

255 Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, s. 518 ff.

256 Den citerede passus blev tilføjet ved lov nr. 487 af 12. juni 1996.

257 Jf. bemærkningerne til lovforslag L 118 af 6. december 1996, særligt bemærkningerne til lovforslagets enkelte dele, "H", og bemærkningerne til forslagens § 3, nr. 1.

Samme princip har skattemyndighederne tilsyneladende fastslået i forhold til LL § 33 A- lempelsen, jf. cirkulære nr. 72 af 17. april 1996 til ligningsloven, punkt 5.2.5, hvor det udtales: "Afgørende er således om lønnen, tantiemen m.m. vedrører arbejdet i udlandet, mens selve udbetalingstidspunktet som sådan er uden betydning." Det anføres imidlertid, at efterfølgende ferieløn (udbetalt som løn under ferie) ikke skal medtages, selv om retten til ferielønnen er optjent under udlandsopholdet. Endvidere udtales det, at løntillæg, der har karakter af engangsydelser, f.eks. gaver og særlige belønninger, samt fratrædelsesgodtgørelser og jubilæumsgratualer, ikke omfattes af lempelsen.

Da LL § 33 A-lempelsen er en ren internretlige lempelsesregel, som ikke afskærer nogen fra i stedet at påberåbe sig en dobbeltbeskatningsoverenskomst, fører denne administrative praksis ikke i sig selv til nogen konflikt med indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster. Men praksis kan ikke overføres til den situation, hvor en person i stedet ønsker lempelse i medfør af en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Her må overenskomstens kildeland anses at have beskatningsretten til vederlag, der vedrører den relevante arbejdsperiode uanset vederlagets form og uanset udbetalingstidspunktet.

I tysk retspraksis er dette synspunkt fulgt ganske vidtgående i Bundesfinanzhofs dom af 5. december 1992.²⁵⁸ Sagen vedrørte en bankansat lønmodtager, som fik tildelt en skattepligtig 25-års jubilæumsgave på DM 20.750. I de 25 år, han havde været ansat i banken, havde han bl.a. været udstationeret i USA og Canada i sammenlagt 5 år. Bundesfinanzhof fastslog, at der skulle ske en opdeling af jubilæumsgaven, hvorved en forholdsmæssig del heraf blev omfattet af eksemptionslempelsen i de tyske overenskomster med USA og Canada. Det afgørende i sagen var, at den ansatte også havde optjent en del af retten til jubilæumsgaven, mens han arbejdede i USA og Canada. Derimod var det ifølge Bundesfinanzhof *uden betydning*, at udstationeringen var tilendebragt flere år før jubilæet, og at han således var hjemmehørende i Tyskland og arbejdede i Tyskland på det tidspunkt, han modtog jubilæumsgaven.²⁵⁹

Det samme synspunkt gør sig gældende for fordelingen af beskatningsretten til *erhvervsindkomst*. Det afgørende kriterium for fordelingen af beskatningsretten til erhvervsindkomst er således ikke, om indkomsten efter internretlige periodiseringsregler tidsmæssigt skal placeres på et tidspunkt, hvor der eksisterer et fast driftssted i overenskomstens kildeland. Afgørende er derimod, om den pågældende indkomst er *optjent* som følge af det faste driftsstedes ak-

258 Jf. Bundesfinanzhofs dom af 5. december 1992, jf. *Recht der Internationalen Wirtschaft* 1992, 692.

259 Jf. herom Klaus Vogel: *Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar*, 3. udg., art. 15, margin nr. 14 ff.; Philip Baker: *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, 2. udg., 1994, s. 302.

tivitet.²⁶⁰ Den interne danske hjemmel til beskatning efter det tidspunkt, det faste driftssted i Danmark er ophørt med at bestå, er fastslået i KSL § 8 A, stk. 1, og SEL § 7 A, stk. 1.

I TfS 1989, 38 H nåede Højesteret frem til, at art. 7 i den dansk-spanske overenskomst ikke forhindrede de danske skattemyndigheder i at beskatte løbende ydelser, som var betalt fra et dansk interessentskab til en tidligere interessent, der på tidspunktet for udbetalingen af de løbende ydelser var hjemmehørende i Spanien. Dommen er kritiseret nedenfor kapitel 5.4 (s. 189 ff.), idet den pågældende indkomstmodtager ikke på tidspunktet for modtagelsen af ydelserne kunne anses at have et fast driftssted. Dommens resultat kan næppe heller retfærdiggøres med, at de modtagne ydelser i realiteten var indkomst, som var optjent før fraflytningstidspunktet. De løbende ydelser var baseret på et selvstændigt indkomstgrundlag, hvilket da også blev forudsat af Højesteret, jf. præmissernes afsluttende bemærkning om, at der "... ikke findes grundlag for at antage, at beskatningsretten her i landet efter artikel 7 er betinget af, at indkomsten hidrører fra en af den pågældende selv drevet virksomhed eller på anden måde har været forbundet med en aktiv erhvervsrisiko."

Synspunktet om, at det afgørende kriterium for fordelingen af beskatningsretten til erhvervsindkomst er, at der er tale om indkomst, som er *optjent* af det faste driftssted, og ikke hvornår indkomsten periodiseres efter interne periodiseringsregler, har også en central betydning ved den skattemæssige behandling af interne ydelser mellem det faste driftssted og hovedkontoret, jf. nærmere nedenfor kapitel 7.3 (s. 285 ff.).

4.4.3.2 Betydning for lempelsesberegningen

4.4.3.2.1 Dobbeltbeskatningsoverenskomsternes regler om den tidsmæssige placering

Selv om fordelingsbestemmelserne således fordeler beskatningsretten til indkomst på grundlag af optjeningsperioden og ikke på grundlag af den tidsmæssige placering af indkomsten i henhold til intern ret, har de internretlige periodiseringsregler stor betydning for overenskomstlempelsen.

OECD's modeloverenskomst indeholder ikke regler for den tidsmæssige placering og må derfor suppleres med interne gennemførelsesregler i anvenderstaten.

260 Jf. Karl-Heinz Baranowski: Besteuerung von Auslandsbeziehungen, 1978, s. 94; Wolfgang Ritter i Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht, 1976/77, s. 288, særligt s. 308 f.; Siegfried Schröder i Jörg Mössner m.fl.: Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 1992, s. 251 ff., margin nr. 170 ff.; Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., Vor art. 6-22, margin nr. 6.

I OECD's kommentarer til modeloverenskomstens art. 13 er dette udtrykkeligt fastslået for så vidt angår beskatningstidspunktet for kapitalgevinster.²⁶¹ Det overlades her generelt til de enkelte overenskomststater at fastsætte kriterier for beskatningen af kapitalgevinster i deres interne ret. OECD's modeloverenskomst afskærer end ikke en overenskomststat fra at gennemføre en løbende værditilvækstbeskatning på aktiver, forudsat denne overenskomststat er tildelt beskatningsretten til de pågældende kapitalgevinster.²⁶²

Når der i domicillandet skal lempes efter *eksemptionsmetoden*, vil problemerne ved en forskellig periodisering af indkomsten primært være, at det for den pågældende person kan virke byrdefuldt at skulle underkastes *overenskomstens kildelands* regler for den tidsmæssige placering af indkomst, herunder tidspunktet for erhvervelsen af kapitalgevinster. Normalt vil der ikke opstå noget dobbeltbeskatningsproblem, idet den lempelsesberettigede indkomst reelt ikke beskattes i domicillandet ved lempelse efter eksemptionsmetoden. Når der bortses fra virkningen af progressionsforbeholdet, vil det normalt være uden betydning, om den lempelsesberettigede indkomst, der alligevel ikke beskattes, periodiseres i det ene eller i det andet år.

Anderledes ved lempelse efter metoden *almindelig credit*. Hvis der i overenskomstens kildeland skal betales skat i et indkomstår, i hvilket der *ikke* i domicillandet opgøres nogen positiv lempelsesberettigede indkomst, kan der ikke ydes lempelse i domicillandet. Tidligere var det i praksis ofte muligt for en i Danmark hjemmehørende person med en fast ejendom eller et fast driftssted i udlandet at periodisere indkomsten således, at der kunne opnås fuld creditlempelse for den til udlandet betalte skat.²⁶³ Baggrunden herfor var, at der i de danske periodiseringsregler var et vist spillerum for den tidsmæssige placering af skattepligtig indkomst, bl.a. på grund af afskrivningslovens princip om frie afskrivninger. Ved den i 1996 indførte bestemmelse i LL § 5 I er muligheden for at sikre fuld creditlempelse begrænset, når kildelandet beskatter med en højere skattesats end den danske, jf. herom nedenfor kapitel 4.4.3.2.2 (s. 154 f.).

Et eksempel kan *illustrere* problemet ved lempelse efter den almindelige creditmetode. Et dansk selskab har i år 1 en globalindkomst på kr. 0, heraf kr. 0 fra et fast driftssted i udlandet, og i år 2 en globalindkomst på kr. 1 mio., heraf kr. 1 mio. fra det faste driftssted. Alle beløb er opgjort efter danske indkomstopgørelsesregler, og der beregnes en dansk skat på kr. 0 i år 1 og kr. 320.000 i år 2.

261 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 13, punkt 1 ff.

262 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 13, punkt 2 f.

263 Jf. Betænkning nr. 1060, december 1985, afgivet af det af ministeren for skatter og afgifter den 22. november 1983 nedsatte udvalg, s. 115 f.

I overenskomstens kildeland opgøres indkomsten hos det faste driftssted derimod (på grund af anderledes interne periodiseringsregler) i år 1 til kr. 1 mio. og i år 2 til kr. 0. Indkomsten i år 1 resulterer i en skat til kildelandet på f.eks. kr. 250.000. Denne skat kan der ikke lempes for i Danmark, da der ikke er nogen dansk skat, som den i udlandet betalte skat kan fratrækkes i. Der er heller ikke hjemmel til at fremføre eller tilbageføre lempelsesadgangen til andre indkomstår. Det skal bemærkes, at bestemmelsen i LL § 33 H ikke finder anvendelse i denne situation, idet den manglende creditlempelse ikke skyldes underskud i øvrig indkomst, jf. herom ovenfor kapitel 4.2.3.3 (s. 126).

Det må anses for urealistisk at forestille sig, at det inden for en overskuelig fremtid vil være muligt at nå frem til en fælles opfattelse af, hvorledes erhvervsindkomst skal periodiseres i relation til overenskomsternes bestemmelse om opgørelsen af et fast driftssteds indkomst. Dette ville antageligt forudsætte, at der også skete en harmonisering af de grundlæggende interne regler for periodisering. Regler for den tidsmæssige placering af indtægter og udgifter er et område, som i høj grad er fastlagt nationalt ud fra en forskellig vægtning af bagved liggende interne civilretlige regler, erhvervsmæssige og samfundsmæssige hensyn mv., uden at man herved har søgt at nå frem til en fælles international opfattelse. Som eksempel kan henvises til de danske regler vedrørende flerårige entrepriser med løbende a conto betalinger, regler om henlæggelser til investeringsfunds, afskrivningsregler osv.²⁶⁴

4.4.3.2 Interne danske gennemførelsesregler om den tidsmæssige placering

For dansk rets vedkommende er der kun i et begrænset omfang fastsat interne gennemførelsesregler, som specifikt regulerer den periodisering, der skal ske ved anvendelsen af en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Særlige interne gennemførelsesregler om den tidsmæssige placering er fastsat i LL § 5 D og i LL § 5 I.

I LL § 5 D, 1. punktum, er der foreskrevet fuld periodisering af såvel renteindtægter som renteudgifter ved opgørelsen af den lempelsesberettigede indkomst, når Danmark som domicilland skal yde dobbeltbeskatningslempelse for *renteindkomst*. Bestemmelsen blev indsat for at forhindre misbrug ved placering af renteindtægter og renteudgifter i forskellige indkomstår.²⁶⁵

²⁶⁴ Jf. for en oversigt om de danske regler om periodisering Jens Olav Engholm Jacobsen i Skatteretten 1, 2. udg., s. 141 ff. med henvisninger.

²⁶⁵ Jf. Folketingstidende 1992/93, tillæg A, spalte 9641.

Ifølge LL § 5 D, 2. punktum, skal man for *anden kapitalindkomst* henføre den udgift, der vedrører indkomsten, til forfaldsåret for indkomsten.

I administrativ praksis følges den opfattelse, at lovgiver med begrebet *anden kapitalindkomst* i LL § 5 D, 2. punktum, har tænkt på *afgrænsningen* i PSL § 4.²⁶⁶ Som følge heraf anvendes bestemmelsen i administrativ praksis hverken over for selskaber mv. eller over for næringsdrivende fysiske personer. Endvidere omfattes royalties efter administrativ praksis ikke af bestemmelsen.

Sammenkædningen mellem udtrykket *anden kapitalindkomst* og PSL § 4 fremgik ikke af skatteministerens oprindelige bemærkninger til lovforslaget, men blev udtalt i forskellige ministersvar under Folketingets behandling, herunder ministersvar som er vedhæftet betænkningen fra Folketingets Skatteudvalg. Sammenkædningen mellem den særlige beregningsregel for dobbeltbeskatningslempelse i LL § 5 D, 2. punktum, og skatteberegningsreglen i PSL § 4 er kunstig, og det kan være vanskeligt at se, hvorfor der netop skulle være behov for at ramme ikke-næringsdrivende fysiske personer. På den anden side må det erkendes, at man med denne indskrænkende fortolkning af rækkevidden af LL § 5 D, 2. punktum, har undgået en række særdeles vanskelige spørgsmål om den praktiske gennemførelse af bestemmelsen.²⁶⁷ I forbindelse med ændringen af udbyttebeskatningen for fysiske personer er *udbytte* tilføjet LL § 5 D, 2. punktum, ved lov nr. 377 af 18. maj 1994.

Ved lov nr. 487 af 12. juni 1996 blev det i LL § 5 I bestemt, at *ellers valgfrie* afskrivninger og fradrag for udgifter *skal* fradrages ved opgørelsen af (bl.a.) "... den skattepligtige indkomst fra et fast driftssted ... i det omfang, den skattepligtige indkomst overstiger beregningsgrundlaget for den udenlandske skat i det land, hvor det faste driftssted er beliggende". Endvidere omfatter LL § 5 I opgørelsen af indkomst fra udenlandske ejendomme og udenlandske sambeskattede datterselskaber.

Formålet med LL § 5 I er primært at forhindre, at man i en situation, hvor overenskomstens kildeland beskatter det faste driftssteds indkomst med en højere skattesats end den danske, kan opnå *fuld creditlempelse* ved at undlade at foretage afskrivninger eller at fradrage udgifter.²⁶⁸ Selv om bestemmelsen først og fremmest er aktuel i forhold til danske *selskaber*, omfattes også *fysiske personer*. Endvidere finder bestemmelse anvendelse, hvad enten der skal lempes efter *eksempionsmetoden* eller efter *almindelig* eller *matching credit-metoden*.

266 Jf. cirkulære nr. 72 af 17. april 1996 om ligningsloven, punkt 8.5.

267 Jf. om LL § 5 D og forarbejderne hertil Niels Winther-Sørensen i Skatteretten 3, 2. udg., s. 251 f.; samme i SR-Skat 1993, 390, særligt s. 394 f.

268 Jf. lovforslag L 118 af 6. december 1995 til § 2, nr. 1, § 5 I.

I det omfang, der ikke findes særlige lovregler for den tidsmæssige placering, må der tages udgangspunkt i dansk rets *almindelige* periodiseringsregler, herunder afståelseskriterier mv.

4.4.3.2.3 Tidsmæssige forskydninger ved afskrivninger og genvundne afskrivninger

OECD's modeloverenskomst regulerer ikke, i hvilket omfang der skal tillades fradrag for afskrivninger på aktiver. Dette er overladt til interne gennemførelsesregler at regulere. Anvendelsen af interne gennemførelsesregler har særligt givet anledning til problemer i forhold til genvundne afskrivninger. I dette afsnit omtales nogle generelle forhold vedrørende den overenskomstmæssige behandling af genvundne afskrivninger i Danmark. De særlige forhold, der gør sig gældende for afskrivninger og genvundne afskrivninger i forbindelse med indkomstopgørelsen for et fast driftssted, analyseres nedenfor kapitel 11.2 (s. 464 ff.) og kapitel 12 (s. 510 ff.).

Ved afståelse af et aktiv, på grundlag af hvilket der tidligere er foretaget afskrivninger, vil det hyppigt kunne konstateres, at der er blevet afskrevet *for meget* i forhold til aktivets faktiske værdiforringelse. I dansk skatteret korrigeres der herfor ved at knytte visse skattemæssige konsekvenser til *afståelsen*.

Der blev tidligt fast antaget i praksis, at der uden for næring og spekulation *ikke* var *hjemmel* i SL §§ 4-6 til at beskatte genvundne afskrivninger. I forbindelse med, at der med ligningsloven fra 1939 blev indført kapitalgevinstbeskatning for en række aktiver, blev der i LL 1939 § 6, stk. 2, indført en regel, hvorefter man ved opgørelsen af den skattepligtige fortjeneste ved afståelse af *goodwill*, *tidsbegrænsede rettigheder* og *driftsmidler* skulle fratrække foretagne afskrivninger fra anskaffessummen.²⁶⁹ Dette er siden fulgt op ved forskellige lovændringer, således at den altovervejende praktiske hovedregel nu er, at konstateringen af, at der er foretaget afskrivninger ud over den faktiske værdiforringelse, udløser visse skattemæssige konsekvenser.

De skattemæssige konsekvenser er forskellige, alt efter hvilken indkomstkategori der er tale om. Det enkleste er på afståelsestidspunktet at opgøre en *skattepligtig indtægt* svarende til det, der er afskrevet *for meget* i forhold til aktivets faktiske værdiforringelse. Dette er bl.a. tilfældet ved afståelse af fast ejendom, tidsbegrænsede rettigheder mv. og visse driftsmidler. Ved salg af *fast ejendom* opgøres de genvundne afskrivninger som en særlig indkomstkategori, jf. AFL § 21. For *tidsbegrænsede rettigheder mv.* fratrækkes de foretagne afskrivninger i den anskaffessum, der indgår i avanceopgørelsen, jf. AFL § 40, stk. 6, hvorved

269 Jf. lov nr. 458 af 22. december 1939.

der reelt sker en beskatning af genvundne afskrivninger. For visse *driftsmidler* (småaktiver mv.) kan hele anskaffelsessummen fratrækkes i anskaffelsesåret, men modsvarende skal så hele salgssummen føres til indtægt i afståelsesåret, jf. AFL § 6, stk. 2.

For *driftsmidler og skibe* afskrives der som udgangspunkt efter et *saldosystem*, jf. afskrivningslovens kapitel 2. Ved salg af driftsmidler mv. trækkes salgssummen fra saldoværdien. Salget fører ikke i sig selv til konstateringen af nogen skattepligtig indtægt. Reduktionen af saldoværdien (afskrivningsgrundlaget) fører i første omgang kun til en reduktion af de fremtidige afskrivningsmuligheder. Såfremt saldoværdien bliver negativ, kan der dog evt. ske beskatning i medfør af AFL § 8, ligesom der ved ophør af virksomheden vil ske beskatning, såfremt det konstateres, at der samlet er afskrevet mere end den faktiske værdiforringelse af de driftsmidler mv., der indgår i saldoværdien, jf. AFL § 9. Men det er af væsentlig betydning for den overenskomstmæssige regulering, at disse skattemæssige konsekvenser er af en mere indirekte natur, og at selve afståelsen af et driftsmiddel mv., der indgår i virksomhedens saldoværdi, normalt ikke udløser nogen skattepligtig indtægt.

Ved analysen af betydningen af afskrivninger og genvundne afskrivninger for overenskomstlempelsen må der sondres mellem, om Danmark er overenskomstens kildeland, eller om Danmark er domicilland.

Danmark som overenskomstens kildeland

Når Danmark som overenskomstens kildeland er tildelt beskatningsretten til kapitalgevinster, jf. art. 13, stk. 1-3, i OECD's modeloverenskomst, kan Danmark beskatte de genvundne afskrivninger, der konstateres ved afståelsen af de pågældende aktiver. Dette omfatter også de skattepligtige indtægter, der kan opstå som følge af indtægtsførsel af en negativ saldoværdi, jf. AFL § 8, eller ved ophør af virksomhed, jf. AFL § 9.

Den begrænset skattepligtige indkomst fra en fast ejendom i Danmark eller fra et fast driftssted i Danmark opgøres som en nettoindkomst med udgangspunkt i de almindelige indkomstopgørelsesregler, jf. KSL § 2, stk. 2, og SEL § 2, stk. 2, jf. § 9. Som følge heraf kan der ved opgørelsen af den begrænset skattepligtige indkomst foretages løbende afskrivninger i henhold til de almindelige regler herfor. Tilsvarende er gevinster ved salg af fast ejendom i Danmark og gevinster ved salg af aktiver, der kan henføres til et fast driftssted i Danmark, omfattet af den begrænsede skattepligt.²⁷⁰ Dette inkluderer genvundne afskrivninger.

²⁷⁰ Jf. KSL § 2, stk. 1, litra d, 6. punktum, og § 2, stk. 1, litra e, 2. punktum; SEL § 2, stk. 1, litra a, 6. punktum, og § 2, stk. 1, litra b, 2. punktum.

Danmark som domicilland

Betydningen af afskrivninger og genvundne afskrivninger for overenskomstlempelsen i domicillandet har tidligere givet anledning til diskussion i den danske skatteretlige teori.

Som grundlag for analysen af de dertil knyttede problemer skal det indledningsvis understreges, at fradragsberettigede afskrivninger og skattepligtige genvundne afskrivninger er udtryk for skattepligtige udgifter og indtægter, som alene eksisterer på baggrund af lovgivningen i *hver* af overenskomststaterne.

Det er derfor principielt forkert, når man f.eks. formulerer det således, at der er tale om "... beskatning af *samme* genvundne afskrivninger ..." (min fremhævelse), jf. herved Landsskatterettens kendelse i TfS 1987, 269 Ø. Der er alene tale om afskrivninger/genvundne afskrivninger, som er beregnet på grundlag af samme aktiv, og de danske afskrivninger og genvundne afskrivninger på udenlandske aktiver beregnes således uafhængigt af andre staters afskrivningsregler.

Som det er nævnt ovenfor kapitel 4.2.3.3 (s. 127), kan et udenlandsk underskud som udgangspunkt fratrækkes i øvrig indkomst. Dette gælder også, når et underskud er fremkommet ved hjælp af afskrivninger på udenlandske aktiver i en overenskomststat.

Bortset fra den i 1996 indførte bestemmelse i LL § 5 I, jf. herom ovenfor kapitel 4.4.3.2.2 (s. 154), har størrelsen af de *genvundne afskrivninger*, der er beregnet i *overenskomstens kildeland*, normalt kun betydning for domicillandslempelsen, når der skal lempes efter almindelig credit-metoden. Ved lempelse efter denne metode gælder der to maksima for fradraget i den danske skat, nemlig dels resultatet af lempelsesbrøken, dels den faktisk betalte skat i den anden stat,²⁷¹ og overenskomstens kildelands regler for beskatningen af genvundne afskrivninger har (naturligvis) betydning for beregningen af den skat, der skal betales til kildelandet. For lempelsen i domicillandet Danmark er det i den forbindelse af væsentlig betydning at fastslå, om den i overenskomstens kildeland pålagte *skat af genvundne afskrivninger* skal anses som en *skat af en fortjeneste ved afståelse af det pågældende aktiv*. Dette er med rette antaget i TfS 1987, 269 Ø.

Sagen drejede sig om en dansker, der gennem en årrække havde ejet 50 pct. af en fast ejendom på Grønland. Salget af denne ejendom resulterede i en skat til Grønland på ca. kr. 56.000, hvoraf ca. kr. 5.000 var skat af genvundne afskrivninger og resten skat af en egentlig ejendomsavance. Efter domicillandet Danmarks interne ret resulterede salget i en skat på kr. 126.819 som følge af genvundne afskrivninger, hvorimod der ikke var nogen skattepligtig egentlig ejendomsavance.

271 Jf. ovenfor kapitel 4.2.3.2 (s. 124 ff.).

Østre Landsret fandt, at der uanset det forskellige beregningsgrundlag kunne foretages creditlempelse for den fulde skat, som var betalt til Grønland. Der blev således ydet et creditnedslag i den danske skat på kr. 56.000 (og ikke blot på kr. 5.000).

Ved opgørelsen af den lempelsesberettigede indkomst skal overenskomsten suppleres med interne danske gennemførelsesregler. *Den lempelsesberettigede indkomst* er af afgørende betydning for lempelsen, uanset om der skal ydes eksemptionslempelse eller lempelse efter matching eller almindelig creditmetoden. Ved opgørelsen af den lempelsesberettigede indkomst er det ligeledes af afgørende betydning at fastslå, om de *genvundne afskrivninger* skal anses som *en del af den samlede afståelsessum* for de afståede aktiver. Dette spørgsmål har tidligere været anset for tvivlsomt, men synes nu antaget såvel i administrativ praksis som i teorien.²⁷²

Samme opfattelse blev endvidere lagt til grund i forbindelse med gennemførelsen af reglerne i LL § 33 D om genbeskatning af underskud, jf. nedenfor i teksten. Derimod har TfS 1987, 269 Ø på grund af de af Skatteministeriet fremførte anbringender ikke nogen særlig præjudikatværdi vedrørende dette spørgsmål. I den konkrete sag blev Østre Landsret alene bedt om at tage stilling til, om der skulle ske sammenlægning af den grønlandske skat af den faktiske kapitalgevinst og den grønlandske skat af de (i Grønland beregnede) genvundne afskrivninger.

På trods af, at de genvundne afskrivninger må anses for omfattet af art. 13, er det i OECD's kommentarer anført, at domicillandet ved afståelsen af et tidligere afskrevet aktiv *kan beskatte* de genvundne afskrivninger, selv om domicillandet i øvrigt er forpligtet til at lempe efter *eksemptionsmetoden*.²⁷³

Baggrunden herfor er, at opgørelsen af genvundne afskrivninger, jf. ovenfor, må ses som udtryk for, at der tidligere er afskrevet *for meget* i forhold til den reelle værdiforringelse på det pågældende aktiv, og at de tidligere foretagne afskrivninger på det pågældende aktiv kan have nedbragt den skattepligtige indkomst i domicillandet.

272 Jf. to utrykte Landsskatteretskendelser, der er refereret af Aage Michelsen i SR-Skat 1991, 71, særligt s. 74 f., Ligningsrådets afgørelse i TfS 1989, 77; Betænkning nr. 1060, december 1985, afgivet af det af ministeren for skatter og afgifter den 22. november 1983 nedsatte udvalg, s. 119 ff.; Søren Steenholdt i RR 1984, 58; Bent Munch Pedersen i TfS 1989, 306; Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 230 f.

273 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 13, punkt 14 f.

I dansk administrativ praksis har det på trods heraf været fast antaget, at eksemptionslempelsen i Danmark som domicilland også omfatter sådanne genvundne afskrivninger vedrørende fast ejendom i udlandet eller aktiver tilknyttet et fast driftssted/fast sted i udlandet. Denne opfattelse, der er til fordel for de enkelte skatteydere, må på baggrund af forudsætningerne bag reglerne om genbeskatning af underskud i LL § 33 D nu anses for endeligt fastslået.²⁷⁴ Bestemmelsen om genbeskatning af underskud i LL § 33 D værner i øvrigt samme interesser som den i OECD's kommentarer beskrevne ordning med en konsekvent beskatning i domicillandet af genvundne afskrivninger.

Et særligt problem angår forholdet mellem *afskrivningslovens saldossystem* og OECD's modeloverenskomst. Såfremt en *virksomhed* i afskrivningslovens forstand omfatter både det danske hovedkontor og et fast driftssted i en overenskomststat, vil salget af driftsstedets driftsmidler reducere virksomhedens saldo værdi. Hvis saldo værdien efter dette fradrag fortsat er positiv, vil der ikke opstå nogen beskatning som følge af salget af driftsmidlerne hos det faste driftssted. Dette gælder, uanset salget omfatter samtlige de til det faste driftssted knyttede driftsmidler mv., idet *virksomheden* i afskrivningslovens forstand fortsat består. Men den reducerede saldo værdi vil formindske mulighederne for i fremtidige indkomstår at afskrive, og i sidste ende evt. føre til beskatning i medfør af ABL §§ 8 eller 9. Man kan her stille det spørgsmål, om en dobbeltbeskatningsoverenskomst forhindrer denne reduktion af saldo værdien, hvis der efter overenskomsten skal lempes efter *eksemptionsmetoden*. Spørgsmålet var centralt i TFS 1992, 434 VLD.

Skatteyderen i sagen var hjemmehørende i Danmark og havde i 1975 og i 1976 erhvervet anparten i et rederi med hjemsted på Færøerne. I 1977 erhvervede han endvidere en anpart i et Mercandia-rederi (med hjemsted i Danmark). I 1979 afhændede det færøske rederi sit eneste skib til en pris, der var højere end den efter danske skatteregler nedskrevne værdi. Ifølge de danske skattemyndigheder skulle andelen af salgssummen fratrækkes i saldo værdien, idet skatteyderens *virksomhed* fortsat omfattede andelen af Mercandia-skibet.

Skatteyderen gjorde gældende, at det færøske rederis salg af skibet i 1979 var udtryk for *virksomhedsophør*, hvorfor der skulle ske lempelse efter art. 5, jf. art. 15 i den dagældende dansk-færøske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

274 Jf. Betænkning 1060, december 1985, afgivet af det af ministeren for skatter og afgifter den 22. november 1983 nedsatte udvalg, s. 120 f.; bemærkningerne til lovforslag L 20 af 3. april 1992, til § 3, nr. 3; betænkning af 19. februar 1992 til lovforslag L 20, til nr. 14 og 15. Se om LL § 33 D ovenfor kapitel 4.2.3.3 (s. 127).

Vestre Landsret nåede frem til, at det færøske rederis salg af skibet i 1979 *ikke* kunne anses som ophør af en virksomhed. Man måtte betragte anparterne under ét som *én virksomhed* for skatteyderen, og som følge heraf havde skattemyndighederne været berettiget til at reducere saldoværdien med hans andel af afståelsessummen.

Aage Michelsen har peget på, at Vestre Landsret ikke i præmisserne gik ind på en diskussion af betydningen af den indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomst. Endvidere har Aage Michelsen karakteriserer dommens resultat som *overraskende* i betragtning af den danske praksis om ikke at sondre mellem egentlige avancer og genvundne afskrivninger ved anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomster.²⁷⁵

Denne kritik af dommen kan ikke tiltrædes. Det er centralt, at en dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke indeholder noget krav om, at genvundne afskrivninger omfattes af overenskomstlempelsen, jf. ovenfor. *Så meget desto mere* kan en dobbeltbeskatningsoverenskomst *ikke* antages at forhindre domicillandet i på grundlag af de konstaterede genvundne afskrivninger at reducere fremtidige afskrivningsmuligheder på andre aktiver.

Det måtte således baseres på *interne danske gennemførelsesregler*, hvis man vil le afskære de danske skattemyndigheder fra at reducere virksomhedens saldoværdi med skatteyderens andel af salgssummen for skibet. Den ovenfor nævnte administrative praksis vedrørende overenskomstlempelse af genvundne afskrivninger som følge af en sammenlægning af de genvundne afskrivninger og den reelle avance vedrører den situation, hvor afståelsen *udløser en beskatning*. Denne praksis kan næppe udstrækkes til også at gælde tilfælde, hvor afståelsen alene fører til en *reduktion af saldoværdien* og dermed de fremtidige afskrivningsmuligheder på andre aktiver. Som følge heraf må dommens resultat anses for korrekt.

275 Jf. Aage Michelsen i Festskrift i anledning af lektor Poul Olsens 70 års dag, 1993, s. 107 ff., særligt s. 112 f.; samme: International skatteret, 2. udg., s. 230 f., note 115.

Kapitel 5

Dobbeltbeskatningsoverenskomster og deltagere i personselskaber

5.1 Indledning om beskatningen af personselskaber

Interessentskaber, kommanditselskaber, kommanditaktieselskaber (partnerselskaber) og partrederier mv. anses i dansk skatteret ikke for at være selvstændige skattesubjekter.

Der er i den danske skatteretlige teori ikke enighed om, hvilken fællesbetegnelse, der skal anvendes om de selskaber, som ikke er selvstændige skattesubjekter. Thøger Nielsen har således anvendt udtrykket *personsammenslutninger, som ikke er underkastet selvstændig skattepligt*, eller blot *interessentskaber mv.*,²⁷⁶ mens Aage Michelsen i lighed hermed anvender udtrykkene *selskaber, der ikke er selvstændige skattesubjekter* eller blot *interessentskaber mv.*²⁷⁷ Jens Olav Engholm Jacobsen m.fl. har introduceret udtrykket *personbeskattede selskaber* og *deltagerbeskattede selskaber*.²⁷⁸

Ved valg af betegnelse for de nævnte selskabstyper må det tilstræbes, at betegnelsen ikke i sig selv kan lede til misforståelser. Allerede som følge heraf må udtryk, som knyttes sammen med begrebet *juridisk person* afvises, idet dette udtryk i visse danske fremstillinger også inkluderer interessentskaber mv.²⁷⁹ De ovenfor nævnte mere beskrivende udtryk har pædagogiske fordele ved beskrivelsen

276 Jf. Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning I, s. 639 ff.

277 Jf. Aage Michelsen i Lærebog om indkomst, 8. udg., s. 811 ff.

278 Jf. henholdsvis Jens Olav Engholm Jacobsen i Skatteretten 2, 1. udg., 1991, s. 270 ff.; samme i Skatteretten 2, 2. udg., s. 664 ff.

279 Jf. Noe Munck i Noe Munck m.fl.: Selskabsformerne, 3. udg., s. 11; Jan Pedersen i Skatteretten 2, 2. udg., s. 345 f.; men hertil Mette Neville: Boligfællesskaber i selskabsform, 1993, s. 87 f., note 6. Se om begrebet *juridisk person* i en skatteretlig sammenhæng endvidere Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, s. 12 ff.; og om de terminologiske problemer i en international sammenhæng Kees van Raad i generalrapporten til IFA-kongressen i 1988, Cahiers LXXIIIa, s. 113 ff., særligt s. 131; Jean-Pierre le Gall i generalrapporten til IFA-kongressen i 1995, Cahiers LXXXa, s. 655 ff., særligt s. 657 f.

af intern dansk skatteret, men de volder problemer i forhold til problemerne om forskellig subjektvalifikation. I det følgende er det derfor valgt at anvende den fra bl.a. tysk ret kendte opdeling i kapital- og personselskaber, således at udtrykket *personselskaber* omfatter de selskaber, som ikke i henhold til dansk skatteret anses for selvstændige skattesubjekter. Om deltagerne i personselskaber anvendes som fællesbetegnelse *selskabsdeltagere* eller blot *deltagere*.

OECD's modeloverenskomst indeholder ikke specielle bestemmelser, som regulerer de vanskelige spørgsmål om den overenskomstmæssige behandling ved deltagelse i et personselskab.

En redegørelse for nogle af problemerne findes i OECD's kommentarer, uden at der dog herved er givet noget væsentligt bidrag til løsningen. Det konkluderes i kommentarerne herom, at "... OECD-medlemsstaternes synspunkter afviger for meget, og at det er særdeles vanskeligt at finde en ensartet løsning, som ville være acceptabel for alle eller blot flertallet af medlemsstaterne. Overenskomsten indeholder derfor ingen særlige bestemmelser vedrørende [personselskaber]."²⁸⁰

Konsekvensen heraf er *ikke*, at dobbeltbeskatningsoverenskomsterne ikke finder anvendelse på personselskabers indkomst. I det omfang, de grundlæggende betingelser for overenskomstbeskyttelse er opfyldt i forhold til de enkelte selskabsdeltagere, jf. art. 1 og 2 i OECD's modeloverenskomst, har disse selskabsdeltagere krav på lempelse, og overenskomstens almindelige bestemmelser må derfor lægges til grund. Ved løsningen af konkrete spørgsmål må man tage udgangspunkt i en fortolkning af overenskomstens bestemmelser, men som det vil fremgå af det følgende, afhænger overenskomstreguleringen i et betydeligt omfang af de interne regler for beskattningen af personselskabers indkomst.

I denne afhandling omfattes med udtrykket personselskaber som ovenfor nævnt de selskaber, som i dansk skatteret ikke anses for selvstændige skattesubjekter. Den indkomst, som erhverves af et personselskab, beskattes i stedet hos de enkelte *selskabsdeltagere*. Reglerne herom er først og fremmest udviklet gennem administrativ praksis, som til dels har været frigjort fra den selskabsretlige udvikling.²⁸¹ De danske regler om beskattningen af personselskabers indkomst kan med et terminologisk lån fra udenlandsk teori betegnes således, at der gælder et princip om *skattemæssig transparens*.²⁸²

280 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 1, punkt 2-6, særligt punkt 6.

281 Jf. Mogens Munch i U 1982 B, 325, særligt s. 325 f.

282 Jf. Niels Winther-Sørensen i den danske nationalrapport til IFA-kongressen i 1993, Cahiers LXXXa, s. 157 ff., særligt s. 159 f.; samme i SU 1995, 304, særligt s. 487 f.

Ved beskattningen af personselskabers indkomst sondres der i dansk skatteret mellem den skattemæssige ejendomsret til de enkelte aktiver mv. i personselskabet og personselskabets løbende indtægter og udgifter. I skattemæssig henseende anses de enkelte selskabsdeltagere for at eje en bruttoandel af de enkelte aktiver i personselskabet. Den enkelte selskabsdeltager kan foretage afskrivninger og bliver underkastet kapitalgevinstbeskatning uafhængigt af de øvrige selskabsdeltagere. Herudover beskattes den enkelte selskabsdeltager af sin andel af det løbende overskud i personselskabet. Delingsnormen for over- og underskud og størrelsen af de enkelte selskabsdeltageres bruttoandel af personselskabets aktiver behøver ikke være fastsat i samme forhold, men afhænger af den nærmere aftale.

Hvorvidt det i personselskabet optjente overskud udloddes til selskabsdeltagerne i takt med indkomsterhvervelsen eller først på et senere tidspunkt, er som altovervejende hovedregel uden betydning for den skattemæssige behandling af selskabsdeltagerne. I modsætning til udlodninger fra selvstændige skattesubjekter (f.eks. udbytte fra aktieselskaber, jf. LL § 16 A), medfører en udlodning til selskabsdeltagere i et personselskab *ikke* i sig selv nogen *skattemæssige konsekvenser*.²⁸³ Selskabsdeltagerne beskattes løbende af deres andel af den af personselskabet erhvervede indkomst. Selve udlodningen anses ikke for en skattepligtig indtægt, men kan have betydning ved fastlæggelsen af den delingsnorm, der gælder for de enkelte selskabsdeltageres andel af overskuddet mv.²⁸⁴

Lovgiver har siden midten af 1980-erne gennemført forskellige lovindgreb over for passiv deltagelse i visse personselskaber (*anpartsvirksomheder*). Indgrebene har bl.a. medført, at passive selskabsdeltageres indkomst efter omstændighederne skal anses som kapitalindkomst, jf. PSL § 4, at virksomhedsskatteordningen ikke kan anvendes, jf. VSL § 1, og at underskud ikke kan modregnes i anden indkomst, jf. PSL § 13, stk. 6. Endvidere indeholder LL § 29 særlige regler om fælles skatteregnskab mv. De nævnte lovbestemmelser har naturligvis stor betydning for den skattemæssige behandling af de enkelte passive selskabsdeltagere, men bestemmelserne ændrer ikke grundlæggende ved det i dansk skatteret gældende *transparensprincip*. Det må derfor antages, at dobbeltbeskatningsoverenskomsterne som udgangspunkt skal anvendes på samme måde i forhold til passive selskabsdeltagere, som omfattes af de nævnte lovbestemmelser, og andre selskabsdeltagere.²⁸⁵

283 Jf. TfS 1995, 905 LSR.

284 Jf. om de almindelige regler for beskattningen af personselskaber Jens Olav Engholm Jacobsen i Skatteretten 2, 2. udg., s. 677 ff; Aage Michelsen i Lærebog om indkomstskat, 8. udg., s. 811 ff.

285 Jf. Niels Winther-Sørensen i SU 1995, 304, særligt s. 495.

Reglerne om beskatning af personselskabers indkomst varierer i betydeligt omfang fra stat til stat. Denne grundlæggende forskel kan ikke blot konstateres ved spørgsmålet om subjekt kvalifikation, hvor nogle stater anser visse personselskaber for at være selvstændige skattesubjekter. Ved en sammenligning af reglerne om beskatningen af personselskabers indkomst vil der kunne konstateres betydelige forskelle, selv om ingen af de pågældende stater kvalificerer personselskaber som selvstændige skattesubjekter.²⁸⁶

En større komparativ undersøgelse heraf ville falde uden for rammerne for og målet med nærværende afhandling. Analysen nedenfor er derfor begrænset i to henseender. For det *første* vil de enkelte problemer blive angrebet fra en dansk synsvinkel. For det *andet* begrænses omfanget af, at det ikke er nødvendigt at diskutere samtlige de komplicerede (og i hidtidig dansk teori kun sparsomt berørte) problemer vedrørende personselskaber i den internationale skatteret for at kunne gennemføre den videre undersøgelse af afhandlingens grundlæggende emne om indkomstopgørelsen for et fast driftssted. Analysen vil derfor indskrænke sig til at omhandle de *grundlæggende* problemer set ud fra en *dansk* synsvinkel.

5.2 Begge overenskomststater anvender et princip om skattemæssig transparens

Det har for anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne på personselskaber væsentlig betydning, om både Danmark og den anden overenskomststat beskatter personselskabets indkomst hos selskabsdeltagerne. I nærværende afsnit forudsættes det, at ingen af staterne anser personselskabet for et selvstændigt skattesubjekt, mens den situation, hvor subjekt kvalifikationen falder forskellige ud, behandles nedenfor kapitel 5.3 (s. 173 ff.).

Når ingen af staterne anser et personselskab for at være et selvstændigt skattesubjekt, kan selve personselskabet ikke anses for beskyttet af overenskomsten. Dertil kræves i medfør af art. 1 i OECD's modeloverenskomst, at der er tale om en person, som er hjemmehørende i en af staterne, og hvad enten man anser et personselskab for at være en *person* eller ej, jf. herved definitionen i art. 3, stk. 1, litra a, kan det ikke antages, at personselskabet opfylder betingelsen om at være *hjemmehørende* i mindst en af staterne. Når et personselskab ikke er et selvstændigt skattesubjekt, opfylder det ikke betingelsen om at være *skattepligtig der på grund af*, jf. art. 4, stk. 1.²⁸⁷

286 Jf. herved Jean-Pierre le Gall i generalrapporten til IFA-kongressen i 1995 a, Cahiers LXXXa, s. 655 ff., særligt s. 661 ff.

287 Dette var den opfattelsen, de fleste nationalrapportører gav udtryk for ved IFA-kongressen i 1995, jf. Jean-Pierre le Gall i generalrapporten til IFA-kongressen i 1995 a, Cahiers LXXXa, s. 655 ff., særligt s. 672.

Modsat har J. Mazanti-Andersen i den danske nationalrapport til IFA-kongressen i 1973 antaget, at et personselskab både opfylder kravet om at være en *person* og om at være *hjemmehørende* i en af staterne.²⁸⁸ J. Mazanti-Andersens synspunkt ville føre til en mere vidtgående overenskomstbeskyttelse.

I TfS 1989, 605 H gjorde de schweiziske skattemyndigheder i en brevveksling med de danske skattemyndigheder gældende, at Schweiz var tildelt beskatningsretten til hele den indkomst, det i sagen omhandlede schweiziske kommanditselskab havde oppebåret. De schweiziske skattemyndigheders argumentation var ikke bygget på et synspunkt om, at hele den optjente indkomst havde en tilknytning til et fast driftssted i Schweiz, men derimod på et synspunkt om, at kommanditselskabet ifølge den dansk-schweiziske overenskomst var en *person*, som var *hjemmehørende* i Schweiz. I medfør af overenskomstens art. 3, stk. 1, litra f, var kommanditselskabet herefter et *foretagende i en kontraherende stat* (Schweiz), hvorefter den af kommanditselskabet erhvervede indkomst i medfør af art. 7, stk. 1, 1. punktum, kun kunne beskattes i Schweiz, med mindre der var et fast driftssted i Danmark.²⁸⁹

Selv om man heller ikke i Schweiz anser kommanditselskaber for selvstændige skattesubjekter,²⁹⁰ kan de schweiziske skattemyndigheders fortolkning af den dansk-schweiziske overenskomst ikke uden videre forkastes som forkert. Den dansk-schweiziske overenskomst *afviger* nemlig fra OECD's modeloverenskomst, idet det i art. 4, stk. 1, 2. led er udtalt, at udtrykket *hjemmehørende i en kontraherende stat* endvidere omfatter "... personlige selskaber (Personengesellschaften) oprettet eller organiseret i henhold til lovgivningen i de kontraherende stater." Det har formentligt været på foranledning af de schweiziske forhandlere, at overenskomsten på dette punkt afviger fra OECD's modeloverenskomst, idet de schweiziske skattemyndigheder i mange år har været af den opfattelse, at det er mest praktisk, at personselskaber selv er beskyttet af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne.²⁹¹ Efter de danske skattemyndigheders fortolkning af den dansk-schweiziske overenskomst tages der ikke ved overenskomstlempelsen i Danmark nogen konsekvenser af, at man i den konkrete overenskomst, som er indgået i 1973, udtrykkeligt har udvidet den sædvanlige formulering af art. 4, stk. 1, til også at inkludere personselskaber.

Efter domsreferatet i TfS 1989, 605 H at dømme fremførte den danske skat-

288 Jf. J. Mazanti-Andersen i den danske nationalrapport til IFA-kongressen i 1973, Cahiers LVIIIb, II, 105 ff., særligt s. 109.

289 Jf. de schweiziske skattemyndigheders skrivelse af 16. marts 1987, der i oversat form er gengivet i sagsfremstillingen i TfS 1989, 605 H.

290 Jf. herom Irene Salvi i den schweiziske nationalrapport til IFA-kongressen i 1995, jf. Cahiers LXXXa, s. 513 ff., s. 518.

291 Jf. Irene Salvi i den schweiziske nationalrapport til IFA-kongressen i 1995, jf. Cahiers LXXXa, s. 513 ff., særligt s. 531 f.

teyders advokat ikke de schweiziske skattemyndigheders argumentation for de danske domstole, hvilket i et vist omfang begrænser dommens præjudikatværdi. Tilbage står imidlertid, at Højesteret i dommen ikke fulgte de schweiziske skattemyndigheders argumentation, men i stedet tog stilling til, om de danske selskabsdeltagere havde indkomst, som kunne henføres til et fast driftssted i Schweiz.²⁹²

5.2.1 Betalinger fra et personselskab til en selskabsdeltager

Ved en sammenligning af forskellige skattesystemer vil der kunne konstateres en væsentlig forskel på, hvorledes betalinger fra et personselskab til en selskabsdeltager behandles skattemæssigt. Ved IFA-kongressen i 1995 gav de fleste af nationalrapportørerne udtryk for, at sådanne betalinger i deres stat som udgangspunkt vil blive kvalificeret som betalinger fra en tredje-emand, dvs. som *leje*, *løn*, *renter*, *royalties* osv.²⁹³ Det er ikke muligt alene ud fra en fortolkning af bestemmelserne i OECD's modeloverenskomst at fastslå, hvorledes betalinger fra et personselskab til en selskabsdeltager skal behandles. Overenskomstens bestemmelser må sammenholdes med de interne regler for beskatningen af selskabsdeltagere i personselskaber.

I intern dansk skatteret anses betalinger fra et personselskab til en selskabsdeltager normalt som udlodninger uden selvstændige skattemæssige konsekvenser. Dette gælder som udgangspunkt også betalinger, som under betegnelser som *leje*, *royalties* eller *renter* modsvarer de aktiver eller den kapital, en selskabsdeltager har stillet til rådighed for personselskabet, og betalinger, som under betegnelsen *løn* modsvarer en selskabsdeltagers arbejdsindsats for personselskabet. Da der således normalt ikke er tale om skattepligtig indkomst, er det ofte i relation til overenskomstlempelsen i Danmark uden praktisk interesse at søge at indplacere de pågældende betalinger i en af fordelingsbestemmelserne.

Når en udenlandsk selskabsdeltager fra et dansk personselskab modtager betalinger, der benævnes *leje* af fast ejendom eller *løn* vil disse betalinger ikke være begrænset skattepligtige til Danmark i medfør af KSL § 2, stk. 1, litra e/SEL § 2, stk. 1, litra b, henholdsvis KSL § 2, stk. 1, litra a. Selv om betingelserne for et fast driftssted i Danmark måtte være opfyldt, vil der heller ikke ske beskatning efter bestemmelserne i KSL § 2, stk. 1, litra d/SEL § 2, stk. 1, litra a; disse bestemmelser giver ikke hjemmel til at beskatte sådanne betalinger, som ikke

292 Jf. om Tfs 1989, 605 H nedenfor kapitel 11.1.1.1 (s. 459 ff.).

293 Jf. Jean-Pierre le Gall i generalrapporten til IFA-kongressen 1995, jf. Cahiers LXXXa, s. 655 ff., særligt s. 681 ff. og s. 704 f. Se om problemet endvidere OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 1, punkt 4.

ville være skattepligtige for fuldt skattepligtige. Når der ikke er intern hjemmel til beskatning, er det uden betydning, om Danmark efter en overenskomst er tildelt beskatningsretten, jf. ovenfor kapitel 2.1.3 (s. 47 f.) om *den gyldne regel*.

Lidt mere kompliceret er det, når en dansk selskabsdeltager modtager betalinger fra et udenlandsk personselskab, og disse betalinger i *den anden stat* beskattes som f.eks. *indkomst fra en fast ejendom* eller som *lønmodtagerindkomst*. I denne situation må der sondres mellem, hvilken lempelsesmetode der skal anvendes i Danmark.

Lempelsesbrøken har som nævnt ovenfor kapitel 4.2.3 (s. 122 ff.) nævnt betydning både ved eksemptionslempelse og ved almindelig og matching creditlempelse. Da betalingerne fra det udenlandske personselskab ikke i Danmark anses for skattepligtig indkomst, indgår de *ikke* ved opgørelsen af *den lempelsesberettigede indkomst*. Den lempelsesberettigede indkomst indgår i lempelsesbrøken tæller, og såfremt der ikke i samme indkomstår er anden indkomst, som indgår i lempelsesbrøken, vil dobbeltbeskatningslempelse i Danmark være udelukket, uanset hvilken lempelsesmetode, der anvendes.

Såfremt der indgår anden indkomst i den lempelsesberettigede indkomst, må det ved lempelse efter metoden almindelige credit afgøres, om den i den anden stat betalte skat af betalingerne fra personselskabet til den danske selskabsdeltager skal medtages ved opgørelsen af det andet maksimum for lempelsen.²⁹⁴ Problemet er, at den anden overenskomststat har beskattet noget, som set ud fra et dansk synspunkt ikke anses som en indkomst. Man vil derfor kunne argumentere for, at der *ikke* er tale om, at en person (den danske selskabsdeltager) *oppebærer indkomst*, jf. art. 23 B, stk. 1, i OECD's modeloverenskomst.

Det forekommer dog på dette punkt berettiget at underkaste overenskomsten en mere fleksibel fortolkning, således at den skat, der i overenskomstens kildeland beregnes på grundlag af betalinger fra personselskabet til den danske selskabsdeltager, lægges sammen med den skat, der i overenskomstens kildeland er beregnet på grundlag af hans andel af personselskabets overskud, når der skal foretages creditlempelse i Danmark. Herved vil der kunne ydes almindelig creditlempelse i Danmark for den i overenskomstens kildeland pålignede skat af betalinger fra personselskabet til den danske selskabsdeltager, når personselskabets aktivitet opfylder betingelserne for et fast driftssted.²⁹⁵ Den ovenfor nævnte første begrænsning for lempelsen (lempelsesbrøken) sikrer samtidigt, at lempelsen i den danske skat ikke overstiger den i Danmark pålignede skat af det, som efter dansk skatteret anses for at være skattepligtig indkomst for selskabsdeltageren.

294 Jf. om de to maksima for lempelsesmetoden almindelig credit ovenfor kapitel 4.2.3.2 (s. 124 f.).

295 Jf. om fast driftssteds-begrebets betydning for overenskomstlempelsen nedenfor kapitel 5.2.3 (s. 170 ff.).

Forudsætningen om, at betalinger fra et personselskab ikke efter intern dansk skatteret anses for at være en skattepligtig indkomst i form af *løn, leje, renter, royalties* mv. må dog formentligt modificeres i visse tilfælde.

Selskabsdeltagelsen kan være af så ringe betydning i forhold til f.eks. lejeaftalen eller lønmodtagerforholdet, at det må antages, at betalingerne fra personselskabet skal kvalificeres som om der havde været tale om betalinger fra et selvstændigt skattesubjekt. Som eksempel kan nævnes en lønmodtager, som erhverver en anpart af ubetydelig størrelse i det kommanditselskab, han er ansat af. Et tilsvarende spørgsmål var fremme i U 1993, 239 ØLD, hvor Østre Landsret dog som følge af forarbejderne til den dagældende pensionsbeskatningslov slog fast, at et interessentskab eller kommanditselskab ikke i denne relation kunne anses for arbejdsgiver i forhold til dets ansatte selskabsdeltager. Det fremgår af sagsfremstillingen, at den pågældende kommanditist som ansat direktør i kommanditselskabet administrativt var blevet behandlet som lønmodtager i forskellige relationer.

Lignende problemer vedrørende indkomstkvalifikationen kan også opstå uden for skatteretten, f.eks. i forhold til konkurslovens § 95, retsplejelovens bestemmelser om udlæg i løn og leje mv., jf. retsplejelovens § 511, og forskellige offentligretlige love om beskyttelse af lønmodtagere. I den selskabsretlige teori er problemet imidlertid kun flygtigt berørt. Noe Munck har diskuteret betydningen af særskilt aflønning, renteberegning, lejebetaling mv. til enkelte interessenter, men har her primært drøftet betydningen i forhold til den indbyrdes fordeling mellem interessenterne og har ikke særskilt taget stilling til de tilfælde, hvor selskabsdeltagelsen er af et ubetydeligt omfang.²⁹⁶ I den arbejdsretlige praksis har spørgsmålet haft stor betydning, idet visse arbejdsgivere her har set en interesse i at gøre *arbejdstagere* til kompagnoner for f.eks. at få dem uden for en (arbejdsmarkeds-) overenskomsts område.²⁹⁷

5.2.2 Selskabsdeltagerens andel af personselskabets indkomst

Beskatningen af personselskabets indkomst hos de enkelte selskabsdeltagere rejser nogle særlige problemer vedrørende indkomstkvalifikation og placering af indkomstkilden. Begge problemer må i mangel af særlige forde-

296 Jf. Noe Munck i Noe Munck m.fl.: Selskabsformerne, 3. udg., s. 78 ff., særligt s. 83, note 78, hvor det i forbindelse med en diskussion om *særskilt honorering* til en interessent anføres: "Uanset, hvorledes man selskabsretligt kvalificerer disse udbetalinger fra selskabet, vil de skatteretligt altid blive anset for overskudsandele. Dette indebærer for interessenten den fordel, at der ikke i "lønudbetalingen" skal tilbageholdes A-skat, idet interessenten er B-skatteyder."

297 Jf. herom Ole Hasselbalch: Arbejdsrettens almindelig del, 1984, s. 68, note 3; Per Jacobsen: Kollektiv arbejdsret, 5. udg., 1995, s. 125 ff.

lingsbestemmelser herom i OECD's modeloverenskomst løses med en hensyntagen til de interne danske regler.

I *intern dansk skatteret* må *indkomstkvalifikationen* af indkomst hos de enkelte selskabsdeltagere anses at ske ud fra princippet om skattemæssig transparens. Man må herved tage udgangspunkt i en *fiktion* om, at personselskabet er et selvstændigt skattesubjekt. Såfremt personselskabets indkomst efter denne fiktion må kvalificeres som *erhvervsindkomst*, *renter*, *indkomst fra fast ejendom* osv. for personselskabet, må indkomsten hos de enkelte selskabsdeltagere som udgangspunkt kvalificeres på samme måde.²⁹⁸ Blot fordi personselskabet driver erhvervsvirksomhed, skal den enkelte selskabsdeltagers andel af personselskabets indkomst ikke automatisk anses for at være erhvervsindkomst; der må foretages en undersøgelse af den konkrete indkomst.

På tilsvarende vis må det antages, at *indkomstkildens placering* i henhold til *intern dansk skatteret* som udgangspunkt skal ske ud fra en *fiktion* om, at personselskabet er et selvstændigt skattesubjekt. Såfremt personselskabets indkomst har sin kilde i Danmark, må også den enkelte selskabsdeltagers andel heraf anses at have sin kilde i Danmark. De almindelige karakteristika for indkomstkildens placering, f.eks. beliggenheden for fast ejendom, må således som udgangspunkt lægges til grund, hvor det er nødvendigt at fastlægge indkomstkildens placering, f.eks. ved reglerne om begrænset skattepligt og i relation til LL § 33.

Det må antages, at man også ved anvendelsen af *dobbeltbeskatningsoverenskomster* må lægge en *fiktion* om, at personselskabet er et selvstændigt skattesubjekt, til grund, når man i forhold til de enkelte selskabsdeltagere skal foretage en indkomstkvalifikation og placere kilden for indkomsten. Dette kan også udtrykkes således, at *indkomsten bevarer sin karakter og placering* hos de enkelte selskabsdeltagere.²⁹⁹

Såfremt en dansk selskabsdeltager deltager i et personselskab, der har lejeindtægter fra en *fast ejendom i stat X*, vil selskabsdeltagerens andel heraf blive anset for at være indkomst fra en fast ejendom i X, og han kan følgelig få lempelse efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og stat X. Såfremt personselskabet endvidere erhverver f.eks. *udbytte fra en tredjestat*, og dette udbytte ikke kan henføres til et fast driftssted i stat X, kan der ikke opnås lempelse i medfør af overenskomsten mellem Danmark og stat X, men derimod i medfør

298 Se dog som en modifikation hertil sondringen mellem næring og ikke næring, jf. Niels Winther-Sørensen i den danske nationalrapport til IFA-kongressen i 1995 a, jf. Cahiers LXXXa, s. 157 ff., særligt s. 159 f.

299 Jf. Jean-Pierre le Gall i generalrapporten til IFA-kongressen 1995 a, jf. Cahiers LXXXa, s. 655 ff., særligt s. 682.

af overenskomsten mellem Danmark og den pågældende tredjestat. I relation til begge indtægter er det uden betydning, i henhold til hvilket lands lovgivning, personselskabet er stiftet, og hvor personselskabets ledelse har sit sæde.

Et personselskabs salg eller udlodning af aktiver, samt køb eller indskud af aktiver fra selskabsdeltagerne til et personselskab, betragtes som delsalg/-køb for de enkelte selskabsdeltagere. Endvidere vil man ved indtæden i og udtræden fra et personselskab typisk statuere delsalg/-køb af personselskabets aktiver hos de enkelte selskabsdeltagere. I relation til dobbeltbeskatningsoverenskomsterne må sådanne tilfælde behandles efter de regler, der gælder for salg af de enkelte aktiver, jf. art. 13 i OECD's modeloverenskomst. Såfremt en dansk selskabsdeltager udtræder af et personselskab, som har en fast ejendom i stat X, skal selskabsdeltageren således anses at have solgt sin bruttoandel af denne ejendom. Stat X vil være tildelt beskatningsretten til en evt. ejendomsavance, jf. art. 13, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst, og Danmark skal indrømme lempelse i medfør af metodebestemmelsen i art. 23. Dette må antages at gælde, uanset overenskomstens kildeland måtte knytte andre skattemæssige konsekvenser til selskabsdeltagerens udtræden af personselskabet, f.eks. ved at betragte hans udtræden på en måde svarende til afståelse af aktier.³⁰⁰

5.2.3 Fast driftssted for selskabsdeltagere

Fordelingen af beskatningsretten til erhvervsindkomst knyttes i art. 7 sammen med fast driftssteds-princippet, således at overenskomstens kildeland kun kan beskatte indkomst, der kan henføres til et fast driftssted i denne stat. Som anført ovenfor kapitel 5.2 (s. 164) kan det ikke antages, at et personselskab, som ingen af overenskomststaterne anser for at være et selvstændigt skattesubjekt, er *hjemmehørende* i nogen af staterne, hvorfor det er den enkelte *selskabsdeltager*, som beskyttes af overenskomsterne.

Udtrykket *foretagende i en kontraherende stat* er i art. 3, stk. 1, litra c, defineret som "... et foretagende, som drives af en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat". Ved tillem্পningen af bestemmelsen på deltagelse i et personselskab må den enkelte *selskabsdeltager* anses for at udgøre *et foretagende i en kontraherende stat*, idet det er den enkelte selskabsdeltager, som er beskyttet af overenskomsten. Den stat, der skal anses for domicilland ved overenskomstlempelsen, er derfor den stat, der er domicilland for den enkelte

300 Jf. Niels Winther-Sørensen i den danske nationalrapport til IFA-kongressen i 1995 a, jf. Cahiers LXXXa, s. 157 ff., særligt s. 177. Reglerne herom varierer fra stat til stat, jf. Jean-Pierre le Gall i generalrapporten til IFA-kongressen 1995, jf. Cahiers LXXXa, s. 655 ff., særligt s. 677 ff.

selskabsdeltager, jf. den ovenfor kapitel 5.2 (s. 165 f.) omtalte TfS 1989, 605 H og udtrykkeligt den svenske Regeringsrätten dom af 11. juni 1997.³⁰¹

Overenskomstens kildeland kan efter art. 7 kun beskatte indkomst, som kan henføres til den enkelte selskabsdeltagers faste driftssted i denne stat. Det er herved for det første et krav, at den enkelte selskabsdeltager har et fast driftssted i overenskomstens kildeland.

Begrebet *fast driftssted* er udviklet med særlig henblik på den situation, hvor en person fra den ene overenskomststat udøver erhvervsvirksomhed i den anden overenskomststat fra en fast lokalitet dér. Fast driftssteds-begrebet må derfor tilpasses de *særlige forhold*, der gør sig gældende for deltagere i et personselskab. De særlige forhold medfører bl.a., at der må ske en tilpasning i forhold til kravet om, at *et foretagendes virksomhed helt eller delvis udøves*, jf. art. 5, stk. 1, idet man også her som udgangspunkt må gøre brug af en fiktion om, at personselskabet er et selvstændigt skattesubjekt. Såfremt personselskabet har en sådan erhvervsmæssig tilknytning til en lokalitet i overenskomstens kildeland, at dette ville opfylde betingelserne for et fast driftssted, må den enkelte selskabsdeltager anses at have et fast driftssted dér.³⁰² Dette må antages også at gælde i forhold til passive selskabsdeltagere.³⁰³

Det er i den forbindelse som udgangspunkt *uden betydning*, i henhold til hvilken stats love personselskabet er stiftet og hvor personselskabets ledelses sæde er placeret,³⁰⁴ idet dog ledelsens sæde for personselskabet i sig selv vil kunne opfylde betingelserne for et fast driftssted. Det er endvidere som udgangspunkt uden betydning, hvor de øvrige selskabsdeltagere er hjemmehørende, herunder om en eller flere af selskabsdeltagerne er hjemmehørende i overenskomstens kildeland, jf. TfS 1996, 532 H.

Det forhold, at det er den enkelte selskabsdeltager, som skal anses at have et fast driftssted, har betydning, såfremt *personselskabet* ikke har en sådan erhvervsmæssig tilknytning til en lokalitet i overenskomstens kildeland, at

301 Jf. Regeringsrättens dom af 11. juni 1997, jf. Regeringsrättens Årsbok 1997, 35, hvor Regeringsrätten fastslog, at udtrykket *företag* i den tysk-svenske overenskomsts art. 7, stk. 1, i overensstemmelse med definitionen i art. 3, stk. 1, litra f, skulle fortolkes som *person med hemvist* i den pågældende overenskomststat. Regeringsrättens referat er også optrykt i Svensk Skattetidning 1998, 84, og dommen er omtalt af Gustav Lindencrona i Skattenytt 1998, 356, særligt s. 357 f.

302 Jf. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., til art. 5, margin nr. 27.

303 Jf. Arvid Aage Skaar: Permanent Establishment, 1991, s. 168 ff.

304 Se om betydningen af selskabers nationalitet Jean-Pierre le Gall i generalrapporten til IFA-kongressen 1995, jf. Cahiers LXXXa, s. 655 ff., særligt s. 669 f.

dette opfylder betingelserne for et fast driftssted. I en sådan situation må man under undersøge, om betingelserne for et fast driftssted kan være opfyldt på andet grundlag.

Dette var baggrunden for, at Højesteret i TfS 1996, 532 H indgående undersøgte, om der efter agent-reglen svarende til art. 5, stk. 5 og 6, i OECD's modeloverenskomst var et fast driftssted i Danmark for en i Schweiz hjemmehørende selskabsdeltager, der deltog i et dansk interessentskab og i et dansk kommanditselskab. De repræsentanter, som i givet fald skulle begrunde eksistensen af et fast driftssted efter agentreglen, var to danske advokater, som administrerede udlejningsejendomme for de to personselskaber.

Såvel Østre Landsret som Højesteret fandt, at de pågældende advokater udøvede en ejendomsadministration, der er sædvanlig for ejendomsadministratorer. Men hvor Østre Landsret på denne baggrund fandt, at betingelserne for et fast driftssted var opfyldt, kom Højesteret til det modsatte resultat. Højesteret bemærkede herved, at det for vurderingen af, om de pågældende advokater kunne anses for *afhængige repræsentanter* ikke gjorde nogen forskel, at den ene af advokaterne samtidigt var *medejer* af ejendommene (som selskabsdeltager). Med den sidste udtalelse tog Højesteret den fulde konsekvens af det for deltagere i personselskaber gældende princip om *skattemæssig transparens* i relation til fastlæggelsen af driftsstedsbegrebet. Højesteret tog i dommen kun direkte stilling til, at der ikke efter de interne danske skatteregler var et fast driftssted i Danmark, men udtalte samtidigt, at det danske fast driftssteds-begreb måtte fortolkes "... på baggrund af dobbeltbeskatningsaftalen mellem Danmark og Schweiz, der er i overensstemmelse med principperne i OECD's modeloverenskomster vedrørende dobbeltbeskatning".³⁰⁵

Når det først er fastslået, at den enkelte selskabsdeltager har et fast driftssted i overenskomstens kildeland, er det yderligere en betingelse, at indkomsten kan *henføres* til dette faste driftssted. Såfremt en del af en selskabsdeltagers andel af personselskabets indkomst ikke kan henføres til det faste driftssted, og kildelandet heller ikke er tildelt beskatningsretten ifølge en af de øvrige fordelingsbestemmelser, f.eks. art. 6, eller art. 10-12, har domicillandet beskatningsretten, jf. art. 7, stk. 1, i OECD's modeloverenskomst, jf. TfS 1989, 605 H.

Som en anden konsekvens af, at det er den enkelte selskabsdeltager, som anses at have et fast driftssted, må det antages, at det ikke blot er selskabsdeltagerens andel af personselskabets indkomst, som kan henføres til det faste driftssted. Såfremt selskabsdeltageren selv har skattepligtige udgifter og

305 Se kritisk til formuleringen af denne udtalelse fra præmisserne nedenfor kapitel 8.3.2 (s. 307 f.).

indtægter med en tilstrækkelig nær tilknytning til det faste driftssted, som er begrundet i personselskabets erhvervsmæssige aktivitet fra en lokalitet i overenskomstens kildeland, må de pågældende udgifter og indtægter kunne medtages ved selskabsdeltagerens opgørelse af driftsstedsindkomsten.

Som eksempel kan nævnes renteudgifter og kursgevinster og -tab vedrørende et lån, som en selskabsdeltager har optaget for at indskyde i et personselskab. Det afgørende kriterium må være tilknytningen til det faste driftssted, omend den omstændighed, at de pågældende udgifter og indtægter afholdes/erhverves af den enkelte selskabsdeltager og således ikke indgår i personselskabet, i sig selv vil kunne tale imod at der er den fornødne tilknytning til et fast driftssted, som består i kraft af personselskabets aktivitet.³⁰⁶

5.3 Forskellige subjekt kvalifikation

Det er i analysen ovenfor forudsat, at der i begge overenskomststater anvendes et princip om skattemæssig transparens, hvorfor den enkelte selskabsdeltager anses for indkomstmodtager af sin andel af den af et personselskab erhvervede indkomst. Problemstillingen vedrørende anvendelsen af en dobbeltbeskatningsoverenskomst på indkomst, som er optjent af et personselskab, kompliceres yderligere, når et personselskab i *den ene* overenskomststat kvalificeres som et selvstændigt skattesubjekt, mens *den anden* overenskomststat anvender et princip om skattemæssig transparens. Det grundlæggende problem er, at indkomsten i skattemæssig henseende anses for erhvervet af forskellige skattesubjekter i de to stater, nemlig henholdsvis personselskabet og selskabsdeltagerne.

I praksis vil det i sådanne tilfælde ofte være Danmark, som anvender et princip om skattemæssig transparens, mens den anden overenskomststat anser selskabet for et selvstændigt skattesubjekt. Dette skyldes, at Danmark bl.a. også anvender princippet om skattemæssig transparens i forhold til kommanditselskaber og kommanditaktieselskaber (partnerselskaber). Landsskatterettens kendelse i TfS 1995, 905 LSR er et eksempel på, at et kommanditselskab i den anden overenskomststat, Spanien, blev anset for at være et selvstændigt skattesubjekt.³⁰⁷

306 Jf. herved LSRM 1981, 197 og LSRM 1983, 60, som kommenteret af Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 212, og nedenfor kapitel 11.3.3.1 (s. 491 f.).

307 De interne spanske skatteregler er siden ændret, men i forhold til udenlandske selskabsdeltagere anses et spansk kommanditselskab fortsat som et selvstændigt skattesubjekt, jf. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., art. 1, margin nr. 23.

En sammenligning af subjektkvalifikationen af sådanne selskabstyper i forskellige stater forudsætter en undersøgelse af de enkelte selskabstypers karakteristika, hvilket falder uden for denne afhandlings formål og rammer. I fremstillingen nedenfor forudsættes det, at den anden overenskomststat anser personselskabet for at være et selvstændigt skattesubjekt og beskatter det og selskabsdeltagerne heri på en tilsvarende måde som et aktieselskab og dets aktionærer.

Den omvendt problemstilling, hvor et selskab i Danmark anses for at være et selvstændigt skattesubjekt, mens den anden stat anvender et princip om skattemæssig transparens, vil i praksis bl.a. kunne opstå som følge af de amerikanske "*check the box*"-regler. Ifølge disse regler vil eksempelvis anpartshaverne i et selskab svarende til et dansk anpartsselskab kunne vælge at blive beskattet direkte af deres andel af selskabets indkomst.³⁰⁸

Set ud fra et dansk synspunkt er det centralt at undersøge, om de enkelte selskabsdeltagere vil kunne påberåbe sig en dobbeltbeskatningsoverenskomst, og hvorledes en overenskomstlempelse i givet fald skal gennemføres. Der må her sondres mellem to former for argumentation, der begge kan lede til overenskomstlempelse. *For det første* kan en selskabsdeltager gøre gældende, at han selv som indkomstmottager i henhold til intern dansk skatteret og som en beskyttet person efter overenskomsten er berettiget til at få overenskomstlempelse, jf. straks nedenfor. *For det andet* kan en selskabsdeltager gøre gældende, at han er berettiget at få overenskomstlempelse med henvisning til, at personselskabet er en beskyttet person efter overenskomsten, jf. nedenfor kapitel 5.3.2 (s. 181 ff.).

5.3.1 Selskabsdeltageren som indkomstmottager og beskyttet person

Betingelserne for overenskomstbeskyttelse i Danmark af en selskabsdeltager er opfyldt, såfremt han er *hjemmehørende* i Danmark og/eller den anden overenskomststat, jf. art. 1 i OECD's modeloverenskomst. Dette gælder, hvad enten selskabsdeltageren er en fysisk person eller et selskab, jf. art. 3, stk. 1, litra a. Endvidere er den skat, han som selskabsdeltager pålægges i Danmark af sin andel af personselskabets indkomst, normalt omfattet af de danske

308 Jf. om de amerikanske check box-regler, der trådte i kraft 1. januar 1997, Mette Neville i Paul Krüger Andersen (red.): Selskabers organisation, 1997, s. 54; H. Flick i Internationales Steuerrecht 1998, 110; Aage Michelsen i SU 1998, 235, særligt s. 409 f. Se for en diskussion af spørgsmålet også Niels Mørch i den danske nationalrapport til IFA-kongressen i 1988, Cahiers LXXIIIa, s. 363 ff., særligt s. 366 f.

overenskomster i medfør af bestemmelser svarende til OECD's modeloverenskomsts art. 2. Som udgangspunkt må en selskabsdeltager herefter i sin egenskab af indkomstmodtager have krav på lempelse i medfør af dobbeltbeskatningsoverenskomsten, såfremt den anden stat er tillagt beskatningsretten til indkomsten. Det centrale spørgsmål er herefter, hvilken betydning det har, at den anden overenskomststat ikke har pålagt selskabsdeltageren nogen skat, idet denne stat i stedet har beskattet personselskabets indkomst hos personselskabet som et selvstændigt skattesubjekt.

Det er i denne sammenhæng *ikke* afgørende, hvor personselskabets ledelses sæde er placeret eller hvor personselskabet er stiftet. Argumentationen for overenskomstbeskyttelsen i Danmark bygger på en beskyttelse af *selskabsdeltageren* som indkomstmodtager og en beskyttet person i henhold til overenskomsten. Afgørelsen af, hvilken stat der er domicilland, henholdsvis overenskomstens kildeland, skal derfor ske i forhold til ham. Ledelsens sæde for personselskabet kan dog evt. have betydning ved, at det udgør et fast driftssted for selskabsdeltageren, jf. art. 5, stk. 2, litra a, i OECD's modeloverenskomst.

I forhold til den argumentation, der bygger på en overenskomstbeskyttelse af personselskabet, er det derimod af central betydning, om personselskabet er hjemmehørende i den stat, der anser personselskabet som et selvstændigt skattemæssigt subjekt, jf. herom nedenfor kapitel 5.3.2 (s. 181 ff.).

Der skal i det følgende sondres mellem, om Danmark er domicilland eller overenskomstens kildeland for selskabsdeltageren.

5.3.1.1 Danmark som domicilland for selskabsdeltageren

Overenskomstlempelse i domicillandet skal ske i medfør af den konkrete overenskomsts metodebestemmelse, jf. art. 23 A og B i OECD's modeloverenskomst. I den danske skatteretlige teori har det særligt været omdiskuteret, om der kan ske overenskomstlempelse, hvor der i medfør af overenskomstens metodebestemmelse skal lempes efter *eksempionsmetoden*. Dette skyldes bl.a., at skattemyndighederne i praksis har tilladt almindelige creditlempelse i medfør af LL § 33, hvorfor det har haft mindre praktisk betydning, om der også vil kunne indrømmes creditlempelse i medfør af en dobbeltbeskatningsoverenskomst.³⁰⁹

Det er et central element af eksempionsmetoden, at det ved lempelsen er *uden betydning*, om overenskomstens kildeland faktisk har beskattet den ind-

309 Jf. Ligningsvejledningen (1997) D.D.2., s. 125; Jonna Sneum i SU 1990, 131, særligt s. 141 f.

komst, kildelandet er tildelt beskatningsretten til.³¹⁰ Såfremt der skal ske lempelse i medfør af metoden eksempion med progressionsforbehold, *ny* metode, skal lempelsen beregnes som et fradrag i den danske skat med et beløb, som beregnes ved hjælp af lempelsesbrøken:

$$\frac{\text{dansk skat} \times \text{den lempelsesberettigede indkomst}}{\text{globalindkomsten}}$$

Ingen af de beløb, som indgår i lempelsesbrøken, er afhængige af overenskomstens kildelands interne skatteregler. Den danske skat og globalindkomsten opgøres alene ud fra interne danske regler, og den lempelsesberettigede indkomst opgøres ud fra dobbeltbeskatningsoverenskomstens regler med supplement af interne gennemførelsesregler.

Ved lempelse efter metoden eksempion med progressionsforbehold, *gammel* metode, ses der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i Danmark bort fra den lempelsesberettigede indkomst, mens der tages hensyn hertil ved lempelsesberegningen.³¹¹

Når det for lempelsen i domicillandet er uden betydning, om overenskomstens kildeland har beskattet indkomsten, må det også være uden betydning, *hvorfor* overenskomstens kildeland måtte have undladt at beskatte indkomsten. Der kan være mange årsager hertil, f.eks. at overenskomstens kildeland ikke har anset den pågældende indkomst for at være skattepligtig, at overenskomstens kildeland har særligt gunstige regler om skatemæssige fradrag, eller – som i nærværende sammenhæng – at overenskomstens kildeland anser personselskabet for at være indkomstmodtager og skattesubjekt.

En dansk selskabsdeltager i et personselskab er en af overenskomsten beskyttet person, og set fra en dansk synsvinkel er han indkomstmodtager for sin andel af personselskabets indkomst. Endvidere vil overenskomstens kildeland (herunder også set fra en dansk synsvinkel) være tildelt beskatningsretten til f.eks. indkomst fra et fast driftssted i denne stat. Da det endelig ved lempelse i medfør af eksempionsmetoden er uden betydning, om overenskomstens kildeland har beskattet den pågældende indkomst, følger det efter min opfattelse af art. 23, jf. art. 6-21, at der skal indrømmes selskabsdeltage-

310 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 23, punkt 34.

311 Se om eksempionslempelse ovenfor kapitel 4.2.3.1 (s. 123 f.), og om opgørelsen af den lempelsesberettigede indkomst ovenfor kapitel 4.4 (s. 141 ff.).

ren en sådan overenskomstlempelse i domicillandet Danmark.³¹² Dette resultat er ifølge Kees van Raads og Jean-Pierre Le Galls generalrapporter til IFA-kongresserne i 1988 og 1995 i overensstemmelse med opfattelsen hos de fleste nationalrapportører.³¹³ Det må imidlertid erkendes, at der ikke er støtte for synspunktet i hidtidig dansk administrativ praksis og teori.

I to ikke offentliggjorte kendelser fra 29. marts 1990 fra Landsskatteretten afviste Landsskatteretten, at en dansk selskabsdeltager i et færøsk kommanditselskab kunne få eksemptionlempelse i medfør af den dagældende dansk-færøske overenskomst. Kendelserne var begrundet med, at der, da det på færøerne var kommanditselskabet og ikke den danske selskabsdeltager, som var skattesubjekt, ikke var "... sket en juridisk dobbeltbeskatning".³¹⁴

Et sådant krav om *juridisk dobbeltbeskatning* kan imidlertid ikke findes i den dansk-færøske dobbeltbeskatningsoverenskomst, som på dette punkt var i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst. Definitionen af *international juridisk dobbeltbeskatning* i OECD's kommentarer skal ikke forstås som en norm, hvorfra der kan deduceres løsninger på konkrete problemer.³¹⁵ Det er de konkrete bestemmelser i overenskomsten, herunder bestemmelsen om, hvilke personer, der er beskyttet af overenskomsten, jf. art. 1 i OECD's modeloverenskomst, som skal lægges til grund.

På trods af, at man i ligningspraksis tilsyneladende har fulgt resultatet i disse kendelser, har skattemyndighederne i sådanne situationer indrømmet creditlempelse i medfør af den interne lempelsesbestemmelse i LL § 33.³¹⁶ En sådan fremgangsmåde må afvises som inkonsekvent. Hvis man i Danmark ikke giver selskabsdeltageren ret til at få lempelse efter en overenskomst, kan fradraget ikke overstige kr. 0, som i givet fald er skattebeløbet af det, overenskomstens kil-

312 Jf. Niels Winther-Sørensen i SR-Skat 1994, 394, særligt s. 402 f.; samme i Skatteretten 3, 2. udg., s. 326 ff.

313 Jf. Kees van Raad i generalrapporten til IFA-kongressen i 1988, Cahiers LXXIIIa, s. 113 ff., særligt s. 147 og s. 151; Jean-Pierre le Gall i generalrapporten til IFA-kongressen i 1995, Cahiers LXXXa, s. 655 ff., særligt s. 673 og s. 701 f.

314 Jf. for samme resultat og med samme argumentation Ligningsvejledningen (1997) D.D.2., s. 125; Erik Werlauff: Selskabsskatteret, 2. udg., s. 20; og (formentligt) Jonna Sneum i SU 1990, 131, særligt s. 141. Afgørelserne er refereret af Aage Michelsen i SR-Skat 1991, 71, særligt s. 74.

315 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen), Introduktion, punkt 1; jf. Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, s. 511 ff., særligt s. 513; Peter Dyhr i U 1974 B, 44, særligt s. 51; Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 23; samme i RR 1996, nr. 2, SM, 41, særligt s. 42; Niels Winther-Sørensen i SR-Skat 1994, 394, særligt s. 403.

316 Jf. Ligningsvejledningen (1997) D.D.2, s. 125; Jonna Sneum i SU 1990, 131, særligt s. 141 f.

deland efter overenskomsten har et ubetinget krav på at oppebære, jf. LL § 33, stk. 2. Det tilkommer nemlig de danske myndigheder at afgøre, om overenskomstens kildeland har et ubetinget krav på oppebære de i denne stat erlagt beløb, jf. Vestre Landsrets præmisser i TfS 1989, 605 H, som Højesteret tilsluttede sig.³¹⁷

I den skatteretlige teori har særligt Aage Michelsen forsvaret synspunktet om, at en selskabsdeltager ikke kan få lempelse i medfør af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, når den anden overenskomststat kvalificerer et personsselskab som et selvstændigt skattesubjekt, og han har samtidigt kritiseret de af mig fremførte synspunkter.³¹⁸

Aage Michelsens har kritiseret min argumentation på to punkter. For det første anføres det, at jeg "... først og fremmest støtter [min opfattelse] på punkt 34 i kommentarerne til OECD-modelkonventionen, hvor det hedder: "Bopælsstaten skal folgelig give eksemption, hvad enten beskatningsretten rent faktisk udøves i den anden stat eller ej". Aage Michelsen har kritiseret den i citatet beskrevne form for argumentation, "... idet man ikke af denne generelle beskrivelse af eksemptionsmetodens indhold kan slutte noget om den specielle situation, at der ikke er tale om juridisk dobbeltbeskatning, men om beskatning af to selvstændige skattesubjekter – såkaldt økonomisk dobbeltbeskatning."

Denne kritik er efter min opfattelse ikke berettiget. Min argumentation bygger ikke på en fortolkning af en generel beskrivelse af eksemptionsmetoden i OECD's kommentarer til modeloverenskomsten, men derimod på en fortolkning af overenskomstens bestemmelser.³¹⁹ Efter denne fortolkning er *selskabsdeltageren* en af overenskomsten beskyttet person, som i Danmark bliver beskattet af en indkomst, som overenskomstens kildeland er tildelt beskatningsretten til. Dette skal sammenholdes med, at det efter bestemmelsen om eksemptionslempelse i en dobbeltbeskatningsoverenskomst er uden betydning, om overenskomstens kildeland rent faktisk har gennemført nogen beskatning.

For det andet har Aage Michelsen kritiseret mine kommentarer til skattemyndighedernes praksis om på den ene side at nægte en selskabsdeltager overenskomstlempelse, men på den anden side at indrømme selskabsdeltageren lempelse i medfør af LL § 33. Aage Michelsen har herom anført: "... Om man over-

317 Jf. nærmere Niels Winther-Sørensen i SR-Skat 1994, 394, særligt s. 404 f. Aage Michelsen har i RR 1996, nr. 2, SM, 41, særligt s. 42 f., udtrykkeligt undladt at tage stilling til berettigelsen af skattemyndighedernes praksis om lempelse efter LL § 33, men har samtidigt for at undgå yderligere teoretisk diskussion foreslået, at der indsættes en udtrykkelig hjemmel i LL § 33 til lempelse i sådanne situationer.

318 Jf. Aage Michelsen i RR 1996, nr. 2, SM, 41, særligt s. 42 f.

319 Jf. Niels Winther-Sørensen i SR-Skat 1994, 394, særligt s. 402 f.; samme i Skatteretten 3, 2. udg., s. 326 f.

hovedet er forpligtet i tilfældene med forskellig kvalifikation til at indrømme creditlempelse efter LL § 33 skal ikke være genstand for diskussion her. Men man kan ikke, som Niels Winther-Sørensen i Skatteretten 3, 2. udg., p. 328 gør det, argumentere på den måde, at som følge af, at man accepterer måske lidt velvilligt, at der kan ske lempelse efter den internretlige credit-regel i LL § 33, så må man også kunne opnå lempelse efter såvel creditmetoden som eksemptionsmetoden i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst. ... Vil man argumentere på den måde, må argumentationen gå den modsatte vej, at når der ikke kan lempes efter overenskomsten, er Danmark efter LL § 33, stk. 2, ikke forpligtet til at lempe efter LL § 33.” Jeg er på dette punkt *enig* med Aage Michelsen i, at skattemyndighedernes (efter min opfattelse) forkerte fortolkning af LL § 33, stk. 2, ikke i sig selv kan være afgørende for fortolkningen af indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster, og det har ikke været min hensigt at gøre det modsatte synspunkt gældende. Den af Aage Michelsen refererede sætning er en del af et afsnit, som refererer og kritiserer skattemyndighedernes praksis vedrørende LL § 33.³²⁰

Aage Michelsen har erklæret sig enig i, at man næppe alene ud fra en ren deduktion fra den omtvistede argumentation på *juridisk dobbeltbeskatning* kan opstille et krav om subjektidentitet for overenskomstlempelse, men har i stedet peget på “... reale hensyn, herunder hensynet til en rimelig fordeling af beskatningsretten mellem de to stater. Skulle selskabsdeltagerens domicilland således være forpligtet til at indrømme eksemptionslempelse, selv om der ikke sker nogen beskatning [i] kommanditselskabets hjemstedsland, ville det føre til dobbelt ikke-beskatning, hvilket fortolkningsresultat man naturligvis kun vil nå frem til, hvis det retligt set er tvingende nødvendigt.” Jeg er *ikke* enig i, at der i denne situation skulle være særlige reale hensyn, som taler imod at indrømme eksemptionslempelse i henhold til en overenskomsts bestemmelse herom. Der vil altid være en risiko for, at indkomst ikke bliver beskattet, når der i domicillandet skal lempes efter eksemptionsmetoden, men denne risiko må ses i en større sammenhæng om fordele og ulemper ved *eksemptionsmetoden* contra *creditmetoden*. Når Danmark i en konkret dobbeltbeskatningsoverenskomst har valgt at lempe efter eksemptionsmetoden, er det dermed samtidigt accepteret, at den lempelsesberettigede indkomst reelt ikke bliver beskattet i Danmark, og at det er uden betydning for den danske lempelse, om overenskomstens kildeland beskatter eller ej. Jeg er endvidere uenig med Aage Michelsen i, at risikoen for dobbelt ikke-beskatning skulle være større i en situation med forskellig subjekt kvalifikation. Normalt vil den anden overenskomststat (i hvert fald) beskatte indkomst med kilde i denne stat, men vil blot beskatte indkomsten hos personselskabet i stedet for hos de enkelte selskabsdeltagere.

320 Jf. Niels Winther-Sørensen i Skatteretten 3, 2. udg., s. 327 nederst – 328 øverst.

Endelig har Aage Michelsen sammenlignet problemet om forskellig subjekt-kvalifikation af personselskaber med problemet om danske moderselskabers sambeskatning med udenlandske datterselskaber. Ifølge LL § 33, stk. 6, kan man kun få creditlempelse efter LL § 33 for skat, som et udenlandsk sambeskattet datterselskab har betalt til fremmed stat mv., og der kan ikke ydes lempelse i medfør af en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Herved sammenligner Aage Michelsen imidlertid, så vidt jeg kan se, to forskellige problemer. I *sambeskatningssituationen* anses det udenlandske datterselskab i henhold til dansk skatteret som et selvstændigt skattesubjekt. Adgangen til at lade sig sambeskatte er en *internretlig regel*, som ikke ændrer ved, at *det udenlandske datterselskab* (også) set fra en dansk synsvinkel er rette indkomstmodtager; blot tillades det, at der ved beskattningen af det danske moderselskab kan tages hensyn til datterselskabets indkomst. I forhold til en selskabsdeltager i et personselskab anses *selskabsdeltageren* efter en dansk synsvinkel for rette indkomstmodtager af sin andel af personselskabets indkomst.

På baggrund af ovenstående må jeg således fastholde mit synspunkt om, at en dansk selskabsdeltager vil være berettiget til *eksempionslempelse* af den skattepligtige del af personselskabets indkomst, som overenskomstens kildeland er tillagt beskatningsretten til, herunder indkomst fra et fast driftssted i overenskomstens kildeland.

Såfremt der i henhold til overenskomstens metodebestemmelse skal ske *almindelig creditlempelse*, forudsætter overenskomstlempelse i Danmark, at det anerkendes, at der i den skat, selskabsdeltageren skal betale til Danmark, kan ske fradrag for den skat, personselskabet har betalt til den anden overenskomststat for den pågældende indkomst. Det vil give et rimeligt resultat, såfremt dette tillades. Som tidligere nævnt er spørgsmålet set ud fra en praktisk synsvinkel af mindre betydning, idet de danske skattemyndigheder tillader almindelig creditlempelse i medfør af LL § 33.

5.3.1.2 Danmark som overenskomstens kildeland for selskabsdeltageren

Når Danmark er overenskomstens kildeland for en selskabsdeltager, vil han kunne påberåbe sig overenskomsten mellem sit domicilland og Danmark, selv om personselskabet i selskabsdeltagerens domicilland anses for et selvstændigt skattesubjekt. Selskabsdeltageren er som en *person*, der er *hjemmehørende* i en af de kontraherende stater, omfattet af overenskomsten, jf. art. 1 i OECD's modeloverenskomst, og efter dansk skatteret anses han for at være *indkomstmodtager* for sin andel af personselskabets indkomst.

Der er så vidt ses ikke taget stilling til denne situation i dansk administrativ praksis eller teori. Såfremt man fulgte synspunktet bag den nuværende administrative praksis vedrørende den omvendte situation med en i Danmark hjemmehørende selskabsdeltager, jf. ovenfor, ville man kunne argumentere for, at der heller ikke i den her beskrevne situation skulle indrømmes overenskomstlempelse. Dette synspunkt må dog også forkastes i denne sammenhæng.³²¹

5.3.2 Selskabsdeltagers adgang til at påberåbe sig overenskomstbeskyttelse af personselskabet

Der er ovenfor argumenteret for, at en selskabsdeltager som en beskyttet person vil kunne påberåbe sig overenskomstbeskyttelsen af sig selv. Det skal i dette afsnit undersøges, om en *selskabsdeltager* som alternativ hertil vil kunne påberåbes sig en overenskomstbeskyttelse af *personselskabet*. Dette forudsætter for det første, at personselskabet som sådan er beskyttet af overenskomsten, og for det andet, at de enkelte selskabsdeltagere kan påberåbe sig denne overenskomstbeskyttelse.

5.3.2.1 Personselskabet som en beskyttet person

Ifølge art. 1 i OECD's modeloverenskomst finder overenskomsten anvendelse på personer, som er hjemmehørende i en eller begge de kontraherende stater. En overenskomstbeskyttelse af et personselskab forudsætter således dels, at der er tale om en *person*, dels at denne person er *hjemmehørende* i mindst en af overenskomststaterne.

Udtrykket *person* omfatter ifølge art. 3, stk. 1, litra a i OECD's modeloverenskomst en fysisk person, et selskab og enhver anden sammenslutning af personer. I den anden stat, som anerkender personselskabet som et selvstændigt skattesubjekt, vil selskabet være at sidestille med f.eks. et aktieselskab, hvorfor der næppe vil være tvivl om, at denne stat vil anse personselskabet for at være en person i overenskomstens forstand. Hvorvidt personselskabet også skal anses for en person ved anvendelsen af overenskomsten i *Danmark*, er indtil videre ikke endeligt afklaret. Spørgsmålet er omdiskuteret i teorien og har ikke hidtil været forelagt de danske domstole.³²² Ud fra en fortolk-

321 Ifølge Jean-Pierre le Gall i generalrapporten til IFA-kongressen i 1995, jf. Cahiers LXXXa, s. 655 ff., særligt s. 691 ff., vil kildelandet i denne situation typisk indrømme overenskomstlempelse i medfør af overenskomsten med den enkelte selskabsdeltagers domicilland. Se for en diskussion af problemet også Kees van Raad i generalrapporten til IFA-kongressen i 1988, jf. Cahiers LXXIIIa, s. 113 ff., særligt s. 121 f.

322 For at anse et udenlandsk personselskab for at være en *person* kan henvises til J. Mazanti-Andersen i den danske nationalrapport til IFA-kongressen 1973, jf. Cahiers

ning af art. 3, stk. 1, litra a, må det formentligt antages, at personselskabet skal anses for at være en person.

Der kan for det første argumenteres for, at personselskabet er et *selskab*, idet definitionen heraf i art. 3, stk. 1, litra b, ikke er udtrykkeligt betinget af, at personselskabet skal behandles som en juridisk person i skattemæssig henseende i begge de kontraherende stater. For det andet kan personselskabet, såfremt det ikke anses for at være et selskab, kvalificeres som *enhver anden sammenslutning af personer*. Hvorvidt man anser personselskabet for at være et selskab eller ej, er i denne sammenhæng ikke afgørende. En vis støtte for at anse personselskabet for en *person* ved anvendelsen af overenskomsten i Danmark kan også findes i OECD's kommentarer til bestemmelsen, hvorefter definitionen skal forstås bredt.³²³

Den anden betingelse om, at personselskabet skal være *hjemmehørende* i mindst en af overenskomststaterne, må løses ved en fortolkning af art. 4 i OECD's modeloverenskomst. Den anden overenskomststat, som anerkender personselskabet som et selvstændigt skattesubjekt, kan på grund af placeringen af personselskabets ledelses sæde evt. anse personselskabet for at være fuldt skattepligtig i denne stat. I så fald følger det umiddelbart af art. 4, stk. 1, at selskabet skal anses for *hjemmehørende* i denne stat. Dette gælder også ved an-

LVIIIb, II, s. 105 ff., særligt s. 109; Leif Weizman: Dobbeltskatningsoverenskomster vedrørende indkomst og formue, 1994, s. 233. I den overvejende del af nyere tysk teori støttes synspunktet om, at et personselskab i den beskrevne situation skal anses for en *person*, jf. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., til art. 1, margin nr. 24 a, og til art. 3, margin nr. 17 f.; Brigitte Knobbe-Keuk i Recht der Internationalen Wirtschaft 1991, 306, særligt s. 314; Harald Schaumburg: Internationales Steuerrecht, 2. udg., 1998, s. 851 f.; jf. tilsvarende i engelsk teori: Philip Baker: Double Taxation Conventions and International Tax Law, 2. udg., 1994, s. 79 ff. Ifølge Jean-Pierre le Gall i generalrapporten til IFA-kongressen i 1995, jf. Cahiers LXXXa, s. 655 ff., særligt s. 666, gav de fleste nationalrapportører til IFA-kongressen i 1995 udtryk for, at et personselskab skal anses for en *person* efter dobbeltskatningsoverenskomsterne. Se for det *modsatte* synspunkt Frederik Zimmer: Internasjonal inntektskatterett, 2. udg., 1992, s. 72 f.; og i dansk teori formentligt Jonna Sneum i SU 1990, nr. 131, særligt s. 141 f. Aage Michelsen synes ikke klart at have taget stilling til dette spørgsmål, jf. Aage Michelsen: International Skatteret, 2. udg., s. 162; samme i SU 1998, 235, særligt s. 410 f.

323 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 3, punkt 2. Betydningen af dette punkt af OECD's kommentarer afsvækkes dog noget af kommentarerne til art. 1, punkt 2-6, jf. herom ovenfor kapitel 5.1 (s. 161). Se for en mere udførlig diskussion af problemet om et personselskab som en *person* Niels Winther-Sørensen i SR-Skat 1994, 394, særligt s. 396 ff.

vendelsen af overenskomsten i Danmark, idet art. 4, stk. 1, vedrørende dette spørgsmål henviser til intern ret i *den* overenskomststat, som underkaster personen fuld skattepligt.

Derimod kan denne betingelse næppe anses for opfyldt, såfremt den anden overenskomststat underkaster personselskabet *begrænset skattepligt*, f.eks. fordi personselskabets ledelses sæde er placeret i Danmark. I en sådan situation er personselskabet som begrænset skattepligtig til den anden stat ikke *hjemmehørende* i denne stat, og da personselskabet samtidigt ikke i Danmark anses som et selvstændigt skattesubjekt, kan det næppe heller anses for *hjemmehørende* her i landet.³²⁴ I tysk teori er det gjort gældende, at man i denne situation af systematiske årsager må fortolke art. 4, stk. 1, således, at det pågældende personselskab skal anses for at opfylde betingelsen om, at det skal være hjemmehørende, hvis blot det har en sådan tilknytning til (i eksemplet) Danmark, at personselskabet ville have været underkastet fuld skattepligt til Danmark, hvis personselskabet også i Danmark havde været et selvstændigt skattesubjekt.³²⁵ En sådan fortolkning synes at være for vidtgående.

5.3.2.2 Selskabsdeltagerens påberåbelse af overenskomstbeskyttelsen af personselskabet

Selv om det som ovenfor antages, at et personselskab er beskyttet af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, får selskabsdeltagerne ikke glæde heraf, med mindre det samtidigt antages, at overenskomstbeskyttelsen af personselskabet passerer videre til dem.

Det væsentligste argument for at nægte at lade selskabsdeltagerne påberåbe sig en overenskomstbeskyttelse af personselskabet er, at der *ikke* er *subjektidentitet*.

Modsat kan der til støtte for at lade overenskomstbeskyttelsen af personselskabet passere videre til selskabsdeltagerne argumenteres for, at overenskomstbeskyttelsen af personselskabet ellers vil virke som et salg i luften, og at der ellers vil kunne opstå tilfælde, hvor der ikke lempes for international dobbeltbeskatning.

324 Dette synes oversat af Jonna Sneum, Mogens Rasmussen og Karsten Hagel Sørensen i den danske nationalrapport til IFA-kongressen i 1993, jf. Cahiers LXXVIIIb, s. 391 ff., særligt s. 396, og SU 1993, 306, særligt s. 385 f., jf. nærmere Niels Winther-Sørensen i SR-Skat 1994, 394, særligt s. 395 f.

325 Jf. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., art. 1, margin nr. 25 f. med diskussion og henvisninger.

Som eksempel herpå kan nævnes en situation, hvor en dansk selskabsdeltager deltager i et udenlandsk personselskab, som har indkomst fra en tredjestat. I denne situation vil personselskabets domicilland beskatte den pågældende indkomst hos personselskabet, mens Danmark vil beskatte selskabsdeltagerens andel heraf hos selskabsdeltageren. Selv om man, som der ovenfor kapitel 5.3.1 (s. 174 ff.) er argumenteret for, i hvert fald må anerkende, at den danske selskabsdeltager vil kunne påberåbe sig beskyttelsen af *sig selv*, vil overenskomsten ikke løse problemet, med mindre man anerkender, at overenskomstbeskyttelsen af *personselskabet* passerer videre til selskabsdeltageren. Dette skyldes, at domicillandet er tillagt beskatningsretten til indkomst, herunder indkomst fra tredjestater, som ikke har sin kilde i overenskomstens kildeland, og at såvel Danmark (i forhold til *selskabsdeltageren*) som den anden stat (i forhold til *personselskabet*) vil betragte sig selv som domicilland.³²⁶

Hensynene for at tillade selskabsdeltagerne at påberåbe sig overenskomstbeskyttelsen af personselskabet forekommer mere vægtige end argumentet om manglende subjektidentitet, men det må erkendes, at spørgsmålet indtil videre er uafklaret.

Synspunktet om at lade overenskomstbeskyttelsen af personselskabet passere videre til selskabsdeltagerne har bred opbakning i nyere tysk teori.³²⁷ I dansk skatteretlig teori har særligt Aage Michelsen argumenteret for det modsatte synspunkt.³²⁸

I de to utrykte landsskatteretskendelser fra 1990, der er omtalt og kritiseret ovenfor kapitel 5.3.1.1 (s. 177 f.), blev overenskomstlempelse nægtet. Landsskatteretten tog i sagerne ikke udtrykkeligt stilling til, om de danske selskabsdeltagere kunne påberåbe sig en evt. overenskomstbeskyttelse af de færøske personselskaber, men kendelsernes resultat støtter det af Aage Michelsen fremførte synspunkt.

Derimod er Landsskatterettens kendelse TfS 1995, 905 LSR næppe relevant for spørgsmålet, således som sagen var forelagt for Ligningsrådet og Landsskat-

326 Jf. for en diskussion herom Kees van Raad i generalrapporten til IFA-kongressen i 1988, jf. Cahiers LXXIIIa, s. 113 ff., særligt s. 144.

327 Jf. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., art. 1, margin nr. 24 f.; B. Knobbe-Keuk i Recht der Internationalen Wirtschaft 1991, 306, særligt s. 314, note 52; H. Schaumburg: Internationales Steuerrecht, 2. udg., 1998, s. 852 ff.; Volker Kluge: Das deutsche Internationale Steuerrecht, 3. udg., 1992, s. 246 f., alle med yderligere henvisninger. Se dog modsat: D. J. Piltz i Mössner m.fl.: Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 1992, s. 600, margin nr. 88.

328 Jf. Aage Michelsen i RR 1996, SM, 41, særligt s. 41 f.; sammen i SU 1998, 235, særligt s. 410 f. Se også Jonna Sneum i SU 1990, 131, særligt s. 141.

teretten. Landsskatteretten udtalte i kendelsen, at udlodninger fra et spansk kommanditselskab, som i Spanien blev beskattet som et selvstændigt skattesubjekt, ikke skulle anses som udbytte efter SEL § 13, stk. 3, og at art. 10 om udbytte i den dansk-spanske overenskomst ikke omfattede indkomst, der efter internretlige regler *ikke* blev behandlet som *udbytte*, men som andel af overskud. Det spørgsmål, som det danske selskab havde anmodet Ligningsrådet og Landsskatteretten om at tage stilling til, må anses som værende uden praktisk betydning for beskattningen i Danmark, idet udlodninger fra et personselskab allerede efter intern dansk skatteret er uden skattemæssige konsekvenser.³²⁹

Såfremt det antages, at overenskomstbeskyttelsen af personselskabet passerer videre til selskabsdeltageren, må det dernæst afgøres, hvorledes overenskomstlempelsen hos selskabsdeltageren i givet fald skal gennemføres i forhold til en dansk selskabsdeltager i et udenlandsk personselskab.

Spørgsmålet har jeg tidligere analyseret i en artikel fra 1994. Der er her argumenteret for, at man hensigtsmæssigt vil kunne gennemføre lempelsen ved at anvende metodebestemmelsen i art. 23. Denne bestemmelse kan tillempe således, at man tager udgangspunkt i, at den anden stat (dvs. selskabets domicilland) med rette har beskattet selskabet som et dér hjemmehørende selskab. Ved opgørelsen af *den lempelsesberettigede indkomst* medtages herved den indkomst, som Danmark som overenskomstens kildeland er afskåret fra at beskatte.³³⁰

5.3.3 Betydningen af fast driftssted-princippet ved forskellig subjekt kvalifikation

Der er ovenfor redegjort for, hvorledes der i en situation med forskellig subjekt kvalifikation kan argumenteres for overenskomstlempelse ud fra to synsvinkler, nemlig dels ud fra overenskomstbeskyttelsen af de enkelte selskabsdeltagere, dels ud fra overenskomstbeskyttelsen af personselskabet. Betydningen af, om der foreligger et fast driftssted, og opgørelsen af indkomsten heraf er forskellig alt efter, om der argumenteres med udgangspunkt i en

329 Jf. Niels Winther-Sørensen i SR-Skat 1994, 394, særligt s. 406 f., i en kommentar til Ligningsrådets afgørelse, der også er optrykt i TfS 1994, 301 LR, og i overensstemmelse hermed Aage Michelsen i RR 1996, SM, 41, særligt s. 43 f. Aage Michelsens overbevisende kritik l.c. af det danske selskabs argumentation kan på alle punkter tilsluttes.

330 Jf. Niels Winther-Sørensen i SR-Skat 1994, 394, særligt s. 399 ff., hvortil henvises for yderligere diskussion. Den lempelsesberettigede indkomst indgår i lempelsesbrøken, jf. ovenfor kapitel 4.2.3.1 (s. 124).

overenskomstbeskyttelse af de enkelte selskabsdeltagere eller med udgangspunkt i en overenskomstbeskyttelse af personselskabet.

Såfremt der argumenteres ud fra en overenskomstbeskyttelse af de enkelte selskabsdeltagere, skal der ved fortolkningen af overenskomstens fordelingsbestemmelser tages udgangspunkt i, at Danmark er domicilland, såfremt den enkelte *selskabsdeltager* er hjemmehørende her i landet. Den anden overenskomststat er følgelig overenskomstens kildeland. I domicillandet Danmark skal der ydes lempelse for den indkomst, som den anden stat som overenskomstens kildeland er tildelt beskatningsretten til. Det må herved undersøges, om betingelserne for et *fast driftssted* i denne anden stat er opfyldt. Den del af den enkelte selskabsdeltagers indkomst fra personselskabet, som kan henføres til det faste driftssted i den anden stat, indgår ved opgørelsen af den lempelsesberettigede indkomst.

Ved opgørelsen af driftsstedsindkomsten må anvendes samme regler, som gælder i den situation, hvor begge stater anvender et princip om skattemæssig transparens, idet der ved opgørelsen af den lempelsesberettigede indkomst i Danmark alene tages hensyn til overenskomstens regler og interne danske gennemførelsesregler.

Den anderledes subjekt kvalifikation i den anden stat har betydning for beskatningen i den anden stat, hvilket i Danmark kan få betydning ved *creditlempelse* i Danmark, jf. ovenfor kapitel 5.3.1.1 (s. 180). Dette ændrer dog ikke ved, hvorledes man i Danmark skal opgøre indkomsten fra det faste driftssted, som efter *dansk* opfattelse er beliggende i den anden stat.

Fast driftssteds-princippet har en anden funktion, såfremt man anerkender, at en dansk selskabsdeltager i et udenlandsk personselskab vil kunne påberåbe sig overenskomstbeskyttelsen af *personselskabet*. Såfremt det antages, at Danmark ved opgørelsen af den lempelsesberettigede indkomst skal medtage den indkomst, som Danmark som overenskomstens kildeland er afskåret fra at beskatte, jf. argumentationen herfor ovenfor kapitel 5.3.2.2 (s. 183 ff.), skal det undersøges, om personselskabets aktiviteter i Danmark opfylder betingelserne for et *fast driftssted* her i landet. Ved denne bedømmelse må man forudsætte, at personselskabet er et foretagende i den anden overenskomststat, jf. art. 7, sammenholdt med art. 3, stk. 1, litra c, i OECD's modeloverenskomst. Herefter må indkomsten fra det faste driftssted i Danmark opgøres, idet denne indkomst *ikke* skal medtages ved opgørelsen af den lempelsesberettigede indkomst.

5.4 Overenskomstbeskyttelse af løbende ydelser mv. til andre personer end selskabsdeltagere

I medfør af 3. og 4. punktum i KSL § 2, stk. 1, litra d, og SEL § 2, stk. 1, litra a, er der begrænset skattepligt for løbende ydelser, som hidrører fra Danmark. Bestemmelserne har følgende ordlyd:

“Skattepligten omfatter endvidere indkomst i form af løbende ydelser hidrørende fra en sådan virksomhed eller fra afståelsen af en sådan virksomhed, når ydelserne ikke er udbytte, afdrag på et tilgodehavende, renter eller royalties. Skattepligten omfatter desuden bortforpagtning af en sådan virksomhed”

Udtrykket: *sådan virksomhed* henviser til 1. og 2. punktum og må forstås som en virksomhed med et fast driftssted i Danmark. Den begrænsede skattepligt for en udenlandsk selskabsdeltager i et personselskab med et fast driftssted i Danmark er allerede fastslået i 2. *punktum* i KSL § 2, stk. 1, litra d, og SEL § 2, stk. 1, litra a, så bestemmelserne i 3. og 4. *punktum* får først en selvstændig betydning, når der *ikke* er tale om en sådan selskabsdeltager.

Den begrænsede skattepligt vil ifølge 3. og 4. punktum blive udløst, når en udenlandsk person er berettiget til løbende ydelser, hvad enten ydelserne beløbsmæssigt er faste eller reguleres på baggrund af virksomhedens overskud eller omsætning mv. Det er endvidere ikke en betingelse, at der foreligger noget særligt interessefællesskab mellem betaleren og modtageren af de løbende ydelser.

Det var med selskabsskatteloven fra 1960, reglerne om begrænset skattepligt for erhvervsindkomst første gang blev udvidet til andre end personer og selskaber, der enten selv driver virksomhed i Danmark eller er selskabsdeltagere i personselskaber, som driver virksomhed i Danmark. SEL 1960 § 2, stk. 1, litra a, afgrænsede den begrænsede skattepligt for erhvervsindkomst til udenlandske selskaber, mv., der “... udøver et erhverv med fast driftssted her i landet eller deltager i en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her eller på anden måde er berettiget til andel i overskuddet af en sådan virksomhed”. I forarbejderne til bestemmelsen udtaltes blot, at skattepligten blev foreslået udvidet til alle tilfælde, hvor et udenlandsk selskab mv. har ret til overskud af en herværende virksomhed.³³¹

For fysiske personer blev den begrænsede skattepligt for ret til en andel af overskuddet uden selskabsdeltagelse derimod først indført i forbindelse med kildeskattereformen i 1970, jf. KSL 1970 § 2, stk. 1, litra c. I forarbejderne til denne udvidelse blev henvist til reglerne om begrænset skattepligt for selskaber.³³²

331 Jf. Folketingstidende 1959/60, tillæg A, spalte 1013, særligt spalte 1051.

332 Jf. Folketingstidende 1966/67, tillæg A, spalte 65 ff., særligt spalte 183 f.

Som et led i skatteflugtspakken fra 1987 blev der fastsat en række udvidelser af området for fuld og begrænset skattepligt, og som led heri fik bestemmelserne i 3. og 4. punktum i KSL § 2, stk. 1, litra d, og SEL § 2, stk. 1, litra a, sit nuværende materielle indhold.³³³ Bestemmelsen om begrænset skattepligt for erhvervsindkomst fra et fast driftssted blev herved udvidet til også at omfatte løbende ydelser beregnet i forhold til *omsætningen* samt *forpagtningsydelser*. Der blev ikke i bemærkningerne til lovforslaget givet nogen egentlig begrundelse for udvidelsen. Det blev blot konstateret, at der var tale om en udvidelse af området for begrænset skattepligt, samt at Danmark ifølge indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster kan have retten til at beskatte ydelser, der beregnes i forhold til omsætningen af en erhvervsvirksomhed her i landet, og retten til at beskatte afgift for bortforpagtning af en sådan virksomhed.³³⁴ I den forudgående embedsmandsrapport, der lå til grund for skatteflugtspakken, var det imidlertid udtalt, at den dagældende manglende begrænsede skattepligt for omsætningsbaserede løbende ydelser og forpagtningsafgifter indebar en række misbrugsmuligheder.³³⁵

Ved anvendelsen af en dobbeltbeskatningsoverenskomst må de begrænset skattepligtige løbende ydelser ofte kvalificeres som *erhvervsindkomst* omfattet af art. 7, jf. TfS 1989, 38 H. Herefter er den pågældendes domicilland tildelt beskatningsretten, med mindre han har et *fast driftssted* her i landet. Det følger af art. 7, jf. art. 5 og art. 3, stk. 1, litra c, at det er *den pågældende person*, som skal drive virksomhed gennem et fast driftssted i overenskomstens kildeland.³³⁶ Danmark vil som overenskomstens kildeland kun være tillagt beskatningsretten i medfør af art. 7, jf. art. 5, såfremt modtageren af de løbende ydelser driver virksomhed gennem et fast driftssted i Danmark. Det er således *ikke* i sig selv tilstrækkeligt, at modtageren af de løbende ydelser modtager betalingerne fra en person, som er bosiddende eller har et fast driftssted i Danmark.

Såfremt en person, der er hjemmehørende i en fremmed overenskomststat, f.eks. sælger varer til en person, der driver virksomhed gennem et fast driftssted i Danmark, vil den udenlandske person ikke derved blive anset for at drive erhvervsvirksomhed gennem et *fast driftssted* i Danmark.

333 Jf. lov nr. 309 af 25. maj 1987. Omskrivningen af bestemmelserne ved lov nr. 1021 af 19. december 1992 var alene af redaktionel karakter, jf. bemærkningerne til lovforslag L 81 af 28. oktober 1992, til § 1, nr. 2, og til § 2.

334 Jf. lovforslag L 207 af 18. februar 1987, til § 1, nr. 3, og til § 2, nr. 1.

335 Jf. Betænkning nr. 1060, december 1985, afgivet af det af ministeren for skatter og afgifter den 22. november 1983 nedsatte udvalg, s. 58 f.

336 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 5, punkt 7 og (vedrørende uafhængige repræsentanter) punkt 36.

Det samme er tilfældet, såfremt en udlænding i et leasingarrangement udlejer nogle driftsmidler til en dansk virksomhed eller for den sags skyld udlejer en fast ejendom til danskere, uden at selve udlejningen sker gennem et fast forretningssted, som den pågældende udlejer råder over.³³⁷ Ved udleje bevarer udlejer i skattemæssig henseende ejendomsretten til det udlejede, hvilket *ikke* er tilfældet såfremt en person f.eks. har solgt sin virksomhed i Danmark (evt. ved udtræden af et personselskab, jf. nedenfor om TfS 1989, 38 H) og i de efterfølgende år modtager løbende ydelser fra virksomheden, som omfattet af 3. og 4. punktum i KSL § 2, stk. 1, litra d, og SEL § 2, stk. 1, litra a. Den omstændighed, at en modtager af løbende ydelser ikke længere har nogen ejendomsret til aktiverne i den danske virksomhed, kan *ikke* i sig selv begrunde, at modtageren har et fast driftssted i Danmark, når han blot modtager løbende ydelser uden selv at have rådighed over noget fast forretningssted i Danmark, snarere tværtimod.

I TfS 1989, 38 H fandt Højesteret, at *pensions*-betalinger til en tidligere interessent kunne beskattes i Danmark i henhold til art. 7 i den dansk-spanske overenskomst.³³⁸ Vedrørende spørgsmålet om, hvorledes den indkomst, som af domstolene blev kvalificeret som *erhvervsindkomst*, kunne henføres til den i Spanien bosiddende persons faste driftssted i Danmark, blev det i præmisserne anført:

“... og der findes ikke grundlag for at antage, at beskatningsretten her i landet efter artikel 7 er betinget af, at indkomsten hidrører fra en af den pågældende selv drevet virksomhed eller på anden måde har været forbundet med en aktiv erhvervsrisiko.”

I sagen blev de løbende ydelser beregnet i forhold til interessentskabets nettooverskud. Dommens fortolkning af overenskomsten er efter min opfattelse imidlertid forkert.³³⁹ Den tidligere interessent opfyldte ikke betingelserne for at have et *fast driftssted* i Danmark, hvorfor Danmark i medfør af overenskomstens art. 7, stk. 1, var afskåret fra at beskatte indkomsten.

337 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 5, punkt 8; TfS 1996, 532 H; Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, s. 603 f.; Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., til art. 5, margin nr. 30 f; Philip Baker: Double Taxation Conventions and International Tax Law, 2. udg., 1994, s. 141 f.

338 Jf. om dommen Poul Erik Hjerrild-Nielsen i TfS 1990, 234; Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 201 f.; Jens Olav Engholm Jacobsen: Selskabsskatteoven med kommentarer, 1997, s. 111. Se også I. A. Strobel i SO 1977, 232.

339 Jf. Niels Winther-Sørensen i Skatteretten 3, 2. udg., s. 328 ff.

Ved en analyse af Højesterets præmisser er det formentligt af betydning at konstatere, at *kammeradvokaten* ifølge domsreferatet udtalte følgende i sin procedure: "Beskatningsretten til disse indkomster tilkommer Danmark i medfør af den dansk-spanske dobbeltbeskatningsoverenskomst, idet det drejer sig om "fortjeneste indvundet af et foretagende i" Danmark, jfr. overenskomstens artikel 7."

I dette citat er problemstillingen efter min opfattelse *vendt på hovedet*. Der var ikke i sagen tale om, at interessentskabet eller de danske interessenter skulle beskattes af de pågældende ydelser. Spørgsmålet var tværtimod, om den i Spanien bosiddende tidligere interessent kunne beskattes i Danmark. Art. 7, stk. 1's formulering *fortjeneste indvundet af et foretagende i en af de kontraherende stater* henviser *ikke*, således som anført i citatet, til *Danmark*, men derimod til domicillandet Spanien, jf. definitionen i overenskomstens art. 3, stk. 1, litra f. Bestemmelsen i den dansk-spanske overenskomsts art. 3, stk. 1, litra f, svarer til art. 3, stk. 1, litra c, i OECD's modeloverenskomst.

Kammeradvokaten gjorde i sin procedure endvidere gældende, at bestemmelsen om begrænset skattepligt i den daværende KSL § 2, stk. 1, litra c, sidste led, reelt ville blive uden selvstændig betydning, såfremt Danmark ikke blev anset for at have beskatningsretten i sagen. Som anført af skatteyderens advokat er det *ikke* berettiget at tillægge et sådant argument nogen betydning ved fortolkningen af en konkret dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Dommens resultat kan heller ikke begrundes med, at der var tale om en tidligere interessent. Retten til at modtage de løbende pensionsbetalinger i sagen var ganske vist en konsekvens af interessentskabsaftalen, men da der netop var tale om betaling af løbende ydelser og ikke af en kapital, må ydelserne som indkomst anses for optjent og erhvervet efter hans udtræden af interessentskabet.³⁴⁰

Arvid Aage Skaar har i sin afhandling om *fast driftssteds-begrebet* systematiseret dommen som et eksempel på, at et stille selskabs-lignende arrangement kan opfylde betingelserne for et fast driftssted, omend dommen efter hans opfattelse krævede en for lille subjektiv tilstedeværelse i Danmark af den tidligere interessent.³⁴¹

Det kan konstateres, at skattemyndighederne i sin efterfølgende praksis har tillagt dommen fuld præjudikatværdi.³⁴² Særligt vidtgående er Landsskatterettens kendelse TfS 1995, 865 LSR, hvor forpagtningsafgifter, der blev beregnet

340 Jf. herom også ovenfor kapitel 4.4.3.1 (s. 151).

341 Jf. Arvid Aage Skaar: Permanent Establishment, 1991, s. 173 ff., særligt s. 175, og s. 193.

342 Jf. Ligningsvejledningen (1997) D.D.2., s. 125.

som et fast månedligt beløb, som alene blev pristalsreguleret, blev anset at hidrøre fra et fast driftssted i Danmark. I Landsskatterettens begrundelse om fortolkningen af overenskomsten blev der dels henvist til forarbejderne til KSL § 2, stk. 1, litra d, dels til OECD's kommentarer (1992-versionen), punkt 32, hvorefter udtrykket *fortjeneste* skal forstås bredt. Denne argumentation er ikke overbevisende. Forarbejderne til en intern dansk skattelov kan næppe tillægges nogen vægt ved fortolkningen af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, jf. ovenfor kapitel 3.1.1.2 (s. 67 f.), og bestemmelsen i art. 7, stk. 7, og den nævnte kommentar hertil tager ikke stilling til, om betingelserne for et fast driftssted er opfyldt. Hvad enten man tilslutter sig resultatet i TfS 1989, 38 H eller ej, bør der næppe være tvivl om, at betingelserne for et *fast driftssted ikke* er opfyldt, når man blot modtager resultat-uafhængige løbende ydelser.³⁴³ En beskatning af resultat-uafhængige løbende ydelser som indkomst fra et fast driftssted ville også være i strid med kravet i art. 7, stk. 2-6 i OECD's modeloverenskomst om, at et fast driftssteds indkomst skal opgøres som en nettoindkomst.

Såfremt Danmark som overenskomstens kildeland ikke er tillagt beskatningsretten til løbende ydelser i medfør af art. 7, jf. art. 5, må det undersøges, om Danmark evt. kan være tillagt beskatningsretten efter andre bestemmelser. Her vil særligt bestemmelsen om renteindkomst kunne være relevant at undersøge,³⁴⁴ idet rente-definition i art. 11, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst omfatter mere end det, der efter intern dansk skatteret anses for rente. Såfremt der er tale om rente i medfør af art. 11, stk. 3, kan den danske skat imidlertid ikke overstige den i art. 11, stk. 2, fastsatte procentsats.

343 Jf. Arvid Aage Skaar: Permanent Establishment, 1991, s. 175 f.

344 Jf. Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, s. 603.

AFSNIT III

Selvstændighedsfiktionens indhold

Kapitel 6

Selvstændighedsfiktionen i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne

6.1 Præsentation af afhandlingens teser om selvstændighedsfiktionen indhold

OECD's modeloverenskomst indeholder kun få udtrykkelige bestemmelser om opgørelsen af den indkomst, overenskomstens kildeland er tildelt beskatningsretten til. Blandt disse bestemmelser adskiller art. 7, stk. 2 og 3, sig fra de øvrige ved, at bestemmelserne finder anvendelse både i overenskomstens kildeland og i domicillandet, jf. formuleringen i art. 7, stk. 2: "... i *begge* stater". Indkomsten for et fast driftssted skal som udgangspunkt opgøres ved anvendelse af *den direkte metode*, jf. art. 7, stk. 2 og 3, sammenholdt med art. 7, stk. 4.¹ Efter den direkte metode opgøres driftsstedsindkomsten ud fra en forudsætning om, at driftsstedet er et uafhængigt foretagende. Dette ændrer imidlertid ikke ved, at det faste driftssted retligt set blot er en del af samme rets- og skattesubjekt som foretagendets hovedkontor. Den selvstændighed for det faste driftssted, som er grundlaget for opgørelsen af driftsstedsindkomsten, kan derfor betegnes som en *fiktion om det faste driftssteds selvstændighed*, eller blot *selvstændighedsfiktionen*.

Det centrale problem ved selvstændighedsfiktionen anses ofte for at være den skattemæssige behandling af *interne ydelser* mellem foretagendets faste driftssted og hovedkontor. Det må da også erkendes, at det er på dette punkt, man tydeligst ser problemet med at forene fiktionen om, at det faste driftssted udgør en selvstændig enhed, med den retlige realitet, hvorefter det faste driftssted udgør en uselvstændig del af det samlede foretagende.

I den internationale skatteretlige teori, særligt den tyske og hollandske, er der gjort en række forsøg på at opstille sammenhængende teorier om selvstændig-

1 Se om den indirekte metode nedenfor kapitel 9.2 (s. 383 ff.)

hedsfiktionens indhold. Et repræsentativt udvalg af disse teorier, samt de generelle udsagn om indkomstopgørelsen for et fast driftssted i dansk skatteretlig teori, undersøges nedenfor kapitel 6.5 (s. 245 ff.).

I denne afhandling opstilles den *tese*, at man grundlæggende kan splitte selvstændighedsfiktionens indhold op i to, nemlig *dels* de problemer, der knytter sig til *allokering af indkomst*, *dels* de problemer, der knytter sig til *interne ydelser* mellem et fast driftssted og hovedkontoret. De to problemer er nært forbundne, og det kan til tider være vanskeligt at skelne skarpt mellem dem. Det gøres imidlertid gældende, at opdelingen er egnet til brug for analysen af de konkrete problemer vedrørende opgørelsen af et fast driftssteds indkomst. Opdelingen vil således danne grundlag for den systematiske inddeling af problemerne i de følgende afsnit IV (allokering af indkomst) og V (interne ydelser).

Problemet om *allokering af indkomst* vedrører fordelingen (allokeringen) af foretagendets faktiske indtægter og udgifter mellem det faste driftssted og hovedkontoret. Ved allokeringen skal der også tages udgangspunkt i fiktionen om, at det faste driftssted er et selvstændigt foretagende. Det gøres i denne afhandling gældende, at man må foretage allokeringen på baggrund af en forudgående allokering af foretagendets *indkomstgrundlag*, herunder en forudgående allokering af foretagendets *aktiver og passiver*. Endvidere gøres det gældende, at der ved allokeringen primært skal lægges vægt på to kriterier, nemlig *dels* tilknytningen til *det faste driftssteds erhvervmæssige aktivitet*, *dels* *foretagendets ledelses beslutning på dispositionstidspunktet*.

Allokeringen af indtægter og udgifter er grundlaget for diskussionen om interne ydelser. Bag en diskussion om, hvorvidt der hos et fast driftssted skal beregnes arms længde renter som modydelse for et internt lån fra hovedkontoret, ligger der således en forudsætning om, at den udlånte kapital *før* det interne lån skulle henføres til *hovedkontoret*, og at den pågældende kapital rent faktisk er overført til gavn for *det faste driftssted*. Såfremt der ikke er tale om et internt lån, f.eks. fordi den pågældende kapital hele tiden har skullet allokere til det faste driftssted, vil diskussionen om beregning af arms længde renter være genstandsløs.

Ved interne ydelser mellem et fast driftssted og hovedkontoret må der først og fremmest tages stilling til, hvorvidt arms længde priser skal lægges til grund med den konsekvens, at der opgøres fiktive avancer og tab. Det gøres her gældende, at selvstændighedsfiktionen er begrænset, og at arms længde priser som udgangspunkt kun skal anvendes ved interne ydelser, som har en *nær tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet*.

Med udtrykket *indkomstskabende aktivitet* forstås de funktioner, som er mest direkte knyttet til foretagendets indkomsterhvervelse, jf. eksempelvis en handlendes salg af varer eller en banks udlån. Udtrykket er derfor snævrere end udtrykket *erhvervsomfattende aktivitet*, som anvendes ved allokeringen, og som også omfatter grundlaget for indkomsterhvervelsen, f.eks. almindelige finansieringsudgifter og generalomkostninger.

Udtrykket *indkomstskabende aktivitet* kan i en vis forstand sammenlignes med *næringsbegrebet*, således som dette kendes fra intern dansk skatteret. Når der her er valgt en anden betegnelse, er det for at understrege, at der må foretages en *selvstændig vurdering* af de interne ydelser mellem et foretagendes faste driftssted og hovedkontor, og at der således *ikke* uden videre kan sluttes analogt fra afgrænsningen af næringsbegrebet i intern dansk skatteret.

Som der vil blive redegjort for nedenfor kapitel 6.3 (s. 205 ff.), skal der ifølge *OECD's kommentarer til modeloverenskomsten* foretages en *sammenligning* med ydelser mellem *uafhængige foretagender* ved afgørelsen af, om der ved interne ydelser skal anvendes arms længde priser. Det gøres imidlertid gældende, at kriteriet om tilknytningen til foretagendets indkomstskabende aktivitet er bedre egnet til at forklare de i bl.a. *OECD's kommentarer* foreslåede løsninger på konkrete problemer. Dette kriterium kan derfor ansues som en mere praktisk anvendelig *konkretisering* af det i *OECD's kommentarer* angivne kriterium.

Såfremt der *ikke* skal lægges arms længde priser til grund, skal der alene ske en fordeling af de faktiske indtægter og udgifter, som foretagendet har haft i forhold til tredjemand. Denne fordeling af foretagendets faktiske indtægter og udgifter er i realiteten et spørgsmål om *allokering* af foretagendets faktiske indtægter og udgifter. Systematisk er det imidlertid hensigtsmæssigt at undersøge konsekvenserne af sådanne interne ydelser i sammenhæng med de interne ydelser, der skal værdiansættes til arms længde priser.

Ovenfor kapitel 4.1.2 (s. 114 ff.) er der redegjort for afhandlingens tese om betydningen af interne gennemførelsesregler for gennemførelsen af overenskomstlempelsen. Der må skelnes skarpt mellem, hvad der kan udledes af en overenskomst ved fortolkning, og hvad der er overladt til interne gennemførelsesregler at regulere. Dette er i forhold til indkomstopgørelsen efter en overenskomst nærmere uddybet i kapitel 4.4 (s. 141 ff.), hvor nogle generelle spørgsmål vedrørende indkomstopgørelsen efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst er undersøgt. I forlængelse af denne tese gøres det yderligere gældende, at *interne gennemførelsesregler* har stor betydning for *opgørelsen af et fast driftsstedes indkomst* efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Dette gælder

også, selv om man (som i denne afhandling) tillægger OECD's modeloverenskomst med kommentarer stor betydning ved fortolkningen af de konkrete overenskomster. En række spørgsmål vedrørende indkomstopgørelsen er enten ikke eller kun delvis reguleret i art. 7, stk. 2-3. Man kan derfor med en vis ret karakterisere de interne gennemførelsesregler som *udfyldende regler* for den i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne foreskrevne selvstændighedsfiktion.

Det må afgøres ved en *fortolkning af overenskomsten*, om en regel vedrørende opgørelsen af et fast driftssteds indkomst kan udledes af overenskomstens bestemmelser, eller om reglen skal findes i interne gennemførelsesregler. I dette kapitel 6 undersøges, hvad der kan udledes af grundlæggende regler om opgørelsen af et fast driftssteds indkomst ved en fortolkning af en dobbeltbeskatningsoverenskomst svarende til OECD's modeloverenskomst. Da indkomsten som ovenfor nævnt skal opgøres ud fra en fiktion om det faste driftssteds selvstændighed, er det således *indholdet af dobbeltbeskatningsoverenskomsternes selvstændighedsfiktion*, som søges fastlagt i kapitlet. Dette vil ske ved en analyse af fordelingsbestemmelsernes ordlyd, OECD's kommentarer til modeloverenskomsten og international skattepraksis, jf. nedenfor kapitel 6.2-6.4 (s. 198-245). Endvidere vil den skatteretlige teori om selvstændighedsfiktionens indhold blive underkastet en grundig analyse, jf. nedenfor kapitel 6.5 (s. 245 ff.).

Interne gennemførelsesreglers betydning for opgørelsen af et fast driftssteds indkomst efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst er udskilt til behandling i et særskilt kapitel nedenfor kapitel 7 (s. 279 ff.).

6.2 Fordelingsbestemmelsernes ordlyd

Udgangspunktet for en undersøgelse af selvstændighedsfiktionens indhold må naturligt tages i art. 7 i OECD's modeloverenskomst. *Fast driftssteds-princippet* fremgår af art. 7, stk. 1, 1. punktum, hvorefter erhvervsindkomst kun kan beskattes i overenskomstens kildeland, hvis der foreligger et fast driftssted dér. I art. 7, stk. 1, 2. punktum, udtales i tilknytning hertil: "Såfremt foretagendet driver sådan virksomhed, kan dets fortjeneste beskattes i [overenskomstens kildeland], men dog kun for så vidt angår den del deraf, som kan henføres til det faste driftssted." Hovedformålet med art. 7, stk. 1, 2. punktum, er at forhindre, at overenskomstens kildeland efter et *force of attraction*-princip indtager al indkomst, der har sin kilde i denne stat under beskatningen, blot fordi betingelserne for et fast driftssted er opfyldt.² Heraf kan det udledes,

2 Jf. OECD's kommentarer til modeloverenskomsten (1997-versionen) til art. 7, punkt 5 ff.

at det ved allokeringen af indkomst til det faste driftssted ikke i sig selv er afgørende, om indkomsten har sin kilde i denne stat; afgørende er *indkomstens tilknytning* til det faste driftssted.

Derimod kan der næppe af ordlyden af art. 7, stk. 1, udledes udsagn om, hvorledes *interne ydelser* mellem et fast driftssted og hovedkontoret skal opgøres.

I teorien er det af Alexander Hemmelrath gjort gældende, at der kan udledes et *kvantitativt udsagn* af art. 7, stk. 1, 2. punktum's formulering: "... foretagendet ..., dets fortjeneste ...".³ Af denne formulering kan det ifølge Alexander Hemmelrath udledes, at der til et fast driftssted ikke vil kunne henføres indtægter, som ikke samtidigt er indtægter for det samlede foretagende. Som en konsekvens heraf vil der således ikke kunne allokere nogen indtægt til et fast driftssted for en intern ydelse, driftsstedet har ydet hovedkontoret, hvis den interne ydelse til hovedkontoret ikke har ført til en indkomst for det samlede foretagende. Om den interne ydelse har ført til en indkomst for det samlede foretagende eller ej, afhænger ifølge Alexander Hemmelrath af, om den interne ydelse har været *en nødvendig forudsætning* eller i det mindste en *hjælp* for foretagendets omsætning med tredjemand.

En *naturlig ordfortolkning* af bestemmelsen af art. 7, stk. 1, 2. punktum, fører næppe til, at der heraf kan udledes noget absolut krav om, at kun de konkrete indtægter og udgifter, der samtidigt har resulteret i indtægter og udgifter for det samlede foretagende, kan medtages i driftsstedsopgørelsen. Som nævnt ovenfor har bestemmelsen et andet hovedformål end at regulere, hvorledes interne ydelser mellem et fast driftssted og hovedkontoret skal behandles. OECD's kommentarer til modeloverenskomsten giver heller ikke udtryk for, at der af art. 7, stk. 1, 2. punktum, skulle kunne udledes et sådant kvantitativt udsagn. Alexander Hemmelrath synes i øvrigt heller ikke selv at tillægge det udledte kvantitative udsagn afgørende vægt. I tilfælde, hvor der er konflikt mellem dette udsagn og de grundsætninger, han udleder af art. 7, stk. 2, jf. herom nedenfor, vælger han således de løsninger, som støttes af de af art. 7, stk. 2, udledte grundsætninger.

Det er som nævnt art. 7, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst, som definerer fiktionen om det faste driftssteds selvstændighed. Bestemmelsen har følgende formulering:

3 Jf. Alexander Hemmelrath: Die Ermittlung des Betriebsstättengewinns im internationalen Steuerrecht, 1982, s. 140 ff. Se om Alexander Hemmelraths fremstilling nedenfor kapitel 6.5.2.3 (s. 268 ff.). Se i samme retning Kees van Raad i Intertax, 1991, 497, særligt s. 499.

Under iagttagelse af bestemmelserne i stk. 3 skal der, når et foretagende i en kontraherende stat driver erhvervsvirksomhed i den anden stat gennem et dér beliggende fast driftssted, i hver af de kontraherende stater til dette faste driftssted henføres den fortjeneste, som det kunne forventes at have opnået, hvis det havde været et uafhængigt foretagende, der udøvede den samme eller lignende virksomhed på samme eller lignende betingelser, og som under fuldstændigt frie forhold afsluttede forretninger med det foretagende, hvis faste driftssted det er.

Det kan af bestemmelsens ordlyd udledes, at der (også) ved allokeringen af indtægter og udgifter til det faste driftssteds skal tages udgangspunkt i en *fiktion* om, at det faste driftssted er et selvstændigt foretagende. Hvad der nærmere ligger heri, kan imidlertid ikke udledes af ordlyden alene.

Bestemmelsens sidste led omhandler interne ydelser mellem et fast driftssted og hovedkontoret. En umiddelbar fortolkning af ordlyden af art. 7, stk. 2, synes at gå i retning af, at man ved opgørelsen af driftsstedets indkomst skal betragte det faste driftssted som et i forhold til hovedkontoret selvstændigt foretagende, svarende til forholdet mellem forbundne foretagender. En sammenligning med formuleringen af art. 9 vil kunne fremføres til yderligere støtte herfor.⁴

I art. 9 behandles interne transaktioner mellem forbundne foretagender, f.eks. mellem et moder- og dets datterselskab. Hvis der under visse betingelser er aftalt eller fastsat vilkår, som afviger fra de vilkår, som ville være aftalt mellem uafhængige foretagender, har overenskomststaterne i medfør af art. 9 overenskomstmæssig dækning til at foretage korrektioner.⁵ Hvor art. 9 ifølge ordlyden omhandler en korrektion til de vilkår, der ville være aftalt mellem *uafhængige foretagender* (*independent enterprises*), omhandler art. 7, stk. 2, korrektioner til det, det faste driftssted forventeligt kunne have opnået, hvis driftsstedet havde været et *uafhængigt foretagende* (*distinct and separate enterprise*). I forhold til formuleringen i art. 9 synes ordlyden i art. 7, stk. 2, endda yderligere skærpet med tilføjelsen om, at man fiktivt skal forudsætte, at det sammenlignelige foretagende *under fuldstændigt frie forhold afsluttede forretninger* med hovedkontoret.

Selv om formuleringen af art. 7, stk. 2, umiddelbart peger i retning af, at der skulle gælde en *ubegrænset* fiktion om det faste driftssteds selvstændighed, kan

4 Jf. Philip Baker: *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, 2. udg., 1994, s. 179.

5 Det må antages, at art. 9 ikke i sig selv giver hjemmel til at korrigere. Dertil kræves til lige en intern hjemmel, jf. nærmere Aage Michelsen: *International skatteret*, 2. udg., s. 299 ff.; Jan Pedersen i *Skatteretten* 2, 2. udg., s. 459 ff.; samme: *Transfer Pricing*, 1998, s. 168; Niels Winther-Sørensen i *Skatteretten* 3, 2. udg., s. 122 ff.

formuleringen ikke i sig selv antages at udelukke en fortolkning, hvorefter selvstændighedsfiktionen er *begrænset*.

I teorien har særligt Alexander Hemmelrath forsøgt at udlede grundsætninger om en begrænset selvstændighedsfiktion af ordlyden af art. 7, stk. 2. Der skal ifølge bestemmelsen sammenlignes med et uafhængigt foretagende, der *udøvede samme eller lignende virksomhed*. Heraf kan ifølge Alexander Hemmelrath udledes den grundsætning, at man ved interne ydelser kun skal lægge arms længde priser til grund, når tilsvarende ydelser også er omfattet af driftsstedets faktisk udøvede virksomhed. Driftsstedets faktisk udøvede virksomhed vil primært udgøre omsætningen med tredjemand. Hvis ikke driftsstedets faktisk udøvede virksomhed omfatter tilsvarende ydelser, vil der ikke kunne beregnes nogen avance til driftsstedet; der vil så kun skulle ske en fordeling af foretagendets faktiske omkostninger.⁶

Udtrykket *på samme eller lignende betingelser* (som et uafhængigt foretagende) medfører ifølge Alexander Hemmelrath, at arms længde priser kun vil skulle anvendes, hvor betingelserne (i en hypotetisk situation) ville være de samme eller tilsvarende, såfremt det i stedet havde været et helt uafhængigt foretagende, som ydede de pågældende ydelser.⁷ Som følge heraf skal arms længde priser ikke anvendes ved interne ydelser, som det samlede foretagende (herunder også den ydende del af foretagendet) får gavn af.

Det må vel erkendes, at de grundsætninger, Alexander Hemmelrath herved har udledt af ordlyden af art. 7, stk. 2, *kan* forenes med ordlyden. Alexander Hemmelrath viser, at det er muligt på baggrund af de opstillede grundsætninger at nå frem til rimelige resultater, omend der ind imellem er indbyrdes modstrid mellem de grundsætninger, han udleder af ordlyden af art. 7, stk. 2, og ordlyden af art. 7, stk. 1, 2. punktum, jf. nedenfor kapitel 6.5.2.3 (s. 268 ff.). På den anden side kan man af formuleringen af art. 7, stk. 2, også nå frem til andre mulige løsninger, hvis man i samme grad lægger afgørende vægt på konkrete elementer af bestemmelsens ordlyd. Ordlyden af art. 7, stk. 2, har næppe en sådan klarhed, at det alene på baggrund heraf er berettiget at udlede de af Alexander Hemmelrath opstillede grundsætninger. På den anden side skal det anføres, at de af Alexander Hemmelrath opstillede grundsætninger i et vist omfang ligger på linje med det i denne afhandling forfægtede synspunkt om, at man ved vurderingen af, om der ved interne ydelser skal anvende arms længde priser,

6 Jf. Alexander Hemmelrath: Die Ermittlung des Betriebsstättengewinns im internationalen Steuerrecht, 1982, s. 146 f.; Klaus Vogel, Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., til art. 7, margin nr. 61.

7 Jf. Alexander Hemmelrath: Die Ermittlung des Betriebsstättengewinns im internationalen Steuerrecht, 1982, s. 147.

skal tage udgangspunkt i de interne ydelsers tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet.

Den anden centrale bestemmelse om selvstændighedsfiktionen indhold er art. 7, stk. 3, som definitionen i stk. 2 henviser til. Art. 7, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst har følgende ordlyd:

Ved ansættelse af et fast driftssteds fortjeneste skal det være tilladt at fradrage udgifter, som er afholdt til gavn for det faste driftssted, herunder udgifter til ledelse og almindelig administration i øvrigt, hvad enten de afholdes i den stat, hvor det pågældende faste driftssted er beliggende, eller andre steder.

I forhold til problemet om allokering af indkomst kan art. 7, stk. 3, ses som et supplement til art. 7, stk. 1, 2. punktum, ifølge hvilken bestemmelse det er afgørende, om indkomsten har en tilknytning til det faste driftssted og ikke, hvorfra indkomsten hidrører. Art. 7, stk. 3, fastslår, at man *ikke* ved opgørelsen af et fast driftssteds indkomst kan afskære fradrag for udgifter med den begrundelse, at de er afholdt uden for overenskomstens kildeland. Herunder slås det udtrykkeligt fast, at dette også gælder for det faste driftssteds andel af foretagendets udgifter til ledelse og almindelig administration. Sådanne generalomkostninger vil hyppigt være afholdt hos et foretagendes hovedkontor.

Derimod er det noget uklart, om der af bestemmelsens ordlyd kan udledes noget om selvstændighedsfiktionen udstrækning i forhold til interne ydelser mellem et fast driftssted og hovedkontoret.

Art. 7, stk. 3, fastslår blot, at der skal ske fradrag ved opgørelsen af det faste driftssteds indkomst, men ikke med hvilket beløb. Ordlyden af art. 7, stk. 3, lægger nok op til, at udgifter til ledelse og almindelig administration kun kan fratrækkes med de faktiske omkostninger, men ordlyden forhindrer ikke, at andre interne ydelser værdiansættes til arms længde priser.

Det er i teorien gjort gældende, at art. 7, stk. 3, skal ses som en regel, der begrænser rækkevidden af den i stk. 2 foreskrevne selvstændighedsfiktion.⁸ Dette synspunkt forudsætter, at der af art. 7, stk. 3, kan udledes en begrænsning af selvstændighedsfiktionen, hvilket som ovenfor nævnt er uklart ud fra en ren ordlydsfortolkning. Synspunktet er endvidere i strid med OECD's kommentarer fra og med 1994-versionen, idet der her er anført, at art. 7, stk. 2 og 3, er udtryk for samme princip.⁹

8 Jf. Wolfgang Ritter i Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1976/77, s. 288 ff., særligt s. 300; Leif Weizman: Dobbeltbeskatningsoverenskomster vedrørende indkomst og formue, 1994, s. 335 f.

9 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 17, og nedenfor kapitel 6.3.2 (s. 207 ff.).

Art. 7, stk. 4, fastslår, at den indirekte metode kan anvendes til at fastsætte det faste driftssteds indkomst i det omfang, dette har været sædvanligt i en af de kontraherende stater. Bestemmelsens 2. punktum indeholder dog den begrænsning, at "... den anvendte metode ... imidlertid [skal] være af en sådan art, at den fører til resultater, der er i overensstemmelse med de principper, der er indeholdt i denne artikel".

Der kan argumenteres for, at denne begrænsning af anvendelsesmuligheden for den indirekte metode kan tages til indtægt for, at selvstændighedsfiktionen efter den direkte metode er begrænset.¹⁰ Ifølge *den indirekte metode* opgøres hele foretagendets indkomst samlet og fordeles herefter efter en fordelingsnøgle. Kun faktiske skattepligtige indtægter og udgifter indgår heri, og der vil derfor ikke kunne opstå fiktive indtægter og udgifter på baggrund af interne ydelser, f.eks. interne renter. Argumentationen bør dog næppe tillægges nogen større betydning ved vurderingen af selvstændighedsfiktionens udstrækning. Der er netop ikke i art. 7, stk. 4, noget krav om, at resultaterne skal være ens, og i øvrigt er den indirekte metode angivet at være subsidiær i forhold til den direkte metode.¹¹

Ifølge art. 7, stk. 5, skal der ikke henføres nogen fortjeneste til et fast driftssted for det faste driftssteds *indkøb af varer* til foretagendets hovedkontor. Denne bestemmelse passer systematisk dårligt sammen med de fleste teorier om selvstændighedsfiktionen, idet også en indkøbsfunktion bidrager væsentligt til foretagendets indkomsterhvervelse. Bestemmelsen skal vurderes i forlængelse af art. 5, stk. 4, litra d, hvorefter en indkøbsfunktion fra et fast forretningssted ikke i sig selv vil udgøre et fast driftssted. Art. 7, stk. 5, kan næppe tillægges vægt ved fastlæggelsen af selvstændighedsfiktionens generelle indhold, men må snarere ses som en særlig bestemmelse, der regulerer et særligt problem.¹²

Ved indkomstopgørelsen for et fast driftssted er art. 7 som nævnt den centrale bestemmelse, men også art. 13, stk. 2, og de såkaldte driftsstedsforbehold i art. 10, stk. 4, art. 11, stk. 4, art. 12, stk. 3, og art. 21, stk. 2, har i varierende grad betydning for, hvorledes indkomsten for et fast driftssted skal opgøres.

Art. 13, stk. 2, omhandler fortjeneste ved afståelse af aktiver (bortset fra fast ejendom), som udgør en del af erhvervsformuen i et fast driftssted, herunder fortjeneste ved afståelse af selve det faste driftssted. Efter bestemmelsen kan

10 Jf. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., til art. 7, margin nr. 98. Klaus Vogel tillægger heller ikke bestemmelsen afgørende vægt, men ser den som en bekræftelse på sin fortolkning af art. 7, stk. 2 og 3.

11 Se om *den indirekte metode* nedenfor kapitel 9.2 (s. 383 ff.).

12 Se om art. 7, stk. 5, nedenfor kapitel 13.1.2 (s. 579 ff.).

sådan fortjeneste beskattes i driftsstatsstaten. Afgørelsen af, hvilke aktiver der udgør en del af erhvervsformuen i det faste driftssted, må antages at skulle foretages efter tilsvarende allokeringsprincipper som i art. 7. Der kan næppe af selve ordlyden i art. 13, stk. 2, udledes noget særligt om selvstændighedsfiktionens udstrækning i forhold til interne ydelser, hvilket muligvis er årsagen til, at bestemmelsen ikke har påkaldt sig den store interesse i den internationale skatteretlige teori.

Bestemmelserne i art. 10, stk. 4, art. 11, stk. 4, art. 12, stk. 3 (*driftsstedsforholdene*) må ses i sammenhæng med art. 7, stk. 7. Ifølge art. 7, stk. 7, er art. 7 subsidær i forhold til øvrige fordelingsbestemmelser i overenskomsten. Dette medfører f.eks., at overenskomstens kildeland efter art. 11 kan beskatte renter, der betales fra kildelandet til en person i den anden overenskomststat, selv om renterne måske også ville kunne kvalificeres som erhvervsindkomst efter art. 7. Driftsstedsforbeholdet i art. 11, stk. 4, sikrer, at hvis der er et driftssted i kildelandet, og de pågældende renter har *direkte forbindelse* med dette driftssted, skal renterne behandles efter art. 7 i stedet for art. 11. Ved en ændring i 1977-versionen af OECD's modeloverenskomst blev det i bestemmelserne præciseret, at driftsstedsforbeholdet finder tilsvarende anvendelse, hvis de pågældende indtægter er knyttet til et fast sted i overenskomstens kildeland, jf. art. 14.

Ordlyden af de nævnte driftsstedsforbehold støtter det synspunkt, at allokeringen af konkrete indtægter og udgifter skal ske på baggrund af en forudgående allokering af det bagved liggende *indkomstgrundlag*, herunder foretagendets aktiver og passiver. Eksempelvis fremgår det udtrykkeligt af art. 10, stk. 4, at udbytte fra overenskomstens kildeland skal behandles efter art. 7, hvis *de rettigheder, der ligger til grund for udlodningen* har direkte forbindelse med et fast driftssted i kildelandet. Der kan imidlertid næppe af ordlyden af disse driftsstedsforbehold udledes noget afgørende om indholdet af de kriterier, der skal lægges til grund ved allokeringen af udbytte, renter og royalties mv. til et fast driftssted, jf. nærmere herom nedenfor kapitel 9.1.4.1 (s. 363 ff.). De nævnte driftsstedsforbehold har endvidere ingen betydning for behandlingen af interne ydelser mellem et fast driftssted og hovedkontoret; bestemmelserne vedrører alene faktiske (og ikke fiktive) indtægter.

I 1977-versionen af OECD's modeloverenskomst blev der endvidere indføjet et driftsstedsforbehold i art. 21, stk. 2, som omhandler andre indkomster, herunder særligt indtægter fra tredjestater. Bestemmelsen kan næppe i sig selv tillægges nogen særlig vægt vedrørende opgørelsen af et fast driftssteds indkomst, idet art. 21 er *mere subsidær* end art. 7, jf. nærmere nedenfor kapitel 9.1.4.1.2 (s. 365 ff.).

På baggrund af ovenstående analyse af det sproglige indhold af fordelingsbestemmelserne i OECD's modeloverenskomst kan det således konstateres, at det af selve ordlyden kun i et begrænset omfang er muligt at udlede indholdet af selvstændighedsfiktionen.

6.3 OECD's kommentarer

Som det nærmere er beskrevet ovenfor kapitel 3.1.2.2 (s. 74 ff.), tillægges OECD's modeloverenskomst med kommentarer en efter omstændighederne betydelig vægt ved fortolkningen af konkrete dobbeltbeskatningsoverenskomster i dansk og international skattepraksis. I det følgende skal OECD's kommentarer om indholdet af selvstændighedsfiktionen nærmere undersøges.

OECD's modeloverenskomst med kommentarer blev udgivet i 1963. En revision af modeloverenskomsten med kommentarer blev første gang gennemført i 1977 og dernæst i 1992. Med udgivelsen af 1992-versionen ændrede OECD strategi, således at der nu med væsentligt kortere mellemrum end tidligere udgives reviderede modeloverenskomster. Modeloverenskomsten er således efterfølgende blevet revideret i 1994, i 1995 og i 1997.

Selve ordlyden af art. 7 er forblevet uændret siden 1963-versionen. Visse punkter i kommentarerne til art. 7 er ved revisionerne i 1977, 1992 og 1994 ændret og nye er blevet føjet til. Ændringen af kommentarerne til art. 7 i 1994-versionen var særligt omfattende og skete på baggrund af en forudgående rapport fra OECD.¹³ De efterfølgende revisioner i 1995 og 1997 berørte ikke kommentarerne til art. 7.

Derimod er såvel selve ordlyden som kommentarerne til art. 13, stk. 2, bortset fra nummereringen af de enkelte punkter i kommentarerne uændret videreført siden den første version af modeloverenskomsten fra 1963. Det samme kan i det væsentlige anføres om de generelle bemærkninger til art. 13, idet der dog i 1977-versionen blev indføjet et nyt punkt om vederlag i form af en forpligtelse til at udrede løbende ydelser.¹⁴ Også kommentarerne til de såkaldte *driftsstedsforbehold* i art. 10, stk. 4, art. 11, stk. 4, og art. 12, stk. 3, er i relation til indkomstopgørelsen for et fast driftssted i det væsentlige videreført siden 1963-versionen. Driftsstedsforbeholdet i art. 21, stk. 2, blev indføjet i modeloverenskomsten ved 1977-revisionen. Kommentarerne hertil blev ændret og udvidet i 1995-versionen med nye punkter om den overenskomstmæssige behandling af visse utraditionelle finansielle instrumenter.

I det følgende undersøges først OECD's kommentarers generelle udtalelser om reglerne for opgørelsen af et fast driftssteds indkomst og om forholdet mellem de centrale bestemmelser i art. 7, stk. 2 og stk. 3, jf. kapitel 6.3.1 (s. 206 f.) og kapitel 6.3.2 (s. 207 ff.). Dernæst analyseres under hensyn til den væsentlige ændring af kommentarerne til art. 7 ved 1994-revisionen først de tidligere versioner af kommentarerne til modeloverenskomsten, jf. kapitel 6.3.3 (s. 210 ff.), og dernæst ændringen heraf ved 1994-revisionen, jf. kapitel 6.3.4 (s. 219 ff.).

13 OECD: Model Tax Convention: Attribution of Income to Permanent Establishments, Issues in International Taxation, No. 5, 1994.

14 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 13, punkt 18.

6.3.1 Kommentarerne generelle udtalelser om indkomstopgørelsesreglerne

Allerede i OECD's kommentarer til den første modeloverenskomst fra 1963 blev det anført, at bestemmelserne om erhvervsindkomst i modeloverenskomstens art. 5 og 7 følger det standardmønster, som man i staternes praksis havde fulgt ved indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster. Bestemmelserne indeholder ikke en række præcise regler for behandlingen af alle slags problemer, som kan opstå, men alene et antal mere generelle retningslinjer. Begrundelsen herfor er ifølge kommentarerne, at det med den moderne samhandels uensartede organisation ville være umuligt inden for rammerne af en dobbeltbeskatningsoverenskomst at give et udtømmende regelsæt for alle de former for problemer, der kan opstå.¹⁵

I kommentarerne til modeloverenskomsterne frem til og med 1992-versionen blev de generelle bemærkninger til art. 7 sluttet af med følgende afsnit:¹⁶

“Særlige tilfælde kan kræve overvejelser, men det skulle ikke være vanskeligt at finde en passende løsning, hvis problemet behandles inden for rammerne af tilfredsstillende regler, baseret på principper, der er enighed om.”

Selv om det må medgives disse kommentarer, at en kasuistisk formulering af bestemmelserne om opgørelsen af et fast driftssteds indkomst ikke vil være formålstjenlig, er et af de væsentligste kritikpunkter, der kan rettes mod den tekniske udformning af art. 7, at der ikke blot har været og er uenighed og dermed usikkerhed om detailspørgsmål, men også om spørgsmål af helt grundlæggende karakter.

I 1994-versionen af modeloverenskomsten blev kommentarerne ændret i retning af en mere ydmyg holdning til klarheden af art. 7's grundlæggende principper for indkomstopgørelsen, idet den ovenfor citerede sætning blev udskiftet med følgende:¹⁷

“Da disse problemer imidlertid kan resultere i ikke-lempet dobbeltbeskatning eller i ikke- beskatning af visse fortjenester, er det vigtigere, at skattemyndighederne kommer overens om gensidige og samstemmende metoder til behandlingen af disse problemer, eventuelt under anvendelse af den i art. 25 fastsatte aftaleprocedure, end at de ensidigt fastsætter en fast fortolkning af grundlæggende principper uden hensyn til andre staters afvigende opfattelse.

15 Jf. OECD's kommentarer (1963-versionen) til art. 7, punkt 2, gentaget også i senere versioner af OECD's kommentarer til modeloverenskomsten.

16 Jf. OECD's kommentarer (1992-versionen) til art. 7, punkt 2 i.f.

17 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 2 i.f.

Under hensyn hertil diskuteres nedenfor metoder til at løse nogle af de hyppigst forekommende problemer.”

Med disse bemærkninger erkendes det, at fortolkningen af art. 7 på ingen måde er klar. Ved en sammenligning med de tidligere versioner af OECD's kommentarer art. 7 er det endvidere karakteristisk for 1994-versionen, at hensynet til at nå frem til enighed mellem staterne er tillagt en større vægt i forhold til hensynet til en konsekvent fortolkning af art. 7.

En mere pragmatisk holdning til fortolkningsspørgsmålet, hvor hensynet til, at staterne konkret når frem til en fælles løsning, sættes i fokus, kan bl.a. også ses i 1994-versionens kommentarer vedrørende interne overførelser af aktiver og kommentarerne vedrørende det faste driftsstedes kapital.¹⁸ Endvidere har der siden den første modeloverenskomst fra 1963 været en særlig opfordring til at nå frem til en løsning i kommentarerne til vederlag for godt lederskab.¹⁹

Muligheden for at nå frem til en løsning ved *generelle* gensidige aftaler mellem overenskomststaternes skattemyndigheder er diskuteret ovenfor kapitel 3.2.1 (s. 90 ff.). Det er i kapitel 3.2.3.1 (s. 108 f.) konkluderet, at det på grund af de betydelige usikkerhedsmomenter ved generelle gensidige aftaler må foretrækkes, at der i stedet vedtages egentlige protokoller. Danmark har så vidt vides hverken indgået gensidige generelle aftaler eller egentlige protokoller om spørgsmål vedrørende indkomstopgørelsen for et fast driftssted. *Konkrete* gensidige aftaler *kan* anvendes til at løse konkrete problemer med dobbeltbeskatning, men de synes ikke at have haft nogen afgørende betydning i praksis, jf. ovenfor kapitel 3.2.2 (s. 102 f.) og kapitel 3.2.3.2 (s. 109 f.). Endvidere vil *hverken* de generelle *eller* de konkrete gensidige aftaler kunne benyttes som selvstændig hjemmel til beskatning, hvilket begrænser overenskomststaternes muligheder for ved anvendelse heraf at træffe aftaler om opgørelsen af et fast driftsstedes indkomst.

6.3.2 Kommentarerne udtalelser om forholdet mellem art. 7, stk. 2 og 3

Der har ved fastlæggelsen af selvstændighedsfiktionens indhold været nogen tvivl om betydningen af forholdet mellem de centrale bestemmelser i art. 7,

18 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 15.1, punkt 15.4, punkt 18.3 og punkt 20.

19 Jf. OECD's kommentarer (1963-versionen) til art. 7, punkt 20, og OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 23.

stk. 2 og stk. 3.²⁰ Diskussionens omdrejningspunkt har været, om art. 7, stk. 3, skal ses som en undtagelse, der begrænser den selvstændighedsfiktion, som foreskrives i art. 7, stk. 2, eller om art. 7, stk. 2 og 3 begge giver udtryk for samme princip. Også i de forskellige versioner af OECD's kommentarer har der været en vis usikkerhed om, hvorledes forholdet mellem de to stykker skal opfattes.

I 1963-versionen beskrev kommentarerne forholdet således, at de to stykker reelt giver udtryk for det *samme princip*, jf. følgende udtalelse i kommentarerne til art. 7, stk. 3:²¹

“Dette stykke tydeliggør den i stk. 2 anførte hovedregel vedrørende et fast driftssteds omkostninger. Om ikke for andet er det værdifuldt at medtage stk. 3 for at fjerne al tvivl.”

På baggrund heraf kan der næppe udledes noget særligt fra det forhold, at de dele af kommentarerne, som vedrører begrænsningerne i selvstændighedsfiktionen (bl.a. om interne betalinger af renter og royalties mv.) systematisk blev placeret under kommentarerne til art. 7, stk. 3,²² mens kommentarerne vedrørende interne overførelser af varer blev placeret under kommentarerne til art. 7, stk. 2.²³

I 1977-versionen blev der i kommentarerne til art. 7, stk. 2, indføjet følgende passus:²⁴

“Det skal bemærkes, at princippet i stk. 2 er undergivet de forbehold, som fremgår af bestemmelserne i stk. 3, særligt med hensyn til behandlingen af betalinger, som under betegnelsen “renter, royalties osv.” foretages af et fast driftssted til gengæld for ydede pengelån eller patentrettigheder, som sidstnævnte har overladt til det faste driftssted. (Se punkt 17 ff. nedenfor).”

Denne udtalelse må nærmest forstås således, at stk. 3 knytter sig til stk. 2 som en undtagelse til hovedreglen. Som en yderligere understregning af dette synspunkt blev det ovennævnte citat fra kommentarerne til 1963-versio-

20 Jf. herom også ovenfor kapitel 6.2 (s. 199 ff.) ved undersøgelsen af ordlyden af art. 7, stk. 2 og 3.

21 Jf. OECD's kommentarer (1963-versionen) til art. 7, stk. 3, punkt 13 (min oversættelse). Den engelske originalversion er sålydende: “This paragraph clarifies, in relation to the expenses of a permanent establishment, the general directive laid down in paragraph 2. It is valuable to include paragraph 3 if only for the sake of removing doubts.”

22 Jf. OECD's kommentarer (1963-versionen) til art. 7, punkt 15.

23 Jf. OECD's kommentarer (1963-versionen) til art. 7, punkt 12.

24 Jf. OECD's kommentarer (1977-versionen) til art. 7, stk. 2, punkt 11.

nen ændret, således at den sidste sætning ("Om ikke andet er det værdifuldt af medtage stk. 3 for at fjerne al tvivl") blev fjernet i kommentarerne til 1977-versionen. På den anden side bibeholdtes i 1977-versionen den indledende kommentar til stk. 3 ("Dette stykke tydeliggør den i stk. 2 anførte hovedregel").²⁵

1977-versionens udtalelser kan karakteriseres således, at OECD's kommentarer dermed tog visse skridt i retning af det synspunkt, at art. 7, stk. 3, begrænser den i art. 7, stk. 2, foreskrevne selvstændighedsfiktion, uden at man dog konsekvent fulgte synspunktet til ende.

I 1994-versionen af modeloverenskomsten blev de nævnte udtalelser fra 1977-versionen gentaget. Men herudover blev der tilføjet et særligt punkt, som mere udførligt forklarer sammenhængen mellem art. 7, stk. 2 og stk. 3. Det udtales heri, at der ikke er forskel i de principper, der udtales i de to stykker. Sammenhængen mellem de to stykker beskrives således:²⁶

"Stk. 3 angiver, at der ved fastsættelsen af et fast driftssteds fortjeneste skal til-lades fradrag for visse udgifter, medens stk. 2 bestemmer, at den fortjeneste, der fastsættes i overensstemmelse med reglen i stk. 3, der vedrører fradrag for udgifter, skal være den, som et uafhængigt foretagende, der udøvede den samme eller lignende virksomhed på samme eller lignende betingelser, ville have opnået. Medens stk. 3 således angiver en regel, der anvendes med henblik på at fastsætte det faste driftssteds fortjeneste, kræver stk. 2, at den således fastsatte fortjeneste svarer til den fortjeneste, som et uafhængigt foretagende ville have opnået."

Med denne beskrivelse af sammenhængen er der i OECD's kommentarer nu *taget afstand* fra 1977-versionens skridt i retning af at opfatte art. 7, stk. 3, som en begrænsning af den i stk. 2, foreskrevne fiktion om det faste driftssteds selvstændighed.

Man kunne på baggrund af den forskellige opfattelse af sammenhængen mellem de to stykker, der er givet udtryk for i kommentarerne til *på den ene side* den første modeloverenskomst fra 1963 og versionerne siden 1994-versionen og *på den anden side* 1977- og 1992-versionerne overveje, om dette skal tillægges betydning for fortolkningen af de pågældende modeloverenskomster. Dette ville i givet fald evt. kunne få betydning for de overenskomster, der er indgået i hen-

²⁵ Jf. OECD's kommentarer (1977-versionen) til art. 7, punkt 15.

²⁶ Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 17, der bygger på en anbefaling i rapporten OECD: Attribution of Income to Permanent Establishments, 1994, s. 18 f.

hold hertil, jf. ovenfor kapitel 3.1.2.2 (s. 74 ff.). En sådan forskellig fortolkning af de forskellige versioner må imidlertid afvises. Ændringen af kommentarerne i 1977-versionen har ikke en sådan klarhed, at alene den beskrevne sammenhæng mellem art. 7, stk. 2 og stk. 3, giver tilstrækkeligt grundlag for en deduktion af løsninger på detailspørgsmål. Som der straks nedenfor vil blive redegjort for, medførte 1977-ændringen da heller ikke afgørende ændringer i kommentarernes løsningsforslag vedrørende interne ydelser.

Begrundelsen for at indføje det nye punkt 17 om forholdet mellem art. 7, stk. 2 og stk. 3, i 1994-versionen af kommentarerne var ifølge den forudgående rapport fra OECD, at man hermed ønskede at undgå uenighed om konkrete detailspørgsmål som følge af en forskellig opfattelse af forholdet mellem de to stykker.²⁷ I det omfang, kommentarernes punkt 17 vinder almindelig genklang, vil punktet *afskære deduktioner* ud fra et synspunkt om, at art. 7, stk. 3, er en undtagelse til art. 7, stk. 2. For så vidt må punktet siges at kunne yde sit bidrag til opnåelse af enighed om principperne for opgørelsen af et fast driftssteds indkomst. Herudover må det nye punkt 17 imidlertid antages at have begrænset betydning. Den ovenfor citerede udtalelse om sammenhængen mellem stk. 2 og stk. 3, er uklar og kan næppe i sig selv anses at give nogen brugbar vejledning til at finde løsninger på konkrete problemer om indkomstopgørelsen for et fast driftssted.

6.3.3 OECD's kommentarer i 1963-, 1977- og 1992-versionerne

De centrale punkter om selvstændighedsfiktionens indhold i OECD's modeloverenskomst findes i kommentarerne til art. 7, stk. 2 og stk. 3, omend også kommentarerne til art. 13 og til art. 21, stk. 2, indeholder udsagn af betydning.

Derimod indeholder OECD's kommentarerne til art. 7, stk. 1, i det væsentlige blot en beskrivelse af de overordnede bevæggrunde for at anvende *fast driftssteds-princippet* og de overordnede bevæggrunde for at afvise en beskatning i medfør af et princip om *force of attraction*. I overensstemmelse hermed er det væsentligste indhold af kommentarerne til de såkaldte *driftsstedsforbehold* i art. 10, stk. 4, art. 11, stk. 4, art. 12, stk. 3, en redegørelse om, at *force of attraction*-princippet ikke finder anvendelse.²⁸ De nævnte bestemmelser betydning for allokeringen af udbytte, renter og royalties til et fast driftssted diskuteres nærmere nedenfor kapitel 9.1.4.1 (s. 363 ff.).

²⁷ Jf. OECD: Attribution of Income to Permanent Establishments, 1994, s.18.

²⁸ Jf. OECD's kommentarer (1977-versionen) til art. 10, punkt 30 f., til art. 11, punkt 22 f. og til art. 12, punkt 15 f.

Der er ovenfor redegjort for ændringen af de overordnede bemærkninger vedrørende forholdet mellem art. 7, stk. 2 og stk. 3. Bortset herfra (og fra indføjjelsen af art. 21, stk. 2, i 1977-versionen) blev det materielle indhold af OECD's kommentarer om selvstændighedsfiktionens indhold kun i beskedent omfang ændret ved 1977- og 1992-revisionerne.

I 1977-versionen blev der tilføjet et nyt punkt vedrørende interne overførelser af driftsmidler,²⁹ og det blev udtrykkeligt udtalt, at selvstændighedsfiktionen også finder anvendelse ved interne ydelser mellem to faste driftssteder mv.³⁰ Endelig blev det i en ny sætning til kommentarerne vedrørende allokeringen af de af hovedkontoret afholdte udgifter til et fast driftssted udtrykkeligt udtalt, at fradraget ikke er betinget af, at driftsstedet faktisk betaler beløb svarende til udgifterne til hovedkontoret. 1992-versionen indeholdt ikke ændringer eller tilføjelser i forhold til 1977-versionens kommentarer til art. 7, stk. 2 og 3.

I 1977-versionen blev kommentarerne til art. 7, stk. 2, struktureret på en lidt anderledes måde i forhold til 1963-versionen, og i 1992-versionen blev nummereringen af de enkelte punkter forskubbet i forhold til 1977-versionen (som følge af et nyt punkt 4 om aktiviteter i rummet). Nummereringen er derfor forskellig i de enkelte versioner. I det følgende vil der primært blive henvist til kommentarerne til 1977-versionen.

De enkelte punkter af kommentarerne til art. 7, stk. 2 og 3, har i alle versionerne været *systemiseret* således, at de mere generelle bemærkninger vedrørende selvstændighedsfiktionen og bemærkningerne vedrørende interne overførelser af varer og (fra og med 1977-versionen) driftsmidler er placeret som *kommentarer til art. 7, stk. 2*. Bemærkningerne vedrørende fordelingen af udgifter afholdt til gavn for det faste driftssted, samt bemærkninger om interne betalinger af renter, royalties mv., underordnede tjenesteydelser, og vederlag for godt lederskab er placeret som *kommentarer til art. 7, stk. 3*. Groft sagt er de punkter, hvor fiktionen om det faste driftssted selvstændighed ikke begrænses vedrørende interne ydelser, således systematisk placeret under kommentarerne til *stk. 2*, mens de punkter, der begrænser selvstændighedsfiktionen, er placeret under kommentarerne til *stk. 3*. Som ovenfor nævnt skal der dog næppe lægges noget særligt i denne systematik. I lighed hermed indeholder såvel kommentarerne til *stk. 2*, som kommentarerne til *stk. 3*, udsagn af betydning for allokeringen af indtægter og udgifter til det faste driftssted.

29 Jf. OECD's kommentarer (1977-versionen) til art. 7, punkt 14.

30 Jf. OECD's kommentarer (1977-versionen) til art. 7, punkt 10 i.f.

6.3.3.1 Allokering af indkomst

Det gøres i denne afhandling gældende, at allokeringen af indtægter og udgifter skal foretages på baggrund af en forudgående allokering af foretagendets indkomstgrundlag, herunder foretagendets aktiver og passiver. I OECD's kommentarer kan støtte herfor bl.a. findes i kommentarerne til art. 13, hvori det udtales, at fordelingen af beskatningsretten til kapitalgevinster følger fordelingen af beskatningsretten til den løbende indkomst.³¹

OECD's kommentarer angiver ikke udtrykkeligt, hvilke kriterier der skal tillægges afgørende vægt ved allokeringen. Bag bemærkningerne i OECD's kommentarer til art. 7 om, at der som udgangspunkt skal lægges vægt på det faste driftssteds driftsregnskaber, herunder at skattemyndighederne ved en korrektion ikke må konstruere hypotetiske fortjenester i et vakuum,³² ses imidlertid en forudsætning om, at der ved allokeringen skal tages udgangspunkt i det faste driftssteds *faktiske økonomiske aktivitet*. Kommentarerne udtalelser om, at regnskaber, som ikke afspejler de faktiske forhold, skal revideres eller udskiftes,³³ er ganske vist særligt møntet på interne ydelser, men det synes vanskeligt at argumentere for, at dette ikke også skulle være gældende ved allokeringen af faktiske indtægter og udgifter.

Endvidere synes det berettiget at hævde, at henvisningen til foretagendets driftsregnskaber støtter et synspunkt om, at man ved allokeringen skal lægge vægt på ledelsens beslutning på dispositionstidspunktet.

Udtrykkelige udtalelser om allokeringen af udgifter findes i kommentarerne til art. 7, stk. 3. Det anføres her, at der ved opgørelsen af driftsstedets indkomst også vil skulle fradrages omkostninger, der afholdes uden for driftsstedsstaten til fordel for det faste driftssted. Det gøres klart, at det er de faktiske udgifter, der skal fratrækkes, og at man ved opgørelsen heraf kan blive nødt til at foretage et skøn. For eksempel anføres det om generalomkostninger til administration, at det kan være hensigtsmæssigt at foretage en forholdsmæssig (indirekte) fordeling af udgifterne.³⁴

Som ovenfor nævnt blev der i 1977-versionen indføjet en udtalelse om, at det er uden betydning for driftsstedets fradragsret, om der faktisk er sket en betaling fra driftsstedet til hovedkontoret for de udgifter, hovedkontoret har afholdt til gavn for driftsstedet. Denne udtalelse må anses som en *præcisering*, idet hverken ordlyden eller andre hensyn kan berettige et sådant krav om faktisk betaling.

31 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 13, punkt 4, punkt 10, punkt 24 f. og punkt 27.

32 Jf. OECD's kommentarer (1977-versionen) til art. 7, punkt 10 ff. Se nærmere om disse punkter i kommentarerne nedenfor kapitel 6.3.3.2 (s. 214 ff.) om interne ydelser.

33 Jf. OECD's kommentarer (1977-versionen), punkt 13 i.f.

34 Jf. OECD's kommentarer (1977-versionen) til art. 7, punkt 15.

De tidligere versioner af OECD's kommentarer til art. 7 indeholder endelig nogle kommentarer om behandlingen af interne betalinger af renter og royalties, interne underordnede tjenesteydelser og internt vederlag for godt lederskab. Det primære formål med disse kommentarer er at afgøre, om der skal anvendes arms længde priser eller ej,³⁵ men udtalelsernes formulering *bekræfter*, at der ved allokeringen skal tages udgangspunkt i tilknytningen til det faste driftssteds erhvervsmæssige aktivitet.

I kommentarerne om interne renter og royalties udtales det således, at såfremt foretagendet yder betalinger af renter mv. til tredjemand, og disse betalinger delvis har *forbindelse med det faste driftssteds virksomhed*, skal en forholdsmæssig del af disse naturligt tages i betragtning ved opgørelsen af det faste driftssteds indkomst.³⁶

I kommentarerne om interne underordnede tjenesteydelser nævnes som et eksempel, at det er klart, at der til et fast driftssted i hvert fald skal allokeres de faktiske omkostninger, det faste driftssted har haft ved at reklamere for varer, som hovedkontoret fremstiller og sælger mv.³⁷ I overensstemmelse hermed udtales det i kommentarerne om vederlag for godt lederskab, at hovedkontorets faktiske omkostningerne ved ledelsen af det faste driftssted skal fratrækkes ved opgørelsen af driftsstedets indkomstopgørelse. Det diskutabel er alene spørgsmålet om, hvorvidt der herudover skal beregnes en fiktiv avance til hovedkontoret.³⁸

Kommentarerne til art. 21, stk. 2, vedrører særligt allokeringen af indtægter, som hidrører fra tredjestater og fra domicillandet.

Det anføres i kommentarerne hertil, at bestemmelsen er en undtagelse til stk. 1, når *andre indkomster* kan henføres til et fast driftssted i overenskomstens kildeland. Det udtales udtrykkeligt, at art. 21, stk. 2, omfatter indkomst fra tredjestater og fra domicillandet.³⁹ Dog undtages fast ejendom, der er beliggende i domicillandet, idet beliggenhedsprincippet her er stærkere end fast driftssteds-princippet.⁴⁰

Særligt det forhold, at beskatningsretten til indtægter, der har sin kilde i domicillandet, kan tilfalde overenskomstens kildeland, såfremt indtægterne skal henføres til et fast driftssted dér, kan af visse stater synes urimeligt, og udover at spørgsmålet diskuteres i OECD's kommentarer til bestemmelsen, er der også flere stater, som har taget forbehold vedrørende dette punkt.⁴¹ Resultatet synes

35 Jf. OECD's kommentarer (1977-versionen) til art. 7, punkt 16.

36 Jf. OECD's kommentarer (1977-versionen) til art. 7, punkt 17, stk. 2.

37 Jf. OECD's kommentarer (1977-versionen) til art. 7, punkt 18.

38 Jf. OECD's kommentarer (1977-versionen) til art. 7, punkt 20.

39 Jf. OECD's kommentarer (1977-versionen) til art. 21, punkt 4 ff.

40 Se om fast ejendom, der er beliggende i en tredjestat, nedenfor kapitel 9.1.5 (s. 376 f.).

41 Jf. OECD's kommentarer (1977-versionen) til art. 21, punkt 7, og OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 21, punkt 13.

imidlertid at være en naturlig konsekvens af fast driftssteds-princippet, således som det fremgår af art. 7, og såfremt en stat som domicilland måtte ønske at forbeholde sig beskatningsretten til indkomst, der hidrører fra domicillandet, men som kan henføres til et fast driftssted i overenskomstens kildeland, må der indføjes en særlig bestemmelse herom. Hvorvidt der i en konkret dobbeltbeskatningsoverenskomst måtte være en bestemmelse svarende til art. 21, stk. 2, eller ej, bør næppe tillægges betydning.

6.3.3.2 Interne ydelser

Diskussionen om interne ydelser drejer sig først og fremmest om, hvorvidt der skal anvendes arms længde priser eller ej. I den generelle udtalelse om selvstændighedsfiktionen udtales det, at art. 7, stk. 2, "... anlægger det synspunkt, som almindeligvis er indeholdt i bilaterale overenskomster, at de fortjenester, der skal henføres til det fast driftssted, er sådanne, som det faste driftssted ville have opnået, hvis det i stedet for at handle med sit hovedkontor havde handlet med et frit og uafhængigt foretagende under vilkår og til priser, som ville være gældende på de sædvanlige markeder".⁴²

Udtalelsen kunne umiddelbart synes at støtte en teori om en ubegrænset selvstændighedsfiktion, men må dog snarere ses som en *omskrivning* af ordlyden af art. 7, stk. 2. Kommentarerens fortsættelse om, at "... dette normalt [vil] være den samme fortjeneste, som man ville forvente fastsat ved sædvanligt godt handelsregnskab", peger da også i retning af, at udsagnet *ikke i sig selv* skal tillægges afgørende betydning ved den nærmere afgrænsning af selvstændighedsfiktionens rækkevidde.

Det understreges endvidere, at det faste driftssteds driftsregnskaber skal være udgangspunkt for enhver korrektion, og at "... retningslinjen i stk. 2 ikke afgiver noget retsgrundlag for skatteadministrationerne til at konstruere hypotetiske tal for fortjenester i et vakuum".⁴³ Man kunne overveje, om man ved at lægge arms længde priser til grund ved interne ydelser mellem et fast driftssted og hovedkontoret bevæger sig væk fra det reelle, nemlig at det faste driftssted er en uselvstændig del af det samlede foretagende, og om man herved vil konstruere hypotetiske tal for fortjenester i et vakuum. Et forbud mod at konstruere fortjenester i et vakuum kan dog i princippet næppe anses for at være overskredet ved en ubegrænset selvstændighedsfiktion. Det afgørende må være, at der er tilstrækkeligt *objektive kriterier* for afgrænsningen af den indkomst, som skal henføres til det faste driftssted, og dette vil også kunne være opfyldt ved anven-

42 Jf. OECD's kommentarer (1977-versionen) til art. 7, punkt 10.

43 Jf. OECD's kommentarer (1977-versionen) til art. 7, punkt 11.

delse af en ubegrænset selvstændighedsfiktion. Der kan således ikke af et forbud mod at konstruere fortjenester i et vakuum i sig selv udledes andet og mere, end at enhver korrektion skal foretages i overensstemmelse med de generelle retningslinjer i stk. 2. Noget andet er så, at det af andre punkter i OECD's kommentarer klart fremgår, at selvstændighedsfiktionen ifølge kommentarerne er begrænset, jf. nedenfor.

I forhold til problemet med interne overførelser af varer nævner kommentarerne muligheden for korrektion af priser for varer, der er faktureret til hovedkontoret, hvis prisen ikke er fastsat i overensstemmelsen med art. 7, stk. 2: "I sådanne tilfælde vil det sædvanligvis være korrekt at erstatte de anvendte priser med sædvanlige markedspriser for samme eller tilsvarende varer, leveret under samme eller lignende vilkår".⁴⁴

I teorien er denne udtalelse i OECD's kommentarer blevet fortolket således, at der ikke på noget tidspunkt vil kunne henføres en fortjeneste til en del af foretagendet, som ikke hele foretagendet har erhvervet. Hvis f.eks. en vare bliver overført fra hovedkontoret til et fast driftssted og varen senere sælges videre til tredjemand til en pris, der ligger under arms længde prisen på overførelsestidspunktet, er udtalelsen således taget til indtægt for, at man til hovedkontoret højest vil kunne henføre en fortjeneste, der beregnes ud fra den faktiske videre-salgspris (og ikke ud fra arms længde prisen på overførelsestidspunktet). Synspunktet er, at OECD's kommentarer herved kun anviser en måde til at fastsætte den sædvanligvis nøjagtigste fortjeneste.⁴⁵

Imod dette synspunkt taler imidlertid, at anvendelsen af udtrykket *sædvanligvis* i kommentarerne anførte sted refererer sig til, hvordan arms længde prisen skal beregnes. Dette ses tydeligt af fortsættelsen, hvor der bl.a. nævnes problemerne med at fastsætte arms længde priser for mærkevarer. I udtalelsen angives således ikke et forbehold for, at man i visse situationer ikke skal anvende arms længde priser.

Som tidligere nævnt blev der i 1977-versionen medtaget et nyt punkt om *interne overførelser af driftsmidler mv.* Ifølge dette punkt forhindrer art. 7 ikke, at en overførelse af et driftsmiddel fra et fast driftssted til hovedkontoret anses for realisation.⁴⁶ Det nye punkt skal næppe anses som andet end en *præcisering* i forhold til 1963-versionen.

44 Jf. OECD's kommentarer (1977-versionen) til art. 7, punkt 13.

45 Jf. Helmut Debatin i *Der Betrieb* 1989, 1739, særligt s. 1742 f.; samme i *Der Betriebsberater* 1990, 826, særligt s. 828. Se om Helmut Debatin nedenfor kapitel 6.5.2.2 (s. 264 ff.).

46 Jf. OECD's kommentarer (1977-versionen) til art. 7, punkt 14.

Udtalelsen er i overensstemmelse med følgende udtalelse i OECD's kommentarer til art. 13, der har været videreført med uændret formulering siden 1963-versionen: "I nogle stater sidestilles overdragelsen af et aktiv fra et fast driftssted, der er beliggende på denne stats territorium, til et fast driftssted eller til samme foretagendes hovedkontor, beliggende i en anden stat, med afståelse af formuegoder. Artiklen hindrer ikke disse stater i at beskatte fortjenester eller gevinster, der er anset for at opstå i forbindelse med en sådan overdragelse; det er imidlertid forudsat, at en sådan beskatning er i overensstemmelse med artikel 7."⁴⁷

Denne henvisning til art. 7 i slutningen af det citerede fra kommentarerne til art. 13 kunne evt. gøre det uklart, om principperne i art. 7 forhindrer en sådan beskatning ved interne overførelser fra et fast driftssted til hovedkontoret, og det nye punkt i 1977 har således haft en præciserende funktion. Som der vil blive redegjort for nedenfor kapitel 6.3.4.2.2 (s. 226 ff.) blev kommentarerne til art. 7 om interne overførelser ændret ved 1994-revisionen, således at det nu endnu klarere fremgår, at det er overladt til *interne gennemførelsesregler* at fastlægge, om der skal ske beskatning beregnet på grundlag af arms længde priser eller ej, samt hvornår beskatningen skal ske.

De punkter i OECD's kommentarer til art. 7, som begrænser fiktionen om det faste driftsstedes selvstændighed, er systematisk placeret under kommentarerne til art. 7, stk. 3. Som ovenfor nævnt udtales det først, at det ved allokeringen af generalomkostninger er de faktisk afholdte omkostninger, der skal fradrages.⁴⁸ Herved må det anses for forudsat i kommentarerne, at der ved opgørelsen af det faste driftsstedes indkomst udover andelen af de faktiske omkostninger ikke skal ske fradrag med en beregnet intern avance til hovedkontoret.

Herefter gennemgås tre kategorier af betalinger mellem det faste driftssted og hovedkontoret, nemlig betalinger af interne renter og royalties mv., vederlag for interne underordnede tjenesteydelser og vederlag for godt lederskab. Som udgangspunkt skal der ifølge kommentarerne *ikke* anvendes arms længde priser ved sådanne interne ydelser. Det er imidlertid interessant at konstatere, at der gives *varierende begrundelser* for disse resultater.

For det første udtales det, at *renter, royalties osv.* fra et driftssted til et hovedkontor til gengæld for lånte beløb eller til gengæld for til rådighed stillede patenter *ikke* skal tillades fratrullet ved opgørelsen af det faste driftsstedes indkomst, med mindre der er forbindelse med tilsvarende betalinger til tredjemand (f.eks.

47 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 13, punkt 10.

48 Jf. OECD's kommentarer (1977-versionen) til art. 7, punkt 15, stk. 3.

hvis hovedkontoret har optaget lån hos tredjemand til gavn for driftsstedet). Som en undtagelse hertil anerkendes det dog, at der skal tages særlige hensyn til "... rentebetalinger foretaget indbyrdes af forskellige dele af et finansforetagende (f.eks. en bank) og hidrørende fra kortvarige lån (til forskel fra formue henlagt til dem) i betragtning af den kendsgerning, at det at yde og modtage kortvarige lån er snævert knyttet til sådanne foretagenders almindelige forretning".⁴⁹

Det er ikke i OECD's kommentarer eksplicit angivet, om denne udtalelse vedrørende *renter, royalties osv.* er en (naturlig) følge af selvstændighedsfiktionens begrænsning,⁵⁰ eller om der – som ved kommentarerne om *underordnede tjenesteydelser* og *godt lederskab* – er tale om en praktisk begrundet fravigelse fra det, der anses for at være teoretisk korrekt.⁵¹ Således som det omtalte punkt i kommentarerne er formuleret, synes det at have været forudsat, at kommentarernes løsning er en direkte *konsekvens* af selvstændighedsfiktionen. Undtagelsen for finansforetagenders kortvarige lån begrundes ikke med praktiske hensyn, men med den snævre tilknytning til foretagendets almindelige indkomstskabende aktivitet.

For det andet nævnes det tilfælde, hvor et fast driftssted udfører *underordnede tjenesteydelser* for hovedkontoret, f.eks. ved et fast driftssteds varetagelse af en reklamekampagne for hovedkontoret, som driftsstedet ikke i øvrigt har gavn af. Selv om det at medtage et *kommissionsbeløb* ved opgørelsen af et fast driftssteds indkomst, "... teoretisk kan betragtes som en følge af fiktionen om adskilte foretagender", taler *praktiske administrationshensyn* ifølge OECD's kommentarer imod en sådan løsning. Der skal derfor alene ske en fordeling af de faktiske udgifter.⁵² Tilsvarende gælder for hovedkontorets underordnede tjenesteydelser for det faste driftssted.

For det tredje diskuteres det, om der skal henføres en del af et foretagendes totale fortjeneste til den del af foretagendet, som leder foretagendet (vederlag for *godt lederskab*). Som argument herfor kan anføres, at det gode lederskab har været en vigtig faktor ved erhvervelsen af foretagendets indkomst, og at en uafhængig tredjemand ville have krævet et vederlag for at påtage sig en sådan ledelsesopgave. Som følge af "... praktiske hensyn ... [vil der imidlertid] ... uanset de teoretiske fortrin ved en sådan fremgangsmåde" ikke skulle beregnes et sådant vederlag for godt lederskab.⁵³ På trods af anbefalingen om ikke at beregne nogen avance for godt lederskab åbnes der i kommentarerne op for, at

49 Jf. OECD's kommentarer (1977-versionen) til art. 7, punkt 17.

50 Jf. således Helmut Debatin i *Der Betrieb* 1989, 1739, særligt s. 1741.

51 Jf. således Alfred Storck, *Ausländische Betriebstätten im Ertrag- und Vermögensteuerrecht*, 1980, s. 323.

52 Jf. OECD's kommentarer (1977-versionen) til art. 7, punkt 18 f.

53 Jf. OECD's kommentarer (1977-versionen) til art. 7, punkt 20.

en stat, der ønsker at beregne en sådan avance, kan gøre dette, men den pågældende stat må så sørge for, at der ikke sker dobbeltbeskatning. Ligesom ved de interne overførelser af driftsmidler overlades det således til *interne gennemførelsesregler* at fastlægge rækkevidden af selvstændighedsfiktionen ved spørgsmålet om vederlag for godt lederskab.

Ved en samlet vurdering af 1963-, 1977- og 1992-versionen af OECD's kommentarer til modeloverenskomstens art. 7, stk. 2 og 3, må det konstateres, at de enkelte anbefalinger *ikke* kan ses som konsekvente løsninger, fremkommet ved deduktion fra en *klar* opfattelse af selvstændighedsfiktionens indhold.

Flere af kommentarernes udsagn peger i retning af, at OECD's kommentarer har taget sit teoretiske udgangspunkt i en *ubegrænset fiktion* om det faste driftssteds selvstændighed. Ved interne overførelser af varer foreskrives arms længde priser; det samme tillades for interne overførelser af driftsmidler, mens det for så vidt angår interne *underordnede tjenesteydelser* og *godt lederskab* anføres, at en løsning med beregning af arms længde priser har teoretiske fortrin. Men selvstændighedsfiktionen er i andre af kommentarernes udsagn begrænset ved, at der normalt ikke skal beregnes interne *renter*, *royalties osv.*, ligesom der vedrørende *generalomkostninger mv.* er forudsat en almindelig omkostningsfordeling. Hertil kommer at kommentarerne vedrørende interne *underordnede tjenesteydelser* og *godt lederskab* ender med af praktiske årsager alligevel at anbefale andre løsninger end den teoretisk foretrukne; og de praktisk begrundede løsninger må ses som begrænsninger af selvstændighedsfiktionen.

Det gøres i denne afhandling gældende, at man ved afgørelsen af, om interne ydelser skal behandles til arms længde priser eller ej, skal tage udgangspunkt i de interne ydelsers tilknytning til *foretagendets indkomstskabende aktivitet*. De i OECD's kommentarer til og med 1992-versionen anbefalede løsninger er i vidt omfang forenelige med dette kriterium.⁵⁴

Som interne ydelser med en nær tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet kan nævnes interne overførelser af varer og finansforetagenders interne lån.

Omvendt vil generalomkostninger og *almindelige* foretagenders generelle finansieringsomkostninger ikke have nogen nær tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet, hvorfor man her alene skal allokere de faktiske omkostninger. Tilsvarende gælder for de interne underordnede tjenesteydelser og tjenesteydelser i form af godt lederskab; på disse punkter er det hævdede krite-

54 Se nedenfor kapitel 6.3.4.2.2 (s. 226 ff.) om OECD's kommentarer til de senere versioner.

rium således i strid med det, som i OECD's kommentarer er angivet som de *teoretisk korrekte* løsninger, men til gengæld i overensstemmelse med de endeligt *anbefalede* løsninger.

Kun på området *interne overførelser af driftsmidler mv.* finder man en åbenlys modstrid mellem anbefalingen i kommentarerne og kriteriet om tilknytningen til foretagendets indkomstskabende aktivitet, idet driftsmidler mv. må anses at udgøre en del af grundlaget herfor.

OECD's kommentarers udsagn om interne overførelser af driftsmidler må dels anses som begrundet i *praktiske forhold*, idet den overlader det til intern ret at fastsætte de nærmere regler, dels ses i sammenhæng med fordelingen af beskatningsretten til kapitalgevinster og formuestigninger i det hele taget. Det er hverken i art. 13, herunder art. 13, stk. 2, eller i art. 7 nærmere reguleret, hvorledes den stat, som er tillagt beskatningsretten skal gennemføre beskatningen. Dette er således overladt til *interne gennemførelsesregler*. Bestemmelsen forhindrer heller ikke, at den stat, som er tillagt beskatningsretten til et givent aktiv, gennemfører en løbende beskatning af værdistigningerne.⁵⁵

Såfremt man ikke kunne sidestille en intern overførelse af driftsmidler og andre anlægsaktiver med salg til arms længde priser, ville den overenskomststat, som efter sin interne ret ikke gennemfører en løbende beskatning af værdistigningerne, blive stillet ringere end den overenskomststat, som har en sådan løbende beskatning. På den baggrund kan det anses for rimeligt, at man i OECD's kommentarer har overladt det til interne gennemførelsesregler at afgøre, om der ved interne overførelser af driftsmidler mv. skal gennemføres en beskatning i forhold til arms længde priser på overførelsestidspunktet.⁵⁶

6.3.4 Ændringen af OECD's kommentarer ved 1994-versionen

Som tidligere nævnt blev kommentarerne til art. 7 ændret og udvidet betydeligt ved 1994-versionen af OECD's modeloverenskomst. De nye punkter omhandler både generelle og mere konkrete spørgsmål vedrørende opgørelsen af et fast driftssteds indkomst. I lighed med analysen af de tidligere versioner af OECD's kommentarer ovenfor vil der i det følgende blive sondret mellem udtalelser af betydning for allokeringen af indkomst og udtalelser om interne ydelser.

⁵⁵ Jf. OECD's kommentarer (1977-versionen) til art. 13, punkt 6 f.

⁵⁶ Se også nedenfor kapitel 6.3.4.2 (s. 224 ff.) om 1994-revisionen og om interne overførelser af driftsmidler nedenfor kapitel 12.1 (s. 512 ff.).

6.3.4.1 Allokering af indtægter og udgifter

I de generelle kommentarer til art. 7, stk. 2 blev der bl.a. indføjet et nyt punkt om betydningen af *interne aftaler* mellem et fast driftssted og hovedkontoret.⁵⁷ Det anføres heri, at interne aftaler, selv om de ikke er juridisk bindende, vil kunne lægges til grund af skattemyndighederne, hvis aftalerne reflekterer den virksomhed, der er udført af de forskellige dele af foretagendet, og driftsregnskaberne er udarbejdet symmetrisk på grundlag af aftalerne. Hvis de interne aftaler derimod udgør rent fingerede arrangementer skal de ikke lægges til grund.

I OECD's forudgående rapport om indkomstopgørelsen for et fast driftssted er det udtalt, at de enkelte medlemsstater ikke hidtil havde tillagt interne aftaler tilstrækkelig vægt. I rapporten er spørgsmålet om betydningen af interne aftaler ligesom i OECD's kommentarer til art. 7 behandlet i sammenhæng med spørgsmålet om, hvorvidt man skal anvende arms længde priser eller ej. Det anføres bl.a.:⁵⁸ "It seems that limited recognition of arrangements concluded by permanent establishments within the enterprise is often prompted by fear that the application of the arm's length principle and arm's length prices will result in the creation of artificial profits." En sådan frygt er ifølge rapporten ikke begrundet.

Med denne udtalelse synes der i rapporten at være sat lighedstegn mellem to forskellige problemstillinger. Spørgsmålet om, hvilken vægt man skal lægge på *interne aftaler* mellem et fast driftssted og hovedkontoret, er grundlæggende forskelligt fra spørgsmålet om, hvorvidt der skal anvendes *arms længde priser* ved interne ydelser. Spørgsmålet om interne aftaler har ikke blot betydning ved fastlæggelsen af arms længde priser, men i lige så høj grad ved *allokeringen* af faktiske indtægter og udgifter, og selv om man måtte lægge interne aftaler til grund, ville dette *ikke* være ensbetydende med, at der skulle anvendes arms længde priser.

Det kan eksempelvis ikke antages, at man i almindelighed skal anerkende fradrag for interne rentebetalinger opgjort til arms længde renten fra et fast driftssted til hovedkontoret, selv om der ligger en klar og symmetrisk aftale herom mellem det faste driftssted og hovedkontoret, jf. bl.a. Højesterets flertals afgørelse i TfS 1993, 7 H vedrørende indkomståret 1983, jf. herom nedenfor kapitel 6.4.2 (s. 238 ff.) og kapitel 10.3.1 (s. 448 ff.).

Interne aftaler er i realiteten blot udtryk for *selvkontrahering*, som skatteyderen ofte uden modstående interesser selv fabrikterer, og det er fuldt forstået

57 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 12.1.

58 Jf. OECD: Attribution of Income to Permanent Establishments, 1994, s. 15.

ligt, at skattemyndighederne tager højde for risikoen for manipulation fra skatteydernes side. Dette gælder ikke blot risikoen for manipulation ved interne aftaler om interne ydelser, men også ved interne aftaler om allokeringen af indtægter og udgifter, jf. til illustration heraf TfS 1989, 605 H, jf. nedenfor kapitel 11.1.1.1 (s. 459 ff.).

På grund af de interne aftalers manglende civilretlige realitet er det ikke heldigt at anvende betegnelsen *aftale*. Reelt er en intern aftale mellem et fast driftssted og hovedkontoret blot udtryk for en *beslutning* fra foretagendets ledelses side. OECD's udsagn om, at der skal lægges en vis vægt på interne aftaler, er særligt knyttet til spørgsmålet om fastsættelsen af korrekte arms længde priser, men støtter efter min opfattelse også det synspunkt, at man ved allokeringen af indtægter og udgifter bl.a. kan lægge vægt på *ledelsens beslutning på dispositionstidspunktet*.

Om det nye punkt i OECD's kommentarer vedrørende interne aftaler i denne henseende betyder, at der i forhold til de tidligere versioner af kommentarerne skal lægges større vægt på ledelsens beslutning på dispositionstidspunktet, må imidlertid anses for diskutabelt henset til kommentarernes forbehold om, at aftalerne skal reflektere den virksomhed, der er udført af de forskellige dele af foretagendet. Til illustration af, hvornår der bør ses bort fra interne aftaler, angives i kommentarerne følgende situationer:⁵⁹ "Dette ville f.eks. være tilfældet, hvis et fast driftssted, beskæftiget med salg, i henhold til en sådan intern aftale blev tildelt rollen som principal (der accepterede at bære hele risikoen, og som var berettiget til den samlede fortjeneste fra salget), medens det omhandlede faste driftssted rent faktisk kun var en mellemmand eller en agent, (der kun bar et begrænset ansvar, og som kun var berettiget til at medtage en begrænset andel af fortjenesten). Det samme gælder, hvis driftsstedet omvendt er tildelt rollen som mellemmand eller agent, men hvor det i realiteten er principal."

I øvrigt er det særligt 1994-versionens ændrede kommentarer om immaterielle rettigheder og interne royalties og om driftsstedets finansiering, der er af interesse for allokeringen af foretagendets indtægter og udgifter skal allokeres.

I de tidligere versioner af kommentarerne til modeloverenskomsten var *interne royaltybetalinger* behandlet i samme punkt som interne rentebetalinger. Det var her anført, at der ikke skulle tages hensyn til interne royaltybetalinger. Ved revisionen i 1994 blev de problemer, som knytter sig til immaterielle rettigheder og interne royaltybetalinger, angrebet fra en anden synsvinkel. Det udtales her, at det er "... utroligt vanskeligt at henføre

59 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 12.1.

“ejendomsret” til den immaterielle rettighed alene til én del af foretagendet og at argumentere for, at denne del af foretagendet skal modtage royalties fra andre dele af foretagendet, som om det var et uafhængigt foretagende.”⁶⁰ De regler, der gælder for forbundne foretagender (f.eks. koncernforbundne selskaber), f.eks. om betaling af interne royalties eller aftaler om omkostningsfordeling, kan ifølge kommentarerne ikke anvendes. I stedet foretrækkes det, at *udviklingsomkostningerne* i forbindelse med immaterielle rettigheder henføres til alle de dele af foretagendet, der vil gøre brug af dem, og følgelig anses som afholdt til fordel for disse forskellige dele af foretagendet.

Det nye punkt i kommentarerne vedrørende immaterielle rettigheder efterlader flere tvivlsomme spørgsmål. I kommentarernes anbefaling om at fordele udviklingsomkostningerne mellem de forskellige dele af foretagendet gives der *ikke* noget svar på, hvorledes fordelingen skal ske, bortset fra en henstilling om også at tage hensyn til uheldige virkninger af udviklingsarbejdet, f.eks. ved produktansvar og ansvar for skader på miljøet.

Uanset hvilket kriterium man anvender ved fordelingen af udviklingsomkostningerne, vil en sådan fremgangsmåde ikke altid føre til et rimeligt resultat. Som eksempel kan nævnes en situation, hvor et fast driftssted først etableres, *efter* den immaterielle rettighed er udviklet af hovedkontoret, og udviklingsomkostningerne derfor allerede er afholdt. Udviklingsomkostningerne vil ikke på dette efterfølgende tidspunkt uden videre kunne fordeles mellem driftsstedet og hovedkontoret. I OECD's forudgående rapport er denne indsigelse imødegået med følgende argumentation, hvori det i realiteten fremføres, at en skævhed i forholdet mellem et foretagendes hovedkontor og faste driftssted typisk vil blive opvejet ved en skævhed i modsat retning.⁶¹

“It may be objected that intangible rights may have been created and paid for before parts of the enterprise, e.g. an overseas branch, came into existence but equally it may be that costs of the creation of intangible rights are attributed to a permanent establishment which goes out of existence before the fruition of the rights which it has helped to create.” Dette fører imidlertid ikke til et rimeligt resultat, hvor der *ikke* er en sådan modsatrettet skævhed. Endvidere undgår man ikke i forbindelse med en evt. *kapitalgevinstbeskatning* ved foretagendets afhændelse af en immateriel rettighed at tage stilling til, hvorledes selve rettigheden skal allokere.

Det forekommer endelig ikke konsekvent, at der på den ene side tages afstand fra at benytte en omkostningsfordeling, svarende til den, der ifølge kom-

60 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 17.4.

61 Jf. OECD: Attribution of Income to Permanent Establishments, 1994, s. 20.

mentarerne også ville kunne forekomme inden for forbundne foretagender, mens det på den anden side anbefales at fordele de faktiske udviklingsomkostninger mellem de forskellige dele af foretagendet. En *fordeling* af de *faktiske udviklingsomkostninger* adskiller sig næppe afgørende fra en *omkostningsfordeling*. En forskel i forhold til en omkostningsfordeling mellem forbundne foretagender vil være, at omkostningsfordelingen mellem forbundne foretagender består på grundlag af en aftale mellem to formelt selvstændige rets- og skattesubjekter, mens dette ikke er tilfældet i forholdet mellem et foretagendes faste driftssted og hovedkontoret. Denne forskel er imidlertid ikke speciel i forhold til immaterielle rettigheder.

Det må erkendes, at det i denne afhandling hævdede synspunkt om, at allokeringen af indtægter og udgifter skal ske på baggrund af en forudgående allokering af det bagved liggende indkomstgrundlag, herunder foretagendets aktiver og passiver, næppe støttes af dette punkt i OECD's kommentarer. Da punktet i overvejende grad må anses for affattet ud fra pragmatiske hensyn snarere end ud fra overvejelser om selvstændighedsfiktionens indhold, bør punktet imidlertid ikke føre til, at dette grundlæggende synspunkt om allokering af indkomst forlades.⁶²

I de tidligere versioner af modeloverenskomsten var det forudsat, at man skulle allokere foretagendets *renteudgifter* ved enten en direkte eller en indirekte (forholdsmæssig) metode.⁶³ En sådan allokering tages der afstand til i 1994-versionen, idet det ifølge OECD's kommentarer ikke var sandsynligt, at metoderne hidtil var blevet anvendt på en ensartet måde i de forskellige staters praksis. I stedet udtales det som opfattelsen hos "... flertallet af medlemslandene", at det er at foretrække, at der findes en *praktisk løsning*, der henser til en kapitalstruktur, der er så rigtig som muligt både for organisationen og for den udøvede virksomhed.⁶⁴

Det er yderst tvivlsomt, om der med denne udtalelse reelt gives nogen vejledning i, hvorledes man skal allokere finansieringsudgifter til et fast driftssted. En afvisning af at allokere efter en direkte eller indirekte metode lader ikke mange muligheder tilbage. Den reelt indholdsløse udtalelse i OECD's kommentarer bør ikke føre til en konklusion om, at man skal opgive at angive generelle kriterier for opgørelsen af et fast driftssteds renteudgifter. Udtalelsen må efter min opfattelse forstås således, at det i de nye kom-

62 Se om det nævnte punkt i OECD's kommentarer også nedenfor kapitel 6.3.4.2 (s. 224 ff.) vedrørende interne ydelser og mere udførligt om immaterielle rettigheder og dertil knyttede indtægter og udgifter nedenfor kapitel 14.1 (s. 598 ff.).

63 Jf. OECD's kommentarer (1977-versionen) til art. 7, punkt 17, stk. 2.

64 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 18.2 og punkt 18.3.

mentarer i (endnu) videre omfang end efter tidligere versioner overlades til *interne gennemførelsesregler* at regulere spørgsmål om allokeringen af et foretagendes renteudgifter. Se herom nærmere nedenfor kapitel 10.2 (s. 444 ff.).

6.3.4.2 Interne ydelser

Kommentarerne om interne ydelser blev ved revisionen i 1994 dels udvidet med en overordnet redegørelse for, hvornår der efter selvstændighedsfiktionen skal anvendes arms længde priser, jf. straks nedenfor, dels udvidet og ændret i kommentarerne vedrørende konkrete interne ydelser, jf. nedenfor kapitel 6.3.4.2.2 (s. 226 ff.).

6.3.4.2.1 Kommentarenes generelle udtalelser om interne ydelser

Den rettesnor, som ifølge OECD's kommentarer til 1994-versionen bør være afgørende for opgørelsen af et fast driftssteds indkomst, er en *sammenligning med uafhængige foretagender*. Begrænsningen i selvstændighedsfiktionen begrundes med, at uafhængige foretagender i almindelighed ganske vist vil søge at opnå fortjeneste ved overførelse af formuegoder og tjenesteydelser, men at der på den anden side også vil være omstændigheder, hvor dette ikke er tilfældet. I sidstnævnte tilfælde skal der alene henføres en andel af foretagendets omkostninger til det faste driftssted. Det grundlæggende spørgsmål, man skal stille sig, formuleres således:⁶⁵

“Spørgsmålet må være, om den interne overførsel af formuegoder og tjenesteydelser, være sig af midlertidig eller af endelig karakter, er af samme art som den, som foretagendet ved udøvelse af normal forretningsvirksomhed ville have debiteret en tredje part med en “arm's length”-pris, dvs. ved normalt i salgsprisen at indregne en passende fortjeneste.”

Kommentarerne nævner to eksempler, hvor der *ikke* skal foretages en sammenligning med uafhængige foretagender, som udelukkende handler til arms længde priser. Dette er for det første tilfældet, hvor det må antages, at et bestemt formuegode eller en bestemt tjenesteydelse ikke ville kunne være erhvervet fra et uafhængigt foretagende. For det andet må det under visse omstændigheder antages, at uafhængige foretagender kan enes om at fordele omkostningerne mellem sig i forbindelse med en eller anden virksomhed, der udøves i fællesskab til fordel for begge.⁶⁶

⁶⁵ Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 17.1. Se herom også OECD: Attribution of Income to Permanent Establishments, 1994, s. 19.

⁶⁶ Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 17.1.

Dette uddybes med et generelt udsagn om, hvornår der skal foretages en sammenligning med uafhængige foretagender med den konsekvens, at der skal anvendes arms længde priser. Dette er tilfældet, hvis de af foretagendet afholdte udgifter til tredjemand "... fra begyndelsen er afholdt i forbindelse med udøvelsen af en virksomhed, hvis direkte formål er at foretage salg af specifikke varer eller tjenesteydelser og at realisere en fortjeneste gennem et fast driftssted. På den anden side vil svaret være benægtende [dvs. der skal ikke anvendes arms længde priser], hvis det – på grundlag af omstændighederne i det særlige tilfælde – fremgår, at udgiften fra begyndelsen er afholdt i forbindelse med udøvelsen af en virksomhed, hvis væsentligste formål er at nedsætte foretagendets samlede omkostninger eller generelt at forøge dets salg".⁶⁷

I denne afhandling gøres det gældende, at man som udgangspunkt kun skal anvende arms længde priser ved interne ydelser med en nær tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet. Umiddelbart giver OECD's kommentarer udtryk for en anden tilgang til problemerne ved at fokusere på sammenligningen med uafhængige foretagender. Ikke blot henvises der til denne sammenligning i den overordnede beskrivelse af selvstændighedsfiktionen; sammenligningen fremføres også i argumentationen for de konkrete løsningsforslag.

En vurdering af kommentarernes beskrivelse af, hvorledes spørgsmål vedrørende allokering af indkomst og behandlingen af interne ydelser skal løses, viser imidlertid, at det er meget vanskeligt at nå frem til entydige løsninger ved alene at foretage en sammenligning med forholdene mellem uafhængige foretagender. Når en sammenligning med uafhængige foretagender fremføres som argument for, at der *ikke* skal anvendes arms længde priser, vil samme argumentation som regel med mindst samme styrke kunne anføres til støtte for det modsatte resultat, nemlig at der *skal* anvendes arms længde priser.

Det kan eksempelvis udmærket tænkes, at to uafhængige foretagender (A) og (B) med en forud aftalt fordeling af de faktiske omkostninger går sammen om at anskaffe en særlig produktionsmaskine, som begge kan benytte, eller med en forud aftalt fordeling af omkostningerne går sammen om at udføre en forskningsopgave, som begge kan få gavn af. En sådan fremgangsmåde synes forudsat i OECD's kommentarer.⁶⁸ Men det vil være et ligeså tænkeligt alternativ, at det ene foretagende (A) anskaffer maskinen, henholdsvis gennemfører forskningen, og så lader det andet uafhængige foretagende (B) få gavn af maskinen eller forskningsindsatsen mod et vederlag til (A). Selv om (A) ikke i eksemplet

⁶⁷ Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 17.2.

⁶⁸ Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 17.3 og punkt 17.4.

driver virksomhed med at udleje maskiner eller med at sælge forskningsydelser eller mod vederlag at overlade andre brugsretten til patenterede opfindelser mv., må det formodes, at (A) alt andet lige vil søge at få så stort et vederlag fra (B) som muligt. Om ikke andet vil (A) herved kunne begrænse sine egne omkostninger.

Når OECD's kommentarer henviser til en sammenligning med uafhængige foretagender som den afgørende rettesnor for løsningen af konkrete spørgsmål vedrørende interne ydelser, er dette efter min opfattelse primært udtryk for en *omskrivning af ordlyden* af art. 7, stk. 2, som ikke umiddelbart giver nogen vejledning til løsningen af konkrete spørgsmål. Der kræves en *konkretisering*, der som nævnt kan beskrives således, at der må tages udgangspunkt i de interne ydelsers *tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet*. En vis støtte herfor kan måske findes i den ovenfor citerede udtalelse i kommentarerne (1994-versionen) til art. 7, punkt 17.2, men frem for alt ved en nærmere analyse af de i kommentarerne anbefalede løsninger vedrørende konkrete problemer, jf. nedenfor.

Som der er redegjort for ovenfor kapitel 6.3.3.2 (s. 214 ff.) kan de konkrete anbefalinger i de tidligere versioner af OECD's kommentarer også i vidt omfang ses som et udslag af dette synspunkt, omend der også i disse versioner af OECD's kommentarer er argumenteret ud fra en sammenligning med uafhængige foretagender.

6.3.4.2.2 Kommentarerne udtalelser om konkrete interne ydelser

Den overordnede redegørelse om selvstændighedsfiktionens indhold og anvendelse i forhold til interne ydelser er i 1994-versionen fulgt op af en række nye og ændrede punkter vedrørende konkrete problemer. I det følgende skal disse punkter dels analyseres ud fra det i OECD's kommentarer angivne overordnede synspunkt om en sammenligning med uafhængige foretagender, dels ud fra kriteriet om tilknytningen til foretagendets indkomstskabende aktivitet.

Ved interne overførelser af *varer* fra den ene del af foretagendet til den anden med henblik på videresalg vil det ifølge OECD's kommentarer normalt være korrekt at anvende arms længde priser. Dette er i fuld overensstemmelse med, at uafhængige foretagender ville kræve arms længde priser ved salg af varer. Men det udtales herefter, at der kan være undtagelser hertil, f.eks. hvis varer overlades den anden del af foretagendet til midlertidigt brug. Her bør der ifølge kommentarerne alene beregnes "... en andel af udgiften i forbindelse med sådant materiel".⁶⁹ Dette forbehold er *nyt* i forhold til tidligere

69 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 17.3.

versioner af modeloverenskomsten, og man kan med god grund stille spørgsmål ved, hvorvidt forbeholdet lader sig forene med sammenligningen med uafhængige foretagender.

Såfremt et foretagende sælger produktionsmaskiner, og en uafhængig tredje-mand (T) i stedet for at købe en maskine ønsker i en periode at få brugsretten til en sådan, vil maskinforhandleren næppe lade sig nøje med, at T dækker forhandlerens faktiske omkostninger. Maskinforhandleren må formodes at ville kræve en leje/leasingafgift indeholdende en *avance*. Herudover kan en sammenligning med uafhængige foretagender vanskeligt forklare, at OECD's kommentarer ved en permanent intern overførelse af ikke blot omsætningsaktiver (varer), men også af anlægsaktiver (driftsmidler mv.), tillader, at overførelsen sidestilles med salg til arms længde priser,⁷⁰ mens der ikke kan anvendes arms længde priser ved et midlertidigt internt lån af varer og driftsmidler.

Hvis man i stedet vurderer OECD's anbefalinger vedrørende interne overførelser og midlertidige interne lån af omsætnings- og anlægsaktiver ud fra kriteriet om *tilknytningen til foretagendets indkomstskabende aktivitet*, vil det ligeledes blive arms længde priser, der skal lægges til grund ved interne overførelser af omsætningsaktiver, der er beregnet til videresalg. Derimod skal der efter dette synspunkt ikke anvendes arms længde priser ved en intern overførelse eller et midlertidigt lån af anlægsaktiver som f.eks. driftsmidler, der er bestemt til at indgå som en del af produktionsapparatet. Et internt lån af driftsmidler, som foretagendet ganske vist er forhandler af, men som in casu skal anvendes som en del af produktionsapparatet, vil det være naturligt at behandle på samme måde som øvrige driftsmidler.

Når det i kommentarerne er angivet, at der ved en intern overførelse af anlægsaktiver kan anvendes arms længde priser,⁷¹ kan dette ikke forklares ud fra en henvisning til aktivets tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet. Samme forklaringsproblem vil man imidlertid have ud fra et kriterium om, at der skal foretages en sammenligning med forholdene for uafhængige foretagender. Årsagen til, at det ifølge kommentarerne overlades til intern ret at fastlægge, om interne overførelser af anlægsaktiver skal anses for realisation til arms længde værdien, må søges i den omstændighed, at OECD's modeloverenskomst generelt har overladt det til *intern ret* at fastsætte regler for beskatning af formuegoder, herunder realisationskriterier. Ved 1994-revisionen blev punktet, hvorefter det ikke vil være i strid med art. 7 at sidestille interne overførelser af driftsmidler mv. fra et fast driftssted til hovedkontoret med salg, afløst af to nye punkter, som både omfatter varer og driftsmidler og både omhandler over-

70 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 15.

71 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 15.

førelser til og fra et fast driftssted. I forhold til tidligere versioner udtales det mere udtrykkeligt, at realisationskriterierne afhænger af hver overenskomststats interne ret, men de nye punkter kan næppe anses at være udtryk for nogen realitetsændring.⁷²

Indtil 1994-versionen var omtalen af interne tjenesteydelser i OECD's kommentarer indskrænket til de såkaldte *underordnede tjenesteydelser*.

Som eksempel på underordnede tjenesteydelser angav kommentarerne i de tidligere versioner et fast driftssteds markedsføring af varer, som driftsstedet ikke selv beskæftiger sig med, hvorfor markedsføringen alene kommer hovedkontoret til gode. Det blev herom udtalt, at det ville være teoretisk korrekt at anvende arms længde priser, således at der også beregnes en avance til driftsstedet, men at man af praktiske årsager måtte anbefale ikke at anvende en sådan metode.⁷³

Fra og med 1994-versionen er *interne tjenesteydelser (services)* omtalt mere generelt. Det udtales, at det i tilfælde, hvor foretagendet leverer tilsvarende tjenesteydelser til tredjemænd, vil være naturligt at anvende samme priser (dvs. arms længde priser).⁷⁴ Hvor der er tale om interne tjenesteydelser, der blot er en del af selskabets generelle ledelsesvirksomhed, som f.eks. ved fælles uddannelse af medarbejdere, vil det *sædvanligvis* være mest korrekt alene at foretage en omkostningsfordeling uden at beregne nogen avance.⁷⁵

Hvis foretagendet leverer tilsvarende tjenesteydelser til tredjemand, må det medgives kommentarerne, at en sammenligning med *uafhængige foretagender* vil føre til, at der skal anvendes arms længde priser. Men det er diskutabelt, om et uafhængigt foretagende i en sammenlignelig situation ville afstå fra at kræve en avance på tjenesteydelser, som ikke normalt hører til foretagendets indkomstskabende aktivitet. Hvis f.eks. et uafhængigt foretagende (A) forespørger et andet foretagende (B) inden for samme branche, om nogle af (A)'s medarbejdere må følge (B)'s interne medarbejderkurser, vil det ikke være unaturligt, hvis (B) kræver et vist vederlag herfor ud over de faktiske omkostninger. Anderledes vil forholdene stille sig, hvis (A) og (B) går sammen om at udvikle et fælles kursus for medarbejderne, således at begge yder bidrag hertil; her vil det kunne være naturligt at dele de faktiske omkostninger.

72 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 15 og 15.1, jf. også OECD: Attribution of Income to Permanent Establishments, 1994, s. 11 f. Se herom nedenfor kapitel 12.1 (s. 512 ff.).

73 Jf. OECD's kommentarer (1977-versionen) til art. 7, punkt 19.

74 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 17.5.

75 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 17.7.

Eksemplet viser, at det er uhyre vanskeligt på dette område at forudsige, hvad uafhængige foretagender ville gøre. Hvis man går ud fra synspunktet om en sammenligning med uafhængige foretagender, må der under alle omstændigheder ske en vis konkretisering og standardisering. Kommentarerne anbefalede løsninger kan i realiteten anses som udtryk for en vurdering af de konkrete tjenesteydelsers tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet.

Herudover behandles der i kommentarerne en særlig situation, hvor det skal være tilladt driftsstedsstaten at kræve arms længde priser lagt til grund. Dette er tilfældet, når det faste driftssteds hovedvirksomhed er at levere *specifikke tjenesteydelser til hovedkontoret*, forudsat at disse tjenesteydelser udgør en reel fordel for foretagendet, og at udgifterne repræsenterer en betydelig andel af foretagendets samlede udgifter.⁷⁶ Der angives ikke eksempler herpå i kommentarerne, hvilket i nogen grad gør det vanskeligt nærmere at fastlægge rækkevidden af udtalelsen. Som omfattet af udtalelsen kunne man formentligt forestille sig et eksempel, hvor en medicinalvirksomhed driver sin forskning hos et fast driftssted, der ud over forskningen ikke har nogen aktivitet af betydning.

En sammenligning med uafhængige foretagender kan vanskeligt begrunde, hvorfor det skal være en betingelse, at de interne ydelser skal repræsentere en *betydelig* andel af foretagendets udgifter. Det må antages, at et uafhængigt foretagende normalt vil søge at få en avance, hvad enten der er tale om ydelser, som relativt set er betydelige for foretagendet, eller ej. Ligeledes kan en sammenligning med uafhængige foretagender vanskeligt forklare, at det skal være en betingelse for anvendelsen af arms længde priser, at leveringen af de specifikke tjenesteydelser skal udgøre en hovedvirksomhed for driftsstedet.

På den anden side må det erkendes, at kommentarerne anbefalede løsning vedrørende de specifikke tjenesteydelser heller ikke lader sig forklare ud fra ydelsernes tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet. Kommentarerne anbefalede løsning må i stedet tilskrives mere *pragmatiske årsager* såsom bl.a. hensynet til driftsstedsstatens fiskale interesse og hensynet til at forhindre misbrug.⁷⁷

Indholdet af OECD's kommentarer om interne betalinger af royalties blev ændret fundamentalt med 1994-versionen, jf. ovenfor kapitel 6.3.4.1 (s. 220 ff.). Ifølge de tidligere versioner af kommentarerne skulle der ikke beregnes interne royalties mellem et fast driftssted og hovedkontoret.⁷⁸ I stedet for at gentage dette udsagn udtales det fra og med 1994-versionen, at de

76 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 17.6.

77 Jf. herom nedenfor kapitel 15.1.1 (s. 636 ff.).

78 Jf. OECD's kommentarer (1977-versionen) til art. 7, punkt 17.

regler, som gælder for uafhængige foretagender, ikke kan anvendes i forholdet mellem et fast driftssted og hovedkontoret, og at det er utroligt vanskeligt at henføre *ejendomsret* til den ene del af foretagendet og at argumentere for, at den anden del skal betale interne royalties til arms længde priser.

Kommentarernes betænkeligheder med at henføre *ejendomsretten* til en immateriel rettighed til den ene del af foretagendet begrundes med henvisning til, at der kun er tale om *én juridisk enhed*, og at det rent praktisk ofte vil være vanskeligt at henføre udviklingsomkostninger til kun den ene del.⁷⁹ Det forhold, at hovedkontoret og det faste driftssted udgør uselvstændige dele af samme juridiske enhed, er imidlertid ikke specielt i forhold til immaterielle rettigheder. Selvstændighedsfiktionen er netop kun *en fiktion*, og fiktionens overordnede indhold er ifølge OECD's kommentarer, at man ved opgørelsen af det faste driftssteds indkomst skal foretage en sammenligning med uafhængige foretagender. Også i forhold til andre indkomstkategorier giver selvstændighedsfiktionen anledning til praktiske problemer. Selv om det må medgives OECD's kommentarer, at immaterielle rettigheder giver anledning til særlige problemer som følge af aktivernes mere diffuse karakter, kan dette ikke i sig selv begrunde en fravigelse fra det af kommentarerne opstillede grundsynspunkt om, at der skal foretages en sammenligning med uafhængige foretagender.

Det vil derimod normalt være i overensstemmelse med kriteriet om *tilknytningen til foretagendets indkomstskabende virksomhed*, at der normalt ikke skal beregnes interne royalties til arms længde priser. Når en immateriel rettighed alene udgør en del af grundlaget for den indkomstskabende aktivitet, skal der alene ske en omkostningsfordeling.⁸⁰

Ved 1994-revisionen blev også de i OECD's kommentarer angivne kriterier for allokeringen af foretagendets renteudgifter ændret i væsentlig grad, jf. ovenfor kapitel 6.3.4.1 (s. 223 f.). I forhold til interne rentebetalinger fastholdes dog det generelle synspunkt om, at der ikke skal beregnes interne renter, med mindre der er tale om lån mellem forskellige dele af et finansielt foretagende.⁸¹ Dette resultat er i overensstemmelse med kriteriet om tilknytningen til foretagendets indkomstskabende aktivitet, hvorimod det kan være vanskeligt at forklare alene ud fra en sammenligning med uafhængige foretagender.

79 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 17.4, 2. punktum.

80 Se om immaterielle rettigheder nedenfor kapitel 14.1 (s. 598 ff.).

81 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 18.3 og punkt 19, jf. også de nye punkter om interne overførelser af uerholdelige lån mellem forskellige dele af banker mv. i OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 15.2-15.4.

6.4 International retspraksis

Der er ovenfor kapitel 3.1.2.1 (s. 72 ff.) redegjort om betydningen af international skattepraksis ved fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomster. I dette afsnit vil det blive undersøgt, i hvilket omfang de ovenfor kapitel 6.1 (s. 195 ff.) formulerede teser om selvstændighedsfiktionens indhold er i overensstemmelse med retspraksis fra forskellige stater.

Baggrunden for, at alene *retspraksis* inddrages i undersøgelsen er ikke, at administrativ praksis frakendes værdi ved fastlæggelsen af international skattepraksis. Det er imidlertid nødvendigt at begrænset omfanget af det materiale, der skal indgå i undersøgelsen, og *dels* må domstolspraksis som udgangspunkt tillægges større vægt end administrativ praksis, *dels* giver OECD's kommentarer til modeloverenskomsten, som er analyseret ovenfor kapitel 6.3 (s. 205 ff.), i et vist omfang udtryk for synspunkterne hos de øverste skattemyndigheder i OECD's medlemsstater. Endelig er begrænsningen også foretaget ud fra det synspunkt, at det ikke er formålet med undersøgelsen at gennemføre en generel komparativ analyse af praksis i et udvalg af stater,⁸² men derimod at undersøge hvorledes indkomsten for et fast driftssted skal gøres op ved anvendelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster i Danmark.

En svaghed ved ikke at inddrage *administrativ praksis* i undersøgelsen er, at det kan være mere eller mindre tilfældigt eller bero på nationale traditioner, om domstolene får lejlighed til at tage stilling til et konkret problem.⁸³ Denne svaghed må tages med ved vurderingen af betydningen af den internationale retspraksis.

82 Se for en sådan komparativ undersøgelse Irene Burgers: *Taxation and Supervision of Branches of International Banks*, 1991. Se endvidere Irene Burgers og Rijkele Betten (red.): *The Taxation of Permanent Establishments*, IBFD, 1998, bind 1-2.

83 Således er der eksempelvis ikke i England afsagt domme om fortolkningen af art. 7, stk. 2 og 3, jf. Julian B. Hickey: *Interpretation of double taxation Agreements with other member states of the European Union in the United Kingdom*, s. 57 (ikke offentliggjort nationalrapport til konference i Leuven, Belgien 30. maj – 2. juni 1997). I Irene Burgers komparative undersøgelse fra 1991 kan det konstateres, at der ikke i domme fra England eller fra USA kan findes centrale udsagn om selvstændighedsfiktionens indhold, jf. Irene Burgers: *Taxation and Supervision of Branches of International Banks*, 1991, s. 339 ff. Se herom også Barry Larkin i Irene Burgers og Rijkele Betten (red.): *The Taxation of Permanent Establishments*, IBFD, 1998, bind 2, United Kingdom, s. 51 ff.; H. David Rosenbloom, David H. Sutherland og Diane M. Ring i Irene Burgers og Rijkele Betten (red.): *The Taxation of Permanent Establishments*, IBFD, 1998, bind 2, The United States, s. 51 ff.

6.4.1 Retspraksis om allokering af indkomst

6.4.1.1 Allokeringsgenstanden – sammenhængen mellem indkomst og indkomstgrundlag

Det gøres i denne afhandling gældende, at allokeringen af konkrete indtægter og udgifter mellem et foretagendes faste driftssted og hovedkontor må ske på baggrund af en forudgående allokering af foretagendets indkomstgrundlag, herunder en forudgående allokering af foretagendets aktiver og passiver. En forudsætningsvis støtte for dette synspunkt kan findes i flere domme, både fra Danmark og fra andre stater, omend det må erkendes, at dommene ikke giver noget klart svar på synspunktets rækkevidde i forhold til de mest diskutabile problemer, f.eks. i forhold til allokeringen af indtægter og udgifter vedrørende et foretagendes forskning og udvikling.

I dansk retspraksis kan støtte for synspunktet findes i dommene TfS 1989, 605 H, TfS 1993, 7 H, samt i Østre Landsrets dom i TfS 1996, 532 H.

I *TfS 1989, 605 H* kunne indtægter fra bl.a. salg af rågummi til aftagere i tredjestater ikke henføres til et fast driftssted i Schweiz, hvilket formentligt må ses som udtryk for, at indkomstgrundlaget (forhandlinger om køb og salg af rågummi, planlægning af fragt mv.) ikke kunne anses at være overført til det faste driftssted i Schweiz, jf. om dommen nedenfor kapitel 11.1.1.1 (s. 459 ff.).

I *TfS 1993, 7 H* om Texaco Denmark inc., der er nærmere omtalt nedenfor kapitel 6.4.1.2 (s. 234), kapitel 6.4.2 (s. 238 ff.) og kapitel 10.3.1 (s. 448 ff.), fastslog Højesteret i sagen vedrørende indkomstårene 1983-85, at renteudgifter og valutakurstab fra et (ekstern) lån fra selskabets moderselskab kunne fratrækkes ved opgørelsen af indkomsten for Texaco Denmark inc.'s faste driftssted i Danmark. I præmisserne udtalte Højesterets flertal, at det bagved liggende lån i sin helhed vedrørte driften hos det faste driftssted.

I *Østre Landsrets dom i TfS 1996, 532 H* blev det antaget, at betingelserne for et fast driftssted var opfyldt, og at renteindtægter fra investeringsfondskonti skulle medtages i indkomstopgørelsen for det faste driftssted, ligesom indeståendet på de pågældendeonti skulle medtages ved opgørelsen af den begrænset skattepligtige formue. Det fremgår af dommens præmisser, at renteindtægterne og indeståendet blev allokeret efter samme principper. Højesteret tog ikke direkte stilling til spørgsmålet, idet betingelserne for et *fast driftssted* ifølge Højesteret ikke var opfyldt, jf. nedenfor kapitel 6.4.1.2 (s. 234 f.).

Støtte for synspunktet kan også findes i den *norske Højesterets* tre domme om allokeringen af udgifter knyttet til specialbyggede skibe, jf. Rettstidende 1994, 132 H, Rettstidende 1995, 455 H, og Højesterets dom af 19. maj 1998. På grund af særlige bestemmelser i de relevante dobbeltbeskatningsoverenskom-

ster udgjorde skibenes aktivitet på den norske sokkel faste driftssteder.⁸⁴ Problemet i sagerne var, om der ved opgørelsen af indkomsten for de faste driftssteder i Norge skulle foretages et fradrag med en andel af de udgifter, herunder afskrivninger, som var knyttet til skibene i inaktive perioder. Såvel sagernes parter som Høyesterett forudsatte herved, at der som det centrale i sagerne måtte tages stilling til, om udgifterne fra de inaktive perioder kunne anses at vedrøre *indkomstgrundlaget* for driften af skibene i Norge eller ej. I Rettstidende 1994, 132 H og i Høyesteretts dom af 19. maj 1998 nåede Høyesterett frem til, at der ikke skulle ske fradrag for de nævnte udgifter, mens svaret var det modsatte i Rettstidende 1995, 455 H.

Ifølge visse staters skattelovgivning opgøres den skattepligtige erhvervsindkomst ved en sammenligning af formuen ultimo indeværende år og formuen ultimo foregående år. Dette er eksempelvis tilfældet i tysk skatteret og hollandsk skatteret. Ved opgørelsen af et fast driftsstedes indkomst ud fra en formuesammenligning vil udgangspunktet om at allokere de konkrete indtægter og udgifter på baggrund af indkomstgrundlaget falde naturligt. Det ses da også af de domme fra Bundesfinanzhof og Hoge Raad, som omtales nedenfor, at der er taget udgangspunkt heri.

6.4.1.2 Allokeringskriterier

Det gøres i denne afhandling gældende, at der ved allokeringen af faktiske indtægter og udgifter skal tages udgangspunkt i to kriterier, nemlig dels tilknytningen til det faste driftsstedes erhvervsmæssige aktivitet, dels foretagendets ledelses beslutning på dispositionstidspunktet. Fra dansk retspraksis synes allokeringen i de ovennævnte tre domme alle at kunne forklares ud fra disse kriterier.

I TfS 1989, 605 H kunne bl.a. nogle indtægter fra salg af rågummi ikke henføres til det faste driftssted i Schweiz. Det lå med hele konstruktionen i sagen klart, at skatteyderne fra begyndelsen havde haft til hensigt at henføre indtægterne til det schweiziske faste driftssted. Dommens resultat må anses som et udtryk for, at Højesteret tillagde den manglende tilknytning til det faste driftsstedes erhvervsmæssige aktivitet afgørende betydning.⁸⁵

84 Selv om sagerne vedrørte situationer med indtræden og ophør af et fast driftssted har de på grund af Høyesteretts henvisning til almindelige allokeringsprincipper mere generel interesse, jf. mere udførligt nedenfor kapitel 12.4.1.1 (s. 567 ff.).

85 Se om TfS 1989, 605 H nedenfor kapitel 11.1.1.1 (s. 459 ff.).

I TfS 1993, 7 H tog Højesteret stilling til to sager, der – selv om tvisten i begge sager omhandlede indkomstopgørelsen for det amerikanske (datter-)selskab Texaco Denmark inc.'s faste driftssted i Danmark – berørte forskellige problemer.

Den første sag vedrørte indkomstårene 1981-1983. Spørgsmålet var her, om det faste driftssted havde fradragsret for (fiktive) renteudgifter og kurstab fra et internt lån, som var ydet af selskabets amerikanske hovedkontor. De pågældende midler var indskudt i selskabet i form af rentefrie lån fra andre koncernforbundne selskaber, og der var blandt sagens parter tilsyneladende ikke tvivl om, at disse midler i første omfang skulle allokere til Texaco Denmark inc.'s amerikanske hovedkontor, således at hovedkontoret efterfølgende kunne foretage et internt udlån til det danske driftssted. Dette er i nogen grad bemærkelsesværdigt, idet hele aktiviteten i Texaco Denmark Inc. foregik hos det faste driftssted i Danmark, hvorfor det reelt kun var det faste driftssted, der havde brug for pengene. Man *kunne* derfor have argumenteret for, at de rentefrie lån til Texaco Denmark Inc. ikke skattemæssigt skulle allokere til det amerikanske hovedkontor, men i stedet til det faste driftssted i Danmark. I så fald ville det slet ikke have været nødvendigt at tage stilling til den mulige fradragsret ved interne lån. Baggrunden for, at skattemyndighederne ikke gjorde dette gældende, kan muligvis søges i det forhold, at selskabet i regnskaber mv. fra begyndelsen af havde gjort det klart, at dens hensigt var at allokere de rentefrie lån til det amerikanske hovedkontor, som så senere kunne foretage et internt udlån til det faste driftssted i Danmark.

Den anden sag i TfS 1993, 7 H vedrørte indkomstårene 1983-1985. Det var i denne sag omtvistet, om der skulle ske en beskæring af det faste driftssteds fradragsret for renteudgifter og valutakurstab vedrørende lån, som Texaco Denmark inc. havde optaget hos sit moderselskab. Højesterets flertal slog fast, at driftsstedets fradragsret ikke skulle beskæres, idet flertallet særligt henviste til de store beløb, der var investeret hos det faste driftssted. I denne sag talte således både kriteriet om ledelsens beslutning på dispositionstidspunktet og kriteriet om tilknytningen til det faste driftssteds erhvervsmæssige aktivitet for, at lånet skulle allokere til det danske driftssted.⁸⁶

I *Østre Landsrets dom i TfS 1996,532 H* fastslog landsretten som ovenfor nævnt, at der var et fast driftssted i Danmark, og at renter fra investeringsfunds-konti kunne beskattes her i landet, ligesom indeståendet skulle medregnes ved opgørelsen af den begrænset skattepligtige formue. Østre Landsret henviste herved til den dansk-schweiziske overenskomsts art. 11, stk. 3, jf. art. 7, stk. 1, der svarer til OECD's modeloverenskomsts art. 11, stk. 4, jf. art. 7, stk. 1. Landsrettens dom må formentligt forstås således, at indeståendet havde en nær

86 Se om TfS 1993, 7 H nedenfor kapitel 6.4.2 (s. 238 ff.) og kapitel 10.3.1 (s. 448 ff.).

tilknytning til den erhvervsmæssige aktivitet fra det faste driftssted i Danmark, idet det var driftsstedets tidligere indkomsterhvervelse, som havde givet anledning til henlæggelserne. Højesterets senere dom i sagen kan, omend med forsigtighed, tages til indtægt for, at Højesteret ville være nået frem til samme resultat, såfremt Højesteret havde fundet betingelserne for et fast driftssted opfyldt; ellers kunne Højesteret have undladt at tage stilling til det vanskelige spørgsmål om, hvorvidt betingelserne for et fast driftssted var opfyldt.⁸⁷

I tysk retspraksis har Bundesfinanzhof anvendt lignende kriterier i sin praksis.

I en dom fra 1987 udtalte Bundesfinanzhof således, at man i tvivlstilfælde skal lægges afgørende vægt på ledelsens hensigt (*der erkennbaren Willen der Geschäftsleitung*), idet der dog skal ses bort fra ledelsens hensigt, hvis hensigten "... im Widerspruch zu kaufmännischen und wirtschaftlichen Erfordernissen steht".⁸⁸ Den konkrete sag omhandlede et amerikansk selskab, som havde bankfilialer i flere tyske byer. Disse bankfilialer opfyldte hver for sig betingelserne for et fast driftssted. Det amerikanske selskab oprettede et GmbH i Tyskland. Dette GmbH var selskabsdeltager i andre tyske selskaber, som ligeledes drev bankvirksomhed. Det amerikanske selskab havde på intet tidspunkt i regnskaber mv. henført anparterne i det tyske GmbH til de tyske filialer, men havde i stedet henført anparterne til selskabets amerikanske hovedkontor. Da denne allokering ikke var i strid med "... kaufmännischen und wirtschaftlichen Erfordernissen", skulle anparterne ikke medtages ved opgørelsen af den tyske driftsstandsindkomst.

Synspunktet i dommen er i overensstemmelse med en udtalelse fra en tidligere dom fra 1986, hvorefter man ved fastsættelsen af størrelsen af den dotationskapital, der skulle henføres til et fast driftssted i Tyskland, skulle tillægge den forretningsmæssig beslutning (*die unternehmerische Entscheidung*) en central betydning.⁸⁹

I en senere dom fra 1992 har Bundesfinanzhof uddybet indholdet af disse allokeringskriterier. Bundesfinanzhof udtalte, at formuegoder skal henføres til et fast driftssted i Tyskland, hvis de efter en formålsvurdering tjener det faste driftssted. Hverken den geografiske placering eller regnskabets udvisende er i sig selv af afgørende betydning. Men hvis det ikke uden videre er klart, om formuegodet skal allokere til det faste driftssted eller til hovedkontoret, vil der ofte skulle lægges en særlig vægt på ledelsens hensigt, idet der herved tages hen-

87 Jf. herom nedenfor kapitel 11.3.3.3 (s. 495 ff.).

88 Jf. Bundesfinanzhofs dom af 1. april 1987, jf. Bundessteuerblatt 1987 II, 550, særligt s. 551.

89 Jf. Bundesfinanzhofs dom af 25. juni 1986, jf. Bundessteuerblatt 1986 II, 785, særligt s. 786. Se om betydningen af det faste driftssteds dotationskapital nedenfor kapitel 10.1 (s. 409 ff.).

syn til den også i skatteretten gældende frie erhvervsmæssige beslutning (*die freie unternehmenspolitische Entscheidung*). Ledelsens hensigt kunne ifølge Bundesfinanzhof bl.a. ses af driftsregnskaberne.⁹⁰

Den konkrete sag vedrørte allokering af formuen til brug for opgørelsen af den begrænset skattepligtige formueskat i Tyskland for et japansk selskab. Det japanske selskab havde overført overskuddet fra sit faste driftssted i Tyskland til det japanske hovedkontor og havde bl.a. anvendt det til udlodning til selskabets japanske aktionærer. Ifølge Bundesfinanzhof var det ikke afgørende, om det kunne påvises, at alle de overførte beløb konkret var anvendt til udlodning eller ej. Bundesfinanzhof udtalte, at selve overførelsen af beløbene til Japan skabte en *förhåndsformodning* for, at beløbene ikke skulle allokere til det tyske driftssted (og dermed indgå i formueopgørelsen), idet overførelsen kunne tages som udtryk for *ledelsens hensigt*. Der var ikke i den konkrete sag noget, som talte imod, at overførelsen af midlerne reelt havde været udtryk for ledelsens hensigt. Endelig fastslog Bundesfinanzhof i modsætning til underinstansen, at det ikke var afgørende, om overførelsen af pengene havde været nødvendig (*erforderlich*); dette spørgsmål var i sagen aktuelt, idet der ikke i Japan (i modsætning til i Tyskland) var regler om formueskat for selskaber, hvorfor der kunne være et skattemæssigt incitament til i videst mulige omfang at overføre midler fra det tyske driftssted til det japanske hovedkontor.

Endelig kan der også henvises til, at man hollandsk retspraksis har anvendt tilsvarende kriterier.

Hoge Raad har i to ældre domme fra 1946 og fra 1955 således udtalt, at aktiver (varer og fordringer) skulle henføres til et fast driftssted, hvis aktiverne efter deres formål var knyttet til det faste driftssteds erhvervsmæssige aktivitet.⁹¹ I en dom fra 1960 lagde Hoge Raad ved allokeringen af værdipapirer afgørende vægt på skatteyderens hensigt, og hvorledes han havde forholdt sig med værdipapirerne i regnskaber mv. De omhandlede værdipapirer blev herefter allokeret til et fast driftssted i Holland.⁹²

I Hoge Raads dom af 27. april 1960 havde et belgisk selskabs faste driftssted i Holland investeret sin overskydende likviditet i værdipapirer. Hoge Raad fast-

90 Jf. Bundesfinanzhofs dom af 29. juli 1992, jf. *Recht der internationalen Wirtschaft* 1992, 956, særligt s. 958 f.

91 Jf. Hoge Raads dom af 1. maj 1946, jf. B 8116, og Hoge Raads dom af 16. november 1955, jf. BNB 1956, 1. Dommene er refereret hos Irene Burgers: *Taxation and Supervision of Branches of International Banks*, 1991, s. 217; resuméet i teksten bygger på dette referat.

92 Jf. Hoge Raads dom af 27. april 1960, jf. BNB 1960, 167. Dommen er refereret hos Irene Burgers: *Taxation and Supervision of Branches of International Banks*, 1991, s. 217; resuméet i teksten bygger på dette referat.

slog, at afkastet fra disse værdipapirer skulle allokere til det hollandske driftssted, idet selskabet konsekvent selv havde allokere værdipapirerne til det faste driftssted i regnskaber mv. Det forhold, at selskabet alene havde undladt at overføre den overskydende likviditet til det belgiske hovedkontor på grund af valutarestriktioner, kunne ikke føre til et andet resultat.⁹³ Det var således afgørende, hvorledes selskabets ledelse faktisk havde forholdt sig ved allokeringen af værdipapirerne i regnskaber mv., og ikke hvorledes ledelsen ville have forholdt sig, hvis ikke der havde været valutarestriktioner.

Hoge Raads dom af 27. marts 1991 vedrørte en kursgevinst, som var opstået ved en uventet betaling på en fordring, som var opstået ved arbejde udført af et hollandsk foretagendes faste driftssted i Tyrkiet i 1954 for en tyrkisk kunde. Fordringen havde indtil 1966 været bogført til sin nominelle værdi, men var i 1978 afskrevet til 0. Den uventede betaling blev modtaget i 1981. Underretten allokere kursgevinsten til det hollandske hovedkontor med henvisning til, at foretagendet ikke længere i regnskaber mv., som var afleveret til skattemyndighederne, havde allokere fordringen til det faste driftssted i Tyrkiet. Hoge Raad fandt derimod, at kursgevinsten skulle henføres til det tyrkiske driftssted som en konsekvens af, at fordringen var opstået ved driftsstedets aktivitet.⁹⁴ Hoge Raads dom må ses som udtryk for, at man her har lagt afgørende vægt på fordragens tilknytning til det faste driftsstedes erhvervsmæssige aktivitet.

Endelig fandt Hoge Raad i dom af 1. februar 1989 om et schweiziske selskab med et fast driftssted i Holland, at selskabets indkomst var knyttet til aktiviteten hos ledelsen ved det hollandske driftssted, hvorfor selskabets samlede indkomst skulle allokere hertil.⁹⁵ Denne dom må anses som udtryk for, at selskabets samlede indkomst havde en tilknytning til det faste driftsstedes erhvervsmæssige aktivitet.

6.4.2 Retspraksis om interne ydelser

Ved afgørelsen af, om der ved interne ydelser mellem et fast driftssted og hovedkontoret skal anvendes arms længde priser, skal der ifølge denne afhand-

93 Jf. Hoge Raads dom af 27. april 1960, jf. BNB 1960, 167. Dommen er refereret hos Irene Burgers: *Taxation and Supervision of Branches of International Banks*, 1991, s. 224; resuméet i teksten bygger på dette referat.

94 Jf. Hoge Raads dom af 27. marts 1991, jf. BNB 1991, 204. Dommen er refereret hos Irene Burgers: *Taxation and Supervision of Branches of International Banks*, 1991, s. 219; resuméet i teksten bygger på dette referat.

95 Jf. Hoge Raads dom af 1. februar 1989, jf. BNB 1989, 142. Dommen er refereret hos Irene Burgers: *Taxation and Supervision of Branches of International Banks*, 1991, s. 212 og s. 371; resuméet i teksten bygger på dette referat.

lings teser tages udgangspunkt i en vurdering af de interne ydelsers tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet. Ved ydelser med en nær tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet, f.eks. ved interne overførelser af varer som foretagendet sælger til tredjemand, anvendes herefter som udgangspunkt arms lange priser.

Støtte for dette synspunkt kan i dansk retspraksis findes i Højesterets dom TfS 1993, 7 H samt i Østre Landsrets tilkendegivelse i TfS 1996, 715 ØLR.

Som ovenfor nævnt tog Højesteret i *TfS 1993, 7 H* stilling til to sager vedrørende det amerikanske selskab Texaco Denmark inc.'s faste driftssted i Danmark. I forhold til diskussionen om selvstændighedsfiktionens udstrækning ved interne ydelser er det særligt den første sag om indkomstårene 1981-83, som er relevant.

Texaco Denmark Inc., der var hjemmehørende i USA, havde i de omhandlede indkomståre ikke anden aktivitet end gennem en dansk filial at deltage som partner i Danish Underground Consortium (DUC), som siden 1965 havde indvundet kulbrinter i den danske del af Nordsøen. Det blev lagt til grund, at filialen udgjorde et fast driftssted. Indtil indkomståret 1982 havde selskabets amerikanske hovedkontor ydet *interne lån* uden nogen intern forrentning. Den 27. december 1982 blev der udfærdiget en aftale, hvorefter den danske filial af hovedkontoret i USA med tilbagevirkende kraft fra 1. januar 1982 lånte USD 174 mio, som skulle forrentes med en rentesats på LIBOR + 1 pct. Renteberegningen af det interne lån havde ingen tilknytning til faktiske eksterne rentebetalinger, idet selskabets hovedkontor havde fået stillet de pågældende midler til rådighed fra andre koncernforbundne selskaber i form af rentefrie lån, jf. om allokeringen af de rentefrie lån ovenfor kapitel 6.4.1.2 (s. 234). Ud over fradrag for (fiktive) renteudgifter og valutakurstab vedrørende det nævnte interne lån, gjorde selskabet vedrørende indkomståret 1981 gældende, at der hos det faste driftssted skulle tillades fradrag for et valutakurstab vedrørende et uforrentet internt lån fra hovedkontoret.

Hverken ved Østre Landsret eller ved Højesteret fik selskabet medhold i sin påstand om fradragsret for de interne renteudgifter og valutakurstab. I *Østre Landsrets dom* blev det indledningsvis udtalt, at interne kapitalbevægelser mellem hovedkontoret og filialen ikke medfører renteindtægter/-udgifter for selskabet, "... hvorfor det ikke, således som det f.eks. er tilfældet ved filialens salg til tredjemand, er nødvendigt at foretage en fordeling af en indtægt". Herefter anførte Østre Landsret, at selskabet ikke havde udfærdiget særskilt regnskab for filialen i årene 1981 og 1982, og at lånet pr. 1/1 1982 ifølge selskabets eget lånedokument blev etableret den 27/12 1982 med virkning fra den 1/1 1982, og at selskabet ikke havde "... dokumenteret, at der i perioden indtil den 27/12 1982 har foreligget et mellemværende, der kan sidestilles med et reelt gældsfor-

hold. En anerkendelse af mellemværendet som et reelt gældsforhold i relation til statsskattelovens § 6 ... ville åbne mulighed for, at vilkårlige ændringer af mellemværendet tillagdes skatteretlige konsekvenser. Det må i denne sammenhæng komme [selskabet] til skade, at mellemværendet savner den præcision og dokumenterbarhed, der normalt foreligger ved en låneaftale indgået med en uafhængig tredjemand, i hvilken situation muligheden for vilkårligt at ændre dispositionerne med tilbagevirkende kraft afskæres”.

Østre Landsrets præmisser er ikke klare. Henvisningen til, at der ikke ved interne renter er tale om at fordele en indtægt fra tredjemand, således som det er tilfældet ved filialens salg af varer til tredjemand, kan læses som værende i overensstemmelse med det i denne afhandling forfægtede synspunkt om, at der som udgangspunkt kun skal anvendes arms længde priser ved interne ydelser med en nær tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet. På den anden side er det imidlertid nærliggende at fortolke præmissernes bemærkninger om den *manglende præcision og dokumenterbarhed* af den interne aftale om betaling af renter således, at der omvendt ville kunne gives fradrag, hvis den interne aftale kunne fastslås på en mere autoritativ måde. Det er endvidere uklart, om Østre Landsret overhovedet har tillagt den *dansk-amerikanske overenskomst* nogen betydning, jf. det forhold, at der hverken i præmisserne eller i dommens gengivelse af parternes procedurer er henvist til selskabets anbringender om fradragsret på grundlag af overenskomsterne.⁹⁶

Højesterets dom blev afgivet med dissens. *Flertallet* (6 dommere) kom vedrørende denne sag frem til samme resultat som Østre Landsret, men *undgik* i sin begrundelse at henvise til aftaleforholdets præcision og dokumenterbarhed. Det blev i stedet lagt til grund, at “... det i dansk og international skattepraksis – på baggrund af OECD’s modeloverenskomster med ... kommentarer – har været fast antaget, at renter af lån mellem et hovedkontor og dets udenlandske faste driftssted ikke kan fradrages ved beregningen af filialens skattepligtige fortjeneste.” Endvidere fandt flertallet ikke holdepunkter for, at “... man ved selskabsskatteloven, kulbrinteskatteloven eller dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem USA og Danmark har tilsigtet at hjemle fradragsret for sådanne interne renter, og fradragsretten findes ikke at være en naturlig følge af princippet om filialens skatteretlige selvstændighed”. Med denne begrundelse tog Højesterets flertal stilling til såvel *intern ret* som til reguleringen efter den *dansk-amerikanske overenskomst*.⁹⁷ Derimod synes Højesterets flertal vedrørende *valutakurs*-

96 I den efterfølgende artikel har den for selskabet procederende advokat Aage Spang-Hanssen i TFS 1993, nr. 60, særligt s. 182, uddybende anført, at han for Østre Landsret også gjorde gældende, at fradragsret for interne rentebetalinger måtte følge af ordlyden af den dansk-amerikanske overenskomst fra 1948.

97 Jf. nærmere Niels Winther-Sørensen i SR-Skat 1993, 111, særligt s. 116, og nedenfor kapitel 10.3.1 (s. 448 ff.).

tabet alene at have taget stilling til intern dansk skatteret, idet flertallet herom udtalte, at der som følge af det manglende gældsforhold mellem det faste driftssted og hovedkontoret ikke var hjemmel til fradrag i den dagældende regel i ligningslovens § 8 D.⁹⁸

I præmisserne tog Højesterets flertal kun stilling til det omtvistede spørgsmål om fradragsret for renter og valutakurstab vedrørende de interne lån. I flertallets præmisser er der således ikke udtalelser, som forudsætningsvis kan tages til indtægt for rentefradrag ved interne lån hos finansielle foretagender (som i Landsskatterettens præmisser) eller udtalelser om interne overførelser af varer (som i Østre Landsrets præmisser). Flertallets afvisning af rentefradragsret som en nødvendig følge af selvstændighedsfiktionen er imidlertid utvivlsom, og dette sammenholdt med henvisningen til dansk og international skattepraksis samt OECD's modeloverenskomst med tilhørende kommentarer må tages som udtryk for, at Højesterets flertal med afgørelsen har lagt *klar afstand* til en *ubegrænset* selvstændighedsfiktion. En sådan klar afvisning af den ubegrænsede selvstændighedsfiktion var som ovenfor nævnt ikke indeholdt i Østre Landsrets præmisser. En teori om funktionsnytte, jf. herom nedenfor kapitel 6.5.1.2 (s. 254 ff.) var i sagen ikke gjort gældende af selskabet, men Højesterets præmisser er tillige uforenelige med en sådan teori.

I *dissensen* (en dommer) udtaltes, at "... reglerne om begrænset skattepligt afspejler det grundsynspunkt, at et udenlandsk selskabs filial i relation til den danske skattepligt skal sidestilles med et uafhængigt foretagende. Ved gennemførelse af filialens skatteretlige selvstændighed må skattemyndighederne derfor også i et vist omfang acceptere, at der sker betalinger mellem filial og hovedkontor, selv om de udgør én juridisk person". Hermed tog den dissenterende dommer alene stilling til *intern dansk skatteret*. Da fradragsretten ifølge denne dommer allerede fulgte af intern dansk skatteret, var det ikke nødvendigt at tage stilling til rækkevidden af overenskomstens selvstændighedsfiktion.⁹⁹ Ved afgørelsen i henhold til intern dansk skatteret tog den dissenterende dommer udgangspunkt i, at man skal opgøre det faste driftsstedets indkomst ud fra en fiktion om driftsstedets ubegrænsede selvstændighed. Det forhold, at dissensen i den anden sætning i det ovennævnte citat anfører, at skattemyndighederne i *et vist omfang* skal acceptere driftsstedets selvstændighed, skal næppe forstås som en indskrænkning i selvstændighedsfiktionen. Dette forbehold knytter sig formentligt til, at den dissenterende dommer i det konkrete spørgsmål kun delvist ville give selskabet medhold, idet hun ikke ville give fradrag med tilbagevirkende kraft for tiden før låneaftalen af 27. december 1992.

98 Se om (fiktive) kursgevinster og -tab på interne fordringer nedenfor kapitel 15.2.3 (s. 653 ff.).

99 Jf. om *den gyldne regel* ovenfor kapitel 2.1.3 (s. 47 f.).

Som nævnt tog Højesterets flertal hverken direkte eller forudsætningsvis stilling til spørgsmålet om den skattemæssige behandling af interne rentebetalinger mellem forskellige dele af et *finansielt foretagende*. Dette måtte Østre Landsret efterfølgende tage stilling til i en tilkendegivelse optrykt i *TfS 1996, 715 ØLR*. Til retsbogen bemærkede landsretten, at en evt. doms resultat og præmisser ordret ville svare til det i tilkendegivelsen anførte.

Sagen omhandlede for Østre Landsret et internt lån fra det amerikanske selskab Citibank inc.'s filial på Jersey til selskabets filial i Danmark. Selskabet klagede over, at de danske skattemyndigheder ikke anerkendte fradrag for renteudgifter og valutakurstab vedrørende det interne lån.

Østre Landsret bemærkede i præmisserne, at lånet var anvendt som *ansvarlig indskudskapital* i henhold til dagældende regler i den danske banklovgivning, og at lånet som krævet ifølge denne lovgivning var uopsigeligt i 5 år med et aftalt opsigelsesvarsel ligeledes på 5 år. Landsretten udtalte endvidere, at der mellem parterne var enighed om, at de interne regler i SEL §§ 2 og 9, samt reglerne i overenskomsten med USA skal fortolkes i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst og kommentarerne hertil. Herefter citerede landsretten OECD's kommentarer til modeloverenskomsten.¹⁰⁰ Efter disse indledende bemærkninger konkluderede Østre Landsret: "Under hensyn til, at det lån, ..., er et 5-årigt lån, der er anvendt som ansvarlig indskudskapital, finder Landsretten, at det følger af det anførte, at der ikke kan meddeles skattefradrag."

Østre Landsret sondrede ikke udtrykkeligt mellem *intern ret* og *overenskomstreguleringen*, og præmisserne må formentligt forstås således, at Østre Landsret ikke har konstateret nogen forskel i resultatet efter de to regelsæt. Tilkendegivelsen lægger sig i forlængelse af TfS 1993, 7 H, men understreger betydningen af OECD's modeloverenskomst med kommentarer i endnu højere grad. Selv om selskabet i TfS 1996, 715 ØLR ikke fik medhold i sin påstand om fradrag vedrørende de interne lån, ligger det som en forudsætning bag tilkendegivelsens præmisser, at der som anført i OECD's kommentarer skal anvendes arms længde priser ved visse interne lån mellem forskellige dele af et finansielt foretagende.¹⁰¹

Fra tysk retspraksis kan der ligeledes findes støtte for synspunktet om, at selvstændighedsfiktionen som udgangspunkt er begrænset for ydelser uden en nær tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet.

100 Jf. OECD's kommentarer (1992-versionen) til art. 7 punkt 18, og (1995-versionen) til art. 7 punkt 19.

101 Dommens resultat er blevet kritiseret af Jens Wittendorff i SR-Skat 1997, 148, særligt s. 162 ff. Se om denne kritik og en nærmere analyse af TfS 1996, 715 ØLR nedenfor kapitel 10.3.1 (s. 451 ff.) og kapitel 15.2.1 (s. 649 ff.).

I en principiel dom (*Zins-Urteil*) fra 1965 afviste Bundesfinanzhof fradragsret for renter vedrørende et internt lån fra et udenlandsk foretagendes hovedkontor til dets faste driftssted i Tyskland. Samme synspunkt er siden fulgt op i en dom fra 1992.¹⁰² Ved interne tjenesteydelser har Bundesfinanzhof i en dom fra 1988 afvist at beregne hovedkontorets ydelser i form af *generel administration* til arms længde priser. Der vil ved sådanne interne ydelser alene kunne foretages en fordeling af foretagendets faktiske omkostninger.¹⁰³ Både dommene om interne renter og dommen om ydelser i form af *generel administration* er udtryk for en *begrænsning* af selvstændighedsfiktionen rækkevidde ved interne ydelser, som vedrører grundlaget for og ikke selve den indkomstskabende aktivitet.

Ved overførelse af anlægsaktiver fra en fysisk persons hovedkontor i Tyskland til et fast driftssted i en overenskomststat har Bundesfinanzhof i to domme fra 1969 og 1972 fastslået, at der ved overførelsen forelå *Entnahme* med beskatning på overførelsestidspunktet ud fra *Teilwert-wærdien* til følge (ikke at forveksle med arms længde priser). Disse afgørelser er stødt på massiv kritik i litteraturen, og de tyske skattemyndigheder har fra midten af 1980-erne generelt forladt *Entnahme*-synspunktet, således at der nu anvendes arms længde priser, men med udskudt beskatningstidspunkt.¹⁰⁴ Ved interne overførelser af anlægsaktiver kan anvendelse af arms længde priser ikke forklares ud fra tilknytningen til foretagendets indkomstskabende aktivitet, og udgangspunktet herom må derfor fraviges på dette punkt, idet spørgsmålet om beskatning af kapitalgevinster i vidt omfang må anses for overladt til regulering i interne gennemførelsesregler.¹⁰⁵

De hollandske domstole har i flere afgørelser haft lejlighed til at tage stilling til rækkevidden af selvstændighedsfiktionen ved interne ydelser.

Kees van Raad har i en artikel fra 1991 sammenfattet den hollandske retspraksis således, at Hoge Raad indtil 1960 normalt kun allokerede faktiske indtægter og udgifter, mens Hoge Raad efterfølgende ofte har haft en tilbøjelighed til at anvende en *ubegrænset* selvstændighedsfiktion.¹⁰⁶ Irene Burgers har i sin

102 Jf. Bundesfinanzhofs dom af 27. juli 1965, jf. Bundessteuerblatt 1966 III, 24; Bundesfinanzhofs dom af 29. juli 1992, jf. Recht der Internationalen Wirtschaft 1992, 956, særligt s. 958.

103 Jf. Bundessteuerblatt 1989 II, 140, særligt s. 140.

104 Jf. Bundessteuerblatt 1970 II, 175, og Bundessteuerblatt 1972 II, 760. Se om dommene og den efterfølgende kritik samt ændring af administrativ praksis nedenfor kapitel 12.2.1 (s. 516 ff.).

105 Jf. ovenfor kapitel 6.3.3.2 (s. 215 f.) og kapitel 6.3.4.2.2 (s. 226 ff.) vedrørende OECD's kommentarer til modeloverenskomsten og nedenfor kapitel 12.1 (s. 512 ff.).

106 Jf. Kees van Raad i Intertax 1991, 497, særligt s. 499.

afhandling søgt at indplacere de hollandske domme i sine 5 teorier (*approaches*).¹⁰⁷ Det kan af denne analyse ses, at dommene ikke alle lader sig indplacere i en af disse teorier.

I nogle ældre domme fra 1933 og 1954 skulle der ifølge Hoge Raad ikke tages hensyn til interne lån mellem et fast driftssted og hovedkontoret ved opgørelsen af den skattepligtige formue for et fast driftssted.¹⁰⁸ Dette er i overensstemmelse med udgangspunktet om, at der ikke skal anvendes arms længde priser ved interne lån.

I modsætning hertil kom Hoge Raad i en dom fra 1989 frem til, at valutakurssvingninger på en intern fordring (*short-term (pound sterling) debt*), der var opstået som følge af en overførelse af varer fra et engelsk hovedkontor til et hollandsk fast driftssted, skulle tages i betragtning ved opgørelsen af driftsstedsindkomsten.¹⁰⁹ Dommens resultat synes foreneligt med synspunktet om, at man må tage udgangspunkt i de interne ydelsers tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet; med inspiration fra dansk skatteretlige terminologi kunne den interne fordring betegnes som en intern fordring erhvervet som vederlag i næring. Dommen kan dog også forenes med andre opfattelser om selvstændighedsfiktionens udstrækning.¹¹⁰ Som der vil blive redegjort for nedenfor kapitel 15.2.3 (s. 653 ff.), må den skattemæssige behandling af valutakursgevinster og -tab i vidt omfang antages at være afhængig af *interne gennemførelsesregler*, hvorfor der også på denne baggrund næppe bør lægges afgørende vægt på denne dom ved fastlæggelsen af, hvad der kan udledes af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne om selvstændighedsfiktion rækkevidde.

I en dom fra 1974 fandt Hoge Raad, at der skulle beregnes intern leje for et aktiv, som var stillet til rådighed af et hollandsk foretagendes hovedkontor til sit udenlandske faste driftssted.¹¹¹ Driftsstedet havde imidlertid ladet aktivet indgå i et personselskab, hvori det faste driftssted udgjorde en af fire selskabs-

107 Jf. Irene Burgers: *Taxation and Supervision of Branches of International Banks*, 1991, s. 339 ff. Se om Irene Burgers' systematik nedenfor kapitel 6.5 (s. 246 ff.).

108 Jf. Hoge Raads domme af 22. november 1933, jf. B 5511, og af 28. april 1954, jf. BNB 1954, 186. Dommene er refereret hos Irene Burgers: *Taxation and Supervision of Branches of International Banks*, 1991, s. 194; resuméet i teksten bygger på dette referat.

109 Jf. Hoge Raads dom af 8. november 1989, jf. BNB 1990, 36. Dommen er refereret hos Irene Burgers: *Taxation and Supervision of Branches of International Banks*, 1991, s. 170, s. 194 f. og s. 220; samt af Kees van Raad i *Intertax* 1991, 497, særligt s. 500; resuméet i teksten bygger på disse referater.

110 Jf. Irene Burgers: *Taxation and Supervision of Branches of International Banks*, 1991, s. 378.

111 Jf. Hoge Raads dom af 23. januar 1974, jf. BNB 1986, 100. Dommen er refereret hos Irene Burgers: *Taxation and Supervision of Branches of International Banks*, 1991, s. 218 og s. 378 f.; resuméet i teksten bygger på dette referat.

deltagere, og dommen kan derfor anskues som en konsekvens af de interne hollandske regler om beskatningen af selskabsdeltageres indkomst ved deltagelse i *personsselskaber*.¹¹²

For så vidt angår interne tjenesteydelser har Hoge Raad i to domme fra 1950-erne taget stilling til, om der skal anvendes arms længde priser ved et foretagendes hovedkontors udøvelse af *central ledelse*, som (bl.a.) er til gavn for et fast driftssted. Hoge Raad fastslog, at der til det hollandske hovedkontor skulle henføres indkomst svarende til, hvad det faste driftssted skulle have betalt, hvis det havde været et uafhængigt foretagende.¹¹³ Disse domme er ikke i overensstemmelse med det i denne afhandling forfægtede synspunkt om kun at tage udgangspunkt i arms længde priser, når der er en nær tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet.

Modsat har Hoge Raad i en dom fra 1964 fastslået, at man ved beregningen af de fremtidige afskrivninger skulle anvende den bogførte værdi (og ikke f.eks. arms længde værdien), når anlægsaktiver blev overført mellem et fast driftssted og hovedkontoret.¹¹⁴ Dette resultat er udtryk for en *begrænsning* af selvstændighedsfiktionens rækkevidde ved interne ydelser, og dommen er således uforenelig med en teori om en ubegrænset selvstændighedsfiktion eller en teori om funktionsnytte.¹¹⁵

Endelig skal nævnes de norske Høyesteretts-domme Rettstidende 1994, 132 H, Rettstidende 1995, 455 H, og Høyesteretts dom af 19. maj 1998, der er omtalt ovenfor. Høyesteretts argumentation i de tre domme bygger forudsætningsvis på en opfattelse om en *begrænset* selvstændighedsfiktion.

Det afgørende spørgsmål for Høyesterett var i alle tre sager, hvilke udgifter der skulle henføres til det faste driftssted Norge. I Rettstidende 1994, 132 H og i Høyesteretts dom af 19. maj 1998 blev resultatet, at der ikke i ved opgørelsen af driftsstedsindkomsten kunne ske fradrag for udgifter vedrørende de perioder, skibene ikke blev anvendt aktivt, men lå i dok i udlandet; disse udgifter blev med andre ord allokeret til de udenlandske hovedkontorer. I Rettstidende

112 Jf. Irene Burgers: *Taxation and Supervision of Branches of International Banks*, 1991, s. 379.

113 Jf. Hoge Raads domme af 31. oktober 1956, jf. BNB 1956, 336, og af 4. december 1957, jf. BNB 1958, 11. Dommene er refereret hos Irene Burgers: *Taxation and Supervision of Branches of International Banks*, 1991, s. 209 ff.; resuméet i teksten bygger på dette referat.

114 Jf. Hoge Raads dom af 12. februar 1964, jf. BNB 1964, 95. Dommen er refereret hos Irene Burgers: *Taxation and Supervision of Branches of International Banks*, 1991, s. 230 og s. 390; resuméet i teksten bygger på dette referat.

115 Se om interne overførelser af anlægsaktiver nedenfor kapitel 12.1 (s. 512 ff.).

1995, 455 H blev der til det faste driftssted allokeret en andel af de faktiske udgifter, herunder en andel af afskrivningerne. Det var ikke i nogen af sagerne gjort gældende, at man til de faste driftssteder i Norge skulle henføre udgifter tillagt en intern avance til de udenlandske hovedkontorer, svarende til et leje-forhold. Fradrag for en sådan (fiktiv) intern avance ville man kunne argumentere for ud fra en teori om en ubegrænset selvstændighedsfiktion eller ud fra en teori om funktionsnytte.

6.5 Skatteretlig teori

Formuleringen af bestemmelserne i OECD's modeloverenskomst om opgørelsen af et fast driftssteds indkomst er ikke klar og overlader gode muligheder for ved fortolkning af nå frem til forskellige resultater. En undersøgelse af teoretiske fremstillinger om emnet bekræfter dette. Samtidigt viser en sådan undersøgelse, at *uenighed* om løsningen af *konkrete* problemer ofte bunder i en grundlæggende forskellig opfattelse af det *overordnede indhold* af selvstændighedsfiktionen. Dette gælder særligt i forhold til interne ydelser, som er det område vedrørende indkomstopgørelsen for et fast driftssted, man i teorien har været mest optaget af.

Den nære sammenhæng mellem løsningen af detailspørgsmål og det overordnede indhold af selvstændighedsfiktionen er baggrunden for, at der ved analysen af konkrete problemer om opgørelsen af et fast driftssteds indkomst nedenfor afsnit IV (s. 354 ff.) og afsnit V (s. 509 ff.) kun i et mere begrænset omfang vil blive henvist løbende til udsagn i den internationale skatteretlige teori.

En detaljeret redegørelse for, hvilke løsninger på detailspørgsmål de enkelte forfattere når frem til ud fra et forskelligt udgangspunkt om selvstændighedsfiktionens indhold, ville i sig selv kun et beskedent bidrag til diskussionen vedrørende konkrete problemer og ville samtidigt fremtvinge en række gentagelser.

Som eksempel kan nævnes spørgsmålet om, hvorvidt der skal beregnes arms længde renter ved interne lån. De fleste af de forfattere, som støtter en ubegrænset selvstændighedsfiktion eller en funktionsnytteteori, vil besvare dette spørgsmål bekræftende, mens de fleste af de forfattere, som anser selvstændighedsfiktionen for at være begrænset, normalt vil besvare spørgsmålet benægtende. Det centrale for diskussionen om løsningen af de enkelte detailspørgsmål i afsnit IV og afsnit V vil blive en uddybning af de i denne afhandling fremlagte teser.

I stedet vil der i dette afsnit blive givet en mere fyldig redegørelse for et *repræsentativt udsnit* af forskellige opfattelser om selvstændighedsfiktionens indhold.

Denne redegørelse vil som nævnt vise en betydelig spredning mellem de forskellige forfatters synspunkter og illustrerer derfor i høj grad, hvilke vanskeligheder man står over for ved et forsøg på at nå frem til en fælles opfattelse internationalt set. Ved fastlæggelsen af selvstændighedsfiktionens indhold kan dette anvendes i argumentationen for at lægge vægt på international skattepraksis og OECD's modeloverenskomst med kommentarer for i et videre omfang at nå frem til en *harmoniseret fortolkning*.¹¹⁶ Endvidere har international skatteretlig teori naturligvis betydning som inspiration for diskussionen om selvstændighedsfiktionens indhold og har da også været en inspirationskilde for formuleringen af denne afhandlings teser.

De forskellige teorier om selvstændighedsfiktionens indhold vil blive opdelt i *to hovedgrupper*. Grundlaget for denne opdeling er teoriernes konsekvenser for behandlingen af *interne ydelser* mellem et fast driftssted og hovedkontoret. I *den første hovedgruppe* med teorier om en ubegrænset selvstændighedsfiktion og om funktionsnytte rubriceres de teorier, som fører til, at der som altovervejende hovedregel anvendes arms længde priser ved interne ydelser. I *den anden hovedgruppe* med teorier om en begrænset selvstændighedsfiktion omtales de teorier, som fører til, at der i et vist omfang kun skal foretages en allokering af foretagendets faktiske indtægter og udgifter. Inden for hver af disse grupper vil der være variationer med hensyn til det teoretiske udgangspunkt og de konkrete løsninger.

En tilsvarende systematik anvendes ofte i tyske fremstillinger¹¹⁷ og har den fordel, at den dels er *enkel*, dels at den er tilstrækkelig løs til at give mulighed for at beskrive de udvalgte forfatters overordnede synspunkter i *sammenhæng*. Den systematiske opdeling baserer sig som nævnt alene på behandlingen af interne ydelser. En uenighed om rækkevidden af selvstændighedsfiktionen i forhold til interne ydelser er ikke nødvendigvis ensbetydende med, at der også er uenighed om indholdet af de generelle kriterier for allokeringen. Se som eksempel herpå nedenfor kapitel 6.5.1.2.2 (s. 257 ff.) om Wolfgang Kumpf, hvis synspunkter om kriterier for allokering ligger på linje med denne afhandlings teser, selv om Wolfgang Kumpfs synspunkter i realiteten fører til, at der konsekvent skal anvendes arms længde priser ved interne ydelser.

I hollandsk teori har Irene Burgers i sin komparative afhandling om indkomstopgørelsen for et fast driftssted med særlig henblik på bankfilialer

116 Jf. nedenfor kapitel 6.6 (s. 276 ff.) og mere generelt om hensynet til en harmoniseret fortolkning ovenfor kapitel 3.1.2 (s. 68 ff.).

117 Jf. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., til art. 7, margin nr. 64; Otto H. Jacobs: Internationale Unternehmensbesteuerung, 4. udg., 1999, s. 555 f.; Harald Schaumburg: Internationales Steuerrecht, 2. udg., 1998, margin nr. 16.263, s. 902 f.

anvendt en anden systematik. Med udgangspunkt i en ældre afhandling af L. Lancée sonder Irene Burgers i stedet på grundlag af de overordnede teoretiske synspunkter bagved de enkelte teorier.¹¹⁸

Irene Burgers sonder i første omgang mellem *territorial approach* og *functional approach*, som igen underopdeles i henholdsvis 2 og 3 undergrupper (*narrow* og *broad territorial approach*, henholdsvis *legistic*, *narrow* og *broad functional approach*). I den nedenfor anvendte systematik, vil *narrow* og *broad territorial approach* samt *broad functional approach* skulle rubriceres under den første hovedgruppe, og *legistic* og *narrow functional approach* under den anden hovedgruppe.

Det afgørende problem ved Irene Burgers' systematik er efter min opfattelse, at de 5 teorier (*approaches*) ikke på en dækkende måde gengiver de forskellige forfatters holdning om selvstændighedsfiktionens indhold. Som eksempel herpå skal nævnes, at Alexander Hemmelraths beskrivelse af selvstændighedsfiktionen af Irene Burgers fremhæves som en typisk repræsentant for *narrow functional approach*.¹¹⁹ Alexander Hemmelraths beskrivelse adskiller sig imidlertid på flere og væsentlige punkter fra Irene Burgers definition af *narrow functional approach*. Således vil man hos Alexander Hemmelrath kunne finde udsagn, som retteligt måtte indplaceres under Irene Burgers definition af teorien: *broad functional approach*. Dette er bl.a. tilfældet for Alexander Hemmelraths udsagn om, at interne ydelser fra et fast driftssted til hovedkontoret i indkomstopgørelsen skal medtages til arms længde værdien, hvis driftsstedets eneste funktion er at yde sådanne ydelser til andre dele af foretagendet (men ikke til tredjemænd), f.eks. et fast driftssted, der udelukkende driver forskning. Hvis man skulle følge Irene Burgers systematik, ville man skulle splitte de løsninger på detailspørgsmål, Alexander Hemmelrath plæderer for, op i de af Irene Burgers forud definerede teorier. Alexander Hemmelraths teori ville herved – selv om den prætenderer at være sammenhængende og konsekvent – komme til at fremstå som usammenhængende og inkonsekvent.

Det væsentligste element i Irene Burgers' afhandling var at analysere, hvorledes en hollandsk bank med en filial i henholdsvis Tyskland, England eller USA beskattes. Undersøgelsens genstand blev imidlertid udvidet til også at dække andre typer virksomhed, således at afhandlingen har generel interesse for spørgsmål om opgørelsen af et fast driftssteds indkomst. I undersøgelsen er lovbestemmelser, domme, administrative afgørelser og udtalelser samt udtalelser fra teorien gengivet og systematiseret under de forskellige teorier (*approaches*).¹²⁰

118 Jf. Irene Burgers: *Taxation and Supervision of Branches of International Banks*, 1991, s. 171 ff. med henvisning til L. Lancée: *Fiscale Winstsplittings*, 1959.

119 Jf. Irene Burgers: *Taxation and Supervision of Branches of International Banks*, 1991, s. 346.

120 Jf. Irene Burgers: *Taxation and Supervision of Branches of International Banks*, 1991, s. 159-404.

Denne skarpe systematik, som føres helt igennem i diskussionen om løsningen af detailspørgsmål, giver en *overskuelighed*, som særligt ved en stor komparativ undersøgelse med inddragelse af mange forskellige kilder fra flere lande har den fordel, at man har mulighed for at bevare et vist overblik. En af *ulempene* ved metoden er, at den forudsætter, at de 5 *approaches* er dækkende for de forskellige opfattelser af selvstændighedsfiktionen, hvilken forudsætning som nævnt ikke er opfyldt. Endvidere kan det konstateres, at Irene Burgers *ikke* har forsøgt at nå frem til et entydigt udsagn om *gældende ret* i nogen af de undersøgte lande og heller ikke har gjort noget forsøg på at vægte forskellige retskilder og udtalelser mod hinanden.¹²¹

6.5.1 Teorier om en ubegrænset selvstændighedsfiktion og om funktionsnytte

Den første hovedgruppe af teorier om indkomstopgørelsen for et fast driftssted er karakteriseret ved, at der ved interne ydelser mellem et fast driftssted og hovedkontoret *konsekvent* anvendes *arms længde priser*. Ved vurderingen af teorierne som udtryk for gældende ret kan det konstateres, at teorierne er i strid med OECD's kommentarer og domspraksis fra en række stater, herunder bl.a. Højesterets dom TfS 1993, 7 H, jf. ovenfor, og teorierne må derfor i givet fald først og fremmest kunne støttes på en fortolkning af ordlyden af art. 7, stk. 2 og 3. Teorierne er *ikke* i overensstemmelse med denne afhandlings teser om behandlingen af interne ydelser.

I det følgende vil der blive sondret mellem teorier om en ubegrænset selvstændighedsfiktion og teorier om funktionsnytte. Baggrunden for denne sontring er ikke så meget behandlingen af interne ydelser mellem et foretagendes faste driftssted og hovedkontor som det forhold, at de to typer teorier har et forskelligt teoretisk udgangspunkt.

6.5.1.1 Teorier om en ubegrænset selvstændighedsfiktion

Teorier om en ubegrænset selvstændighedsfiktion er karakteriseret ved, at der foretages en sammenligning med de vilkår, der ville gælde mellem selvstændige skattesubjekter med den konsekvens, at der ved opgørelsen af det faste driftssteds indkomst anvendes *arms længde priser* ved interne ydelser mellem det faste driftssted og hovedkontoret.

121 Jf. som eksempel herpå Irene Burgers' analyse af problemet "Financing of a permanent establishment", hvor ældre hollandske og tyske afgørelser fra lavere instanser er indplaceret i de forskellige *approaches*, selv om Hoge Raad og Bundesfinanzhof i senere lignende sager er nået frem til afvigende resultater, jf. Irene Burgers: *Taxation and Supervision of Branches of International Banks*, 1991, s. 356 ff.

Irene Burgers anfører i sin afhandling, at det kan diskuteres, hvilke selvstændige skattesubjekter, det faste driftssted og hovedkontoret skal sammenlignes med. Den ene mulighed er at sammenligne driftsstedets forhold til hovedkontoret med forholdet mellem et *datter- og et moderselskab* (*narrow territorial approach*). Den anden mulighed er at sammenligne med forholdet mellem *to helt uafhængige og selvstændige personer* (*broad territorial approach*). Forskellen mellem de to teorier vil særligt vise sig ved visse interne ydelser, som man i forholdet mellem moder- og datterselskab skatteretligt behandler på anden måde end mellem uafhængige tredjemænd.¹²² Bl.a. vil et moderselskab i sin egenskab af aktionær selv være interesseret i at afholde visse udgifter, som derfor ikke kræves dækket af datterselskabet, f.eks. udgifter til overordnet kontrol af datterselskabets virksomhed.

Et datterselskab udgør i forhold til dets moderselskab et selvstændigt rets- og skattesubjekt, og de to selskaber kan indgå bindende aftaler med hinanden. Også i skattemæssig sammenhæng er det udgangspunktet, at retshandler mellem datterselskabet og moderselskabet skal lægges til grund, selv om der i medfør af art. 9 i OECD's modeloverenskomst er en overenskomstmæssig mulighed for at korrigere til arms længde vilkår.

OECD's modeloverenskomsts art. 7, stk. 2, fastlægger, at man ved opgørelsen af et fast driftssteds indkomst skal lægge en fiktion om det faste driftssteds selvstændighed til grund, og at skattemyndighederne kan korrigere indkomstopgørelsen i forhold hertil. Selv om ordlyden i art. 7, stk. 2, ikke henviser til forholdene for et datterselskab, forekommer det at måtte have formodningen imod sig, at et fast driftssted, der i realiteten blot er en del af samme rets- og skattesubjekt som hovedkontoret, i relation til indkomstopgørelsen skal tillægges en *højere grad af selvstændighed* end et datterselskab i dets forhold til sit moderselskab. Der findes ikke i den af Irene Burgers beskrevne praksis nogen særlig støtte for teorien *broad territorial approach*, og der kan næppe identificeres samlede teoretiske fremstillinger om indkomstopgørelsen for et fast driftssted, som bygger på et tilsvarende synspunkt.¹²³

Ordlyden af art. 7, stk. 2, kan fremføres til støtte for, at der ved opgørelsen af et fast driftssteds indkomst skal anvendes en ubegrænset selvstændighedsfiktion.¹²⁴ I kommentarerne til modeloverenskomsten foretages der da også løbende en sammenligning med forholdene mellem uafhængige foretagender.

122 Jf. Irene Burgers: *Taxation and Supervision of Branches of International Banks*, 1991, s. 369.

123 Irene Burgers afviser selv både broad og narrow territorial approach og støtter i stedet en funktionsnytteteori, jf. nedenfor kapitel 6.5.1.2.3 (s. 259 ff.).

124 Jf. nærmere ovenfor kapitel 6.2 (s. 200 ff.).

Dette er imidlertid ikke ensbetydende med, at *OECD's kommentarer* kan anføres til støtte for en ubegrænset selvstændighedsfiktion. Tværtimod er der i kommentarerne angivet mange tilfælde, hvor der ikke skal anvendes arms længde vilkår.¹²⁵

I *nyere* skatteretlig teori synes teorier om en ubegrænset selvstændighedsfiktion ikke længere at have nogen særlig tilslutning, idet de forfattere, som argumenterer for i højere grad at anvende arms længde priser ved interne ydelser anvender en argumentation om funktionsnytte.¹²⁶ Karakteristisk er det således, at teorier om en ubegrænset selvstændighedsfiktion typisk beskrives af forfattere, som samtidigt afviser teorien. Fra *ældre* teori synes det berettiget at anse G. Bähr og C. Bellstedt, og fra dansk teori Niels Lolk Koefoed, som repræsentanter for en sådanne teorier,¹²⁷ omend ingen af disse forfattere argumenterer for at side stille interne aftaler mellem et foretagendes faste driftssted og hovedkontor med juridisk bindende aftaler, som er indgået mellem forskellige rets- og skattesubjekter (f.eks. koncernforbundne selskaber).

6.5.1.1.1 C. Bellstedt

C. Bellstedt argumenterer for, at man ved opgørelsen af et fast driftssteds indkomst i medfør af en dobbeltbeskatningsoverenskomst skal tage den fulde konsekvens af det faste driftssteds selvstændighed. Civilretligt er der ganske vist ikke tale om egentlige aftaler mellem driftsstedet og hovedkontoret, men *skatteretten* går netop sine *egne veje* ved opgørelsen af driftsstedsindkomsten.¹²⁸ C. Bellstedt anfører ikke udtrykkeligt, om man skal sammenligne med forholdet mellem et moder- og datterselskab, eller om man skal sammenligne med forholdet mellem helt uafhængige foretagender. Det fremgår imidlertid af hans bemærkninger om muligheden for at beregne renter for interne lån, at man skal anse en vis kapital for henlagt til driftsstedet svarende til uforrentet selskabskapital, hvis afkast alene ville give sig udslag i udbetaling af udbytte. Dette kunne tyde på, at han ved beskrivelsen af forholdene ved interne transaktioner mellem et fast driftssted og hovedkontoret har haft forholdet mellem koncernforbundne selskaber for øje.

125 Jf. ovenfor kapitel 6.3.3.2 (s. 214 ff.) og kapitel 6.3.4.2 (s. 224 ff.).

126 Se dog Kees van Raad i Intertax 1991, 497, særligt s. 500, som argumenterer for en ændring af art. 7 i OECD's modeloverenskomst og kommentarerne hertil i retning af en ubegrænset selvstændighedsfiktion.

127 Jf. Helmut Becker i Der Betrieb 1989, 10, særligt s. 14, note 28; Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., til art. 7, margin nr. 64. Klaus Vogel sonderer dog ikke mellem repræsentanter for en ubegrænset selvstændighedsfiktion og for en funktionsnytteteori.

128 Jf. C. Bellstedt: Die Besteuerung international verflochtener Gesellschaften, 3. udg., 1973, s. 235.

C. Bellstedt angiver følgende løsninger på konkrete detailspørgsmål vedrørende opgørelsen af et fast driftssteds indkomst som en konsekvens af sit overordnede synspunkt om en ubegrænset selvstændighedsfiktion.¹²⁹

Ved interne overførelser af omsætningsaktiver skal der ske beskatning opgjort i forhold til arms længde priser. Det er formentligt forudsat af C. Bellstedt, at beskatningen skal ske på overførelsestidspunktet.

En vis kapital (dotationskapital) skal anses for henlagt til det faste driftssted. Dette svarer til, at et moderselskab vil overlade en vis kapital til sit datterselskab. Ved en sammenligning med forholdet mellem et moder- og dets datterselskab bemærker C. Bellstedt, at det ikke er muligt at beskatte overførelse af overskud fra et fast driftssted til hovedkontoret svarende til beskatning af udbytte. Det synes, som om C. Bellstedt anser dette resultat for stridende mod en konsekvent anvendelse af selvstændighedsfiktionen, men dog som et resultat der følger af gældende overenskomster. For kapital, der overføres til driftsstedet udover dotationskapitalen, skal der ske en forrentning til arms længde priser. C. Bellstedt anfører her, at en manglende fradragsret for interne renter ville føre til, at likvide foretagender ville blive tvunget ud på det dyre lånemarked for at få fradrag for renteudgifter, hvilket ifølge C. Bellstedt ville stride mod sund fornuft.

Interne licensgebyrer, leje og forpagtningsafgifter skal man også acceptere til arms længde priser. Det ville ifølge C. Bellstedt ikke være acceptabelt, om sådanne formuegoder vederlagsfrit kunne overlades til et fast driftssted.

I forhold til interne underordnede tjenesteydelser påpeger C. Bellstedt, at OECD's kommentarer (til 1963-versionen) selv er opmærksom på, at en manglende provisionsberegning vil være inkonsekvent. C. Bellstedt mener i øvrigt ikke, at de praktiske vanskeligheder, der i OECD's kommentarer er angivet som begrundelse for manglende provisionsberegning, er større end i så mange andre sammenhænge, f.eks. ved maskeret udbytte. En provisionsberegning på 5-10 pct. vil ifølge C. Bellstedt normalt være passende.

Også for så vidt angår almindelige ledelses- og administrationsomkostninger skal der beregnes en avance til hovedkontoret, omend man dog ikke på baggrund heraf skal gå så vidt, at der til hovedkontoret skal tillægges en andel af foretagendets samlede indkomst.

Som det fremgår af det ovennævnte, fører C. Bellstedt *fiktionen* om det faste driftssteds selvstændighed *konsekvent igennem* ved opgørelsen af driftsstedets indkomst. C. Bellstedt sidestiller ganske vist ikke juridisk gyldige aftaler

129 Jf. C. Bellstedt: Die Besteuerung international verflochtener Gesellschaften, 3. udg., 1973, s. 235 ff.

mellem forskellige retssubjekter med interne aftaler mellem et foretagendes faste driftssted og hovedkontor. Men ved opgørelsen af et fast driftssteds indkomst sidestilles en række transaktioner mellem et fast driftssted og hovedkontoret med transaktioner mellem et datter- og moderselskab, således at indkomsten for et fast driftssted i vid udstrækning kommer til at svare til indkomsten for et datterselskab.

6.5.1.1.2 G. Bähr

I sin fremstilling om opgørelsen af et udenlandsk fast driftssteds indkomst indtager G. Bähr det standpunkt, at såvel den indirekte metode som den direkte metode er hjælpemidler til at foretage et skøn over den indkomst, der i medfør af art. 7 i OECD's modeloverenskomst skal henføres til et fast driftssted.¹³⁰

Den direkte metode efter OECD's modeloverenskomsts art. 7, stk. 2, bygger ifølge G. Bähr på en selvstændighedsfiktion, som muliggør en opspaltning af foretagendets indkomst med henblik på afgrænsningen af aftalestaternes beskatning. Derimod ændrer selvstændighedsfiktionen ikke ved, at et fast driftssted såvel juridisk som erhvervsmæssigt er en *afhængig del af det samlede foretagende*.¹³¹ Efter en gennemgang af de forskellige synspunkter om selvstændighedsfiktionen i retspraksis og teori konkluderer G. Bähr, at man kun kan nå frem til en løsning ved at underkaste art. 7, stk. 2, en *formålsfortolkning*, hvorefter foretagendets indkomst fordeles “... *verursachungsgerecht*”.

Da driftsstedets nettoindkomst opgøres som forskellen mellem driftsstedets indtægter og udgifter, er det ifølge G. Bähr ikke tilstrækkeligt at foretage en fordeling af foretagendets faktiske indtægter og udgifter. *Samtlige interne ydelser* må tillægges en *avance*. Da en sådan avance tilsvarende fratrækkes hos den modtagende del af foretagendet, betyder dette ifølge G. Bähr ikke, at der skattemæssigt produceres indtægter, som ikke er oppebåret af det samlede foretagende. Der er alene tale om en metode til at fordele foretagendets indkomst mellem de enkelte dele af foretagendet.¹³²

G. Bähr fører denne opfattelse af selvstændighedsfiktionens indhold konsekvent igennem. Ved interne overførelser af varer skal anvendes arms længde priser. Endvidere skal der anvendes arms længde priser ved interne ydelser

130 Jf. G. Bähr: Gewinnermittlung ausländischer Zweigbetriebe, 1971, s. 64. Se kritisk her til nedenfor kapitel 9.2.1 (s. 384 ff.).

131 Jf. G. Bähr: Gewinnermittlung ausländischer Zweigbetriebe, 1971, s. 81.

132 Jf. G. Bähr: Gewinnermittlung ausländischer Zweigbetriebe, 1971, s. 84.

svarende til leje, royalties, know-how-gebyrer og vederlag for generel ledelse og administration (*Regieleistungen*). Også interne rentebetalinger for overladt kapital (dog med undtagelse af dotationskapitalen) skal medtages til arms længde priser.¹³³

OECD's kommentarers indskrænkning af selvstændighedsfiktionen afvises af G. Bähr som rene praktiske overvejelser uden nogen teoretisk begrundelse.¹³⁴ G. Bähr anfører, at det er på tide at opgive den "... Unsinnigkeit ..., in "schizophrener Weise" ständig der juristischen Beurteilung oder der wirtschaftlichen Betrachtung entstammende Argumente gegeneinander auszuspielen".¹³⁵ Hermed hentydes til, at man i litteratur og praksis støder på argumenter om, at man *på den ene side* skal anvende arms længde værdier ved overførelse af omsætningsaktiver, mens man *på den anden side* ud fra formaljuridiske argumenter (f.eks. "man kan ikke tjene på sig selv") afviser at beregne interne renter, leje og royalties osv.

Det ses således, at G. Bähr ud fra en formålsfortolkning af art. 7, stk. 2, konsekvent argumenterer for at anvende arms længde priser ved interne ydelser. Aftaler mellem de enkelte dele af foretagendet sidestilles ikke direkte med aftaler mellem selvstændige rets- og skattesubjekter, men de interne ydelser beregnes til arms længde priser som en metode for at nå frem til en opdeling af foretagendets indkomst. Selv om der ikke anvendes samme terminologi, er der herved et vist slægtskab med de funktionsnytteteorier, som omtales nedenfor kapitel 6.5.1.2 (s. 254 ff.).

6.5.1.1.3 Niels Lolk Koefoed

I dansk skatteretlig teori har Niels Lolk Koefoed i en artikel fra 1978 med inspiration fra tysk teori argumenteret for, at man skatteretligt bør acceptere interne rentebetalinger mellem et fast driftssted og hovedkontoret.

Niels Lolk Koefoed sondrer ikke skarpt mellem overenskomstret og intern dansk ret, og han tager tilsyneladende alene stilling til intern dansk ret. Med henvisning til *læren om rette indkomstmodtager* argumenterer han for at betragte de to dele af foretagendet som "... skatteretligt selvstændige retssubjekter".¹³⁶ Efter dansk ret skal man ifølge Niels Lolk Koefoed opgøre driftsstedets indkomst ud fra en ubegrænset selvstændighedsfiktion, hvorefter man i skatteretlig hen-

133 Jf. G. Bähr: Gewinnermittlung ausländischer Zweigbetriebe, 1971, s. 85 f. og s. 113 ff.

134 Jf. G. Bähr: Gewinnermittlung ausländischer Zweigbetriebe, 1971, s. 81 ff. og s. 126 f.

135 Jf. G. Bähr: Gewinnermittlung ausländischer Zweigbetriebe, 1971, s. 127.

136 Jf. Niels Lolk Koefoed i RR 1978, 301, særligt s. 309.

seende sidestiller det faste driftssted med et *100 pct. ejet datterselskab*, og han gør gældende, at skattemyndighedernes indskrænkning af selvstændighedsfiktionen ikke er i overensstemmelse med gældende dansk ret.¹³⁷

Niels Lolk Koefoeds argumentation for at beregne interne renter i henhold til intern dansk skatteret må anses som udtryk for en ubegrænset selvstændighedsfiktion. Niels Lolk Koefoed koncentrerer sig i artiklen primært om *intern dansk skatteret*, men han fremfører dog, at OECD's kommentarer må karakteriseres som "... underordnet i forhold til den tekst, der er det egentlige aftalegrundlag landene imellem".¹³⁸ Selv om han ikke udtrykkeligt anfører, hvordan overenskomstbestemmelser formuleret som OECD's modeloverenskomsts art. 7 skal fortolkes, synes det på baggrund heraf rimeligt at anse det for forudsat, at der også gælder en ubegrænset selvstændighedsfiktion efter de konkrete *dobbeltbeskatningsoverenskomster*.

6.5.1.2 Teorier om funktionsnytte

Teorier om funktionsnytte adskiller sig som tidligere nævnt fra teorier om en ubegrænset selvstændighedsfiktion ved at have et *andet teoretisk udgangspunkt*. Målet for en funktionsnytteteori er ikke at sidestille det faste driftssted med et selvstændigt rets- og skattesubjekt (f.eks. et datterselskab). I stedet tages der udgangspunkt i, at det faste driftssted kun er en uselvstændig del af foretagendet, og anvendelsen af arms længde priser ved interne ydelser anvendes alene som et middel til at opgøre værdien af den nytte, det faste driftssted har bidraget med.

Sondringen efter det teoretiske udgangspunkt er *flydende*, idet ingen af de ovennævnte forfattere, som her er rubriceret som fortalere for en ubegrænset selvstændighedsfiktion, gør gældende, at man uden videre skal sidestille interne aftaler mellem et foretagendes faste driftssted og hovedkontor med aftaler mellem selvstændige rets- og skattesubjekter. Sammenligningen med uafhængige foretagender anvendes af disse forfattere som et middel til at opgøre det faste driftssteds indkomst. Om man anvender arms længde priser ud fra det synspunkt, at man skal sammenligne med uafhængige foretagender, eller fordi man derved vil måle det faste driftssteds nytte for det samlede foretagende, har *ikke* afgørende betydning for de *praktiske konsekvenser* af de to typer teorier.

Den *væsentligste indvending* mod teorier om funktionsnytte er da også, at de på trods af forsøget på at argumentere ud fra det faste driftssteds status som

137 Jf. Niels Lolk Koefoed i RR 1978, 301, særligt s. 313 f.

138 Jf. Niels Lolk Koefoed i RR 1978, 301, særligt s. 308.

en selvstændig del af det samlede foretagende i det væsentlige når frem til samme resultater som teorier om en ubegrænset selvstændighedsfiktion. Som eksempler på forfattere, der argumenterer ud fra synspunkter om funktionsnytte skal nedenfor omtales Helmut Becker, Wolfgang Kumpf og Irene Burgers.¹³⁹

6.5.1.2.1 Helmut Becker

Den tyske forfatter Helmut Becker er måske den, der mest konsekvent har argumenteret ud fra et synspunkt om funktionsnytte. Hans teori knytter sig alene til fortolkningen af art. 7 i *dobbeltbeskatningsoverenskomsterne* i modsætning til fortolkningen af intern (tysk) ret.¹⁴⁰

Helmut Becker har kritiseret teorier om en ubegrænset selvstændighedsfiktion for at anse et fast driftssted for i relation til indkomstopgørelsen af være et selvstændigt foretagende. Heroverfor står hans *funktionsnytteteori*, som tager sig udgangspunkt i, at der skal ske en fordeling af hele foretagendets indkomst. Heraf følger, at man bl.a. ikke skal tage hensyn til aftaler mellem de enkelte dele af foretagendet. Fordelingen af det samlede foretagendes indkomst mellem de enkelte dele af foretagendet skal ske efter en målestok, der modsvarer de enkelte deles bidrag til foretagendets samlede indkomst. For at måle dette bidrag skal man efter den direkte metode foretage en opdeling af de enkelte deles konkrete funktioner og værdiansætte disse funktioner til et beløb. Det beløb, de enkelte funktioner værdiansættes til, betegnes *funktionsnyttten*.¹⁴¹

Indkomsten for hver del af foretagendet opgøres til summen af de beløb, der modsvarer bidraget fra den pågældende del af foretagendet, dvs. summen af funktionsnyttten for den pågældende del af foretagendet. Summen af funktionsnyttten hos de enkelte dele af foretagendet udgør tilsammen hele foretagendets indkomst.

Faktiske indtægter og udgifter fra/til tredjemand allokeres til den del af foretagendet, indtægterne og udgifterne vedrører og indgår dermed umiddelbart ved opgørelsen af funktionsnyttten for den pågældende del af foretagendet. Det særlige ved Helmut Beckers funktionsnytteteori er, at *funktionsnyttten af interne ydelser* beregnes ud fra *arms længde priser* af de pågældende ydelser.

139 Endvidere er en funktionsnytteteori bl.a. støttet af Otto H. Jacobs: Internationale Unternehmensbesteuerung, 4. udg., 1999, s. 509 ff. Der ses ikke at være nordiske forfattere, som har argumenteret ud fra tilsvarende synspunkter.

140 Jf. Helmut Becker i Der Betrieb 1990, 392, særligt s. 392. Helmut Becker har bl.a. redegjort for sin funktionsnytteteori i Europäische Steuerzeitung 1971, 95; samme i Der Betrieb 1989, 10; samme i Der Betrieb 1990, 392.

141 Jf. Helmut Becker i Der Betrieb 1989, 10, særligt s. 13.

Arms længde-grundsætningen i OECD's model overenskomst art. 7, stk. 2, er kun et *hjælpemiddel* til at måle nyten af de enkelte funktioner. Man opgør således ifølge Helmut Becker ikke indkomsten på baggrund af fiktive aftaler, men fiktive aftaler, som uafhængige foretagender ville have indgået, anvendes som et hjælpemiddel til at opgøre værdien af de funktioner, de enkelte dele af foretagendet har bidraget med.¹⁴²

Til illustration af forskellen mellem sin funktionsnytteteori og en teori om en begrænset selvstændighedsfiktion (jf. herom nedenfor kapitel 6.5.2 (s. 261 ff.)) angiver Helmut Becker en situation, hvor et hovedkontor yder et internt lån til et fast driftssted udover driftsstedets dotationskapital.

Ud fra en *begrænset selvstændighedsfiktion* vil man sædvanligvis kun tillade et rentefradrag hos det faste driftssted, hvis der er forbindelse med renteudgifter afholdt til tredjemand, og i så fald er det størrelsen af disse *faktiske* rentebetalinger, der lægges til grund.

Efter Helmut Beckers *funktionsnytteteori* vil man betragte hovedkontorets interne lån til driftsstedet således, at hovedkontoret udøver en *finansieringsfunktion*. I stedet for selv at anvende kapitalen i sin egen del af foretagendet, overlader hovedkontoret kapitalen til driftsstedet, som ellers ikke ville have været i stand til at løse de opgaver, driftsstedet rent faktisk udøver. Som mål for værdien af hovedkontorets bidrag ved finansieringen af driftsstedet – funktionsnyten – opgøres arms længde priser for lån, svarende til arms længde renter. Ved opgørelsen af hovedkontorets andel af hele foretagendets indkomst skal man således medregne en arms længde rente af den overladte kapital.

Da *det samlede foretagende* hverken har haft indtægter eller udgifter alene ved den omstændighed, at en del af foretagendet (her: hovedkontoret) overlader kapital til en anden del af foretagendet (her: det faste driftssted), skal der ske en regulering. Da der i eksemplet, hvor hovedkontoret har ydet et internt lån til det faste driftssted, er registreret en *positiv* funktionsnytte hos hovedkontoret (opgjort til arms længde renten), skal der modsat hos det faste driftssted registreres en *negativ* funktionsnytte, så det samlede foretagendes indkomstopgørelse ikke forrykkes.

Den faktiske konsekvens af beregningen af funktionsnyten for det interne lån er derfor, at der hos hovedkontoret registreres en positiv funktionsnytte svarende til arms længde renten (modsvarende en renteindtægt), mens der hos det faste driftssted registreres en funktionsnytte af samme størrelse, men med modsat fortegn (modsvarende en renteudgift). Helmut Becker *understreger*, at der ikke hermed accepteres interne arms længde renter mellem de enkelte dele af foretagendet, eller at der betales renter mellem de enkelte dele af foretagendet. Der

142 Jf. Helmut Becker i Der Betrieb 1989, 10, særligt s. 13; samme i Der Betrieb 1990, 392, særligt s. 392.

er kun tale om et hjælpemiddel til at beregne den andel af det samlede foretagendes indkomst, som skal henføres til de enkelte dele af foretagendet.¹⁴³

Denne måde at beregne funktionsnyttens på gælder på tilsvarende måde for andre funktioner.

Hvis et hovedkontor f.eks. har produceret en vare og overlader varen til et fast driftssted til videresalg, har hovedkontoret udøvet en produktionsfunktion og driftsstedet en salgsfunktion. Hovedkontorets funktionsnytte beregnes til arms længde prisen på overførelsestidspunktet.¹⁴⁴ Tilsvarende vil man ved et hovedkontors overladelse af et immaterielt aktiv som f.eks. et patent til et fast driftssted skulle beregne funktionsnyttens til et arms længde licensgebyr, som skal medregnes ved opgørelsen af hovedkontorets andel af foretagendets indkomst og fragå driftsstedets andel.

Et centralt spørgsmål ved vurderingen af funktionsnytteteorien er ifølge Helmut Becker, hvorledes man skal forholde sig, hvis *funktionsnyttens* hos den ene del af foretagendet er *negativ*, mens den hos den anden del af foretaget er *positiv*. Helmut Becker er af den opfattelse, at art. 7, stk. 1, 2. punktum, i OECD's modeloverenskomst ikke udelukker, at den ene del af foretagendet kan have underskud og den anden del af foretagendet et overskud.

Dette kan ifølge Helmut Becker f.eks. være en konsekvens af, at infrastrukturen i den ene stat er bedre end i den anden, og i en sådan situation vil det være rimeligt, at staten med den bedre infrastruktur efter overenskomsten er berettiget at beskatte den positive funktionsnytte, der blev opnået af den del af foretagendet, der er placeret i den pågældende stat.¹⁴⁵ I denne situation må man derfor modsvarende acceptere, at den samlede funktionsnytte for den anden del af foretagendet bliver negativ.

6.5.1.2.2 Wolfgang Kumpf

En anden tysk forfatter, som i sin argumentation har benyttet sig af et synspunkt om funktionsnytte, omend ikke helt så konsekvent som Helmut Becker, er Wolfgang Kumpf. Ved allokeringen af indtægter og udgifter gør Wolfgang Kumpf gældende, at man såvel i henhold til intern tysk ret som efter dobbeltbeskatningsoverenskomsterne skal opgøre det faste driftssteds

143 Jf. Helmut Becker i Der Betrieb 1989, 10, særligt s. 14.

144 Jf. Helmut Becker i Der Betrieb 1989, 10, særligt s. 14.

145 Jf. Helmut Becker i Der Betrieb 1989, 10, særligt s. 15.

indkomst efter indkomstens erhvervsmæssige tilknytning til det faste driftssted (*nach wirtschaftlichem Zusammenhang*).¹⁴⁶ Hvis denne erhvervsmæssige tilknytning ikke er klar, skal man allokere foretagendets formuegoder og indkomst efter *ledelsens hensigt*, således som den fremgår af regnskabet.

Regnskabet er kun et indicium for den korrekte allokering. Eksempelvis vil et regnskabs udvisende ikke være afgørende, hvis der ifølge regnskabet skal henføres et immaterielt aktiv til et fast driftssted, hvis opgave er at videre-sælge varer, såfremt det immaterielle aktiv ikke har nogen forbindelse med driftsstedets salgsaktivitet. Sammenligningen med et uafhængigt foretagende træder her til som en *objektiverende* målestok.¹⁴⁷

Wolfgang Kumpf afviser, at man skal anse *interne ydelser* mellem et fast driftssted og hovedkontoret som ydelser mellem to selvstændige rets- og skattesubjekter. Det faste driftssted er en retlig uselvstændig del af foretagendet. I stedet skal man opgøre det inden for rammerne af en fordeling af det samlede foretagends indkomst. Ved denne fordeling gælder følgende 3 kriterier: 1) man skal sikre, at der til de enkelte dele af foretagendet bliver allokert indkomst svarende til *de udøvede funktioner*; 2) nytten værdiansættes til *arms længde priser*, og 3) da der er tale om en retlig enhed, skal *realisationstidspunktet* bedømmes ud fra det samlede foretagendes synsvinkel.¹⁴⁸

Ved interne overførelser af aktiver skal man eksempelvis værdiansætte til arms længde priser på overførelsestidspunktet. For at sikre, at der ikke sker en *realisation* før hele foretagendets realisation til tredjemand eller ved forbrug, optages der i regnskabet en udligningspost, som så senere bliver opløst med beskatning til følge,¹⁴⁹ jf. om denne metode med udskudt avanceopgørelse nedenfor kapitel 12.2.1.3 (s. 524 ff.).

OECD's kommentarer (1977-versionen), der på flere punkter anbefaler en begrænsning af selvstændighedsfiktionens rækkevidde, kritiseres indgående. Der er ifølge Wolfgang Kumpf ikke belæg for en sådan begrænsning i ordlyden af art. 7, stk. 2.¹⁵⁰ Det er *ikke en nødvendig følge* af det faste driftssteds status som en reelt uselvstændig del af det samlede foretagende, at der *ikke* kan beregnes

146 Jf. Wolfgang Kumpf: Besteuerung inländischer Betriebstätten von Steuerausländern, 1982, s. 103 og s. 106; samme i Steuerberater Jahrbuch 1988/89, s. 399 ff., særligt s. 405 og s. 407.

147 Jf. Wolfgang Kumpf: Besteuerung inländischer Betriebstätten von Steuerausländern, 1982, s. 103 f. og s. 106.

148 Jf. Wolfgang Kumpf i Steuerberater Jahrbuch 1988/89, 399 ff., særligt s. 411.

149 Jf. Wolfgang Kumpf: Besteuerung inländischer Betriebstätten von Steuerausländern, 1982, s. 124-127; samme i Steuerberater Jahrbuch 1988/89, 399 ff., særligt s. 413 ff.

150 Jf. Wolfgang Kumpf: Besteuerung inländischer Betriebstätten von Steuerausländern, 1982, s. 128; samme i Steuerberater Jahrbuch 1988/89, 399 ff., særligt s. 417 f.

interne renter, leje, licenser mv. Ved at beregne interne renter, leje, licenser mv. forudsætter man ifølge Wolfgang Kumpf ikke, at driftsstedet er en selvstændig juridisk person; blot opgøres driftsstedets indkomst ud fra en fiktion om, at det faste driftssted har en erhvervsmæssig selvstændighed (*wirtschaftliche selbständigkeit*). Ved hjælp af denne erhvervsmæssige selvstændighed sikres det, at den indkomst, der henføres til de enkelte dele af foretagendet, svarer til værdien af de af de enkelte dele af foretagendet udøvede funktioner.¹⁵¹ I overensstemmelse hermed skal der ifølge Wolfgang Kumpf også ved interne tjenesteydelser anvendes arms længde priser.¹⁵²

6.5.1.2.3 Irene Burgers

Den systematik og metode, som hollandske Irene Burgers har anvendt i sin afhandling om indkomstopgørelsen for et fast driftssted, er beskrevet ovenfor kapitel 6.5 (s. 246 ff.). De forskellige synspunkter om, hvorledes man skal opgøre et fast driftsstedes indkomst, sammenfatter Irene Burgers i 5 *approaches*: *broad* og *narrow territorial approach*, samt *broad*, *narrow* og *legistic functional approach*.

Broad og *narrow territorial approach* er udtryk for teorier om en ubegrænset selvstændighedsfiktion. Ved Irene Burgers definition af de 3 forskellige *functional approaches* kan det konstateres, at de har samme udgangspunkt vedrørende allokeringen af faktiske indtægter og udgifter, idet denne allokering skal ske ud fra en undersøgelse af den forretningsmæssige tilknytning til de enkelte dele af foretagendet.¹⁵³

Forskellen mellem de 3 *functional approaches* ses ved behandlingen af *interne ydelser*. Hvor *legistic* og *narrow functional* kan karakteriseres som to forskellige varianter af teorier om en begrænset selvstændighedsfiktion,¹⁵⁴ er *broad functional approach* udtryk for en teori om funktionsnytte, hvor man ved opgørelsen af funktionsnyttens for interne ydelser anvender arms længde priser.

I et afsluttende kapitel af mere retspolitisk karakter tager Irene Burgers stilling til, hvilken af de 5 teorier (*approaches*), man bør tilslutte sig.¹⁵⁵ Hun an-

151 Jf. Wolfgang Kumpf: Besteuerung inländischer Betriebstätten von Steuerausländern, 1982, s. 129.

152 Jf. Wolfgang Kumpf: Besteuerung inländischer Betriebstätten von Steuerausländern, 1982, s. 139-143.

153 Jf. Irene Burgers: Taxation and Supervision of Branches of International Banks, 1991, s. 172 f. og s. 345 ff.

154 Jf. herom nedenfor kapitel 6.5.2 (s. 261 ff.).

155 Jf. Irene Burgers: Taxation and Supervision of Branches of International Banks, 1991, s. 489-494.

fører herom, at der ikke findes noget entydigt resultat, og at det ikke er muligt at identificere én teoretisk *rigtig* måde at opgøre driftsstedssindkomsten på. I stedet opstiller hun 6 retspolitiske mål, som man bør tilstræbe at opfylde ved valget:

- 1) Beskatning af urealiseret gevinst bør undgås.
- 2) Det bør undgås, at driftsstedssstaten skal anvende oplysninger, som ikke lader sig verificere af driftsstedssstaten.
- 3) Indkomstopgørelsen bør kollidere så lidt som muligt med eksisterende forretningsmæssig organisation.
- 4) Udlændinges erhvervsindkomst fra filialer bør beskattes på samme måde som indlændinges indenlandske erhvervsindkomst.
- 5) Overenskomstopgørelsen bør tilpasse sig normal praksis for internationale virksomheder, som opretholder separate regnskaber som grundlag for beskatning.
- 6) Der bør tages hensyn til driftsstedssstatens fiskale interesse.

Irene Burgers konkluderer, at kun *narrow functional approach* og *broad functional approach* opfylder alle 6 krav. Ved en afvejning mellem disse to teorier foretrækker Irene Burgers *broad functional approach* med følgende begrundelse:¹⁵⁶

“In order to determine which of these two approaches should be preferred the merits and disadvantages of these approaches should be weighed. The advantage of a narrow functional approach is that arm’s length prices for internal transactions are available as similar transactions are also carried on for the benefit of third parties. However, there is no clear reason why not all internal transactions should be remunerated apart from the practical argument. Under a broad functional approach all internal transactions are remunerated. However, it may prove cumbersome to establish arm’s length prices.

It is submitted that the broad functional approach should be preferred. There is no reason why the practical argument should be of overriding importance, that where similar transactions are not also carried on for the benefit of third parties arm’s length prices for internal transactions are not easily fixed; after all, for similar transactions in the relation parent-subsidiary arm’s length prices must be fixed also.

The advantage of the broad functional approach that allocation of profits under this approach may take place in practically the same way as under a narrow territorial approach (where the permanent establishment is treated as a

156 Jf. Irene Burgers: Taxation and Supervision of Branches of International Banks, 1991, s. 493 f.

“deemed” subsidiary for tax purposes), without interfering with the “real facts”, is decisive. By applying the broad functional approach to the separate enterprise theory, on the one hand, economic efficiency (a non-resident investor does not pay more tax on his direct investment outside the country of residence than he would pay on this investment if he were a resident in the country of investment) will be disturbed as little as possible by the income tax consequences resulting from the choice for either permanent establishment or subsidiary, whereas, on the other hand, the real legal situation is taken into account (the permanent establishment is not transformed into a subsidiary for tax purposes).”

6.5.2 Teorier om en begrænset selvstændighedsfiktion

Efter teorierne om en begrænset selvstændighedsfiktion tages der på tilsvarende måde som ved funktionsnytteteorien det udgangspunkt, at der skal ske en fordeling af hele foretagendets indkomst. Det centrale ved en begrænset selvstændighedsfiktion kan udtrykkes således, at det faste driftssteds selvstændighed finder sin grænse ved, at der er tale om kun et og samme rets- og skattesubjekt.

Det kan konstateres, at der, bl.a. på grund af den vægt der lægges på OECD's kommentarer ved fortolkningen af art. 7, i *nyere* teori er en overvejende tilslutning til, at selvstændighedsfiktionen skal begrænses.¹⁵⁷ Dette forhindrer imidlertid ikke, at der er uenighed om løsningen på en række konkrete problemer. Denne uenighed illustrerer vanskeligheden ved at kombinere den retlige realitet, at et fast driftssted ikke udgør noget selvstændigt rets- eller skattesubjekt, med fiktionen om, at man i relation til indkomstopgørelsen skal anse driftsstedet for at være et uafhængigt foretagende. Hvor der blandt de nedenfor omtalte repræsentative forfattere nok er enighed om, at fiktionen om det faste driftssteds selvstændighed er begrænset, er der med andre ord ikke enighed om begrænsningens nærmere indhold.

Det må erkendes, at det er vanskeligt præcist at fastslå, hvornår man skal anerkende arms længde priser ved interne ydelser. Ifølge den tese, som er gøres gæl-

157 Ud over-11pt de forfattere, hvis synspunkter gennemgås i det følgende, kan bl.a. henvises til Klaus Vogel: *Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar*, 3. udg., til art. 7, margin nr. 64 ff.; Siegfried Schröder i J. M. Mössner m.fl.: *Steuerrecht international tätiger Unternehmen*, 1992, s. 185 f., margin nr. C 10; Harald Schaumburg: *Internationales Steuerrecht*, 2. udg., 1998, s. 903 f., margin nr. 16.264; Nils Mattsson: *Svensk internationell beskattningsrätt*, 12. udg., 1997, s. 157; Gustaf Lindencrona: *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 54 f.; Frederik Zimmer: *Internasjonal inntektsskatterett*, 2. udg., 1992, s. 116 f.

dende i denne afhandling, skal man som udgangspunkt foretage en vurdering ud fra de interne ydelsers tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet.

Det er efter min opfattelse en konsekvens af selvstændighedsfiktionen, at man ved interne ydelser *i et vist omfang må acceptere*, at der til et fast driftssted henføres indkomst, som ikke samtidigt er indkomst for det samlede foretagende. Det må således i et vist omfang accepteres, at der ved opgørelsen af det faste driftssteds indkomst sker en fravigelse af udgangspunktet om foretagendets enhed. Et tilsvarende synspunkt er blandt de nedenfor omtalte forfattere gjort gældende af Alexander Hemmelrath, Thøger Nielsen, Erik Møller og Aage Michelsen.

Omvendt står Helmut Debatin og Wolfgang Ritter som repræsentanter for teorier, som i højere grad holder fast i princippet om *foretagendets enhed*, således at der ikke til nogen del af foretagendet vil kunne henføres indkomst, som ikke samtidigt er indkomst for det samlede foretagende. Wolfgang Ritter har beskrevet sit synspunkt således.¹⁵⁸ "Bei dem für eine Betriebsstätte anzustellenden Fremdvergleich kann es nur darum gehen, den anteiligen Gewinn zu bestimmen, den sie im Rahmen des Gesamtunternehmens erzielt hat."

De af Irene Burgers formulerede *legistic* og *narrow functional approach* illustrerer også en sådan forskellig holdning til selvstændighedsfiktionens udstrækning. De to *approaches* må begge rubriceres som teorier om en begrænset selvstændighedsfiktion. *Legistic functional approach* tager mest konsekvent hensyn til, at et fast driftssted alene er en uselvstændig del af det samlede foretagende. Ved interne ydelser vil man aldrig kunne anvende arms længde priser, hvis dette fører til, at der til den ene del af foretagendet henføres indkomst, som ikke er erhvervet af hele foretagendet. Efter *narrow functional approach*, tages der ligeledes i vidt omfang hensyn til, at et fast driftssted er en uselvstændig del af foretagendet, men der skal anvendes arms længde priser, hvis lignende ydelser leveres til tredjemænd. Såfremt foretagendet ikke leverer lignende ydelser til tredjemand, skal der alene foretages en allokering af de faktiske omkostninger. Efter *narrow functional approach* vil interne ydelser således delvist skulle baseres på arms længde priser, også selv om dette medfører, at der til en del af foretagendet allokeres indkomst, som det samlede foretagende ikke har erhvervet.¹⁵⁹ Som anført ovenfor kapitel 6.5 (s. 246 ff.), giver de af Irene Burgers definerede *approaches* og de resultater, en konsekvent deduktion herfra fører til, ikke en dækkende beskrivelse af de forskellige synspunkter om indholdet af en begrænset selvstændighedsfiktion, man finder i den skatteretlige teori.

158 Jf. Wolfgang Ritter i *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht* 1976/77, s. 288 ff., særligt s. 303.

159 Jf. Irene Burgers: *Taxation and Supervision of Branches of International Banks*, 1991, s. 172 og s. 348 f.

6.5.2.1 Wolfgang Ritter

Wolfgang Ritter sonderer skarpt mellem indkomstopgørelsen efter *intern ret* og indkomstopgørelsen efter en *dobbeltbeskatningsoverenskomst*. På baggrund af sin fortolkning af art. 7 i OECD's modeloverenskomst når han dog frem til, at der er overensstemmelse mellem indkomstopgørelsesreglerne i heri og i intern tysk ret.¹⁶⁰ Ved fastlæggelsen af selvstændighedsfiktionens rækkevidde afviser Wolfgang Ritter indledningsvis, at der skulle gælde en ubegrænset selvstændighedsfiktion.

Dette følger efter Wolfgang Ritters opfattelse allerede af formuleringen af *art. 7, stk. 3*, idet allokering af en andel af de faktiske generalomkostninger til driftsstedet ikke vil kunne forenes med en ubegrænset fiktion om det faste driftsstedes selvstændighed. Hertil kommer de praktiske problemer ved at konstruere en sammenligning med forholdet mellem et moder- og datterselskab.¹⁶¹

Formuleringen af art. 7, stk. 2, giver flere fortolkningsmuligheder, men sammenhængen med stk. 3, gør det ifølge Wolfgang Ritter nærliggende at opgøre indkomsten efter, hvad de enkelte dele af foretagendet har bidraget med. Ved denne opgørelse udstrækkes afvisningen af en ubegrænset selvstændighedsfiktion til, at man helt skal *undgå* at beregne *fiktive* interne indtægter og udgifter ved interne ydelser mellem et fast driftssted og hovedkontoret.

Dermed reduceres spørgsmålet om opgørelsen af et fast driftsstedes indkomst reelt til en *allokering* af foretagendes *faktiske* indtægter og udgifter mellem det faste driftssted og hovedkontoret. Konsekvenserne af sit synspunkt om forholdet mellem selvstændighedsfiktionen og princippet om foretagendets enhed viser Wolfgang Ritter i en analyse af en række konkrete problemer.

Da en dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke ændrer ved, hvorledes indkomsten skal opgøres i henhold til intern ret, vil der ved et hovedkontors overførelse af en vare til et fast driftssted ikke ske realisation ved selve overførelsen, men først når driftsstedet senere sælger varen videre til en tredjemand. Hvis driftsstedet beholder varen eller sælger den videre med tab, vil hovedkontoret således ikke have erhvervet en indkomst. Det forhold, at man *i praksis* opererer med arms længde priser, ændrer ikke ved, hvad der *principielt* er korrekt. Hvis omvendt et fast driftssted overfører en vare til hovedkontoret, vil man ikke som mellem uafhængige foretagender kunne vælge mellem at afregne med en fast

160 Jf. Wolfgang Ritter i Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1976/77, s. 288 ff., særligt s. 299 ff.

161 Jf. Wolfgang Ritter i Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1976/77, s. 288 ff., særligt s. 300.

provision eller at lade driftsstedet bære en del af risikoen; det faste driftssted vil altid bære en del af risikoen, og der kan ikke allokere en indkomst til driftsstedet, hvis det samlede foretagende ikke erhverver nogen indkomst.

Ved et fast driftssteds benyttelse af aktiver, som udgør en del af foretagendets egenkapital, eller som er immaterielle rettigheder, der er et resultat af hovedkontorets forsknings- og udviklingsarbejde, skal der ifølge Wolfgang Ritter *ikke* allokere nogen fiktive udgifter i form af interne renter, licenser eller afskrivninger til driftsstedet. Hvis et fast driftssted anvender et driftsmiddel, som er overført fra hovedkontoret, skal de til aktivet knyttede afskrivninger derimod allokere til driftsstedet. Baggrunden for, at der til det faste driftssted skal allokere afskrivninger på grundlag af driftsmidler, men ikke på grundlag af immaterielle rettigheder, som består efter foretagendets eget udviklingsarbejde, er, at der ikke i intern tysk skatteret findes hjemmel til at aktivere de af foretagendet afholdte forsknings- og udviklingsomkostninger.

Såfremt et hovedkontor har fradraget udgifter til f.eks. udvikling af en metode, og driftsstedet i et efterfølgende år benytter sig af denne metode, kan man ikke i dette år belaste driftsstedets opgørelse med en del af disse udgifter. Der skal være tale om udgifter, som er afholdt inden for den samme periode. Hvis driftsstedet skal afholde en andel af hovedkontorets løbende udgifter til forskning, kræves der en egentlig sammenhæng med driftsstedets aktivitet. En rimelig fordeling mellem de enkelte dele af foretagendet lader sig imidlertid løse ved at være opmærksom på indtægtssiden. Hvis f.eks. et hovedkontor udvikler et patent og overfører dette til et fast driftssted i udlandet, vil de indtægter, patentet afkaster, ifølge Wolfgang Ritter skulle allokere til hovedkontoret, som har haft de væsentligste bidrag ved forskning og udvikling.¹⁶²

Særlige problemer vil opstå, såfremt begge dele af foretagendet benytter samme aktiv, eller – som ved finansiering – det ikke er muligt at afgøre, hvortil renteudgifter mv. skal allokere, fordi egenkapital og gæld er sammenblandet. I så fald kan man ifølge Wolfgang Ritter som hjælpemiddel anvende tankemodellen bag begrebet *dotationskapital*, nemlig at det faste driftssted som et datterselskab skal anses at være udstyret med en egenkapital.¹⁶³

6.5.2.2 Helmut Debatin

Helmut Debatin sonderer skarpt mellem de grænser for beskatning af erhvervsindkomst, der kan udledes af en dobbeltbeskatningsoverenskomst

162 Jf. Wolfgang Ritter i *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht* 1976/77, s. 288 ff., særligt s. 309.

163 Jf. Wolfgang Ritter i *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht* 1976/77, s. 288 ff., særligt s. 303.

(*Gewinnzurechnung*) og indkomstopgørelsen efter intern ret (*Gewinnermittlung*). De følgende synspunkter vedrører indkomstopgørelsen efter en *dobbeltskatningsoverenskomst*.¹⁶⁴

Den direkte metodes fiktion om det faste driftssteds selvstændighed fordrer ifølge Helmut Debatin, at man skal forestille sig, at driftsstedet er adskilt fra hovedkontoret. Dette fører imidlertid *ikke* til, at man ved opgørelsen af driftsstedets skattepligtige indkomst skal behandle interne ydelser på samme måde som ydelser mellem forbundne selvstændige skattesubjekter. Dette ville stride mod det forhold, at driftsstedet og hovedkontoret begge udgør uselvstændige dele af samlede foretagende. Selvstændighedsfiktionen finder sit mål og sine grænser derved, at den anvendes til at fordele foretagendets indkomst korrekt mellem driftsstedet og hovedkontoret. Dette mål hverken forlanger eller tillader, at man ser bort fra princippet om *foretagendets enhed*.

Ved opgørelsen af et fast driftssteds indkomst skal foretagendets faktiske indtægter og udgifter allokeres til de enkelte dele af foretagendet efter, hvad de pågældende dele inden for rammerne af det samlede foretagende har bidraget med. Dette betegner Helmut Debatin: *das Erwirtschaftungsprinzip*.¹⁶⁵ Det følger bl.a. af dette princip, at man til det faste driftssted skal allokere den indkomst, det faste driftssted erhverver ved sine transaktioner med tredjemænd, uanset hvor de dertil knyttede udgifter er betalt eller opstået.

Ved interne ydelser sikrer *Erwirtschaftungs*-princippet, at der til et fast driftssted kun kan allokeres foretagendets *faktiske* indtægter og udgifter. Der skal således ikke beregnes fiktive indtægter og udgifter, dvs. indtægter og udgifter, som ikke samtidigt udgør faktiske indtægter og udgifter for det samlede foretagende. Ved den nærmere gennemførelse af det overordnede synspunkt om selvstændighedsfiktionens begrænsning af princippet om foretagendets enhed opstiller Helmut Debatin en sontring mellem grundlaget for og selve den erhvervsmæssige aktivitet (henholdsvis *Ausstattungsbereich* og *Tätigkeitsbereich*).¹⁶⁶

For så vidt angår området *Ausstattungsbereich* kan det ikke komme på tale at behandle interne ydelser som ydelser mellem uafhængige tredjemænd. Alene *faktiske* udgifter til tredjemand kan henføres til den pågældende del af foretagendet uden tillæg af nogen intern avance. I modsat fald ville man fratage det faste driftssted fordelene af, at foretagendet selv har kunnet forsyne driftsstedet med anlægskapital.

164 Jf. Helmut Debatin i *Der Betrieb* 1989, 1692, særligt s. 1695 ff.

165 Jf. Helmut Debatin i *Der Betrieb* 1989, 1739, særligt s. 1740.

166 Jf. Helmut Debatin i *Der Betrieb* 1989, 1739, særligt s. 1742.

Anderledes er det inden for *Tätigkeitsbereich*. Her skal der i medfør af *Erwirtschaftungs*-princippet foretages en fordeling af nogle eksterne indtægter, hvilket fører til at man i visse tilfælde må anvende *arms längde priser* som grundlag for allokeringen af indkomsten. Dette fører dog *ikke* til, at der til et fast driftssted vil skulle henføres indtægter eller udgifter, som ikke også er indtægter og udgifter for det samlede foretagende, jf. nærmere nedenfor.

Til illustration af sondringen mellem *Ausstattungsbereich* og *Tätigkeitsbereich* nævner Helmut Debatin et internt lån fra et foretagendes hovedkontor til dets faste driftssted.¹⁶⁷

Der skal normalt ikke beregnes en arms længde rente ved et internt lån mellem et fast driftssted og hovedkontoret. Som følge heraf mener Helmut Debatin, at det er principielt forkert at tale om, at dotationskapital kan overlades til driftsstedet uden vederlag. Det, der skal undersøges, er, om en del af foretagendets gæld og faktiske renteudgifter skal allokere til det faste driftssted. Her er man inden for *Ausstattungsbereich*.

Med henvisning til OECD's kommentarer anfører Helmut Debatin, at man ved interne lån mellem forskellige dele af et finansielt foretagende (f.eks. en bank), skal beregne arms længde renter, idet det at yde og modtage lån er snævert knyttet til sådanne foretagenders almindelige forretning. Dette er ifølge Helmut Debatin en konsekvens af kravet om, at der til et fast driftssted skal henføres den af driftsstedet erhvervede del af foretagendets indkomst, og at man her er inden for *Tätigkeitsbereich*.¹⁶⁸

Selv om arms længde priser anvendes som en målestok for allokeringen af indkomst inden for *Tätigkeitsbereich*, er det som nævnt et væsentligt element i Helmut Debatins *Erwirtschaftungs*-princip, at man ikke skal allokere indtægter og udgifter til en del af foretagendet, som ikke samtidigt har været indtægter og udgifter for det samlede foretagende.¹⁶⁹

I en situation, hvor et foretagendets hovedkontor producerer en vare, som efter en intern overførelse til et fast driftssted sælges af driftsstedet, skal der til hovedkontoret allokere den del af foretagendets samlede indtægt vedrørende varen, som svarer til en produktionsindtægt, og til det faste driftssted den del, der svarer til en salgsindtægt. Såfremt man imidlertid sidestiller den interne overførel-

167 Jf. Helmut Debatin i *Der Betrieb* 1989, 1739, særligt s. 1742.

168 Jf. Helmut Debatin i *Der Betrieb* 1989, 1739, særligt s. 1740, med henvisning til OECD's kommentarer (1977-versionen) til art. 7, punkt 17.

169 Jf. Helmut Debatin i *Der Betrieb* 1989, 1739, særligt s. 1742.

se med salg til arms længde prisen, vil man registrere en indkomst på et tidspunkt, hvor foretagendet ikke har realiseret indkomsten ved salg til tredjemand. Endvidere vil man i visse situationer registrere en indkomst, som er for stor i forhold til hele foretagendets indkomst. Det sidste vil særligt vise sig, hvis en vare efter en intern overførelse undergår en uventet værdiforringelse.¹⁷⁰

Der skal ifølge Helmut Debatin derfor ikke foretages beskatning af en indkomst hos nogen del af foretagendet, før det samlede foretagende har erhvervet en indkomst, og arms længde priser kan kun være en rettesnor, som anvendes i *normale* tilfælde. I visse situationer, f.eks. ved efterfølgende værdiforringelse af overførte aktiver, må man fravige arms længde priser som målestok for allokeringen. Det er kun foretagendets faktisk realiserede indtægt, der kan allokere til de enkelte dele af foretagendet.¹⁷¹

Helmut Debatin har viet problemet vedrørende tidsmæssige forskydninger en særlig interesse. Såfremt et foretagendes hovedkontor *overfører* en immateriel rettighed til driftsstedet, skal der ikke beregnes interne royalties til hovedkontoret. *Erwirtschaftungs-* princippet forhindrer imidlertid, at alle udviklingsomkostningerne allokere til hovedkontoret, mens alle indtægterne, der erhverves på baggrund heraf, allokere til det faste driftssted.

Såfremt omkostningerne til et udviklingsarbejde, som har resulteret i en immateriel rettighed, fuldt ud er bragt til fradrag hos et foretagendes hovedkontor, skal man ifølge Helmut Debatin også henføre de indtægter, der i senere indkomstår opstår på baggrund af den immaterielle rettighed, til hovedkontoret. Hvis den immaterielle rettighed *overføres* til et fast driftssted *for* de indtægter, der opstår på baggrund af rettigheden, erhverves, skal indtægterne allokere til hovedkontoret indtil det tidspunkt, hvor samtlige fratrukne udviklingsomkostninger er dækket ind. Først derefter skal indtægterne allokere til det faste driftssted.¹⁷²

Udgifter, som er fratrukket i tidligere år, vil således kunne få afgørende betydning for allokeringen af indtægter fra tredjemand. Helmut Debatin angiver ikke, om det i eksemplet er omsætningen vedrørende salg til tredjemand, der forlods skal allokere til hovedkontoret til dækning af udviklingsomkostningerne, eller om det kun er netto-overskuddet fra det pågældende år, der skal allokere til hovedkontoret. Se for en diskussion herom nedenfor kapitel 14.1.6.3 (s. 612 f.).

170 Jf. Helmut Debatin i *Der Betrieb* 1989, 1739, særligt s. 1743; samme i *Der Betriebsberater* 1990, 826, særligt s. 827 ff.

171 Jf. Helmut Debatin i *Der Betrieb* 1989, 1739, særligt s. 1743; samme i *Der Betriebsberater* 1990, 826, særligt s. 827.

172 Jf. Helmut Debatin i *Der Betrieb* 1989, 1739, særligt s. 1742.

6.5.2.3 Alexander Hemmelrath

Alexander Hemmelrath tager i sin undersøgelse af selvstændighedsfiktionen udgangspunkt i, at man kun effektivt kan forhindre dobbeltbeskatning, hvis bestemmelsen bliver fortolket på samme måde i forskellige stater. Han søger derfor at nå frem til "... den "wahren" Sinngehalt des nach Abkommensrecht der Besteuerung internationaler Einheitsunternehmen zugrundelegenden dealing at arm's length-Prinzips".¹⁷³ Ved sin analyse af rækkevidden af *dobbeltbeskatningsoverenskomsterne* selvstændighedsfiktionen har Alexander Hemmelrath i høj grad søgt at nå frem til nogle principper ved at foretage en fortolkning af *ordlyden* af art. 7, stk. 1 og 2, i OECD's modeloverenskomst.

Art. 7, stk. 1, anser Alexander Hemmelrath for at indeholde et kvantitativt udsagn om selvstændighedsfiktionens rækkevidde. Bestemmelsen henviser til det konkrete foretagende, og med formuleringen "*foretagende ... dets fortjeneste*" udtales ifølge Alexander Hemmelrath det princip, at indkomst, som henføres til et fast driftssted, også må være indkomst for det samlede foretagende.¹⁷⁴ Dette skal tillægges betydning ved interne ydelser. Alexander Hemmelrath konkretiserer princippet således, at der kun kan beregnes *fiktive avancer*, såfremt et fast driftssteds funktion enten har været en *nødvendighed* eller i det mindste en *hjælp* for foretagendets omsætning med tredjemand. Ved interne overførelser af varer og tjenesteydelser, som foretagendet *også leverer til tredjemand*, vil der normalt godt kunne beregnes fiktive avancer. En anden konsekvens af formuleringen af art. 7, stk. 1, er ifølge Alexander Hemmelrath, at man ikke kan henføre en indkomst til nogen del af foretagendet, før der er realiseret en indkomst af det samlede foretagende.

Art. 7, stk. 2, henviser ifølge Alexander Hemmelrath med udtrykket "*udøvede ... samme eller lignende virksomhed*" til den af det faste driftsstedets faktisk udøvede erhvervsmæssige aktivitet i forhold til omverdenen, f.eks. levering af varer eller tjenesteydelser til tredjemænd. Heller ikke biydelser (*Nebenleistungen*) ville en uafhængig tredjemand levere uden vederlag, men *ordlyden* af art. 7, stk. 2, medfører – særligt i de engelske og franske originalversioner – at man kun vil skulle foretage en sammenligning med uafhængige foretagender (dvs. an-

173 Jf. Alexander Hemmelrath: Die Ermittlung des Betriebsstättengewinns im internationalen Steuerrecht, 1982, s. 133. Alexander Hemmelrath har været medforfatter ved udarbejdelsen af kommentarerne til art. 7 i Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 1.-3. udg., og selv om Klaus Vogel ifølge forordet alene har det videnskabelige ansvar for fremstillingen, kan der konstateres en høj grad af overensstemmelse om de centrale punkter.

174 Jf. Alexander Hemmelrath: Die Ermittlung des Betriebsstättengewinns im internationalen Steuerrecht, 1982, s. 142 ff. Se kritisk hertil ovenfor kapitel 6.2 (s. 199).

vende arms længde priser), såfremt der er tale om ydelser, som foretagendet også leverer til tredjemand.¹⁷⁵ Dette er ikke tilfældet for sådanne bydelser.

Endelig tillægger Alexander Hemmelrath også art 7, stk. 2's udtryk: "*på samme eller lignende betingelser*" en vis betydning. Interne ydelser, som nok er til gavn for hele foretagendet, men ikke er ydet på "*samme eller lignende betingelser*" som hvis driftsstedet havde været et uafhængigt foretagende, skal ikke opgøres til arms længde priser.¹⁷⁶

Ved en konkretisering af disse udledte principper sondrer Alexander Hemmelrath mellem to kategorier af interne ydelser: *Leistungen im engeren Sinn* og *Leistungen im weiteren Sinn*.¹⁷⁷

Leistungen im engeren Sinn er ydelser, der umiddelbart har forbindelse med foretagendets indkomsterhvervelse. Der vil typisk være tale om ydelser, som også ville blive ydet mellem uafhængige tredjemænd, f.eks. halvfabrikata, varer eller tjenesteydelser. Ved sådanne ydelser skal man efter art. 7, stk. 2, normalt anvende arms længde priser. *Leistungen im weiteren Sinn* er ydelser, der ikke umiddelbart er rettet mod markedet, f.eks. overførelse af kapital til et fast driftssted eller en intern overførelse af aktiver, som ikke umiddelbart vedrører omsætningen. Da sådanne ydelser normalt ikke ydes mellem uafhængige tredjemænd, vil det i henhold til art. 7, stk. 2, være forkert at anvende arms længde priser.

Som konsekvenser af denne sontring, der har lighedspunkter med den af Helmut Debatin ovenfor nævnte sontring mellem *Ausstattungsbereich* og *Tätigkeitsbereich*, nævnes bl.a. interne lån til et driftssted, som normalt skal ske uden beregning af en arms længde rente (*Leistungen im weiteren Sinn*), med mindre der er tale om et finansielt foretagende (*Leistungen im engeren Sinn*).¹⁷⁸

Ved interne overførelser af varer skal man ifølge Alexander Hemmelrath lægge arms længde priser til grund, men samtidigt med en udligningspost sikre, at der ikke sker *for tidlig* beskatning. Hvis en vare efter en intern overførelse undergår værdiforringelse, opstår der en konflikt mellem anvendelsen af arms længde priser og princippet om, at det kun er foretagendets indkomst, der skal fordeles. Alexander Hemmelrath vil løse denne konflikt mellem principperne således, at arms længde priser lægges til grund, og anviser, at en *in-*

175 Jf. Alexander Hemmelrath: Die Ermittlung des Betriebsstättengewinns im internationalen Steuerrecht, 1982, s. 146.

176 Jf. Alexander Hemmelrath: Die Ermittlung des Betriebsstättengewinns im internationalen Steuerrecht, 1982, s. 147

177 Jf. Alexander Hemmelrath: Die Ermittlung des Betriebsstättengewinns im internationalen Steuerrecht, 1982, s. 194 f.

178 Jf. Alexander Hemmelrath: Die Ermittlung des Betriebsstättengewinns im internationalen Steuerrecht, 1982, s. 201-206.

traperiodisk underskudsdeling vil hindre beskatning af indkomst, som foretagendet ikke har erhvervet.¹⁷⁹

Som ved interne overførelser af varer fremfører Alexander Hemmelrath, at man ved interne overførelser af anlægsaktiver skal lægge arms længde priser til grund.¹⁸⁰ Dette begrundes ikke med, at der skulle være tale om *Leistungen im engen Sinn*, men med, at der kun herved sikres en rimelig fordeling mellem de enkelte dele af foretagendet. For tidlig beskatning sikres ved at oprette en udligningspost, som opløses i aktivets resterende levetid eller ved realisation til tredjemand.

Midlertidige interne lån af materielle og immaterielle aktiver skal ifølge Alexander Hemmelrath ikke føre til, at der beregnes et vederlag til arms længde priser svarende til *leje* eller *royalties* mv. Årsagen hertil er, at det interne lån for det første ikke resulterer i nogen indkomst for det samlede foretagende, og for det andet, at lån af aktiver, som den udlånende del af foretagendet fortsat selv benytter (delt benyttelse), ikke ville kunne forekomme mellem uafhængige tredjemænd.¹⁸¹ Som følge heraf skal der kun ske en allokering af de faktiske udgifter. Ved enkelte aktiver vil det kunne være svært at beregne udgifterne. Særligt vedrørende udgifter til forskning og udvikling anfører Alexander Hemmelrath, at man evt. vil kunne lade begge dele af foretagendet bære en andel af de løbende forsknings- og udviklingsomkostninger, selv om disse udgifter ikke har nogen direkte forbindelse med de konkrete immaterielle rettigheder, de enkelte dele af foretagendet p.t. benytter som led i deres indkomstskabende aktivitet.¹⁸² Som en undtagelse hertil fremhæver Alexander Hemmelrath et fast driftssted, hvis eneste funktion er at overlade de pågældende aktiver til andre dele af foretagendet. Her skal der beregnes et arms længde vederlag, selv om et fast driftssted ikke er umiddelbart involveret i foretagendets normale virksomhed over for tredjemand. Årsagen hertil er, at driftsstedet i en sådan situation indtager en tilsvarende position over for hovedkontoret, som et uafhængigt foretagende (f.eks. et leasingfirma, et forskningsforetagende mv.) kunne indtage over for en uafhængig tredjemand.¹⁸³ Til undgåelse af beskatning af indkomst,

179 Jf. Alexander Hemmelrath: Die Ermittlung des Betriebsstättengewinns im internationalen Steuerrecht, 1982, s. 235-243. Se om periodisering af et fast driftssteds indkomst nedenfor kapitel 7.2 (s. 281 ff.) og kapitel 7.3 (s. 285 ff.) og mere generelt om periodisering ved anvendelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster ovenfor kapitel 4.4.3 (s. 148 ff.).

180 Jf. Alexander Hemmelrath: Die Ermittlung des Betriebsstättengewinns im internationalen Steuerrecht, 1982, s. 225-228.

181 Jf. Alexander Hemmelrath: Die Ermittlung des Betriebsstättengewinns im internationalen Steuerrecht, 1982, s. 217 f., s. 231 og s. 267-270.

182 Jf. Alexander Hemmelrath: Die Ermittlung des Betriebsstättengewinns im internationalen Steuerrecht, 1982, s. 231 f.

183 Jf. Alexander Hemmelrath: Die Ermittlung des Betriebsstättengewinns im internationalen Steuerrecht, 1982, s. 219 f., s. 233 og s. 271 f. Se tilsvarende om OECD's kommentarer fra og med 1994-versionen ovenfor kapitel 6.3.4.2.2 (s. 229 f.) med kritik heraf.

som foretagendet ikke erhverver, foreskriver Alexander Hemmelrath en intra-periodisk udligning.

Ved *interne tjenesteydelser* sonderer Alexander Hemmelrath mellem (a) tjenesteydelser, der udelukkende er til nytte for den modtagende del af foretagendet, (b) tjenesteydelser, der er til nytte for begge dele af foretagendet, og (c) tjenesteydelser, der udelukkende er til nytte for den ydende del af foretagendet.

Ved tjenesteydelser, der udelukkende er til nytte for den *modtagende* del af foretagendet (a) skal arms længde priser anvendes, idet sådanne ydelser også vil kunne forekomme mellem uafhængige tredjemand. Som eksempel nævnes rets- og skatterådgivning, målrettet forskning eller specifikke reklamekampagner, som udelukkende er til nytte for den modtagende del af foretagendet.¹⁸⁴ Tjenesteydelser til *fælles nytte* (b), f.eks. PR-arbejde til gavn for hele virksomheden og generel ledelse af foretagendet, kan ikke henføres til en bestemt del af foretagendet, og står derfor ikke i umiddelbar forbindelse med en konkret indkomst fra tredjemand. Der skal således ikke beregnes nogen intern avance, men alene ske en allokering af de faktiske udgifter. Endvidere ville der i øvrigt ikke mellem uafhængige tredjemænd kunne opstå en tilsvarende situation med tjenesteydelser til fælles nytte.¹⁸⁵ Endelig skal der hverken beregnes et arms længde vederlag eller allokeres en andel af de faktiske udgifter, såfremt de pågældende tjenesteydelser alene er til gavn for den *ydende* del af foretagendet (c), idet disse udgifter naturligt må bæres af den del af foretagendet, der har gavn heraf.¹⁸⁶

6.5.2.4 Thøger Nielsen

Ved sin analyse af reglerne om indkomstopgørelsen for et fast driftssted har Thøger Nielsen koncentreret sig om de *interne danske regler*.¹⁸⁷ Visse steder henvises til dobbeltbeskatningsoverenskomsternes regulering uden at dette giver anledning til, at han foretager en egentlig sontring. Noget sikkert belæg for at anse de af Thøger Nielsen anførte synspunkter for også at dække den *overenskomstmæssige* regulering findes dog ikke.

184 Jf. Alexander Hemmelrath: Die Ermittlung des Betriebsstättengewinns im internationalen Steuerrecht, 1982, s. 264-267. Alexander Hemmelrath anfører herved, at art. 7, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst ikke er systematisk korrekt.

185 Jf. Alexander Hemmelrath: Die Ermittlung des Betriebsstättengewinns im internationalen Steuerrecht, 1982, s. 267-272.

186 Jf. Alexander Hemmelrath: Die Ermittlung des Betriebsstättengewinns im internationalen Steuerrecht, 1982, s. 272-275.

187 Jf. Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, s. 423 ff.

Endvidere beskriver Thøger Nielsen udelukkende spørgsmål knyttet til indkomstopgørelsen for et *udenlandsk* foretagendes faste driftssted i *Danmark*. Om den omvendte situation, hvor et dansk foretagende har et fast driftssted i udlandet, anføres, at driftsstedsindkomsten uden videre indgår i det samlede beregningsgrundlag, og at spørgsmålet om indbyrdes afgrænsning kun kommer frem i relation til bedømmelsen af berettigelsen af en udenlandsk beskatning.¹⁸⁸ Disse bemærkninger giver *ikke* et fyldestgørende billede af betydningen af indkomstopgørelsen for et udenlandsk fast driftssted, jf. ovenfor kapitel 4.2.3 (s. 122 ff.) om betydningen af den lempelsesberettigede indkomst for dobbeltbeskatningslempelse efter en overenskomst og tilsvarende efter den internretlige lempelsesregel i LL § 33.

I sit afsnit med overskriften "*Indtægter fra fast driftssted*" er det særligt valget mellem den indirekte og den direkte metode, Thøger Nielsen behandler.¹⁸⁹ Den direkte metode beskrives på følgende måde:¹⁹⁰

"Den direkte opgørelsesmetode betragter driftsstedet som om det var et selvstændigt foretagende og forudsætter derfor også, at der sker selvstændig regnskabsførelse og resultatopgørelse. Principielt bliver den på driftsstedet konstaterede indkomst beskattet uafhængigt af det samlede foretagendes driftsresultater (f.eks. på basis af et koncernregnskab). Driftsstedsresultatet kan således være positivt, selv om koncernens samlede resultat er negativt. Denne direkte metode har bl.a. den fordel, at man normalt kan undvære tilvejebringelsen af en lang række oplysninger, som skal indhentes fra udlandet, og som det hyppigt vil være vanskeligt at fremtvinge. I kraft af selve driftsstedets regnskabsføring har man skatteretligt set normalt det nødvendige grundlag for bedømmelsen. På den anden side må det erkendes, at den direkte metode kan føre til urimelige resultater og i værste fald teoretisk kan føre til, at den samlede virksomhed bliver beskattet af mere end dets totalindtægt. Endvidere kan det anføres, at det ganske afhænger af det pågældende filialforetagendes egenart og opbygning, i hvilket omfang den direkte metode giver et sikkert billede af indtjeningsforholdene, og af denne grund må man i større eller mindre omfang supplere den direkte metode med forskellige korrektionsmuligheder"

Den korrektion, der henvises til i citatets sidste sætning, beskriver Thøger Nielsen i et afsnit med overskriften "*Indenlandsk underafdeling af fremmed koncern*",¹⁹¹

188 Jf. Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, s. 437 f.

189 Jf. Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, s. 423 ff. Se om den indirekte metode nedenfor kapitel 9.2 (s. 383 ff.).

190 Jf. Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, s. 424 f.

191 Jf. Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, s. 429 ff.

som koncentrerer sig om *interne ydelser*. Thøger Nielsen gør i dette afsnit nogle synspunkter gældende, som i væsentlig grad adskiller sig fra, hvad man kan finde i såvel dansk som i international teori.

Thøger Nielsen behandler problemerne vedrørende interne ydelser mellem et dansk *fast driftssted* og dets udenlandske hovedkontor i sammenhæng med interne retshandler mellem et dansk *datterselskab* og dets udenlandske moderselskab. Dette valg af systematik må tilskrives den omstændighed, at der ifølge Thøger Nielsens opfattelse som udgangspunkt ikke har været nogen afgørende forskel mellem de principper, der gælder for interne ydelser mellem et foretagendes faste driftssted og hovedkontor og interne ydelser mellem et datter- og dets moderselskab.

Dette ses bl.a. af det foregående afsnit i Thøger Nielsens fremstilling, hvor han som argument for at ofre problemerne om indkomstopgørelsen for et fast driftssted så stor opmærksomhed, når etablering med et datterselskab er mere praktisk, anfører:¹⁹² "Ved beskrivelsen af dette spørgsmål bør man imidlertid tage i betragtning, at de principper, der anses for at være afgørende for resultatopgørelsen på basis af besiddelsen af fast driftssted, også i vidt omfang er bestemmende for bedømmelsen af regnskabsopgørelsen i datterselskaber kontrolleret fra udlandet, og allerede af denne grund har det stor principiel betydning at analysere den foreliggende problemstilling."

Det er interessant, at Thøger Nielsen hermed ikke alene fremfører det synspunkt, at man i relation til indkomstopgørelsen skal behandle et fast driftssteds forhold til sit udenlandske hovedkontor som forholdet mellem et datterselskab og dets udenlandske moderselskab, men at han vender problemstillingen om og tager udgangspunkt i reglerne for et fast driftssted.

Selv om Thøger Nielsen således behandler indkomstopgørelsen for et dansk fast driftssted i sammenhæng med opgørelsen af indkomsten for et dansk datterselskab med et udenlandsk moderselskab, argumenterer han *ikke* konsekvent for løsninger, som fremkommer ved anvendelse af en ubegrænset selvstændighedsfiktion. Dette gælder særligt i forhold til interne ydelser fra et dansk driftssted til et udenlandsk hovedkontor.¹⁹³

Arms længde priser skal ifølge Thøger Nielsen lægges til grund ved interne overførelser af *varer* fra et udenlandsk hovedkontor til et fast driftssted i Danmark.

192 Jf. Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, s. 424.

193 Jf. Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, s. 432 ff.

Spørgsmålet om, hvorvidt et fast driftssted i Danmark kan belastes af en andel af foretagendets *generalomkostninger*, betegner Thøger Nielsen som uafklaret i dansk og international skatteret.¹⁹⁴ Der henvises til OECD's kommentarers afvisning af at reducere det faste driftssteds opgørelse med poster i form af honorar eller kommission for moderforetagendets driftsledervirksomhed. Dette spørgsmål er ifølge Thøger Nielsen imidlertid forskelligt fra spørgsmålet om evt. anerkendelse af en egentlig omkostningsandel, "... og hertil kommer i øvrigt, at der kan foreligge tilfælde, hvor der virkelig fra moderforetagendets side ydes konkrete konstaterbare og vurderbare ydelser, som må kunne kompenseres fra driftsstedets side." Som følge heraf må man "... antageligt acceptere regningsbeløb fra moderforetagendet, som kan påvises at stå i rimeligt forhold til konkrete funktioner udført for datterforetagendet".¹⁹⁵ Det må antages, at de *regningsbeløb*, der henvises til, indeholder en intern (fiktiv) avance.

Thøger Nielsen er *tvivlende* over for, om den principielle afvisning i OECD's kommentarer (1963-versionen) af at beregne interne renter og royalties mv. (interne licens- og know how afgifter) er i overensstemmelse med dansk ret eller hvad der kan siges at være "almindeligt anerkendt i international skatteret".¹⁹⁶

Hvis det derimod er et fast driftssted i Danmark, som afholder udgifter og udfører tjenester til gunst for det udenlandske hovedkontor, kan man "... som hovedregel næppe af denne grund fiktivt indregne særlige kommissioner eller honorarer som indtægtspost på driftsstedet".¹⁹⁷ På dette område begrænses fiktionen således. Thøger Nielsen angiver ikke nogen særlig begrundelse for, hvorfor fiktionen om det faste driftssteds selvstændighed ikke kan føres igenem på denne del af indtægtssiden. Han giver heller ikke nogen særlig begrundelse for, hvorfor han tilsyneladende ikke vil begrænse selvstændighedsfiktionen i tilfælde, hvor et dansk fast driftssted overfører omsætningsaktiver til et udenlandsk hovedkontor.¹⁹⁸

Sammenfattende må det om beskrivelsen af indkomstopgørelsen hos Thøger Nielsen konkluderes, at der tilsyneladende tages et udgangspunkt i en fiktion om det faste driftssteds ubegrænsede selvstændighed. Men fiktionen føres *ikke konsekvent* igennem på indtægtssiden hos det faste driftssted, idet han ikke finder hjemmel for at beskatte fiktive fortjenester ved det faste driftssted, dog formentligt med forbehold for fiktive fortjenester opstået ved interne overførelser af varer.

194 Jf. Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, s. 435.

195 Jf. Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, s. 435.

196 Jf. Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, s. 435.

197 Jf. Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, s. 436.

198 Jf. Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, s. 432.

Det vil alt andet lige føre til en mindre driftsstandsindkomst og derved begrænse den danske skat, når man anvender en ubegrænset selvstændighedsfiktion på *udgiftssiden*, men ikke på *indtægtssiden*. Det kan konstateres, at synspunkter svarende til Thøger Nielsens ikke har vundet gehør i efterfølgende dansk eller international skattepraksis eller teori.

6.5.2.5 Erik Møller

Erik Møller har forfattet den danske nationalrapport til IFA-kongressen i 1973 om "The taxation of enterprises with permanent establishments abroad". Ved beskrivelsen af reglerne om indkomstopgørelsen for faste driftssteder i Danmark tager Erik Møller udgangspunkt i OECD's kommentarer til modeloverenskomsten (1963-versionen), idet han henviser til, at Danmark ikke har taget forbehold for kommentarerne.¹⁹⁹ Der sondres således *ikke* skarpt mellem indkomstopgørelsen efter en *dobbeltbeskatningsoverenskomst* og indkomstopgørelsen efter *intern ret*, hvilket i øvrigt var kendetegnende for de fleste nationalrapporter til denne kongres.²⁰⁰

Ved allokeringen af aktiver og passiver vil man ifølge Erik Møller undersøge, om der er en "*natural connection*" mellem det danske driftsstands aktiviteter og den bogførte allokering. Der skal være særlige omstændigheder, før man fra skattemyndighedernes side vil tage allokeringen op til overvejelse.²⁰¹

Gennemgangen af en række detailspørgsmål vedrørende interne ydelser mellem et fast driftssted og hovedkontoret bærer tydeligt præg af, at Erik Møller anser modeloverenskomsten med tilhørende kommentarer for i det væsentlige at være i overensstemmelse med intern dansk ret. Endvidere forudsættes det, at OECD's modeloverenskomst med kommentarer i det væsentlige er afgørende ved fortolkningen af indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Således fastslås det, at man behandler overførelse af "*stock, machinery, working plant, or equipment etc.*" fra et fast driftssted i Danmark til et udenlandsk hovedkontor som salg uden tilsyneladende at tage hensyn til, at den internretlige

199 Jf. Erik Møller i den danske nationalrapport til IFA-kongressen i 1973, jf. Cahiers LVI-IIa, II, s. 67 ff., særligt s. 70.

200 Max B. Ludwig nævner i generalrapporten til 1973-kongressen, at det af de enkelte nationalrapporter fremgår, at der ikke er nogen særlig forskel på den internretlige og den overenskomstmæssige regulering af indkomstopgørelsen, jf. Cahiers LVIIIa, I, s. 1 ff., særligt s. 7.

201 Jf. Erik Møller i den danske nationalrapport til IFA-kongressen i 1973, jf. Cahiers LVI-IIa, II, s. 67 ff., særligt s. 72.

bestemmelse i LSI § 5 a efter den almindelige opfattelse på daværende tidspunkt ikke gav hjemmel til en sådan beskatning.²⁰²

Interne lån mellem et fast driftssted og hovedkontoret skal der ifølge Erik Møller ikke tages hensyn til. Han tager dog ikke herved særligt forbehold for interne lån mellem forskellige dele af et finansielt foretagende. Tilsvarende skal der heller ikke beregnes avancer ved *interne tjenesteydelser*, men kun ske en fordeling af de faktiske omkostninger.

Derimod anfører Erik Møller, at der kan tillades fradrag ved et dansk driftsteds *royalty-betalinger* til et udenlandsk hovedkontor, heri inkluderet en *intern avance*.²⁰³ Erik Møller giver ikke nogen nærmere forklaring på dette udsagn, som var og er i strid med OECD's kommentarer til modeloverenskomsten.²⁰⁴

6.5.2.6 Aage Michelsen

Aage Michelsen tager udgangspunkt i intern dansk skatteret, hvorefter det er en følge af KSL § 2 og SEL § 2 og *læren om rette indkomstmodtager*, at kun de indtægter, der reelt er erhvervet af det faste driftssted, kan henføres til dette. Bestemmelserne i OECD's modeloverenskomsts art. 7 er ifølge Aage Michelsen i overensstemmelse hermed.²⁰⁵

For så vidt angår *interne ydelser* henviser Aage Michelsen til OECD's kommentarer (til og med 1992-versionen) om renter, royalties mv., underordnede tjenesteydelser og avance for godt lederskab. Dette må formentligt forstås således, at Aage Michelsen anser disse kommentarer for at give udtryk for den korrekte fortolkning af indgåede overenskomster, der er formuleret i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst. Endvidere anfører Aage Michelsen, at tilsvarende gælder efter intern dansk ret.²⁰⁶

6.6 Foreløbig konklusion

Det er i dette kapitel undersøgt, hvad der af dobbeltbeskatningsoverenskomster svarende til OECD's modeloverenskomst kan udledes af regler om opgørelsen af et fast driftsteds indkomst efter den direkte metode. Ved opgørelsen af et fast driftsteds indkomst skal der tages udgangspunkt i en fiktion

202 Jf. Erik Møller i den danske nationalrapport til IFA-kongressen i 1973, jf. Cahiers LVI-IIa, II, s. 67 ff., særligt s. 70. Se om den tidligere LSI § 5 A nedenfor kapitel 12.3.1.1 (s. 536 ff.).

203 Jf. Erik Møller i den danske nationalrapport til IFA-kongressen i 1973, jf. Cahiers LVI-IIa, II, s. 67 ff., særligt s. 72.

204 Jf. OECD's kommentarer (1963-versionen) til art. 7, punkt 15.

205 Jf. Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 209 f.

206 Jf. Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 216 f.

om, at det faste driftssted er et selvstændigt foretagende, jf. art. 7, stk. 2 i OECD's modeloverenskomst. Det centrale problem er fastlæggelsen af indholdet af denne selvstændighedsfiktion.

En fortolkning alene på baggrund af *ordlyden* af de fordelingsbestemmelser, som vedrører opgørelsen af et fast driftssteds indkomst, giver *ikke* nogen klar angivelse af selvstændighedsfiktionens indhold, jf. ovenfor kapitel 6.2 (s. 198 ff.). Dette illustreres vel mest tydeligt af de mange forskellige holdninger herom, der er gjort gældende i den internationale skatteretlige teori, jf. ovenfor kapitel 6.5 (s. 245 ff.)

Det må derfor konstateres, at fastlæggelsen af selvstændighedsfiktionens indhold i betydelig grad afhænger af, hvilken vægt man ved fortolkningen lægger på andre fortolkningsfaktorer. Ovenfor kapitel 3.1.2 (s. 68 ff.) er der redegjort for betydningen af at nå frem til en harmoniseret fortolkning, således at man så vidt muligt fortolker samme udtryk på samme måde i forskellige overenskomststater. Ud fra dette hensyn skal der lægges en særlig vægt på international skattepraksis og på OECD's modeloverenskomst med kommentarer. Dette gælder også ved fastlæggelsen af indholdet af selvstændighedsfiktionen i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, jf. til støtte herfor i dansk retspraksis Tfs 1993, 7 H og tilkendegivelsen i Tfs 1996, 715 ØLR.

Der er ovenfor kapitel 6.1 (s. 195 ff.) redegjort for denne afhandlings *teser* om selvstændighedsfiktionens indhold. Det er en grundlæggende tese, at man kan splitte selvstændighedsfiktionens indhold op i to, nemlig dels allokeringen af indkomst, dels interne ydelser.

Ved *allokeringen* af foretagendets faktiske indtægter og udgifter gøres det gældende, at dette må ske på baggrund af en forudgående allokering af foretagendets *indkomstgrundlag*, herunder en forudgående allokering af foretagendets *aktiver og passiver*. Støtte herfor kan dels findes i bestemmelserne om *driftsstedsforbehold*, jf. ovenfor kapitel 6.2 (s. 203 f.), dels i OECD's kommentarer, jf. ovenfor kapitel 6.3.3.1 (s. 212 ff.) og 6.3.4.1 (s. 220 ff.), og i international retspraksis, jf. ovenfor kapitel 6.4.1.1 (s. 232 f.).

Endvidere gøres det gældende, at der ud fra fiktionen om det faste driftssteds selvstændighed skal gennemføres en allokering med udgangspunkt i to grundlæggende kriterier, nemlig for det første tilknytningen *til det faste driftssteds erhvervmæssige aktivitet*, dels *foretagendets ledelses beslutning på dispositionstidspunktet*. Som der er redegjort for ovenfor kapitel 6.3.3.1 (s. 212 ff.), kapitel 6.3.4.1 (s. 220 ff.) og kapitel 6.4.1.2 (s. 233 ff.) kan der findes væsentlig støtte herfor i såvel OECD's kommentarer som i retspraksis.

I den internationale skatteretlige teori har det særligt været behandlingen af *interne ydelser* mellem et fast driftssted og hovedkontoret, der har givet anledning til diskussion. Det er en tese i denne afhandling, at selvstændighedsfiktionen er begrænset, og at man ved afgørelsen af, om der skal anvendes arms længde priser eller ej, skal tage udgangspunkt i de pågældende interne

ydelsers tilknytning til *foretagendets indkomstskabende aktivitet*. Som udgangspunkt skal der herefter kun anvendes arms længde priser ved interne ydelser med en nær tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet.

En lignende sondring mellem den indkomstskabende aktivitet og grundlaget herfor kan i teoretiske fremstillinger bl.a. ses ved Helmut Debatins sondring mellem *Ausstattungsbereich* og *Tätigkeitsbereich* og Alexander Hemmelraths sondring mellem *Leistungen im engeren Sinn* og *Leistungen im weiteren Sinn*. Som det ses ved fremstillingen af disse forfatteres teorier om selvstændighedsfiktionens indhold, adskiller disse teorier sig dog på andre punkter fra det, der gøres gældende i denne afhandling.²⁰⁷

I OECD's kommentarer til modeloverenskomsten er der anvendt en anden overordnet argumentation for de anbefalede løsninger på konkrete detailspørgsmål, idet der her er argumenteret ud fra en sammenligning med forholdende mellem uafhængige foretagender. Som der nærmere er redegjort for ovenfor kapitel 6.3.3.2 (s. 214 ff.) og kapitel 6.3.4.2.2 (s. 226 ff.), er det imidlertid nødvendigt at konkretisere dette kriterium nærmere. Ud fra en sammenligning med uafhængige foretagender vil man ofte med lige god ret kunne argumentere for løsninger, der følger af en ubegrænset fiktion om det faste driftssteds selvstændighed, som for andre løsninger. Tesen om som udgangspunkt at vurdere de interne ydelsers tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet er efter min opfattelse udtryk for en sådan konkretisering. Kriteriet vil i det væsentlige, omend ikke uden undtagelser, føre til samme løsninger på konkrete problemer som de i OECD's kommentarer anbefalede løsninger.

International retspraksis har ikke en sådan karakter, at det er muligt på baggrund heraf præcist at fastlægge, hvilke kriterier der skal være afgørende for, hvornår der skal anvendes arms længde priser. Ved analysen ovenfor kapitel 6.4.2 (s. 237 ff.) er retspraksis fra forskellige stater blevet sammenholdt med tesen om som udgangspunkt at lægge afgørende vægt på de interne ydelsers tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet. Det ses heraf, at resultatet i de fleste domme, herunder de danske domme, lader sig forklare ud fra dette kriterium.

207 Jf. ovenfor kapitel 6.5.2.2 (s. 265 ff.) og kapitel 6.5.2.3 (s. 269 ff.).

Kapitel 7

Interne gennemførelsesregler som supplement ved indkomstopgørelsen efter en overenskomst

7.1 Indledning

Ovenfor kapitel 4.1.2 (s. 114 ff.) er der redegjort for afhandlingens tese om betydningen af interne gennemførelsesregler for gennemførelsen af overenskomsttjempelsen. I forlængelse heraf gøres det yderligere gældende, at interne gennemførelsesregler har stor betydning for *opgørelsen af et fast driftssteds indkomst* efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, idet de interne gennemførelsesregler *supplerer* de regler, der kan udledes overenskomstens bestemmelser, jf. ovenfor kapitel 6.1 (s. 195 ff.) om afhandlingens teser om selvstændighedsfiktionens indhold.

I den *internationale skatteretlige teori* har betydningen af forholdet mellem dobbeltbeskatningsoverenskomster og intern ret for opgørelsen af et *fast driftssteds indkomst* hidtil kun haft en forholdsvis ringe opmærksomhed.²⁰⁸ Årsagen hertil er muligvis, at det ofte forudsættes, at der er overensstemmelse mellem reglerne om opgørelsen af driftsstedsindkomsten i OECD's modeloverenskomst og i intern ret. En sådan overensstemmelse er der også mellem indholdet af selvstændighedsfiktionen i OECD's modeloverenskomst og indholdet af selvstændighedsfiktionen i intern dansk ret, jf. nedenfor kapitel 8.2 (s. 300 ff.). Det gøres imidlertid gældende, at det på trods heraf har stor betydning at afgrænse de normer, som kan udledes direkte af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, overfor de normer, som skal fastlægges af intern ret.

Det må afgøres ved en *fortolkning* af *dobbeltbeskatningsoverenskomstens* bestemmelser, om en regel vedrørende indkomstopgørelsen kan udledes direkte af overenskomsten, eller om der skal suppleres med interne gennemførelsesregler. Når en regel kan udledes direkte ved en fortolkning af overenskomstens

208 Jf. Helmut Debatin i *Der Betrieb* 1989, 1692, særligt s. 1695.

bestemmelser, skal denne regel *uanset* indholdet af intern ret lægges til grund. Ved fortolkningen af overenskomstens bestemmelser anvendes de almindelige fortolkningsprincipper for fortolkningen af *dobbeltbeskatningsoverenskomster*, jf. herom ovenfor kapitel 3.1 (s. 62 ff.).

En række centrale spørgsmål for opgørelsen af et fast driftssteds indkomst er imidlertid ikke reguleret i OECD's modeloverenskomst, hvorfor der må suppleres med interne gennemførelsesregler i *anvenderstaten*, dvs. den stat, hvori spørgsmålet om overenskomstlempelse opstår. Ved fastlæggelsen af, hvilke interne regler, der skal supplere overenskomsten, gælder de *internretlige* fortolkningsprincipper, idet det dog må sikres, at de interne gennemførelsesregler ikke er i strid med overenskomstens bestemmelser.

Til *illustration* af sontringen mellem, om en regel kan udledes direkte ved en fortolkning af overenskomsten, eller om reglen fremgår af interne gennemførelsesregler, kan nævnes problemet om den *tidsmæssige placering* af en avance ved *interne overførelser* af varer fra et foretagendes faste driftssted til hovedkontoret.

Såfremt man indtager det standpunkt, at der i medfør af *OECD's modeloverenskomsts art. 7, stk. 2 og 3*, ikke kan ske beskatning *før* det tidspunkt, foretagendet faktisk har realiseret en avance ved salg til tredjemand, måtte man i Danmark som en konsekvens heraf i visse tilfælde undlade at beskatte ved interne overførelser fra et fast driftssted i Danmark til udlandet.

Såfremt man derimod antager, at det afhænger af indholdet af *interne gennemførelsesregler*, hvornår en avance tidsmæssigt skal placeres, vil der kunne ske beskatning på overførelsestidspunktet.²⁰⁹

De interne gennemførelsesregler kan, idet de udgør en del af intern ret, ændres ensidigt af de enkelte overenskomststater. Det har derfor også af denne årsag stor betydning, om en regel fremgår direkte af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, eller om reglen fremgår af intern ret.

De interne gennemførelsesregler må som nævnt ikke være i strid med bestemmelserne i dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Interne gennemførelsesregler, hvorefter der ved interne lån mellem et ikke-finansielt foretagendes faste driftssted og hovedkontor skulle beregnes interne arms længde renter, ville således ikke kunne lægges til grund ved indkomstopgørelsen til brug for overenskomstlempelsen, selv om det måtte antages, at overenskomsten overlader det til interne gennemførelsesregler at fastsætte for opgørelsen af et fast driftssteds finansieringsudgifter.²¹⁰ Ved afgørelsen af, hvilke interne gennem-

209 Jf. herom nedenfor kapitel 7.3.1 (s. 285 ff.).

210 Jf. om opgørelsen af et fast driftssteds finansieringsudgifter nedenfor kapitel 10.3 (s. 448 ff.) og om den manglende adgang til at beregne interne arms længde renter nedenfor kapitel 15.2.1 (s. 647 ff.).

førelsesregler der skal suppleres med, har indholdet af dobbeltbeskatningsoverenskomsternes selvstændighedsfiktion derfor væsentlig betydning.²¹¹ I fremstillingen nedenfor vil der blive taget udgangspunkt i de ovenfor kapitel 6.1 (s. 195 ff.) fremsatte teser om selvstændighedsfiktions indhold.

Intern ret har også stor betydning ved anvendelsen af *den indirekte metode*. Denne metode er karakteriseret ved, at man først skal opgøre foretagendets globale indkomst, som herefter fordeles mellem det faste driftssted og hovedkontoret efter en fordelingsnøgle. Art. 7, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst indeholder ingen regler om, hvorledes foretagendets *globale indkomst* skal opgøres, og dette må derfor ske efter anvenderstatens interne indkomstopgørelsesregler. Endvidere må det antages, at man i et vist omfang må overlade det til interne gennemførelsesregler at fastlægge, hvorledes valget mellem forskellige *fordelingsnøgler* skal foretages, dog således at der er krav om, at den anvendte fordelingsnøgle er af en sådan art, at den fører til resultater, der i overensstemmelse med principperne i art. 7, jf. art. 7, stk. 4, 2. punktum. Selv om begge overenskomststater måtte gøre brug af en indirekte metode vil der på grund af intern rets indflydelse således langt fra være nogen sikkerhed for, at man i de to overenskomststater når frem til samme resultat af indkomstopgørelsen for det faste driftssted. Se om den indirekte metode nedenfor kapitel 9.2 (s. 383 ff.).

Ved analysen af interne gennemførelsesreglers betydning for opgørelsen af et fast driftssteds indkomst efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst vil der blive sondret mellem allokering af indkomst, jf. straks nedenfor, og interne ydelser, jf. nedenfor kapitel 7.3 (s. 285 ff.).²¹² Det skal understreges, at diskussionen vedrører betydningen af intern ret for indkomstopgørelsen efter en *dobbeltbeskatningsoverenskomst* til brug for *overenskomstlempelsen*. Reglerne om opgørelsen af et fast driftssteds indkomst efter intern dansk skatteret undersøges nedenfor kapitel 8 (s. 294 ff.).

7.2 Betydningen af interne gennemførelsesregler ved allokering af indkomst

Det må som nævnt afgøres ud fra en fortolkning af de konkrete overenskomstbestemmelser, om løsningen af et konkret problem direkte er reguleret af overenskomsten, eller om der må anvendes interne gennemførelsesregler. Diskussionen om allokering af indkomst vedrører problemet om, hvilke *faktiske* indtægter og udgifter, der skal henføres til et foretagendes faste drifts-

211 Jf. ovenfor kapitel 6.5 (s. 245 ff.) om de forskellige teorier om selvstændighedsfiktions indhold.

212 Jf. om denne sondring ovenfor kapitel 6.1 (s. 195 ff.).

sted. Ved analysen af betydningen af interne gennemførelsesregler for allokeringen af indkomst vil der blive sondret mellem tilfælde, hvor indkomsten har en klar, henholdsvis ikke har en klar, tilknytning til et fast driftssted.

7.2.1 Opgørelsen af indkomst med en klar tilknytning til et fast driftssted

Selvstændighedsfiktionen i OECD's modeloverenskomst fastlægger kriterier for, hvorledes indtægter og udgifter skal allokere mellem et fast driftssted og hovedkontoret, og hvorledes interne ydelser mellem et fast driftssted og hovedkontoret skal behandles. Derimod indeholder OECD's modeloverenskomst *ikke* regler om afgrænsningen af, *hvilke indtægter* der er skattepligtige, henholdsvis *hvilke udgifter* der er fradragsberettigede, regler om opgørelsen af *størrelsen* af de skattepligtige indtægter og fradragsberettigede udgifter eller regler om den *tidsmæssige placering* af indkomst. Ved afgørelsen heraf må overenskomsten suppleres med interne gennemførelsesregler i *anvenderstaten*.

Dette medfører på *den ene side*, at man ved opgørelsen af et fast driftssteds indkomst ikke skal medtage indtægter og udgifter, som efter anvenderstatens interne ret ikke udgør skattepligtige indtægter, henholdsvis fradragsberettigede udgifter. Dette gælder uanset indholdet af den anden overenskomststats interne ret.

Ved den danske opgørelse af indkomsten for et dansk selskabs faste driftssted i udlandet vil man eksempelvis ikke skulle medtage nogen skattepligtig avance ved det faste driftssteds afståelse af aktier, som selskabet har ejet i mere end 3 år, jf. SEL § 4, stk. 6, selv om driftsstedsstaten i medfør af sine interne gennemførelsesregler måtte anse aktieavancen for en skattepligtig indkomst. Omvendt vil der ikke i den danske opgørelse kunne foretages noget fradrag for f.eks. udgifter til bestikkelse, jf. LL § 8 D, selv om driftsstedsstaten efter sin interne ret måtte anerkende fradragsret for sådanne udgifter.

På *den anden side* er det ikke noget krav, at de indtægter og udgifter, som skal medtages ved opgørelsen af driftsstedsindkomsten, også samtidigt udgør skattepligtige indtægter og fradragsberettigede udgifter i den anden overenskomststat.

Selv om det faste driftssteds erhvervsmæssige aktivitet konkret måtte være klart afgrænset i forhold til aktiviteten hos den resterende del af foretagendet, forhindrer art. 7 i OECD's modeloverenskomst således ikke, at det faste driftssteds indkomst *opgøres forskelligt* i de to overenskomststater. Fiktionen om det faste driftssteds selvstændighed sikrer blot, at de to overenskomststater ikke allokere samme indtægt eller samme udgift til forskellige dele af foretagendet.

En forskellig opgørelse af et fast driftssteds indkomst i de to overenskomststater på grund af forskellige interne indkomstopgørelsesregler kan opstå i forhold til alle typer indtægter og udgifter mv. Ovenfor er det illustreret, hvorledes det faste driftssteds indkomst vil blive opgjort forskelligt på grund af forskellige interne regler om *afgrænsningen af de skattepligtige indtægter og fradragsberettigede udgifter*.

En forskellig opgørelse i de to stater vil også kunne opstå, hvor begge overenskomststater ganske vist betragter en given indtægt som skattepligtig, henholdsvis en given udgift som fradragsberettiget, men *opgør størrelsen* heraf forskelligt. Dette vil hyppigt være tilfældet, når de to stater anvender forskellige metoder for *valutakursumregning*, og/eller der er et udsving i kursen mellem de to staters valuta. Et andet eksempel herpå er forskelle i opgørelsesprincipperne for en kapitalgevinst, f.eks. hvor den ene stat anvender en metode med kontantomregning, mens den anden stat opgør gevinster ved anvendelse af nominelle værdier.

Endelig vil også forskellige regler om *den tidsmæssige placering* af indtægter og udgifter kunne føre til en forskellig opgørelse af et fast driftssteds indkomst i de enkelte indkomstår. En årsag hertil vil kunne være forskellige periodiseringsregler. En anden årsag vil kunne være, at der på grund af forskellige eller fleksible afskrivningsregler anvendes forskellige afskrivningsforløb på det faste driftssteds driftsmidler.²¹³

7.2.2 Opgørelsen af indkomst med mindre klar tilknytning til et fast driftssted

Hvad enten en indkomst har en klar eller en mindre klar tilknytning til et fast driftssted, må en dobbeltbeskatningsoverenskomst suppleres med interne gennemførelsesregler, når det skal afgøres, om der er tale om *skattepligtige indtægter*, henholdsvis *fradragsberettigede udgifter*, hvorledes *størrelsen* heraf skal opgøres, samt hvorledes indtægterne og udgifterne *tidsmæssigt skal placeres*.

Ved *allokeringen* af de faktiske indtægter og udgifter må der tages udgangspunkt i de *allokeringskriterier*, der kan udledes af *overenskomsten*. Når sådanne faktiske indtægter og udgifter ikke har nogen klar tilknytning til enten det faste driftssted eller til hovedkontoret, kan det imidlertid også ved selve allokeringen være nødvendigt at supplere med interne gennemførelsesregler.

En *ulempe* ved at supplere en overenskomsts allokeringsskriterier med interne gennemførelsesregler er, at forskelle i overenskomststaternes interne

213 Se om konsekvenserne heraf ovenfor kapitel 4.4.3 (s. 148 ff.) og nærmere om allokering af driftsmidler nedenfor kapitel 11.2 (s. 464 ff.) og kapitel 12 (s. 510 ff.), og om allokering af immaterielle rettigheder nedenfor kapitel 14 (s. 598 ff.).

ret i sig selv kan føre til, at man i de to overenskomststater allokterer samme indtægt eller samme udgift til forskellige dele af foretagendet.

De allokeringskriterier, der kan udledes af OECD's modeloverenskomst, giver i visse situationer imidlertid ikke nogen reel vejledning. I så fald er det at foretrække, at man *åbent erkender*, at der må suppleres med interne gennemførelsesregler. Dette vil *dels* være til gavn for *forudberegneligheden*, *dels* ville der i modsat fald være en risiko for, at man alligevel, men *indirekte og skjult*, ville have en vis tilbøjelighed til at nå frem til samme resultat som efter intern ret i anvenderstaten, når der ikke kan udledes noget reelt ved en fortolkning af overenskomstens bestemmelser.

Til *illustration* heraf kan nævnes allokeringen af et foretagendes renteudgifter mellem et fast driftssted og hovedkontoret. Om man her skal allokere en *dotationskapital*²¹⁴ til det faste driftssted uafhængigt af størrelsen af foretagendets faktiske gæld, kan ikke udledes af OECD's modeloverenskomst med kommentarer, ligesom OECD's modeloverenskomst med kommentarer heller ikke giver svar på, hvorledes man i givet fald skal opgøre størrelsen af dotationskapitalen.

I *tysk* retspraksis og teori er det antaget, at der skal tages udgangspunkt i opgørelsen af en sådan dotationskapital, hvilket formentligt skyldes, at man efter intern tysk skatteret opgør den skattepligtige erhvervsindkomst ved en sammenligning af den erhvervsmæssige formue ultimo og den erhvervsmæssige formue primo i indkomståret, Einkommensteuergesetz § 4, stk. 1. Modsat opgøres den skattepligtige erhvervsindkomst efter intern *dansk* skatteret som forskellen mellem de skattepligtige indtægter og udgifter, jf. SL §§ 4-6, hvorfor man her i landet mere naturligt vil tage udgangspunkt i foretagendets konkrete gældsposter.

I *OECD's kommentarer* til modeloverenskomsten var det indtil 1994-versionen udtalt, at der skulle foretages en direkte og indirekte fordeling af foretagendets faktiske gældsposter. Dette blev i 1994-versionen ændret til mere løse betragtninger om, at det er "... at foretrække at finde en praktisk løsning, der henser til en kapitalstruktur, der er så rigtig som muligt både for organisationen og for den udøvede virksomhed".²¹⁵ Baggrunden for ændringen var, at man ikke anså det for sandsynligt, at den i tidligere versioner anbefalede fremgangsmåde blev anvendt på samme måde i de forskellige stater.²¹⁶

Det vil ud fra en praktisk synsvinkel være umuligt at allokere finansieringsudgifter til et fast driftssted, såfremt allokeringen alene skal bygge på en fortolk-

214 Jf. om betydningen af udtrykket *dotationskapital* nedenfor kapitel 10.1 (s. 409 ff.).

215 Jf. OECD's kommentarer (1977-versionen) til art. 7, punkt 17, jf. herom ovenfor kapitel 6.3.3.2 (s. 216 f.); OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 18.3. jf. herom ovenfor kapitel 6.3.4.1 (s. 223 f.).

216 OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 18.2.

ning af OECD's modeloverenskomst. Et forsøg på at allokere finansieringsudgifterne ud fra en *autonom fortolkning* vil enten give et *vilkårligt resultat* eller give et resultat, som reelt, men skjult, bygger på synspunkter fra *intern ret*. I en sådan situation er det at foretrække, at man *åbent* konstaterer, at allokeringskriterierne i OECD's modeloverenskomst må suppleres med interne gennemførelsesregler ved allokeringen.²¹⁷

Som et andet eksempel på en situation, hvor selvstændighedsfiktionen i OECD's modeloverenskomst må suppleres med interne gennemførelsesregler, kan henvises til allokeringen af udgifter og indtægter knyttet til *forskning og udvikling*.²¹⁸ Endvidere kan henvises til diskussionen nedenfor kapitel 7.3.2 (s. 289 ff.) om betydningen af interne gennemførelsesregler ved interne ydelser mellem et fast driftssted og hovedkontoret. Når der ikke skal anvendes arms længde priser ved interne ydelser, er der reelt tale om et problem vedrørende allokering af foretagendets faktiske indtægter og udgifter.

7.3 Betydningen af interne gennemførelsesregler ved interne ydelser

Det gøres i denne afhandling gældende, at det følger af overenskomsternes selvstændighedsfiktion, at der ved interne ydelser mellem et foretagendes faste driftssted og hovedkontor skal anvendes arms længde priser, når de interne ydelser har en nær tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet. I det følgende vil der blive sondret mellem tilfælde, hvor der skal, henholdsvis ikke skal anvendes arms længde priser ved interne ydelser.

7.3.1 Interne ydelser med pligt til at anvende arms længde priser

De skattemæssige konsekvenser af at lægge arms længde priser til grund ved interne ydelser er ikke angivet i OECD's modeloverenskomsts art. 7, stk. 2 og 3. Den omstændighed, at arms længde priser skal lægges til grund, er således ikke nødvendigvis ensbetydende med, at der konstateres nogen *skattepligtig indtægt* eller *fradragsberettiget udgift*. Det afhænger af *interne gennemførelsesregler*, om de fiktive indtægter og udgifter er skattemæssigt relevante.

Normalt vil det ved afgørelsen af, om der ved interne ydelser konstateres nogen skattepligtig indtægt eller fradragsberettiget udgift være de almindelige interne regler for beskattningen af ydelser mellem uafhængige parter, der finder anvendelse. Såfremt der ved interne ydelser mellem forbundne foretagender eller mellem interesseforbundne fysiske personer måtte gælde særlige skattemæssige forhold i intern ret, må det antages, at det ikke vil være i

217 Se om allokeringen af foretagendets finansieringsudgifter nedenfor kapitel 10 (s. 409 ff.).
218 Jf. herom nedenfor kapitel 11.5 (s. 502 ff.) og kapitel 14 (s. 598 ff.).

strid med art. 7, stk. 2 og 3, at lægge tilsvarende regler til grund ved interne ydelser mellem et foretagendes faste driftssted og hovedkontor.

Konsekvenserne af dette synspunkt ses særligt tydeligt i *driftsstedsstaten*. Til *illustration* kan nævnes en intern overførelse af næringsaktier fra et fast driftssted i Danmark til et udenlandsk hovedkontor; i det omfang tabsfradrag ved et dansk datterselskabs salg af næringsaktier til sit udenlandske moderselskab måtte være udelukket efter intern dansk skatteret,²¹⁹ kan det faste driftssted ikke med henvisning til selvstændighedsfiktionen gøre krav på noget tabsfradrag.

Synspunktet har dog også betydning for overenskomstlempelsen *domicilland*. Til *illustration* kan man anskue situationen for en dansk bank (organiseret som et aktieselskab), som har ydet sædvanlige banklån til sin (ikke midlertidige) udenlandske filial, der opfylder betingelserne for et fast driftssted. Det interne lån er nært knyttet til bankens indkomstskabende aktivitet, hvorfor der skal anvendes arms længde priser. Det lægges i eksemplet til grund, at lånet er ydet på vilkår, så der hos det faste driftssted konstateres en fiktiv kursgevinst. Såfremt man ved opgørelsen af det faste driftssteds indkomst medtog en indtægt svarende til den fiktive kursgevinst, ville dette forøge den lempelsesberettigede indkomst og dermed (evt.) overenskomstlempelsen i domicillandet Danmark.²²⁰ Men da et tilsvarende lån mellem concernforbundne selskaber ikke er fradragsberettiget efter interne danske skatteregler, jf. KGL § 4, stk. 1, sammenholdt med stk. 5 modsætningsvis, har banken næppe krav på at kunne medtage en sådan fiktiv kursgevinst ved opgørelsen af det faste driftssteds indkomst.

Ved den *beløbsmæssige opgørelse* af de skattepligtige indtægter og fradragsberettigede udgifter må det tilsvarende antages, at man skal supplere overenskomstens regler med *interne gennemførelsesregler*. Fiktionen om det faste driftssteds selvstændighed påbyder for de her omtalte interne ydelser, at der anvendes arms længde priser, men angiver *ikke* detaljerede regler for den beløbsmæssige opgørelse af de skattepligtige indtægter og udgifter.

Til *illustration* kan nævnes opgørelsen af indtægter og udgifter ved interne overførelser af næringsaktier. Det kan ikke af art. 7, stk. 2 og 3, i OECD's modeloverenskomst udledes, om man skal anvende et *lagerprincip* eller et *realisationsprincip*, eller om man ved anvendelse af realisationsprincippet skal opgøre anskaffessummen efter en *gennemsnits-* eller en *aktie for aktie*-metode. Man må her nødvendigvis supplere med interne gennemførelsesregler.

219 Jf. herved ABL § 6, stk. 6, og det i TfS 1986, 125 H udtalte princip om tabsfradrag for koncerninterne salg af aktier.

220 Jf. om lempelsesbrøken ovenfor kapitel 4.2.3.1 (s. 124).

Ved *valutakursomregning* af interne ydelser må det tilsvarende antages, at der skal suppleres med *interne gennemførelsesregler*. Dette må også antages at gælde ved valutakursgevinster og -tab ved interne (fiktive) fordringer og gældsposter, som har en nær tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet. *T/S 1993, 7 H* kan muligvis tages til støtte for dette synspunkt, idet Højesterets flertal vedrørende det faste driftsstedes fiktive valutakurstab på interne lån i indkomstårene 1981-83 udelukkende henviste til, at der på grund af det manglende gældsforhold mellem Texaco Denmark inc.' faste driftssted og hovedkontor ikke var hjemmel til fradrag i den dagældende bestemmelse i LL § 8 D. I modsætning til argumentationen vedrørende de interne renteudgifter undlod flertallet således i argumentationen vedrørende de interne kurstab at tage stilling til, om fradragsret evt. måtte følge af den dansk-amerikanske overenskomst, jf. nærmere nedenfor kapitel 15.2.3 (s. 653). Modsat har den hollandske *Hoge Raad* i en dom fra 1989 tilsyneladende tillagt selvstændighedsfiktionen i den hollandsk-engelske dobbeltbeskatningsoverenskomst afgørende betydning. *Hoge Raad* nåede i dommen frem til, at der ved indkomstopgørelsen skulle tages hensyn til valutakurssvingninger på interne fordringer, som var opstået i forbindelse med interne overførelser af varer.²²¹

Som der ovenfor kapitel 7.2.1 (s. 282) er redegjort for, må man ved den *tidsmæssige placering* af indtægter og udgifter normalt supplere med interne gennemførelsesregler. Det må overvejes, om dette også gælder ved interne ydelser mellem et fast driftssted og hovedkontoret, når der ved de interne ydelser skal anvendes arms længde priser.

I *tyisk teori* ses det hyppigt antaget, at der af art. 7 i OECD's modeloverenskomst kan udledes den regel, at der ikke til nogen del af foretagendet kan henføres indkomst, som ikke samtidigt er *indkomst for det samlede foretagende*. Dette har bl.a. den konsekvens, at der ved interne overførelser af både omsætnings- og anlægsaktiver skal opgøres en passivpost, som i realiteten neutraliserer virkningen af den interne overførelse indtil faktisk realisation (eller ved anlægsaktiver den faktiske benyttelse).²²² Dette synspunkt kan *ikke*

221 Jf. *Hoge Raads* dom af 8. november 1989, jf. BNB 1990, 36. Dommen er refereret hos Irene Burgers: *Taxation and Supervision of Branches of International Banks*, s. 170, s. 194 f. og s. 220; samt af Kees van Raad i *Intertax* 1991, 497, særligt s. 500; resuméet i teksten bygger på disse referater. Se om dommen også ovenfor kapitel 6.4.2 (s. 243).

222 Jf. bl.a. ovenfor kapitel 6.5 (s. 255 ff.) om Helmut Becker, Wolfgang Kumpf, Helmut Debatin og Alexander Hemmelrath, og nedenfor kapitel 12.2 (s. 515 ff.) om tysk ret ved interne overførelser af anlægsaktiver. Synspunktet ville i givet fald få den praktiske konsekvens, at Danmark i visse situationer måtte afstå fra at gennemføre en beskatning efter KSL § 8 A og SEL § 7 A.

tiltrædes. Ordlyden af art. 7, herunder også art. 7, stk. 1, og art. 7, stk. 3,²²³ støtter ikke synspunktet, og i flere punkter i OECD's kommentarer til modeloverenskomsten er det forudsat, at der kan ske beskatning af fiktive avancer, som ikke er realiseret ved salg til tredjemand.²²⁴

Omvendt kan det *heller ikke* antages, at man *nødvendigtvis* skal anse fiktive interne indtægter og udgifter for erhvervet på tidspunktet for den interne ydelse. Selv om man skal lægge arms længde priser på overførelsestidspunktet til grund ved opgørelsen af fiktive avancer og tab, kan der ikke af ordlyden af art. 7, stk. 2, på nogen klar måde udledes udsagn om, på hvilket tidspunkt man skal medtage de fiktive avancer og tab.

Konklusionen må være, at det normalt er op til *interne gennemførelsesregler* at fastlægge den tidsmæssige placering ved interne ydelser mellem et fast driftssted og hovedkontoret. Det må herved tillægges afgørende betydning, at fordelingsbestemmelserne i OECD's modeloverenskomst ikke indeholder udtrykkelige regler, som vedrører den tidsmæssige placering af indkomst. Uden særlige holdepunkter for andet må det antages, at dette også gælder ved interne ydelser mellem et fast driftssted og hovedkontoret. Synspunktet er i overensstemmelse med OECD's kommentarer om interne overførelser af omsætnings- og anlægsaktiver. Dette blev særligt klart ved 1994-ændringen af OECD's modeloverenskomst med kommentarer, men synspunktet var også støttet i de tidligere versioner.²²⁵

Fra og med 1994-versionen er det i OECD's kommentarer udtalt, at der kan opstå alvorlige problemer ved en forskellige tidsmæssig placering i de to stater, og at skattemyndighederne i domicillandet, når der er "*... risiko for overbeskatning*", skal tage kontakt med skattemyndighederne i overenskomstens kildeland for at søge at nå frem til en løsning på gensidig basis.²²⁶ Dette skal ikke forstås således, at den stedfundne overbeskatning ifølge OECD's kommentarer anses for at være i strid med art. 7. Der er blot tale om en konsekvens af, at begge stater korrekt har anvendt interne gennemførelsesregler ved den tidsmæssige placering. Hverken domicillandet eller driftsstatsstaten har derfor nogen pligt til at nå frem til en løsning, som lempet skattebyrden.

²²³ Jf. herom ovenfor kapitel 6.2 (s. 198 ff.).

²²⁴ Jf. OECD's kommentarer (1977-versionen) til art. 7, punkt 14, og til art. 13, punkt 10; OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 15 f., og til art. 13, punkt 10.

²²⁵ Jf. OECD's kommentarer (1997) til art. 7, punkt 15 f., og til art. 13, punkt 6 og 10; OECD's kommentarer (1977) til art. 7, punkt 14, og til art. 13, punkt 6 og 10.

²²⁶ Jf. OECD's kommentarer (1997) til art. 7, punkt 15.1.

7.3.2 Interne ydelser uden pligt til at anvende arms længde priser

Når arms længde priser ikke skal lægges til grund ved interne ydelser mellem et foretagendes faste driftssted og hovedkontor, skal der alene ske en fordeling af foretagendets faktiske indtægter og udgifter. Der er således reelt tale om et problem vedrørende allokering af indkomst. Det specielle er, at der skal tages højde for virkningerne af de interne ydelser.

Den nære sammenhæng med problemstillingen om allokeringen af foretagendets faktiske indtægter og udgifter ses også i forhold til interne gennemførelsesreglers betydning for opgørelsen af driftsstedsindkomsten til brug for overenskomstlempelsen. Det må således for det første antages, at det normalt vil afhænge af interne gennemførelsesregler, om *indtægter og udgifter er skattepligtige*, henholdsvis *fradragsberettigede*, og i givet fald hvorledes indtægterne og udgifterne *beløbsmæssigt* skal opgøres og *tidsmæssigt* skal placeres.

Se som eksempel herpå de tre domme fra den norske *Høyesterett*: Rettstidende 1994, 132 H, Rettstidende 1995, 455 H og Høyesteretts dom af 19. maj 1998.²²⁷ Problemet for Høyesterett var *ikke* opgørelsen af udgifterne, herunder afskrivninger, som blev opgjort efter *interne norske regler*. Det centrale problem i sagerne var, om de udgifter, som knyttede sig til de inaktive perioder, skulle tages med ved opgørelsen af det faste driftssteds indkomst. Ved afgørelsen af dette spørgsmål tog Høyesterett udgangspunkt i allokeringskriterierne i OECD's modeloverenskomst.

Ved allokeringen af de faktiske skattepligtige indtægter og fradragsberettigede udgifter må der tages udgangspunkt i de fordelingskriterier, der kan udledes af selvstændighedsfiktionen i OECD's modeloverenskomst. Som nævnt ovenfor kapitel 7.2.2 (s. 283 ff.) må det alligevel antages, at interne gennemførelsesregler i visse tilfælde skal tillægges betydning ved den nærmere gennemførelse af allokeringen. Dette gælder også i forbindelse med interne ydelser.

Den nære sammenhæng med synspunkterne om allokering af indkomst kan *ilustreres* ved et eksempel om *forsknings- og udviklingsarbejde*, som udøves af et fast driftssted. Såfremt man i overensstemmelse med interne gennemførelsesregler anvender en allokeringsmetode, hvorefter *udgifterne* ved forsknings- og udviklingsarbejdet allokeres til det faste driftssted, selv om *begge* dele af foretagendet måtte få gavn af resultatet heraf, skal der kompenseres herfor ved allokeringen af de udviklede *immaterielle rettigheder* og/eller *indtægterne*, som oppebæres på bag-

²²⁷ Dommene er omtalt ovenfor kapitel 6.4.2 (s. 244 f.) og nedenfor kapitel 12.4.1.1 (s. 567 ff.).

grund heraf. Dette kan f.eks. ske ved, at man til det faste driftssted allokerer (en del af) de indtægter, som hovedkontoret erhverver på baggrund af resultaterne af forsknings- og udviklingsarbejdet, eller ved, at man anser de immaterielle rettigheder (eller en andel heraf) for overført til hovedkontoret med deraf følgende skattemæssige konsekvenser. Endvidere kan man vælge *løbende* at allokere udgifterne ved forsknings- og udviklingsarbejdet til begge dele af foretagendet, hvorved man evt. vil kunne undgå at konstatere interne ydelser.²²⁸

Det er i OECD's kommentarer til modeloverenskomsten forudsat, at en overenskomststat *kan* sidestille interne overførelser af *driftsmidler* mellem et fast driftssted og hovedkontoret med salg til arms længde priser.²²⁹ Anvendelse af arms længde priser ved interne overførelser af driftsmidler er ikke en naturlig følge af synspunktet om, at der ved afgørelsen af, om der skal anvendes arms længde priser, som udgangspunkt skal lægges vægt på tilknytningen til foretagendets indkomstskabende aktivitet. Driftsmidler må ifølge deres natur typisk anses at henhøre under *grundlaget* for den indkomstskabende aktivitet, hvorfor tilknytningen til foretagendets indkomstskabende aktivitet er af en mere indirekte natur. I OECD's kommentarer til modeloverenskomsten er det da heller ikke angivet, at interne overførelser af driftsmidler *skal* sidestilles med salg.

Hvorvidt der ved interne overførelser af driftsmidler skal lægges arms længde priser til grund og dermed evt. beregnes fiktive avancer eller tab må som udgangspunkt anses for overladt til regulering af *interne gennemførelsesregler*. Baggrunden herfor må dels ses som et udslag af et hensyn til *praktiske forhold*, dels ses som et udslag af, at det ikke i art. 7 eller i art. 13, stk. 2, er nærmere reguleret, hvorledes den enkelte overenskomststat skal udnytte beskatningsretten til kapitalgevinster og formuestigninger.²³⁰

I tysk retspraksis har *Bundesfinanzhof* i to domme fra 1969 og 1972 anset interne overførelser af driftsmidler fra et tysk hovedkontor til et udenlandsk fast driftssted i en overenskomststat for at være *Entnahme* med en beskatning i forhold til værdien *Teikwert* på overførelsestidspunktet, jf. herom nedenfor kapitel 12.2.1.1 (s. 516 ff.). Dommene er efterfølgende blevet kritiseret i den tyske skatteretlige teori, som dels har kritiseret den tidsmæssige placering, dels har kritiseret værdiansættelsen. I stedet er det i teorien blevet anbefalet, at der anvendes

228 Jf. om udgifter og indtægter knyttet til forsknings- og udviklingsarbejde nedenfor kapitel 11.5 (s. 502 ff.) og kapitel 14 (s. 598 ff.).

229 Jf. OECD's kommentarer (1997) til art. 7, punkt 15 og 15.1.; OECD's kommentarer (1977) til art. 7, punkt 14, og til art. 13, punkt 10.

230 Jf. ovenfor kapitel 6.3.3.2 (s. 215 f.) og kapitel 6.3.4.2.2 (s. 226 ff.).

en metode for udskudt avanceopgørelse, hvilken metode de tyske administrative myndigheder til dels har taget til sig. Kritikken synes særligt at være båret af en anden fortolkning af *dobbeltbeskatningsoverenskomsterne*.²³¹ Efter min opfattelse vil såvel en beskatning på selve overførelsestidspunktet som metoden for udskudt avanceopgørelse være i overensstemmelse med indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster, idet der her er tale om spørgsmål, som det er overladt *interne gennemførelsesregler* nærmere at regulere. Hvorvidt resultatet i dommene er korrekt eller ej afhænger således af intern tysk ret.

7.4 Opgørelsen af et fast driftsstedes indkomst ved deltagelse i et personselskab

Der er ovenfor kapitel 5 (s. 161 ff.) redegjort for, at anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne ved personselskabers indkomst i væsentlig grad afhænger af, hvorledes de interne regler om beskatningen af personselskabers indkomst er udformet. Der er samtidigt redegjort for fast driftsstedsprincippets betydning for fordelingen af beskatningsretten.

Ifølge intern dansk skatteret gælder der ved beskatningen af indkomst opgjort af et personselskab et princip om *skattemæssig transparens*. Den *kvalifikation* af indkomsten og den placering af *indkomstkilden*, man ville være nået frem til, såfremt personselskabet havde været et selvstændigt skattesubjekt, bevares hos de enkelte selskabsdeltagere. Såfremt personselskabet driver virksomhed fra en lokalitet i Danmark, som opfylder betingelserne for et fast driftssted, anses en udenlandsk selskabsdeltager for at drive virksomhed fra et fast driftssted her i landet. Tilsvarende gælder det, at en dansk selskabsdeltager i et personselskab anses at drive virksomhed fra et fast driftssted i en anden overenskomststat, såfremt personselskabet har en erhvervsmæssig aktivitet fra en lokalitet i denne stat, som opfylder betingelserne for et fast driftssted.

Ved allokeringen af indtægter og udgifter til det faste driftssted må det antages, at man efter princippet om *skattemæssig transparens* må anvende de *almindelige allokeringskriterier* fra selvstændighedsfiktionen i OECD's modeloverenskomst, dvs. dels tilknytningen til det faste driftsstedes erhvervsmæssige aktivitet, dels ledelsens beslutning på dispositionstidspunktet.

Støtte for dette synspunkt kan bl.a. findes i TfS 1989, 605 H, TfS 1996, 532 H (særligt Østre Landsrets dom) og med forsigthed TfS 1993, 7 H. Dommene

231 Jf. Bundessteuerblatt 1970 II, s. 175, og Bundessteuerblatt 1972 II, s. 760. Se om dommene og den efterfølgende kritik samt ændring af administrativ praksis nedenfor kapitel 12.2.1 (s. 516 ff.).

er alle omtalt ovenfor kapitel 6.4.1.2 (s. 233 ff.) i forbindelse med undersøgelsen af indholdet af dobbeltbeskatningsoverenskomsternes selvstændighedsfiktion.²³²

TfS 1989, 605 H og TfS 1996, 532 H vedrørte begge deltagere i personselskaber. I *TfS 1989, 605 H* var der tale om danske selskabsdeltagere i et schweizisk kommanditselskab, og skatteyderen i *TfS 1996, 532 H* var en i Schweiz hjemmehørende person, som deltog i et interessentskab og i et kommanditselskab, som havde faste ejendomme i Danmark. I ingen af disse domme synes det at have spillet nogen rolle for dommens resultat, at der var tale om selskabsdeltagere i personselskaber.

I dommen *TfS 1993, 7 H* var skatteyderen ganske vist et amerikansk selskab (Texaco Denmark inc.) med et fast driftssted i Danmark. Det fremgår imidlertid af sagsfremstillingen i dommen, at selskabets eneste funktion i Danmark var at deltage i DUC (Danish Underground Consortium) som *assisting partner*, og at selskabet ikke havde nogen ansatte i Danmark ud over personale i administration og regnskabsførelse vedrørende salg af kulbrinter. Den betydelige tilførsel af kapital til det danske driftssted blev da også indskudt i DUC. Sagen blev alene afgjort ud fra almindelige overvejelser om indholdet af *selvstændighedsfiktionen* i den dansk-amerikanske overenskomst og i intern dansk skatteret. Det forhold, at filialens eneste reelle aktivitet var at deltage som selskabsdeltager i DUC, havde således ingen selvstændig betydning. Da selskabets deltagelse i DUC ikke var fremført som et problem i sagen, er dommens præjudikatværdi vedrørende det her diskuterende spørgsmål dog begrænset.

Interne betalinger fra et personselskab til en selskabsdeltager i form af *renter*, *leje* osv. vil, som der er redegjort for ovenfor kapitel 5.2.1 (s. 166 ff.), normalt blive anset for at være udlodning af overskud uden selvstændige skattemæssige konsekvenser. Ved interne ydelser mellem personselskabet og en selskabsdeltager må det undersøges, om de interne ydelser vedrører det faste driftssted. Såfremt dette er tilfældet, må det antages, at der skal anvendes arms længde priser i samme omfang som efter selvstændighedsfiktionen i OECD's modeloverenskomst i øvrigt, dvs. med udgangspunkt i en vurdering af de interne ydelsers tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet. Bortset fra TfS 1993, 7 H, som kun med forsigtighed kan tages til indtægt herfor, jf. ovenfor, er der ikke hidtil afsagt domme om spørgsmålet.

I sjældne tilfælde må det antages, at ydelser mellem et personselskab og dets

²³² Se også Landsskatterettens kendelser i LSRM 1981, 197 og LSRM 1983, 60 om renter fra sælgerpantebreve, der også lader sig forklare ud fra de almindelige allokeringskriterier, jf. om kendelserne nedenfor kapitel 11.3.3.1 (s. 490 ff.).

deltager må behandles som *lønmodtagerindkomst*, *renter*, *leje* af fast ejendom eller lignende, jf. ovenfor kapitel 5.2.1 (s. 166 ff.). I så fald må de pågældende betalinger fra personselskabet hos selskabsdeltageren normalt antages at være omfattet af de særlige fordelingsbestemmelser herom (f.eks. art. 15, art. 11 eller art. 6). Endvidere må udgifterne, såfremt de i henhold til almindelige allokeringskriterier vedrører det faste driftssted, fragå ved opgørelsen af driftsstedesindkomsten i samme omfang, som der ville være fradrag for tilsvarende udgifter til tredjemand.

Indskud og salg af et aktiv i/til et personselskab fra en selskabsdeltager anses efter intern dansk skatteret normalt for delsalg for den pågældende selskabsdeltager, mens de øvrige selskabsdeltagere i skatteretlig henseende anses at have erhvervet en andel af aktivet. Såfremt aktivet efter indskuddet/salget indgår som en del af det faste driftsstedes aktiver vil den pågældende selskabsdeltagers *resterende bruttoandel* af aktivet skulle anses for *overført* fra hovedkontoret til det faste driftssted. Det er således også i denne situation muligt at anvende de almindelige regler for opgørelsen af et fast driftsstedes indkomst i forhold til en selskabsdeltager i et personselskab.

Såfremt et personselskab har aktiviteter fra lokaliteter i forskellige stater, må det undersøges, om ydelser mellem en selskabsdeltager og personselskabet vedrører den del af personselskabets aktivitet, som udgør et fast driftssted for den pågældende selskabsdeltager. Endvidere må det undersøges, om interne ydelser mellem forskellige dele af personselskabet i forhold til den enkelte selskabsdeltager må anses som interne ydelser mellem et fast driftssted og hovedkontoret for den pågældende selskabsdeltager. Forholdene må undersøges *hver selskabsdeltager for sig*.

Til *illustration* kan nævnes en intern overførelse af et aktiv fra et personselskabs danske kontor til personselskabets tyske kontor. For en *dansk* selskabsdeltager i personselskabet vil der her være tale om en intern overførelse af hans bruttoandel af aktivet fra det danske hovedkontor til det tyske faste driftssted. For en *tysk* selskabsdeltager i samme personselskab vil der derimod være tale om en intern overførelse fra dennes faste driftssted i Danmark til det tyske hovedkontor.

Kapitel 8

Selvstændighedsfiktionen i intern dansk skatteret

8.1 Fast driftsstedes-princippet i dansk skatteret

8.1.1 Fast driftsstedes-princippets funktion

OECD's modeloverenskomst pålægger ikke den enkelte overenskomststat nogen folkeretlig pligt til at indrette sine interne regler om beskatningen af grænseoverskridende indkomst i overensstemmelse med fast driftsstedes-princippet. Alligevel har fast driftsstedes-princippet en central placering i de interne danske regler om beskatningen af international erhvervsindkomst.

Der er flere lighedspunkter mellem fast driftsstedes-princippets funktion i intern dansk ret og i OECD's modeloverenskomst. For fysiske personer og selskaber mv., der *ikke* er fuldt skattepligtige til Danmark, anvendes fast driftsstedes-princippet til at bestemme omfanget af den erhvervsindkomst, som er omfattet af *begrænset skattepligt* til Danmark. Erhvervsindkomst, som ikke kan henføres til et fast driftssted i Danmark, er ikke omfattet af begrænset skattepligt til Danmark i medfør af KSL § 2, stk. 1, litra d, og SEL § 2, stk. 1, litra a. Dette kan sammenlignes med, at overenskomstens kildeland efter OECD's modeloverenskomsts art. 7 skal yde *eksempionslempe* for indkomst, som ikke kan henføres til et fast driftssted i denne stat.²³³

Indtil selskabsskatteloven og kildeskatteloven trådte i kraft i henholdsvis 1960 og 1970, var *fast driftsstedes-begrebet* ikke anvendt i bestemmelserne om begrænset skattepligt for erhvervsindkomst. I statsskatteloven fra 1903 var bestemmelsen om begrænset skattepligt for erhvervsindkomst indeholdt i SL 1903 § 2, nr. 4:

“§ 2. Skattepligten påhviler: ...

4. enhver Person, som, uden at være bosat her i Landet, her ejer fast Ejendom eller Tiende eller har Del i saadan Ejendom eller nyder Indtægter af samme eller Fideikommiskapitaler, eller som udøver eller er Deltager i nogen Næring eller Virksomhed her i Landet (jf. § 4).”²³⁴

²³³ Jf. ovenfor kapitel 4.2.2 (s. 119 ff.).

²³⁴ Jf. for udenlandske selskabers vedkommende henvisningen i SL 1903 § 2, nr. 5, 2. punktum. Heller ikke i den samtidigt gennemførte lov nr. 85 af 15. maj 1903 (Lov om Ændringer i og Tillæg til de nuværende Regler for den kommunale Beskatning samt

Bestemmelsen blev videreført ved ændringerne af statsskatteloven i 1912 og 1922, men selv om fast driftssteds-begrebet således ikke udtrykkeligt var nedfældet i ordlyden, blev SL 1922 § 2, nr. 4, i *administrativ praksis* efterhånden fortolket i overensstemmelse med fast driftssteds-begrebet i Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster.²³⁵

Fuldt skattepligtige fysiske personer og selskaber mv. er skattepligtige af både udenlandsk og indenlandsk indkomst, jf. globalindkomstprincippet. I forhold til sådanne har fast driftssteds-princippet først og fremmest betydning for afgrænsningen af den udenlandske indkomst, der kan ydes *lempelse* for i medfør af LL § 33. Ved denne unilaterale dobbeltbeskatningslempelse indgår det faste driftssteds indkomst ved opgørelsen af *den lempelsesberettigede indkomst*, som indgår i *lempelsesbrøken*, jf. LL § 33, stk. 1, 2. punktum. Denne lempelse svarer til den almindelige creditlempelse i domicillandet i medfør af OECD's modeloverenskomsts art. 23 B, for indkomst, overenskomstens kildeland er tildelt beskatningsretten til.²³⁶

Hverken i forhold til begrænset skattepligtige med et fast driftssted i Danmark eller i forhold til fuldt skattepligtige med et fast driftssted i udlandet gælder der særlige regler om *skatteberegningen*. Det er derfor de almindelige regler herom, som finder anvendelse. Særligt skal det understreges, at det forhold, at en fysisk person er skattepligtig efter bestemmelsen om udøvelse af erhverv fra et fast driftssted, jf. KSL § 2, stk. 1, litra d, *ikke* er ensbetydende med, at samtlige skattepligtige indtægter automatisk skal anses som *personlig indkomst*, jf. PSL § 3.

8.1.2 Kvalifikation af erhvervsindkomst efter intern dansk skatteret

Fast driftssteds-princippet er i OECD's modeloverenskomst knyttet til den indkomst, som omfattes af art. 7, jf. om afgrænsningen heraf ovenfor kapitel 4.3.1.2 (s. 130 ff.). I intern dansk skatteret har fast driftssteds-princippet et *videre* anvendelsesområde, idet kvalifikationen af erhvervsindkomst i intern dansk skatteret ofte omfatter mere end den indkomst, som omfattes af art. 7 i OECD's modeloverenskomst.

om Statstilskud til Kommunerne) § 16, stk. 3, blev et udtryk svarende til fast driftssted anvendt i bestemmelsen om begrænset skattepligt vedrørende kommuneskat for udenlandske selskaber mv.

235 Jf. Betænkning om beskatning af indkomst og formue mv., afgivet af Skattelovskommissionen, 1. del, 1948, s. 86; Erik Møller i RR 1963, 8, særligt s. 8 og s. 11; bemærkningerne til kildeskatteloven, jf. Folketingstidende 1966/67, tillæg A, spalte 65 ff, særligt spalte 84.

236 Se om almindelig creditlempelse ovenfor kapitel 4.2.3.2 (s. 124 f.).

8.1.2.1 Fast driftssted i Danmark

Bestemmelserne om begrænset skattepligt i KSL § 2, stk. 1, litra d, og i SEL § 2, stk. 1, litra a, omfatter indkomst fra udøvelse af erhverv. Afgrænsningen af, hvad der kan anses at udgøre erhvervsmæssig virksomhed efter disse bestemmelser, må i mangel af særlige holdepunkter for andet antages at ske efter de almindelige kriterier i dansk skatteret. Såfremt indkomst efter almindelige kriterier for indkomstkvalifikation i intern dansk skatteret anses for *lønmodtagerindkomst* eller for indkomst fra *ikke-erhvervsmæssig virksomhed* (herunder ved *hobby-virksomhed*²³⁷), vil KSL § 2, stk. 1, litra d, og SEL § 2, stk. 1, litra a, således være uanvendelige som hjemmel for begrænset skattepligt.

Dansk skatterets *erhvervsindkomst*-begreb omfatter bl.a. også indkomst, som efter OECD's modeloverenskomst kvalificeres som indkomst fra *skibs- og luftfart* i international trafik (art. 8) og indkomst fra *frit erhverv* (art. 14). Fast driftssted-princippet i KSL § 2, stk. 1, litra d, og SEL § 2, stk. 1, litra a, må som følge heraf også antages at finde anvendelse for disse indkomst-kategorier.²³⁸

I intern dansk skatteret rummer begrebet *erhvervsindkomst* indtægter, der samtidigt kan være omfattet af en af de øvrige bestemmelser om begrænset skattepligt i KSL § 2, stk. 1, og SEL § 2, stk. 1, f.eks. *udbytte*, *royalties* og (for fysiske personer) *renter*.²³⁹ Det forhold, at sådanne indtægter kan være omfattet af særlige bestemmelser, udelukker imidlertid ikke, at betingelsen om *erhvervsindkomst* vil kunne være opfyldt, såfremt den erhvervsmæssige aktivitet fra en lokalitet f.eks. består i næring ved finansiering eller næring ved handel med aktier. Endvidere udelukker de særlige bestemmelser om begrænset skattepligt for udbytte, royalties og renter ikke, at sådanne indtægter konkret kan medtages som en del af et fast driftssteds indkomst, selv om der ikke drives næring ved finansiering, handel med aktier mv., jf. nedenfor kapitel 9.1.4.2 (s. 370 ff.) om driftsstedsforbeholdet i dansk skatteret.

Det har det været omtvistet, om det forhold, at en erhvervsmæssig aktivitet i form af udlejning af *fast ejendom* er omfattet af KSL § 2, stk. 1, litra e,

237 Se dog Jens Olav Engholm Jacobsen: Selskabsskatteloven med kommentarer, 1997, s. 110, som synes at afgrænse begrebet *hobby-virksomhed* (*fritids-virksomhed*) anderledes, idet der ifølge Jens Olav Engholm Jacobsen i skattemæssig henseende er tale om indkomst fra en erhvervsmæssig aktivitet, når *hobby-virksomheden* giver overskud.

238 Jf. Jens Olav Engholm Jacobsen: Selskabsskatteloven med kommentarer, 1997, s. 109. Se om konsekvensen af, at der i intern dansk skatteret anvendes et andet kriterium end ledelsens sæde for indkomst omfattet af art. 8 i OECD's modeloverenskomst Niels Winther-Sørensen i Skatteretten 3, 2. udg., s. 175, note 391. Begrebet *fast sted* i art. 14 har betydelige lighedspunkter med begrebet *fast driftssted*, jf. Niels Winther-Sørensen l.c. s. 188 f.

239 Jf. KSL § 2, stk. 1, litra f, litra i, og litra h, og SEL § 2, stk. 1, litra c og litra g.

eller SEL § 2, stk. 1, litra b, i sig selv skulle udelukke, at bestemmelserne om erhvervsindkomst fra et fast driftssted kan finde anvendelse.²⁴⁰ Argumentationen herimod er, at udlejning af fast ejendom i dansk skatteret normalt kvalificeres som *erhvervsindkomst*, og at betingelserne for begrænset skattepligt i medfør af KSL § 2, stk. 1, litra d, og SEL § 2, stk. 1, litra a, er opfyldt, når der er et fast driftssted i Danmark. Formålet med bestemmelserne i KSL § 2, stk. 1, litra e, og SEL § 2, stk. 1, litra b, er at sikre, at der i overensstemmelse med *beliggenhedsprincippet* under alle omstændigheder er begrænset skattepligt for indkomst fra en fast ejendom, som er beliggende i Danmark, men ikke at indskrænke rækkevidden af begrænset skattepligt efter andre af bestemmelserne i KSL § 2, stk. 1, og SEL § 2, stk. 1. I TfS 1996, 532 H fastslog Højesteret i overensstemmelse hermed, at indkomst fra fast ejendom i Danmark godt kan være omfattet af begrænset skattepligt efter bestemmelsen om begrænset skattepligt for erhvervsindkomst fra et fast driftssted i Danmark.

Det var i sagen omtvistet, om *renter* fra indestående på *investeringsfondskonti* var omfattet af begrænset skattepligt til Danmark for en fysisk person, som var hjemmehørende i Schweiz. Den pågældende var selskabsdeltager i to personselskaber, der udlejede fast ejendom i Danmark. Selskabsdeltagerens andel af leje mv. fra de faste ejendomme var utvivlsomt omfattet af begrænset skattepligt til Danmark, men Højesteret nåede i dommen frem til, at renter fra investeringsfondskonti *ikke* var omfattet af den begrænsede skattepligt efter bestemmelsen om begrænset skattepligt for indkomst fra *fast ejendom* i den dagældende KSL § 2, stk. 1, litra d (modsvares nu KSL § 2, stk. 1, litra e). Det måtte derfor undersøges, om renteindtægterne evt. kunne være omfattet af den dagældende bestemmelse om erhvervsindkomst fra et fast driftssted.²⁴¹ I denne forbindelse tog Højesteret stilling til, om bestemmelsen om erhvervsindkomst fra et fast driftssted overhovedet er anvendelig, når den erhvervsmæssige aktivitet består i udlejning af fast ejendom i Danmark. Højesteret udtalte herom, at det forhold, at ejendomme *også* kan beskattes efter stk. 1, litra d (nu: litra e) ikke udelukker,

240 Jf. for at bestemmelserne om indkomst fra fast ejendom i KSL § 2, stk. 1, litra e, og SEL § 2, stk. 1, litra b, udelukker, at indkomst fra fast ejendom kvalificeres som erhvervsindkomst omfattet af KSL § 2, stk. 1, litra d, og SEL § 2, stk. 1, litra a, Aage Michelsen: International skatteret, 1. udg., s. 176 ff.; samme i RR 1995, nr. 10, SM s. 285; samme: International skatteret, 2. udg., s. 212 f., note 71. Se herimod Jens Olav Engholm Jacobsen: Selskabsskatteloven med kommentarer, 1997, s. 113 ff.; Niels Winther-Sørensen i Skatteretten 3, 2. udg., s. 182 f., note 416; samme i SR-Skat 1996, 148, særligt s. 151 f.

241 Se om allokering af indestående på investeringsfondskonti til et fast driftssted nedenfor kapitel 11.3.3.3 (s. 495 ff.).

at beskatning foretages på grundlag af litra c (nu: litra d), hvis betingelserne i denne bestemmelse er opfyldt. Højesteret tog herefter stilling til, om betingelserne for et fast driftssted var opfyldt, hvilket ikke var tilfældet.

Aage Michelsen har heroverfor anført, at det klart af KSL § 2, stk. 1, litra e, og SEL § 2, stk. 1, litra b, fremgår, at alle indtægter fra fast ejendom, herunder løbende indtægter, genvundne afskrivninger og ejendomsavancer, skal henføres til beskatning under disse bestemmelser og *ikke* til beskatning under bestemmelserne om begrænset skattepligt for erhvervsindkomst fra et fast driftssted. Dette synspunkt er ifølge Aage Michelsen senest klarest kommet til udtryk ved, at KSL § 2, stk. 1, litra b, og SEL § 2, stk. 1, litra a, ved lov nr. 313 af 17. maj 1995 om *ophævelse af lov om særlig indkomstskat*, blev udvidet til også at omfatte indkomst i form af genvundne bygningsafskrivninger. Aage Michelsen har i forbindelse hermed lagt afgørende vægt på, at *udlejningsvirksomhed* ikke i sig selv vil kunne berettige til afskrivninger, og at *genvundne bygningsafskrivninger* derfor kun vil opstå, når der er drevet egentlig erhvervsvirksomhed fra bygningen. Endvidere støttes synspunktet ifølge Aage Michelsen af, at også avancer ved salg i næring af fast ejendom, som er beliggende i Danmark, vil være omfattet af KSL § 2, stk. 1, litra e, og SEL § 2, stk. 1, litra b, og at der således ikke er krav om noget fast driftssted.²⁴²

Kritikken af dette aspekt af TfS 1996, 532 H kan ikke tiltrædes. Det centrale er efter min opfattelse *ikke*, at *genvundne afskrivninger* og *næringssalg* vil være omfattet af KSL § 2, stk. 1, litra e, og SEL § 2, stk. 1, litra b, ved salg af danske ejendomme. Det centrale er derimod, at dette *ikke udelukker*, at hjemmel for begrænset skattepligt for genvundne afskrivninger og næringssalg *også* vil kunne findes i KSL § 2, stk. 1, litra d, og SEL § 2, stk. 1, litra a, såfremt betingelsen om et fast driftssted er opfyldt. Der vil i disse tilfælde være tale om *dobbelt hjemmel*, som normalt ikke vil få nogen betydning, bortset fra særlige tilfælde, som f.eks. hvor konkrete indtægter ikke har en sådan tilknytning til en fast ejendom, at de vil kunne henføres til indkomsten herfra, men nok vil kunne medtages i opgørelsen af et fast driftssteds indkomst. Renter fra investeringsfondskonti må anses at udgøre et sådant særligt tilfælde.²⁴³

Jens Olav Engholm Jacobsen har *de lege ferenda* argumenteret for, at indkomst fra fast ejendom alene skal være omfattet af de særlige bestemmelser herom i KSL § 2, stk. 1, litra e, og SEL § 2, stk. 1, litra b, for at bringe afgrænsningen mellem disse bestemmelser og KSL § 2, stk. 1, litra d, og SEL § 2, stk. 1,

242 Jf. Aage Michelsen: *International skatteret*, 2. udg., s. 212 f., note 71. Se om Aage Michelsens kritik af Østre Landsrets dom vedrørende *allokering* af renter fra investeringsfondskonti til et fast driftssted nedenfor kapitel 11.3.3.3 (s. 497).

243 Jf. Jens Olav Engholm Jacobsen: *Selskabsskatteloven med kommentarer*, 1997, s. 113 ff.

litra a, i overensstemmelse med afgrænsningen mellem art. 6 og 7 i OECD's modeloverenskomst. Med dette udsagn forudsættes det, at indkomst fra en fast ejendom ikke kan være omfattet af art. 7 i OECD's modeloverenskomst, jf. anderledes ovenfor kapitel 4.3.1.2.2 (s. 134 ff.).

8.1.2.2 Fast driftssted i udlandet

For *fuldt skattepligtige* personer og selskaber med udenlandsk indkomst har det i forhold til den almindelige creditlempelse i medfør af LL § 33 betydning, hvorledes indkomsten kvalificeres. I mangel af særlig regulering herom må det antages, at man ved afgørelsen af, hvilken indkomst der i relation til LL § 33 kan anses for at være udenlandsk indkomst, må tage udgangspunkt i de kriterier, som regulerer indkomstkildens placering i reglerne om *begrænset skattepligt* i KSL § 2, stk. 1, og SEL § 2, stk. 1, samt i fordelingsbestemmelserne *OECD's modeloverenskomst*. Ved afgørelsen af, om erhvervsindkomst skal anses at hidrøre fra udlandet, skal der således anvendes et fast driftssted-princip.

Ved afgrænsningen af den indkomst, hvorpå fast driftssted-princippet finder anvendelse, kan der opstå visse afgrænsningsproblemer. Man vil i visse situationer skulle vælge mellem den løsning, som gælder efter reglerne om begrænset skattepligt, og den løsning, som gælder efter OECD's modeloverenskomst.

Som eksempel herpå kan nævnes de problemer, som knytter sig til indkomst fra *skibs- og luftfart* i international trafik. Man må her vælge mellem at anvende et *fast driftssted-princip* (som ved reglerne om begrænset skattepligt) eller at anvende kriteriet *ledelsens sæde* (som i art. 8 i OECD's modeloverenskomst). Henset til, at der ikke i intern dansk ret findes regler, som er sammenlignelige med bestemmelsen i OECD's modeloverenskomsts art. 8, må det formentligt antages, at fast driftssted-princippet, som anvendes i forhold til begrænset skattepligtige, skal anvendes.

Udbytte, renter og royalties, som er knyttet til et udenlandsk fast driftssted, må antages at skulle medtages ved opgørelsen af det faste driftsstedes indkomst. Diskussionen i den skatteretlige teori om, hvorvidt sådanne indtægter kan henføres til et fast driftssted i Danmark, retter sig kun mod reglerne om begrænset skattepligt, jf. herom nedenfor kapitel 8.4.2 (s. 309 ff.). Såvel efter intern dansk skatteret som efter dobbeltbeskatningsoverenskomsterne gælder der i denne situation et *driftsstedsforbehold*, jf. nedenfor kapitel 9.1.4.1 (s. 363 ff.).

For så vidt angår en udenlandsk *fast ejendom*, som er knyttet til et udenlandsk fast driftssted, må det ligeledes antages, at indkomsten fra ejendommen vil kunne medtages som en del af det faste driftsstedes indkomst, jf. ovenfor kapitel 4.3.1.2.2 (s. 134 f.) og kapitel 8.1.2.1 (s. 296 f.).

8.2. Afhandlingens teser om selvstændighedsfiktionen i intern dansk skatteret

Hvad enten der er tale om et fast driftssted i Danmark (for en begrænset skattepligtig) eller et fast driftssted i udlandet (for en fuldt skattepligtig), er det som udgangspunkt den *direkte metode* og den dertil knyttede fiktion om det faste driftssteds selvstændighed, som finder anvendelse, når indkomsten for et fast driftssted skal opgøres i henhold til intern dansk skatteret.

Der er ovenfor kapitel 6.1 (s. 195 ff.) gjort rede for denne afhandlings teser om indholdet af selvstændighedsfiktionen i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. Ved opgørelsen af et fast driftssteds indkomst efter intern dansk skatteret anvendes som ovenfor nævnt ligeledes en *direkte metode* og en *fiktion om det faste driftssteds selvstændighed*. Ved beskrivelsen af indholdet af selvstændighedsfiktionen i intern dansk skatteret opstilles den *tese*, at der er *overensstemmelse* mellem indholdet af selvstændighedsfiktionen i *dobbeltbeskatningsoverenskomsterne* og indholdet af selvstændighedsfiktionen i *intern dansk skatteret*.

Som en konsekvens heraf gøres det gældende, at man grundlæggende kan splitte selvstændighedsfiktionens indhold op i to, nemlig *dels* de problemer, der knytter sig til *allokering af indkomst*, *dels* de problemer, der knytter sig til *interne ydelser* mellem et fast driftssted og hovedkontoret.

Allokeringen af faktiske indtægter og udgifter må ske på baggrund af en forudgående allokering af foretagendets indkomstgrundlag, herunder en forudgående allokering af foretagendets aktiver og passiver. Allokeringen må ske med udgangspunkt i to kriterier, nemlig dels tilknytningen til det faste driftssteds erhvervsmæssige aktivitet, dels ledelsens beslutning på dispositionstidspunktet.

Vedrørende *interne ydelser* mellem et fast driftssted og hovedkontoret gøres det gældende, at selvstændighedsfiktionen er begrænset, og at der ved afgørelsen af, om der skal anvendes arms længde priser, som udgangspunkt skal lægges afgørende vægt på de interne ydelsers tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet.

Ved *interne overførelser af driftsmidler* er der ovenfor kapitel 7.3.2 (s. 289 ff.) redegjort for, at det ved indkomstopgørelsen efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst afhænger af interne gennemførelsesregler, om der skal anvendes arms længde priser eller ej, og om der herved skal konstateres fiktive avancer og tab. Ved fastlæggelsen af selvstændighedsfiktionen i intern dansk skatteret gøres det gældende, at der *ikke* skal beregnes fiktive avancer og tab ved sådanne interne overførelser, med mindre der er særskilt hjemmel herfor.

Tilsvarende gøres gældende ved interne overførelser af andre aktiver, der ikke er nært knyttet til foretagendets indkomstskabende aktivitet.²⁴⁴

I dansk administrativ praksis og i dansk skatteretlig teori er det i et vist omfang gjort gældende, at *karakteren af konkrete indtægter og udgifter*, herunder disses placering i skatteyderens økonomi, har afgørende betydning for, om de pågældende indtægter og udgifter kan medtages ved opgørelsen af et fast driftssteds indkomst. I denne afhandling gøres det gældende, at der *ikke* i sig selv skal lægges afgørende vægt på karakteren af konkrete indtægter og udgifter, idet det afgørende i stedet er de konkrete indtægters og udgifters *tilknytning* til det faste driftssted, hvilket afgøres i henhold til de ovenfor nævnte allokeringskriterier. Karakteren af de konkrete indtægter og udgifter får således kun betydning i det omfang, dette følger af allokeringskriterierne.

Et væsentligt led i argumentationen for de ovennævnte teser om indholdet af selvstændighedsfiktionen i intern dansk skatteret er den betydning, *OECD's modeloverenskomst med kommentarer* kan tillægges ved fortolkningen af interne danske skatteregler om grænseoverskridende forhold. Der vil derfor indledningsvis blive redegjort for betydningen heraf i kapitel 8.3 (s. 302 ff.).

Dernæst vil der blive redegjort for tesernes forhold til de danske lovbestemmelser og dansk administrativ praksis og retspraksis om opgørelsen af et fast driftssteds indkomst. Analysen vil systematisk blive opdelt i to dele, nemlig dels allokering af indkomst, jf. nedenfor kapitel 8.4 (s. 308 ff.), dels interne ydelser mellem et fast driftssted og hovedkontoret, jf. nedenfor kapitel 8.5 (s. 338 ff.). Analysen af det ovenfor nævnte problem om karakteren af de konkrete indtægter og udgifter, der evt. vil kunne allokeres til et fast driftssted, vil systematisk blive placeret under afsnittet om allokering af indtægter og udgifter, idet problemet i realiteten må ses i sammenhæng med fastlæggelsen af genstanden for allokeringen.

Som der nærmere er redegjort for ovenfor kapitel 7 (s. 279 ff.) er det endvidere en tese i denne afhandling, at interne gennemførelsesregler har stor betydning, når indkomsten for et fast driftssted skal opgøres efter en overenskomst. Denne tese kan *ikke* overføres direkte som en tese for selvstændighedsfiktionen i intern dansk skatteret, hvor der ikke er et tilsvarende samspil mellem det, som på et folkeretligt plan reguleres af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, og det, som reguleres af intern ret.

244 Særskilt hjemmel findes ved interne overførelser fra en begrænset skattepligtigs faste driftssted i Danmark til udlandet, jf. om KSL § 8 A og SEL § 7 A, samt om ABL § 13 a og KGL § 37, nedenfor kapitel 8.4.2.1 (s. 311 ff.).

8.3 Betydningen af OECD's modeloverenskomst for intern dansk skatteret

Ovenfor kapitel 3.1.2.2 (s. 74 ff.) er der redegjort for betydningen af OECD's modeloverenskomst med kommentarer for fortolkningen af *dobbeltbeskatningsoverenskomster*. I det følgende undersøges betydningen af OECD's modeloverenskomst med kommentarer for fortolkningen af *interne danske skatteregler* om grænseoverskridende forhold.

8.3.1 Grundlaget for at tillægge OECD's modeloverenskomst vægt som fortolkningsbidrag

Det gøres som nævnt gældende, at selvstændighedsfiktionen i intern dansk skatteret har samme overordnede indhold som selvstændighedsfiktionen i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. Ved argumentationen herfor er det af væsentlig betydning, at man skal lægge vægt på indholdet af OECD's modeloverenskomst med kommentarer som et fortolkningsbidrag ved fortolkningen af interne danske skatteregler om grænseoverskridende forhold. I administrativ praksis har det i en årrække været fast antaget, at OECD's modeloverenskomst med kommentarer udgør et væsentligt fortolkningsbidrag ved fortolkningen af intern dansk ret, men først i de seneste år har synspunktet givet sig sikkert udslag i retspraksis.

Det kan indledningsvis slås fast, at der *ikke* er nogen *folkeretlig* forpligtelse til at fortolke intern dansk skattelovgivning i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst. OECD's modeloverenskomst indeholder en anbefaling om, hvorledes dobbeltbeskatningsoverenskomster bør eller kan formuleres, og om, hvorledes forskellige problemer ved fortolkningen eller anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomster bør løses. Der kan imidlertid, hverken af OECD's modeloverenskomst eller af de dobbeltbeskatningsoverenskomster Danmark har indgået med andre stater, udledes noget krav om en harmonisering af intern skattelovgivning. Tværtimod skal en dobbeltbeskatningsoverenskomst forhindre international dobbeltbeskatning ved, at en eller evt. begge overenskomststater i forhold til de af overenskomsten beskyttede personer konkret pålægges at yde overenskomstlempelse for de mere vidtgående skattekrav, som følger af de interne skatteregler.

Der er i dansk ret almindelig enighed om, at man ved fortolkningen af interne danske regler skal inddrage Danmarks forpligtelser i henhold til indgåede traktater som et fortolkningsbidrag for at undgå brud på Danmarks folkeretlige forpligtelser.²⁴⁵ Da det som nævnt ikke er i strid med indgåede

245 Jf. Peter Germer: Statsforfatningsret, 2. udg., 1995, s. 190; Ole Espersen: Indgåelse og opfyldelse af traktater, 1970, s. 375 ff.

dobbeltbeskatningsoverenskomster, at der i intern dansk skatteret findes en mere vidtgående intern hjemmel til beskatning i forhold til det, Danmark efter overenskomsterne er berettiget til at beskatte, kan dette synspunkt imidlertid ikke begrunde, at man ved fortolkningen af interne danske skatteregler lægger vægt på indholdet af Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster og på OECD's modeloverenskomst.

I nogle tilfælde vil inddragelse af OECD's modeloverenskomst med kommentarer ved fortolkningen af interne danske skatteregler kunne begrundes med henvisning til *sædvanlige retskilder*. Dette vil således være tilfældet, når man i *forarbejderne* til en skattelov har angivet, at man har tilstræbt at formulere en bestemmelse i overensstemmelse med indholdet af OECD's modeloverenskomst med kommentarer, eller når man i en *fast administrativ praksis* har fulgt anbefalingerne i modeloverenskomsten. Flertallets præmisser i *T/S 1993, 7 H* om et fast driftssteds fradragsret for renter vedrørende et internt lån kan således godt med mening forstås således, at flertallet ved fortolkningen af de interne danske skatteregler lagde særlig vægt på den langvarige danske administrative praksis.

Til *illustration* heraf kan nævnes, at man ved fortolkningen af det interne danske *fast driftssteds-begreb* ville kunne begrunde betydningen af OECD's modeloverenskomst med kommentarer med henvisning til udtalelser i forarbejder til forskellige ændringslove og til en langvarig administrativ praksis.²⁴⁶

En analyse af hidtidig retspraksis viser imidlertid, at OECD's modeloverenskomst med kommentarer tillægges vægt som fortolkningsbidrag *ud over*, hvad det er muligt at begrunde ud fra en henvisning til *sædvanlige retskilder*.²⁴⁷

Dommen *T/S 1994, 184 H* vedrørte fortolkningen af professorreglen i den dansk-amerikanske overenskomst. Den pågældende person – en mimelærer – gjorde gældende, at han som følge af den dansk-amerikanske overenskomsts art. 14 ikke skulle beskattes af sin løn i Danmark. Den dansk-amerikanske overenskomst fra 1953 adskiller sig fra OECD's modeloverenskomst ved, at den ikke indeholder en dobbeltdomicil-klausul svarende til art. 4, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst. Hvor Østre Landsret i sine præmisser fortolke-

246 Jf. bemærkningerne i Folketingstidende 1991/92, tillæg A, spalte 2105 ff., særligt spalte 2113, og bemærkningerne til lovforslag L 119 af 11. december 1996, spalte 1 f. Se for en uddybende redegørelse herom, samt om administrativ praksis og skatteretlig teori vedrørende fortolkningen af fast driftssteds-begrebet, Niels Winther-Sørensen i SR-Skat 1997, 148, særligt s. 153 f.

247 Se muligvis anderledes Jens Olav Engholm Jacobsen: Selskabsskatteoven med kommentarer, 1997, s. 223 f.

de den dansk-amerikanske overenskomst i overensstemmelse med art. 4 fra OECD's modeloverenskomst,²⁴⁸ udtalte Højesteret, at man ved afgørelsen af, om mimelæreren var *bosat* i USA og havde *midlertidigt ophold* i Danmark, måtte fortolke overenskomstens bopælsbegreb i overensstemmelse med *dansk* lovgivning, jf. art. 2, stk. 3, i den dansk-amerikanske overenskomst (der svarer til art. 3, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst). Endvidere udtalte Højesteret, at dansk lovgivning "... må forstås blandt andet på baggrund af principperne i art. 4 i OECD's modeloverenskomst".

Højesterets præmisser lader to spørgsmål forblive ubesvarede. *For det første* gives der ikke i præmisserne nogen forklaring på, hvad der menes med, at udtrykkene *bosat* og *midlertidigt ophold* skal fortolkes i overensstemmelse med det danske bopælsbegreb. Det forekommer nærliggende at forstå præmisserne således, at udtrykkene *bosat* og *bopæl* (i USA) er anset for at være synonyme, mens det er uklart, om Højesteret har fortolket udtrykket *midlertidigt ophold* i art. 14 som det modsatte af at have *bopæl* (i Danmark).

For det andet er det uklart, hvad der menes med henvisningen til art. 4 i OECD's modeloverenskomst.²⁴⁹ Det er ikke angivet, om der herved tænkes på art. 4, stk. 1, eller art. 4, stk. 2. Det giver imidlertid ikke nogen særlig mening at anskue henvisningen for at være sket til *art. 4, stk. 1*, idet denne bestemmelse, bortset fra en vag definition, henviser til intern ret. I givet fald måtte det afgøres efter intern *amerikansk* ret, om mimelæreren var *bosat* i USA (hvilket formentligt var opfyldt), mens det – såfremt *midlertidigt ophold* skal forstås som det modsatte af at have *bopæl* – måtte afgøres efter intern *dansk* skatterets bopælsbegreb, om han havde *midlertidigt ophold* i Danmark, hvilket i realiteten ville ende i en cirkel-slutning. Det må derfor formodes, at Højesterets henvisning skal forstås som en henvisning til *art. 4, stk. 2*, i OECD's modeloverenskomst. Dette er imidlertid heller ikke uden problemer, idet art. 4, stk. 2, har et helt andet formål end bopælsbegrebet, nemlig i tilfælde af dobbeltdomicil at fastslå, hvilken af de to overenskomststater, der efter overenskomsten skal anses som domicilland og hvilken som overenskomstens kildeland.²⁵⁰ Ved afgrænsningen af det danske bopælsbegreb er der intet, som forhindrer, at en person bliver anset for at have bopæl her i landet, selv om han samtidigt har bopæl i en anden stat, jf. udtrykkeligt Højesterets præmisser i TfS 1990, 465 H. Hertil kommer, at art. 4, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst indeholder en *prioriteret* liste, og at Højesteret ikke har angivet, om man herved kun har tænkt på det første led i art. 4, stk. 2 (*fast bolig*), eller også på andre led i bestemmelsen, og i givet fald hvilke og med hvilken indbyrdes vægt. Endelig er det uklart, om henvisningen til art. 4 i

248 Se kritisk hertil ovenfor kapitel 3.1.2.2 (s. 78 f.).

249 Jf. Jens Olav Engholm Jacobsen: Selskabsskatteloven med kommentarer, 1997, s. 224, note 7.

250 Jf. om art. 4 i OECD's modeloverenskomst ovenfor kapitel 4.2.1 (s. 118 f.).

OECD's modeloverenskomst kun gælder, når det efter intern dansk skatteret skal afgøres, om der er bopæl i *en anden stat* og ikke, om der er bopæl i Danmark.

Selv om præmisserne i TfS 1994, 184 H således ikke er klare på alle punkter, kan det af dommen udledes, at Højesteret i denne dom har inddraget OECD's modeloverenskomst som et selvstændigt fortolkningsbidrag ved fortolkningen af intern dansk skatte Lovgivning.

Vedrørende indkomstopgørelsen for et fast driftssted er det ovenfor nævnt, at Højesterets flertal i *TfS 1993, 7 H* henviste til dansk (og international) skattepraksis ved afgørelsen af, om det faste driftssted i medfør af interne danske skatteregler havde fradrag for rentebetalinger til sit udenlandske hovedkontor. Som baggrund for denne skattepraksis henviste flertallet imidlertid til OECD's modeloverenskomst med kommentarer. Da der ikke tidligere har været offentliggjort nogen administrative danske afgørelser om fradragsret for renter vedrørende interne lån, synes det ikke urimeligt at antage, at flertallet herved har forudsat, at OECD's modeloverenskomst med kommentarer i det mindste har haft en betydning som *dokumentation* for en administrativ dansk skattepraksis, idet det herved har været forudsat, at man i administrationen har fulgt disse anbefalinger.

I *TfS 1996, 715 ØLR* citerede Østre Landsret i præmisserne forskellige versioner af OECD's kommentarer til modeloverenskomsten. I præmissernes indledning udtalte Østre Landsret: "Der er enighed om, at de danske skatteregler, jf. selskabsskattelovens § 2 og § 9 samt dobbeltbeskatningssaftalen mellem Danmark og USA, skal fortolkes i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst og kommentarerne hertil." Selv om der mellem sagens parter var enighed om, hvilke fortolkningsbidrag der var relevante, havde Østre Landsret pligt til at anvende gældende dansk ret og dermed anvende de *korrekte* fortolkningsbidrag. Tilkendegivelsen støtter derfor også synspunktet om, at OECD's modeloverenskomst med kommentarer har en selvstændig betydning som fortolkningsbidrag.

Endelig kan også TfS 1998, 607 H ses som et udslag af, at domstolene tillægger OECD's modeloverenskomst med kommentarer betydelig vægt ved fortolkningen af interne danske skatteregler. Højesteret skulle tage stilling til, om det i sagen omhandlede selskabs egentlige ledelse i relation til dagældende kapitaltilførselsafgiftslovs § 2 havde sit sæde i Tyskland eller ej. Sagens egentlige problem var, hvem der var *selskabets egentlige ledelse*. Højesteret udtalte herom, at dette "... udtryk – som er i overensstemmelse med art. 4, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst ... – må forstås således, at hovedvægten skal lægges på, hvor selskabets daglige ledelse varetages." Præmisserne viser ikke i sig selv, hvilken vægt Højesteret måtte have tillagt OECD's modeloverenskomst, men det er bemærkelsesværdigt, at Højesteret i præmisserne henviste til OECD's modeloverenskomst i en sag om skatter, som normalt ikke omfattes af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, jf. art. 2 i OECD's modeloverenskomst.

Den faste retspraksis og tilsvarende faste administrative praksis om ved fortolkningen af interne danske skatteregler at inddrage OECD's modeloverenskomst med kommentarer som et betydningsfuldt fortolkningsbidrag kan nu tillægges en selvstændig vægt som grundlaget herfor.

Herudover kan der som begrundelse også henvises til mere *praktiske hensyn* og til, at man herved i almindelighed vil nå frem til *rimelige og hensigtsmæssige resultater*.

Når der ikke findes andre fortolkningsbidrag, indebærer det en *praktisk letelse* for såvel de retsanvendende myndigheder (skattemyndighederne og domstolene) som for skatteyderne, at man ved fortolkningen af interne danske skatteregler om grænseoverskridende forhold kan inddrage OECD's modeloverenskomst med kommentarer som et fortolkningsbidrag. Dette vil endvidere i almindelighed være til gavn for *forudberegneligheden* og dermed for borgernes retssikkerhed.

Endvidere kan de anbefalede løsninger i OECD's modeloverenskomst med kommentarer i almindelighed anses for at give udtryk for et *rimeligt kompromis* mellem domicillandets og kildelandets interesser. Ud fra en teoretisk betragtning kunne Danmark gennemføre interne regler, som i videre omfang, end hvad man kunne gennemføre i tilfælde af en indgået dobbeltbeskatningsoverenskomst, sikre dansk beskatning, f.eks. ved at udvide området for begrænset skattepligt for erhvervsindkomst. I praksis ville sådanne regler imidlertid kun have begrænset virkning, da Danmark har indgået dobbeltbeskatningsoverenskomster med de fleste stater af betydning for den danske samhandel.

Selv om man valgte at fortolke fast driftssteds-begrebet i KSL § 2, stk. 1, litra d, og SEL § 2, stk. 1, litra a, videre end fast driftssteds-begrebet i OECD's modeloverenskomst, ville dette således ikke føre til nogen væsentlig forøgelse af det danske skatteprovenu. Endvidere hindrer en fortolkning af interne regler i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst med kommentarer ikke, at man i intern dansk skatteret udtrykkeligt fastsætter andre regler, jf. som eksempel herpå bestemmelserne i 6. punktum i KSL § 2, stk. 1, litra d, og i SEL § 2, stk. 1, litra a.

Endelig må det antages, at chancerne for, at forskellige stater fortolker overenskomstbestemmelser på samme måde, i almindelighed vil være større, hvis staterne også søger at harmonisere indholdet af intern ret. Det bidrager til en sådan *harmonisering*, når man inddrager den almindelige regulering i OECD's modeloverenskomst med kommentarer som et fortolkningsbidrag ved fortolkningen af interne skatteregler om grænseoverskridende forhold.

8.3.2 Forskel mellem OECD's modeloverenskomst og danske overenskomster

De danske dobbeltbeskatningsoverenskomster indeholder i vidt omfang tilsvarende regler som OECD's modeloverenskomst. Et særligt problem opstår, når der er forskel mellem indholdet af OECD's modeloverenskomst og indholdet af de typiske danske dobbeltbeskatningsoverenskomster. Der må her tages stilling til, om det er OECD's modeloverenskomst eller de typiske danske dobbeltbeskatningsoverenskomster, som skal indgå som fortolkningsbidrag ved fortolkningen af den internretlige regel. Problemet er i de senere år blevet aktualiseret på grund af de løbende ændringer af OECD's modeloverenskomst.

Det må antages, at ændringer i OECD's modeloverenskomst eller i kommentarerne hertil ikke uden videre skal lægges til grund ved fortolkningen af interne danske skatteregler.²⁵¹ Betydningen af OECD's modeloverenskomst med kommentarer som fortolkningsbidrag ved fortolkningen af interne danske skatteregler må endvidere antages at blive reduceret betydeligt, når OECD's modeloverenskomst ikke er i overensstemmelse med de normale danske dobbeltbeskatningsoverenskomster.

De ovenfor omtalte domme TfS 1993, 7 H, TfS 1994, 184 H og tilkendegivelsen i TfS 1996, 715 ØLR vedrørte alle spørgsmål, hvor de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster sædvanligvis er i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst med kommentarer. Det samme var tilfældet i den nedenfor omtalte TfS 1996, 532 H.

Et andet problem er, hvilken overenskomst der skal tillægges vægt som fortolkningsbidrag, når der er forskel mellem OECD's modeloverenskomst og den dobbeltbeskatningsoverenskomst, som er relevant i den konkrete sag. Forudsat OECD's modeloverenskomst er i overensstemmelse med den sædvanlige regulering i de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster, jf. ovenfor, kan det *ikke* antages, at der ved fortolkningen af de interne danske skatteregler skal lægges vægt på den konkrete overenskomst med den afvigende formulering.²⁵²

251 Se om betydningen af ændringer i OECD's modeloverenskomst med kommentarer for fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomster ovenfor kapitel 3.1.2.2 (s. 77 f.).

252 Jf. Jens Olav Engholm Jacobsen: Selskabsskatteloven med kommentarer, 1997, s. 110, note 31; Niels Winther-Sørensen i SR-Skat 1997, 148, særligt s. 153 f.

I dommen *TfS 1996, 532 H* henviste Højesteret ved fortolkningen af kilde-skatteovens fast driftsstedsbegreb til, at man skulle fortolke "... på baggrund af dobbeltbeskatningsaftalen mellem Danmark og Schweiz, der er i overensstemmelse med principperne i OECD's modeloverenskomster vedrørende dobbeltbeskatning." Henvisningen til den dansk-schweiziske overenskomst i præmisserne er uheldig og skal næppe forstås således, at det internretlige fast driftsstedsbegreb i KSL § 2, stk. 1, litra d, har et varierende indhold alt efter, hvor den begrænset skattepligtige person er hjemmehørende.²⁵³

8.4 Allokering af indkomst

8.4.1 Allokeringsgenstanden – sammenhængen mellem indkomst og indkomstgrundlag

Det gøres i denne afhandling gældende, at allokeringen af faktiske indtægter og udgifter skal ske på baggrund af en forudgående allokering af foretagendets *indkomstgrundlag*, herunder en forudgående allokering af foretagendets aktiver og passiver. Tilsvarende tese er gjort gældende i forhold til allokeringen efter *OECD's modeloverenskomst*, jf. ovenfor kapitel 6.1 (s. 195 ff.). Ud over det forhold, at overenskomstreguleringen i sig selv taler for, at tilsvarende også gælder ved opgørelsen af et fast driftsstedes indkomst efter intern dansk skatteret, kan der også findes støtte herfor i forskellige *lovbestemmelser* og i *retspraksis*.

Synspunktet må således anses for forudsat i det udtrykkelige *driftsstedsførbehold* i 4. punktum i KSL § 2, stk. 5, om renteindtægter fra fordringer. Endvidere er synspunktet forudsat i 5. punktum i KSL § 2, stk. 1, litra d, og SEL § 2, stk. 1, litra a, hvori det er anført, at den begrænsede skattepligt også omfatter "... for tjeneste eller tab ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af formuegoder, der er knyttet til en sådan virksomhed." Dette ses særligt tydeligt, når man sammenholder disse bestemmelser med de tidligere bestemmelser i lov om særlig indkomstskat, som udtrykkeligt knyttede betingelserne for begrænset skattepligt vedrørende særlig indkomstskat sammen med spørgsmålet om, hvorvidt *afkastet* fra de pågældende aktiver var omfattet af begrænset skattepligt, jf. nedenfor kapitel 8.4.2.1.1 (s. 311 ff.) om LSI 1958 § 7 og LSI 1960 § 13.

Thøger Nielsen har i modsætning hertil om begrænset skattepligt for *udbytte* gjort gældende, at formuleringen af den dagældende KSL § 2, stk. 1, litra c (nu: litra f) udelukkede, at udbytte kunne medtages ved opgørelsen af et fast

253 Se til illustration heraf den afvigende definition af fast driftsstedsbegrebet i den dansk-amerikanske overenskomsts art. 2, jf. TfS 1991, 38 LR og Niels Winther-Sørensen i SR-Skat 1997, 148, særligt s. 152.

driftssteds indkomst, hvorimod aktieavancer godt (omend undtagelsesvist) ville kunne være omfattet af begrænset skattepligt vedrørende særlig indkomstskat.²⁵⁴ Peter Dyhr har heroverfor gjort gældende, at en sådan forskellig behandling af *udbyttet* og *aktieavancer* vedrørende samme aktier ikke var i overensstemmelse med formuleringen af den dagældende bestemmelse i LSI § 10.²⁵⁵ Peter Dyhrs betragtninger om sammenhængen mellem dagældende LSI § 10 og KSL § 2, stk. 1, litra c, kan principielt tiltrædes, men som der nærmere vil blive redegjort for nedenfor kapitel 9.1.4.2.1 (s. 370 ff.) *udelukkede* den dagældende bestemmelse i KSL § 2, stk. 1, litra c *ikke*, at udbytte (og dermed også aktieavancer) *kunne* medtages ved opgørelsen af indkomsten for en begrænset skattepligtig faste driftssted i Danmark.

Ovenfor kapitel 6.4.1.1 (s. 232 f.) er de danske domme, som vedrører fastlæggelsen af allokeringsgenstanden i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, analyseret. I *TjS 1993, 7 H* og *TjS 1996, 532 H* blev der både taget stilling til intern dansk skatteret (vedrørende begrænset skattepligt for erhvervsindkomst fra et fast driftssted i Danmark) og til de indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster, og begge domme kan som anført l.c. tages til indtægt for synspunktet om, at allokeringen af indtægter og udgifter må ske på baggrund af en forudgående allokering af det bagved liggende indkomstgrundlag, herunder en forudgående allokering af foretagendets aktiver og passiver.

I *TjS 1989, 605 H*, der også er omtalt ovenfor kapitel 6.4.1.1 (s. 232), fastslog Højesteret, at der hverken kunne ydes lempelse i medfør af den dansk-schweiziske dobbeltbeskatningsoverenskomst eller i medfør af LL § 33. Højesteret afgjorde sagen med henvisning til LL § 33, stk. 2, hvorfor dommen ikke er noget sikkert præjudikat vedrørende det *her* omtalte spørgsmål. Højesteret udtalte sig ikke direkte om, hvorvidt man i medfør af det interne danske fast driftssteds-princip, jf. LL § 33, stk. 1, måtte anse indkomsten for at hidrøre fra Schweiz. I teorien er det med rette antaget, at Højesteret også ville have kunnet afgøre sagen med henvisning til LL § 33, stk. 1, idet indkomsten heller ikke i forhold til dobbeltbeskatningslempelse efter denne bestemmelse ville kunne anses at hidrøre fra Schweiz.²⁵⁶

8.4.2 Krav om den erhvervsmæssige karakter af indtægter og udgifter, der kan allokere til et fast driftssted

Der er ovenfor kapitel 8.1.2 (s. 295 ff.) redegjort for, hvad der må anses for *erhvervsindkomst* omfattet af KSL § 2, stk. 1, litra d, og SEL § 2, stk. 1, litra a,

254 Jf. Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, s. 411 og s. 421.

255 Jf. Peter Dyhr i U 1974 B 46, særligt s. 50.

256 Jf. Bent Munch Pedersen i TfS 1989, 651; Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 251, note 28.

samt i relation til LL § 33. Denne generelle indkomstkvalifikation er nødvendig for at afgøre, om fast driftsstedsprincippet overhovedet finder anvendelse. I det følgende vil det blive undersøgt, om der i intern dansk skatteret gælder særlige regler om, at visse *konkrete* indtægter og udgifter mv. allerede på grund af deres karakter, herunder deres placering i skatteyderens økonomi, ikke kan medtages i indkomstopgørelsen for et fast driftssted. Det vil i analysen blive forudsat, at der udøves virksomhed fra et fast driftssted.

Udgangspunktet for diskussionen er det forhold, at fast driftsstedsprincippet kun gælder for *erhvervsindkomst*, eller som det er formuleret i KSL § 2, stk. 1, litra d, og SEL § 2, stk. 1, litra a: *udøvelse af erhverv*. Det kan på baggrund heraf overvejes, om den i dansk skatteret grundlæggende sondring mellem *nærings-* og *anlægsaktiver* skal tillægges en sådan betydning ved opgørelsen af et fast driftsstedes indkomst, at alle eller visse aktiver, der har karakter af anlægsaktiver, ikke vil kunne henføres til et fast driftssted uanset graden af tilknytningen til driftsstedet, jf. straks nedenfor kapitel 8.4.2.1 (s. 311 ff.). Endvidere må overvejes, om der ved opgørelsen af et fast driftsstedes indkomst kan drages analogislutninger fra, hvorledes der i andre sammenhænge i dansk skattelovgivning sondres mellem indtægter og udgifter, som kan anses, henholdsvis ikke kan anses, at vedrøre en erhvervsmæssig virksomhed, jf. nedenfor kapitel 8.4.2.2 (s. 322 ff.).

I administrativ praksis og i den skatteretlige teori er der argumenteret for, at der efter intern dansk skatteret kan opstilles sådanne særlige krav om karakteren af de konkrete indtægter og udgifter, som evt. skal allokere til et fast driftssted. Som nævnt ovenfor kapitel 8.2 (s. 300 ff.) gøres det i denne afhandling gældende, at dette ikke er korrekt, idet det afgørende alene er tilknytningen til det faste driftsstedes aktivitet. Formålet med den følgende analyse er først og fremmest at argumentere for, at der *ikke* kan opstilles sådanne særlige krav til karakteren af de konkrete indtægter og udgifter.

I visse tilfælde vil man nå frem til samme resultat, hvad enten man anvender synspunktet om karakteren af de konkrete indtægter og udgifter eller allokeringssynspunktet. Selv om *hustrubidrag* er fradragsberettiget for en fuldt skattepligtig, vil sådanne betalinger eksempelvis ikke kunne fratrækkes ved indkomstopgørelsen for et fast driftssted, uanset man argumenterer ud fra, at der i realiteten er tale om en privatudgift, som blot er gjort fradragsberettiget ved en særlig bestemmelse, eller man argumenterer ud fra den manglende tilknytning til det faste driftssted.²⁵⁷ I andre tilfælde vil det imidlertid være væsentligt

257 Jf. LSRM 1952, 87. Fradragsret kan dog følge af det EU-retlige diskriminationsforbud, jf. nedenfor kapitel 17.2.1 (s. 694 ff.).

at sondre mellem de to synspunkter. Dette ses bl.a. ved diskussionen om, hvilke *fordringer* og *aktier* der kan henføres til et fast driftssted.

Spørgsmålet har betydning såvel i forhold til et fast driftssted i Danmark som i forhold til et fast driftssted i udlandet. I den skatteretlige danske teori og praksis har det imidlertid typisk kun været i forhold til begrænset skattepligt for erhvervsindkomst fra et *fast driftssted i Danmark*, man har set sådanne synspunkter frembragt.

8.4.2.1 Sondring mellem næringsaktiver og anlægsaktiver mv.

Det første, der skal undersøges, er betydningen af den i dansk skatteret grundlæggende sondring mellem nærings- og anlægsaktiver for opgørelsen af et fast driftssteds indkomst. Betydningen af sondringen er i de generelle indkomstopgørelsesregler fastslået i SL § 5a, hvorefter indtægter, som hidrører fra salg af den skattepligtiges ejendele, er skattefri, med mindre disse salg henhører til vedkommendes næringsvej (eller der er tale om spekulation, hvilket der i det følgende ses bort fra). Endvidere er sondringen overført til de særlige love om kapitalgevinstbeskatning, jf. særligt aktieavancebeskatningsloven, kursgevinstloven (for så vidt angår fysiske personer) og ejendomsavancebeskatningsloven.

Til støtte for synspunktet om at lægge vægt på sondringen mellem nærings- og anlægsaktiver vil man kunne henvise til, at fast driftssteds-princippet finder anvendelse i forhold til *erhvervsindkomst*. Inden for andre områder i skattelovgivningen har sondringen mellem nærings- og anlægsaktiver således i administrativ praksis været tillagt væsentlig betydning for, om man har skullet medtage kapitalgevinster og -tab ved opgørelsen af erhvervsindkomst.

Dette har således været tilfældet i administrativ praksis vedrørende foreninger mv. omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 6, og i administrativ praksis vedrørende udlandslempelse. *Nr. 6-foreningerne* beskattes kun af deres indtægt ved *erhvervsvirksomhed*. Afgrænsningen heraf er nærmere fastlagt i SEL § 1, stk. 4, og i hidtidig administrativ praksis har man ikke inddraget kapitalgevinster på anlægsaktiver under beskatningen.²⁵⁸ I praksis er bestemmelsen om udlandslempelse, jf. nu lov nr. 486 af 30. juni 1994 § 4, blevet fortolket således, at kapitalgevinster ikke er omfattet.²⁵⁹

258 Jf. Jens Olav Engholm Jacobsen i Skatteretten 2, s. 642 f.; Margrethe Nørgaard i Lærebog om indkomstskat, 8. udg., s. 713. Se herom nedenfor kapitel 8.4.2.2.1 (s. 322 ff.).

259 Jf. cirkulære til selskabsskatteoven nr. 136 af 7. november 1988, punkt 69; Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 104; men anderledes Jens Olav Engholm Jacobsen: Skatteretten 2, 2. udg., s. 434. Se herom nedenfor kapitel 8.4.2.2.5 (s. 330 ff.).

Der vil nedenfor kapitel 8.4.2.2 (s. 322 ff.) blive redegjort for, at der ikke er grundlag for at slutte analogt fra SEL § 1, stk. 1, nr. 6, jf. stk. 4, eller fra bestemmelsen om udlandslempelse til bestemmelserne om opgørelsen af et fast driftsstedes indkomst. I nærværende sammenhæng nævnes reglerne alene for at illustrere, at det ikke uden en nærmere analyse kan afvises, at den i dansk skatteret grundlæggende sontring mellem nærings- og anlægsaktiver vil kunne tillægges betydning ved afgørelsen af, hvilke faktiske kapitalgevinster og -tab, der kan medtages ved opgørelsen af indkomsten for et fast driftssted.

I den skatteretlige teori synes sontringen mellem nærings- og anlægsaktiver at være tillagt væsentlig betydning af Aage Michelsen og af Jan Pedersen.

Aage Michelsen synes at have tillagt sontringen væsentlig betydning i forbindelse med diskussionen om, hvorvidt aktieavancer kan medtages ved opgørelsen af indkomsten for en begrænset skattepligtig faste driftssted i Danmark. Problemet omtales dels i tilknytning til en generel analyse af reglerne om indkomstopgørelsen for et fast driftssted, dels i tilknytning til en analyse af ABL § 13 a.

I forbindelse med diskussionen om indkomstopgørelsen for et fast driftssted anføres, at det har været omtvistet, om "... aktieavancer skal inddrages under den begrænsede skattepligt, hvis aktierne er en egentlig bestanddel af de til driftsstedet hørende aktiver, f.eks. fordi de ligger til sikkerhed for driftsstedets kassekredit." Med henvisning til en diskussion mellem Thøger Nielsen og Peter Dyhr,²⁶⁰ der blev ført på grundlag af en utrykt afgørelse fra skattedepartementet fra 1967, har Aage Michelsen tilsluttet sig Peter Dyhrs opfattelse, ifølge hvilken "... den udtrykkelige henvisning i LSI § 10 til KSL § 2, stk. 1, litra c og d (nu litra d og e) synes at udelukke sammenlægning og dermed avancebeskatning uanset tilknytningsgraden." På baggrund af, at man ifølge Aage Michelsen næppe kan forestille sig et tilfælde, hvor tilknytningen vil være større end i den af skattedepartementet truffene afgørelse, konkluderes det, at aktieavancer ikke kan være begrænset skattepligtige i henhold til KSL § 2, stk. 1, litra d, medmindre driftsstedet handler med *aktier* som led i *næring*.²⁶¹

Hvor det ovennævnte udsagn muligvis også kan forstås således, at det skyldes *manglende tilknytning* til det faste driftssted, når ikke andre aktier end næringsaktier kan omfattes af den begrænsede skattepligt efter KSL § 2, stk. 1, litra d,²⁶² synes det at fremgå klarere af en note til kommentarerne til ABL § 13 a, at det er *sontringen mellem nærings- og anlægsaktiver*, der er afgørende. Aage Michel-

260 Jf. Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, s. 421; Peter Dyhr i U 1974 B, 44, særligt s. 50. Se herom nedenfor kapitel 9.1.4.2.1 (s. 370 ff.).

261 Jf. Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 215.

262 Jf. om dette problem vedrørende allokering af indkomst nedenfor kapitel 9.1.4.2 (s. 370 ff.).

sen har bl.a. henvist til dommen TfS 1989, 418 V, der ikke har nogen international dimension, men alene vedrørte spørgsmålet om, hvorvidt en person, som var næringsdrivende med fast ejendom, tillige efter ABL § 3 skulle anses for næringsdrivende med aktier i ejendomsselskaber.²⁶³ Endvidere diskuteres det anførte sted, hvorvidt ABL § 3 omfatter vederlagsnæring.

I overensstemmelse hermed er der i *cirkulæret* til aktieselskabsloven anført følgende:²⁶⁴ "... Endvidere er personer og selskaber m.v., der ikke er fuldt skattepligtige her til landet, ikke omfattet af loven, medmindre der er tale om næringsaktier, som er knyttet til en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet."

Jan Pedersen synes i sin fremstilling om opgørelsen af indkomsten for en begrænset skattepligtig faste driftssted i Danmark mere generelt at give udtryk for, at det kun er avancer på *næringsaktiver*, som vil skulle medtages ved indkomstopgørelsen.²⁶⁵ "De materielle skatteretlige problemer må løses ud fra en kvalifikation af den udøvede virksomhed. ... Indtægtsposter, som i øvrigt ikke udløser begrænset skattepligt, f.eks. virksomhedens driftsmateriel, er alene undergivet beskatning, hvis virksomheden efter en samlet vurdering må betragtes som næringsdrivende m.h.t. sådanne aktiver. Tilsvarende gælder, såfremt den begrænset skattepligtige virksomhed har optjent aktieavance hidrørende fra aktier, som ikke indgår i virksomhedens driftskapital".

Det er som nævnt min opfattelse, at sondringen mellem nærings- og anlægsaktiver *ikke* i sig selv skal tillægges nogen afgørende betydning, idet også indtægter og kapitalgevinster fra *anlægsaktiver*, som i medfør af de almindelige allokeringsskriterier skal henføres til et fast driftssted, skal medtages ved opgørelsen af et fast driftssteds indkomst.²⁶⁶ Sondringen mellem nærings- og anlægsaktiver er heller ikke tillagt en sådan betydning i *OECD's modeloverenskomst* eller i de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster.²⁶⁷ Dette udelukker naturligvis ikke, at man ved opgørelsen af driftsstedsind-

263 Jf. Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 275, note 9, der yderligere har henvist til Bent Müller og Jørn Vestergaard-Jensens artikel i TfS 1989, 437 og TfS 1989, 450, som bærer overskriften: "Hvad er en næringsaktie".

264 Jf. cirkulære nr. 137 af 19. juli 1994 til aktieavancebeskatningsloven, punkt 2.2.

265 Jf. Jan Pedersen i Skatteretten 1, 2. udg., s. 609. Se også Jan Pedersen: Transfer Pricing, 1998, s. 12.

266 Jf. i overensstemmelse hermed Preben Underbjerg Poulsen og Søren Rasmussen: Aktieavancebeskatning, 1995, s. 140 ff. (vedrørende aktier); Jens Olav Engholm Jacobsen: Selskabsskattebogen med kommentarer, 1997, s. 127 (vedrørende aktier og fordringer).

267 Jf. art. 13, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst; OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 13, punkt 24 f. og 27.

komsten efter *intern dansk skatteret* skal anvende andre regler. Men som der er redegjort for ovenfor kapitel 8.3 (s. 302 ff.), giver en sådan regulering i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne i sig selv en formodning imod at tillægge sondringen afgørende betydning.

I praksis ville det, såfremt man tillagde sondringen mellem nærings- og anlægsaktiver afgørende betydning for indkomstopgørelsen efter intern dansk skatteret, betyde, at kapitalgevinster og indtægter fra det faste driftssteds anlægsaktiver ikke skulle medtages ved opgørelsen af indkomsten for en begrænset skattepligtig faste driftssted i Danmark. Dette ville gælde, selv om Danmark i medfør af en indgået dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og den pågældendes domicilland næppe vil kunne undgå at indrømme den pågældende fradrag for kapitaltab vedrørende det faste driftssteds anlægsaktiver.

Omvendt ville et dansk foretagende med et udenlandsk fast driftssted ved lempelse i medfør af en *dobbeltbeskatningsoverenskomst*, men ikke ved lempelse efter LL § 33, have krav på, at indtægter og kapitalgevinster vedrørende det udenlandske faste driftssteds anlægsaktiver blev medtaget ved opgørelsen af det faste driftssteds indkomst. De komplicerede problemer, som herved ville opstå, illustrerer det praktisk hensigtsmæssige i at fortolke de interne danske regler om opgørelsen af et fast driftssteds indkomst i overensstemmelse med reglerne i OECD's modeloverenskomst.

En fortolkning af *ordlyden* af KSL § 2, stk. 1, litra d, og SEL § 2, stk. 1, litra a, taler ikke for at tillægge sondringen betydning. Det forhold, at bestemmelserne omfatter *udøvelse af erhverv* har betydning for afgørelsen af, om fast driftssteds-princippet finder anvendelse, men *ikke* ved afgørelsen af, hvilke *konkrete* indtægter og udgifter, der i givet fald skal henføres til et fast driftssted. Endvidere omfatter den begrænsede skattepligt ifølge formuleringen af 5. punktum i bestemmelserne "... fortjeneste eller tab ved afhændelse eller opgivelse af formuegoder, der knyttet til en sådan virksomhed", *uden* at det herved er angivet, at skattepligten kun omfatter næringsaktiver. På tilsvarende vis er der heller ikke i KSL § 8 A, stk. 2, og SEL § 7 A, stk. 2, eller i ABL § 13 a, stk. 2, og KGL § 37, stk. 3, sondret mellem næring og ikke-næring. I det følgende vil der nærmere blive redegjort for, at der heller ikke i forarbejderne til disse bestemmelser kan findes støtte for, at sondringen mellem nærings- og anlægsaktiver i sig selv udelukker, at kapitalgevinster og indtægter vedrørende anlægsaktiver vil kunne medtages i opgørelsen af indkomsten for et fast driftssted.

8.4.2.1.1 Kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra d, 5. punktum, og selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, 5. punktum

De nuværende bestemmelser i 5. punktum i KSL § 2, stk. 1, litra d, og SEL § 2, stk. 1, litra a, afløste bestemmelserne i de nu ophævede LSI §§ 10 og 13, som igen må ses i lyset af de tidligere regler om beskatningen af kapitalgevinster i medfør af statsskatteloven og de løbende versioner af ligningsloven. Ved indførelsen af statsskatteloven i 1903 var den begrænsede skattepligt for erhvervsindkomst reguleret i SL 1903 §§ 2, 4 og 6.

SL 1903 § 2 regulerede den subjektive skattepligt, mens §§ 4 og 6 regulerede spørgsmålet om, hvilken indkomst, der var skattepligtig. SL 1903 § 2 havde følgende ordlyd:

“Skattepligten paahviler:.. (4) enhver Person, som, uden at være bosat her i Landet, ..., udøver eller er Deltager i nogen Næring eller Virksomhed her i Landet (jfr. § 4)”

SL 1903 § 4, stk. 2, havde følgende ordlyd:

“For de i § 2 Nr. 3-4 nævnte skattepligtige og for udenlandske Selskaber bliver kun den Indtægt at tage i Betragtning, der hidrører fra de under Nr. 3 og 4 nævnte Kilder.”

SL § 6, litra e), 2. punktum, havde følgende ordlyd:

“For saa vidt Skatteansættelsen kun omfatter Indtægter fra de i § 2 Nr. 3 og 4 nævnte Kilder, kunne kun de disse Kilder vedrørende Udgifter fradrages.”

Det ses, at SL 1903 § 2 henviste til § 4, men ikke til bestemmelsen i § 5, som omhandler kapitalgevinster og -tab. Denne manglende henvisning til § 5 kan imidlertid næppe tillægges nogen afgørende betydning, idet det i 1903 kun var afståelsesgevinster og -tab vedrørende aktiver, der var erhvervet som led i næring eller spekulation, som var skattepligtige, henholdsvis fradragsberettigede.

Som baggrund for opdelingen i SL § 4 og § 5 lå de daværende økonomiske forestillinger om, at der regnskabsmæssigt grundlæggende skulle sondres mellem *på den ene side* løbende indtægter og *på den anden side* formuebevægelser og formuegevinster.²⁶⁸ Salg af aktiver som led i næring kan (naturligvis) ikke betragtes som skattefrie formuebevægelser, når man efter et skatteevneprincip beskatter erhvervsindkomst. Sammenhængen mellem bestemmelserne kan beskrives

268 Jf. nærmere I. A. Strobel i RR 1973, 537.

således, at kapitalgevinster på næringsaktiver ville være skattepligtige efter SL § 4, hvis § 5 tænkes bort. Henvisningen i SL 1903 § 2 nr. 4, omfattede derfor også gevinster ved salg af aktiver som led i næring, og som følge heraf må det anses for at have været forudsat, at også kapitaltab ved salg af aktiver som led i næring modsat kunne fratrækkes. Hvorvidt også spekulationsgevinster måtte anses for omfattet af SL § 4 og dermed omfattet af den begrænsede skattepligt efter § 4, stk. 2, jf. § 2, nr. 4, har i relation til den begrænsede skattepligt for udenlandske erhvervsdrivende næppe haft nogen større praktisk betydning.

I 1939 blev den første ligningslov vedtaget.²⁶⁹ Med LL 1939 § 4 blev der indført hjemmel til beskatning af aktieavancer uden for næring og spekulation. I LL 1939 § 6 blev det også for en række andre kapitalgevinster og -tab bestemt, at de skulle medtages ved opgørelsen af den almindelige indkomst. Det drejede sig bl.a. om realisation af goodwill, tidsbegrænsede rettigheder og driftsmidler.

Ud over de provenumæssige fordele ved at udvide beskatningsgrundlaget lå der også skattepolitiske overvejelser bag ønsket om at udvide området for kapitalgevinstbeskatning til de nævnte anlægsaktiver. Således er det i bemærkningerne til LL 1939 § 4 om afståelsesgevinster for aktier mv. anført, at man ikke fandt anledning til at ændre forholdene vedrørende obligationer mv., mens man for så vidt angår aktier mv. fandt det naturligt at "... Avance der fremkommer ved Udnyttelse af ekstraordinære Konjunkturer som følge af Krigssituationen, betragtes som skattepligtig Indkomst, selv om de solgte Effekter ikke er indkøbt i Spekulationsøjemed".²⁷⁰ I bemærkningerne til LL 1939 § 6 er bl.a. anført, at be stemmelsen under indkomstbeskatningen inddrog "... forskellige Fortjenester, der efter deres Karakter naturligt kan sidestilles med anden skattepligtig Indkomst, men for hvis Beskatning den nugældende Lovgivning ikke anses at indeholde en utvivlsom Hjemmel."²⁷¹

Sammenhængen med de øvrige indkomstopgørelsesregler er særlig tydelig ved bestemmelsen om beskatning af fortjeneste ved realisation af maskiner, inventar og driftsmidler, jf. LL 1939 § 6, stk. 1, litra c. Herom hedder det i bemærkningerne: "Hvad særligt angaar den under Pkt. c. omhandlede Fortjeneste ved Salg af Driftsmidler, da udgør denne Bestemmelse, sammenholdt med Paragraffens Slutningsbestemmelse, et naturligt og nødvendigt Korrelat til den i Praxis alt udformede Regel, hvorefter ved Salg af Driftsmidler den Del af

²⁶⁹ Jf. lov nr. 458 af 22. december 1939.

²⁷⁰ Jf. Rigsdagstidende 1939/40, spalte 2577, særligt spalte 2583.

²⁷¹ Jf. Rigsdagstidende 1939/40, spalte 2577, særligt spalte 2583 f.

Driftsmidlets bogførte Værdi, der ikke dækkes af Salgssummen, tillades fradraget i Sælgerens skattepligtige Indkomst.”²⁷²

De i forarbejderne fremførte hensyn bag beskattningen af kapitalgevinster ved salg af anlægsaktiver gjorde sig i samme udstrækning gældende i forhold til de aktiver, som var knyttet til en begrænset skattepligtig udøvelse af Næring eller Virksomhed i Danmark, som for fuldt skattepligtiges aktiver. Det må imidlertid erkendes, at der ikke i *ligningsloven fra 1939* eller i forarbejderne hertil udtrykkeligt blev taget stilling til, om de nye bestemmelser også skulle omfatte begrænset skattepligtige.

Sikkert belæg for, at begrænset skattepligtige også skulle beskattes af gevinster på anlægsaktiver, knyttet til den danske virksomhed, kan først konstateres ved indførelsen af *lov om særlig indkomstskat i 1958*. I lovens bestemmelse om subjektiv skattepligt blev det afgørende kriterium for begrænset skattepligtige nemlig knyttet til spørgsmålet om, hvorvidt *afkastet* fra de pågældende aktiver var omfattet af den begrænsede skattepligt til staten, men derimod ikke om der var tale om nærings- eller anlægsaktiver, jf. LSI 1958 § 7, stk. 1.²⁷³

“Skattepligten ifølge nærværende afsnit påhviler personer, dødsboer, selskaber, foreninger, korporationer og selvejende institutioner, der er undergivet fuld eller begrænset skattepligt til staten. For begrænset skattepligtige, omfatter skattepligten kun indtægter vedrørende formuegoder, af hvis afkastning den pågældende er indkomstskattepligtig til staten.”

I forbindelse med vedtagelsen af selskabsskatteoven i 1960 blev der indføjet en særskilt bestemmelse for selskaber mv. i LSI 1960 § 13, der med samme formulering henviste til SEL § 2.

I 1968 ændredes formuleringen af bestemmelserne i lov om særlig indkomstskat vedrørende begrænset skattepligtige *fysiske* personer og dødsboer. Efter ændringen blev bestemmelsen (nu i LSI § 10) formuleret således, at den begrænsede skattepligt omfattede “... afhændelse af de i statsskatteovens § 2 stk. 1, nr. 3, omhandlede formuegoder”. I forbindelse med vedtagelsen af kildeskatteoven blev henvisningen til SL § 2, stk. 1, nr. 3, ændret til bestemmelsen om erhvervsindkomst fra et fast driftssted i KSL § 2.

²⁷² Jf. Rigsdagstidende 1939/40, spalte 2577, særligt spalte 2583.

²⁷³ Der er ikke i forarbejderne angivet nogen begrundelse for at indføre bestemmelsen. I bemærkninger til bestemmelsen, jf. Folketingstidende 1957/58, tillæg A, spalte 401 ff., særligt spalte 429 ff., er der henvist til, at bestemmelsen er medtaget fra reformforslaget i 1954, men heller ikke heri findes der fortolkningsbidrag om det her diskuterede problem, jf. Folketingstidende 1953/54, tillæg A, spalte 849 ff., særligt spalte 1048.

Ændringen af LSI § 10 var en konsekvens af den samtidigt indførte regel i LSI § 3, stk. 2, som – idet der på daværende tidspunkt før kildeskattereformen var andre skattepligtsbestemmelser – sikrede beskatning i tilfælde, hvor erhvervelse og salg af faste ejendomme i spekulations- og næringstilfælde fandt sted inden for samme kvartal.²⁷⁴

Uvist af hvilken grund blev bestemmelsen om begrænset skattepligtige selskaber i LSI § 13 ikke underkastet en tilsvarende sproglig ændring.

Der er *ikke* grundlag for at antage, at den ændrede formulering af LSI § 10 skulle være udtryk for noget ønske om en *realitetsændring*. Det må derfor anses for forudsat, at det både for udenlandske fysiske personer (LSI § 10) og for udenlandske selskaber (§ 13) fortsat var afgørende, om *afkastet* fra de pågældende aktiver var omfattet af den begrænsede skattepligt.

Tilføjelsen af et nyt 5. punktum til KSL § 2, stk. 1, litra d, og SEL § 2, stk. 1, litra a, om kapitalgevinster og -tab blev gennemført ved skattereformen i 1993.

Skatteministerens forslag havde følgende formulering:

“Skattepligten omfatter endvidere fortjeneste ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af formuegoder som nævnt i ligningslovens § 16 E, stk. 1, nr. 1-3, der er knyttet til en sådan virksomhed.”

Ifølge forslaget skulle bestemmelsen således alene omfatte kapitalgevinster og -tab vedrørende immaterielle aktiver. Baggrunden herfor var, at reglerne om beskatning af disse aktiver ved skattereformen blev flyttet til ligningsloven fra lov om særlig indkomstskat, hvor den begrænsede skattepligt var sikret ved LSI §§ 10, 13 og 13 A²⁷⁵. Forslaget til tilføjelsen i 5. punktum af KSL § 2, stk. 1, litra d, og SEL § 2, stk. 1, litra a, blev anset som en konsekvensændring.²⁷⁶

Under udvalgsbehandlingen blev formuleringen af 5. punktum i KSL § 2, stk. 1, litra d, og SEL § 2, stk. 1, litra a, ændret til:

“Skattepligten omfatter endvidere fortjeneste eller tab ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af formuegoder, der er knyttet til en sådan virksomhed.”

Med denne affattelse blev området for beskatning af kapitalgevinster og -tab udvidet til *generelt* at omfatte aktiver, der er knyttet til en virksomhed med fast driftssted i Danmark. I skatteudvalgets bemærkninger til den foreslåede ændring er anført, at begrænset skattepligtige personer og selskaber mv. ef-

274 Jf. Folketingstidende 1966/67, spalte 1493 ff., særligt spalte 1502 og spalte 1504

275 For goodwill's vedkommende gjaldt dog, at det indtil skattereformen i 1993 var skattefrit, hvorfor der her ikke var noget beskatningskrav at sikre.

276 Jf. bemærkningerne til lovforslag L 296 af 19. maj 1993 s. 7, til § 3.

ter den ændrede formulering af bestemmelsen "... også bliver skattepligtige af fortjeneste på ombygnings- og forbedringsudgifter, særindretninger mv., der indvindes ved afståelse af lejede lokaler."²⁷⁷ Der er ikke grundlag for at slutte modsætningsvist fra eksemplerne i udtalelsen til andre formuegoder,²⁷⁸ og der er således ikke grundlag for at antage, at lovgiver med 5. punktum i KSL § 2, stk. 1, litra d, og SEL § 2, stk. 1, litra a, tilsigtede at ændre ved den nære sammenhæng mellem den begrænsede skattepligt for *afkast* og for *kapitalgevinster* og *-tab*.

8.4.2.1.2 Kildeskattelovens § 8 A og selskabsskattelovens § 7 A

I medfør af KSL § 8 A, stk 2, og SEL § 7 A, stk. 2, skal interne overførelser af varelager, driftsmidler og immaterielle aktiver til udlandet sidestilles med salg.

KSL § 8 A og SEL § 7 A blev indført ved lov nr. 428 af 25. juni 1993. Bestemmelserne omfattede på daværende tidspunkt alene immaterielle aktiver (formuegoder omfattet af dagældende LL § 16 E, stk. 1-3). Det fremgår af forarbejderne til den pågældende lov, at bestemmelsen for begrænset skattepligtige også medfører, at interne overførelser fra et dansk fast driftssted til benyttelse i udlandet skal sidestilles med salg i tilfælde, hvor skattepligten til Danmark ikke ophører.²⁷⁹

Ved lov nr. 131 af 17. maj 1995, blev KSL § 8 A og SEL § 7 A i forbindelse med ophævelsen af lov om særlig indkomstskat udvidet til også af omfatte *varelager* og *driftsmidler*. På trods af, at bestemmelserne ved denne lovændring tilsigtede at afløse LSI § 5 A, stk. 2, som kun omfattede interne overførelser i forbindelse med ophør af virksomhed og skattepligt, blev det i forarbejderne udtalt, at interne overførelser fra en begrænset skattepligtigs faste driftssted i Danmark til benyttelse i udlandet også skal sidestilles med salg, når den pågældende fortsætter med at drive virksomhed fra et fast driftssted i Danmark.²⁸⁰

For begrænset skattepligtige med fast driftssted i Danmark må det antages, at der hermed er skabt fornøden hjemmel til at sidestille interne overførelser af alle de i KSL § 8 A og SEL § 7 A nævnte aktiver til udlandet med salg, selv om den pågældende fortsætter med at udføre erhverv fra et fast driftssted i Danmark, jf. mere udførligt nedenfor kapitel 12.3.1.2 (s. 542 f.).

²⁷⁷ Jf. betænkning af 18. juni 1993 til lovforslag L 296, s. 6.

²⁷⁸ Jf. herved også bemærkningerne til lovforslag L 137 af 18. januar 1995, til § 9 nr. 1, i forbindelse med ophævelsen af lov om særlig indkomstskat.

²⁷⁹ Jf. bemærkningerne til lovforslag L 296 af 19. maj 1993, til § 4, nr. 3 og nr. 6.

²⁸⁰ Jf. bemærkningerne til lovforslag L 137 af 18. januar 1995, til nr. 2, og til § 14, nr. 2.

Der er hverken i ordlyden eller forarbejderne til KSL § 8 A, stk. 2, og SEL § 7 A, stk. 2, grundlag for at antage, at dette kun skulle omfatte *næringsaktiver*. Tværtimod har bestemmelserne først og fremmest selvstændig betydning, når der ikke er tale om næringsaktiver, jf. nedenfor kapitel 8.5 (s. 338 ff.) om selvstændighedsfiktionens indhold ved interne ydelser. KSL § 8 A, stk. 2, og SEL § 7 A, stk. 2, omfatter for en begrænset skattepligtig alene interne overførelser til den skattepligtiges udenlandske hovedkontor og ikke salg til tredjemand. Alligevel er det berettiget at tage bestemmelserne til indtægt for synspunktet om, at man ikke allerede på grund af *anlægsaktivers karakter* vil skulle afvise at tage kapitalgevinster og -tab ved salg heraf med ved opgørelsen af et fast driftssteds indkomst. Det ville ikke give nogen særlig mening at gennemføre regler i KSL § 8 A, stk. 2, og SEL § 7 A, stk. 2, til værn af den danske kapitalgevinstbeskatning, såfremt der ikke var hjemmel til beskatning ved salg til tredjemand.

8.4.2.1.3 Aktieavancebeskatningslovens § 13 a, stk. 2, og kursgevinstlovens § 37, stk. 3

Bestemmelserne i ABL § 1, stk. 4, og KGL §§ 2 og 12 om, hvilke skattesubjekter aktieavancebeskatningslovens og kursgevinstlovens bestemmelser finder anvendelse på, giver ikke grundlag for, at det kun skulle være nærings salg, som kan beskattes i medfør af de pågældende love.

Som et led i *Skatteflugtspakken* fra 1987 blev der indført bestemmelser om beskatning ved fraflytning. Det er i ABL § 13 a, stk. 2, og i (nu:) KGL § 37, stk. 3, forudsat, at aktieavancer, henholdsvis kursgevinster, i visse tilfælde vil skulle medtages ved indkomstopgørelsen for et fast driftssted i Danmark. Hverken ordlyden eller forarbejderne hertil giver grundlag for nogen sontring på grundlag af *næring* contra *ikke-næring*.

I bemærkningerne til lovforslaget vedrørende ABL § 13 a, er anført, at der efter de dagældende regler var skattepligt for udlændinge, der "... ejer aktier gennem et fast driftssted beliggende her i landet".²⁸¹ Ordlyden af ABL § 13 a, stk. 2, anvender formuleringen "... aktier, som er en del af denne erhvervsvirksomhed". I betænkningen til lovforslaget er det til ABL § 13 a, stk. 8, 4. punktum, anført, at hvis en udenlandsk aktionær "... afstår de aktier, som ejes som led i en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet, vil der derfor ske dansk beskatning af fortjenesten, hvis betingelserne i aktieavancebeskatningsloven er opfyldt";²⁸² hvis man udelukkende havde tænkt på næringsaktiver, ville betin-

281 Jf. bemærkningerne til lovforslag L 208 af 18. februar 1987, s. 5.

282 Jf. betænkning af 14. maj 1987, til lovforslag L 208, s. 3.

gelserne for beskatning i aktieavancebeskatningsloven altid være opfyldt, jf. ABL § 3. Det skal dog nævnes, at Skatteministeriet, Departementet, efterfølgende modsat har udtalt, at ABL § 13 a, stk. 2, alene omfatter næringsaktier.²⁸³

Indtil ændringen af kursgevinstloven ved lov nr. 439 af 10. juni 1997 havde KGL § 8 B, stk. 4, sidste punktum, følgende formulering: "Når der sker beskatning ved ophør af skattepligt for fordringer, gæld eller kontrakter, der har været omfattet af skattepligt efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra d, eller selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, gives der dog ikke fradrag for den skat, som er betalt i den stat, hvori personen eller selskabet er hjemmehørende." Bestemmelsens formulering svarede til formuleringen i den dagældende LSI § 10: "... fordringer, gæld eller kontrakter, der har været omfattet af skattepligt efter KSL § 2, stk. 1, litra d) eller SEL § 2, stk. 1, litra a)". I betænkningen blev der til KGL § 8 B bl.a. anført, at bestemmelsen også skulle medføre realisation for fordringer, der overføres fra et fast driftssted i Danmark til udlandet. Den *begrænsede skattepligt* efter KSL § 2, stk. 1, litra d, og SEL § 2, stk. 1, litra a, omfatter i henhold til bemærkningerne: "... også fortjeneste eller tab vedrørende fordringer eller gæld, der indgår som led i virksomheden. Der vil kunne ske dansk beskatning af kursgevinster eller -tab på fordringer eller gæld, der har indgået som led i denne virksomhed".²⁸⁴

Den tidligere bestemmelse i KGL § 8, stk. 4, sidste punktum blev i forbindelse med den ovennævnte lovændring i 1997 udvidet, således at der nu i KGL § 37, stk. 4, sidste punktum, henvises til KSL § 2 og SEL § 2. Baggrunden herfor er, at kursgevinstloven med ændringen også kom til at omfatte kursgevinster, som var knyttet til en begrænset skattepligtigs *faste ejendom* i Danmark, og der er således ikke i forbindelse hermed tilsigtet nogen ændring vedrørende kursgevinster på fordringer, som er knyttet til et fast driftssted.²⁸⁵

Heller ikke ændringen af bestemmelserne om subjektiv skattepligt for kursgevinster i KGL § 2 og § 12 taler for, at sondringen mellem næring og ikke-næring skulle tillægges afgørende betydning. Tværtimod bekræftes det med den generelle henvisning til skattepligt efter selskabsskatteloven og kildeskatteloven, at også en begrænset skattepligtigs kursgevinster uden for næring kan være omfattet af kursgevinstlovens regler. Hensigten med udvidelsen var, at også kursgevinster på gæld i en begrænset skattepligtigs faste ejendom i Danmark skal være omfattet af kursgevinstlovens regler,²⁸⁶ og sådan *gæld i fast ejendom* vil som altovervejende hovedregel *ikke* være nærings-gæld.

283 Jf. TfS 1988, 276 MIN.

284 Jf. betænkning af 14. maj 1987 til lovforslag L 205, s. 2.

285 Jf. bemærkningerne til lovforslag L 194 af 13. marts 1997, til § 37.

286 Jf. bemærkningerne til lovforslag L 194 af 13. marts 1997, til § 2 og § 12.

8.4.2.2 Krav om den erhvervsmæssige karakter af indtægter og udgifter i andre skattebestemmelser

Der er ovenfor redegjort for, at sondringen mellem nærings- og anlægsaktiver ikke kan tillægges en sådan betydning, at kapitalgevinster og -tab på anlægsaktiver alene som følge af disse aktivers karakter er afskåret fra at kunne medtages ved opgørelsen af et fast driftssteds indkomst. I det følgende skal der redegøres for, hvorledes erhvervsindkomst opgøres inden for nogle sammenlignelige områder i dansk skattelovgivning, idet det samtidigt vil blive undersøgt, *om* der er grundlag for at slutte *analogt* herfra til opgørelsen af indkomsten for et fast driftssted. Det er karakteristisk for de undersøgte bestemmelser, at sondringen mellem *erhvervsindkomst* og *ikke erhvervsmæssig indkomst* er central.

Det gøres som tidligere nævnt gældende i denne afhandling, at der ikke bør drages slutninger fra praksis vedrørende afgrænsningen af erhvervsindkomst i forhold til disse øvrige skattebestemmelser til opgørelsen af erhvervsindkomst fra et fast driftssted. Allokeringskriterierne sikrer, at kun indtægter og udgifter med en tilknytning til det faste driftssted medtages ved opgørelsen af det faste driftssteds indkomst, og det vil derfor hverken være nødvendigt eller tilstrækkeligt at udskille de indtægter og udgifter, som kan siges at være erhvervsmæssige. Herved *adskiller* problemet vedrørende opgørelsen af et fast driftssteds indkomst sig afgørende fra de øvrige nedenfor omtalte skattebestemmelser, idet *placeringen af indkomstkilden* vedrørende disse bestemmelser er uden betydning, jf. dog nedenfor kapitel 8.4.2.2.5 (s. 330 ff.) om udlandslempelse, som adskiller sig på anden vis. I analysen nedenfor vil dette blive uddybet.

8.4.2.2.1 Selskabsskattelovens § 1, nr. 6

Ifølge SEL § 1, stk. 1, nr. 6, jf. § 1, stk. 4, omfatter skattepligten for foreninger m.v. kun indtægter ved *erhvervsmæssig virksomhed* samt fortjeneste eller tab ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af formuegoder, der har tilknytning til den erhvervsmæssige virksomhed.

I de første statsskattelove af 1903 og 1912 var sådanne foreninger mv. slet ikke skattepligtige. Skattepligten blev indført med SL 1922 § 2, nr. 5, litra g, som led i et ønske om at udvide kredsen af skattepligtige.²⁸⁷ Med gennemførelsen af selskabsskatteloven i 1960 blev skattepligten for de pågældende foreninger mv. reguleret af SEL 1960 § 1, stk. 1, nr. 6, jf. stk. 2 (nu: stk. 4). I det følgende

²⁸⁷ Jf. Rigsdagstidende 1921/22, tillæg A, spalte 3111 ff., særligt spalte 3166.

vil betegnelsen *nr. 6-foreninger* blive anvendt som generel betegnelse for selvstændige skattesubjekter omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 6.

Om afgrænsningen af den skattepligtige indkomst for nr. 6-foreningerne blev der i det første cirkulære til selskabsskatteloven bl.a. anført følgende:²⁸⁸

“Som indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed betragtes ifølge loven indtægt ved næringsvirksomhed eller anden forretningsvirksomhed, herunder indtægt ved drift, udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom. Det er i det store og hele i overensstemmelse med de hidtil gældende regler i statsskattelovens § 2, nr. 5g. Aktieudbytte er således som hidtil skattefrit. Det samme gælder renter af obligationer, pantebreve og gældsbreve. Renter af indskud i banker og sparekasser og andre pengeinstitutter medregnes ved opgørelsen af det skattepligtige overskud i det omfang, der er tale om renter af driftskapital, ligesom tilsvarende renteudgifter kan bringes til fradrag. Entreindtægter og lignende indtægter betragtes som erhvervsmæssige indtægter ...

Som typiske ikke erhvervsmæssige indtægter kan i øvrigt nævnes stats- og kommunale tilskud, gavebeløb og foreningskontingenter.”

Denne cirkulære-udtalelse tyder på en *vis tilbageholdenhed* hos de administrative myndigheder med at anse *nr. 6-foreningers* indtægter for skattepligtige. Således synes udtalelsen at måtte forstås således, at renteindtægter skal have en *særlig nær tilknytning* til den *erhvervsmæssige virksomhed* (jf. “renter af driftskapital”), hvis de skal være omfattet af skattepligten for en nr. 6-forening.

Dommen *SKDM 1969, 165 ØLD* kan ikke anses at være i strid hermed. I dommen fastslog Østre Landsret, at indestående på opsigelseskonti i en bank måtte anses løbende opsagt. Den pågældende nr. 6-forening modtog som led i sin normale drift licensindbetalinger, hvilke indbetalinger blev indsat på opsigelseskonti, men Østre Landsret lagde vægt på, at licensindbetalingerne skulle afregnes til rettighedshaverne inden for en kortere forud fastsat termin, hvorfor indestændet ikke kunne anses som “*anlægskapital i skattemæssig forstand*”. Med andre ord måtte indestændet på opsigelseskontiene anses at udgøre en del af *driftskapitalen*.²⁸⁹

I *LSRM 1971, 109* skulle der i en tilsvarende situation tages stilling til, om nr. 6-foreningen ved at købe obligationer i stedet for som tidligere at sætte sine

288 Jf. cirkulære nr. 274 af 22. december 1961, afsnit I A nr. 6, stk. 2.

289 Se tilsvarende *LSRM 1982, 76*, hvor renter på en anfordrings-konto og en postgiro-konto måtte henregnes til en nr. 6-forenings driftskapital.

erhvervsmæssige indtægter ind på bankkonti kunne undgå skattepligt for renterne. Landsskatteretten fastslog, at det ikke kunne være afgørende, om beløbene blev indsat på bankkonti eller placeret i obligationer. Den ovenfor refererede udtalelse i cirkulæret om obligationer mv. refererede sig ifølge Landsskatteretten ikke til renteindtægter, der havde direkte tilknytning til den erhvervsmæssige virksomhed.

Det seneste cirkulære fra 1988 til selskabsskatteloven punkt 52 har følgende ordlyd:²⁹⁰

“Aktieudbytter og – avancer, renteindtægter og kursgevinster vil være skattefri for de her omtalte foreninger m.v., medmindre der er tale om næringsvirksomhed. Renter af erhvervsmæssig driftskapital skal dog medregnes ved opgørelsen af et eventuelt overskud ved erhvervsmæssig virksomhed, ligesom tilsvarende renteudgifter vil kunne fradrages.”

I den *skatteretlige teori* ses det ofte gjort gældende, at der ved fastlæggelsen af, hvilke indtægter og udgifter, der skal inddrages under den *begrænsede skattepligt* efter KSL § 2, stk. 1, litra d, og SEL § 2, stk. 1, litra a, skal lægges vægt på administrativ praksis vedrørende afgrænsningen af de indtægter og udgifter, der inddrages under skattepligten for *nr. 6-foreningerne*.

Mest direkte ses dette hos *Erna Christensen m.fl.*, som om begrænset skattepligt efter SEL § 2, stk. 1, litra a, har anført:²⁹¹ “Det udenlandske selskab mv. bliver principiel begrænset skattepligtig af andel af overskud af en erhvervsvirksomhed på samme måde som en dansk forening m.v. bliver det”. Endvidere henvises til den praksis, der er udviklet for *nr. 6-foreninger*.

J. Mazanti-Andersen og Henning Gilså har i deres kommentar fra 1961 til selskabsskatteloven antaget, at *udøver erhverv eller deltager i erhvervsvirksomhed* i SEL 1960 § 2, stk. 1, litra a, må forstås på samme måde som *erhvervsmæssig virksomhed* i SEL § 1, stk. 2 (nu stk. 4).²⁹² Forfatterne har dog ikke direkte udtalt, at dette også gælder for afgrænsningen af de *konkrete* indtægter og udgifter, der vil kunne allokere til det faste driftssted.

Aage Michelsen har ganske vist ikke direkte udtalt, at praksis vedrørende *nr. 6-foreningerne* finder anvendelse, men henviser ved beskrivelsen af ind-

²⁹⁰ Jf. cirkulære nr. 136 af 7. november 1988.

²⁹¹ Jf. Erna Christensen, Alex Dalgaard og Erik M. Hansen: Selskabsbeskatning, 18. udg., 1998, s. 168.

²⁹² Jf. J. Mazanti-Andersen og Henning Gilså: Beskatning af selskaber og aktionærer m.v., 1961, s. 28, note 3.

komstopgørelsen for et fast driftssted i Danmark til administrative afgørelser mv. vedrørende nr. 6-foreningerne.²⁹³

Jens Olav Engholm Jacobsen adskiller sig formentligt fra de ovennævnte. Ganske vist udtales det, at afgrænsningen af, hvad der må anses at være indkomst fra erhvervsmæssig virksomhed for nr. 6-foreningerne, i princippet svarer til den afgrænsning, der skal foretages ved opgørelsen af et fast driftssteds begrænset skattepligtige indkomst,²⁹⁴ men Jens Olav Engholm Jacobsen synes til gengæld i forhold til den øvrige teori at foretage en videre afgrænsning af, hvad der kan anses for at være indkomst fra erhvervsmæssig virksomhed for nr. 6-foreningerne. Jens Olav Engholm Jacobsens synspunkter om, hvilke former for indtægter, der vil kunne allokere til en begrænset skattepligtigs faste driftssted i Danmark, ligger således på linje med det, der gøres gældende i denne afhandling.²⁹⁵

Endvidere kan henvises til Statsskattedirektoratets udtalelse i RR 1977 SM 214, hvorefter renter for udenlandske selskaber er skattepligtige i det omfang der er tale om renter af *nødvendig driftskapital*.²⁹⁶

Såfremt indtægter ikke anses for omfattet af den erhvervsmæssige virksomhed for en erhvervsdrivende forening mv. efter SEL § 1, nr. 6, vil konsekvensen blive, at indtægterne er *skattefri*. Tilsvarende vil konsekvensen ved, at man ikke anser indtægter for tilknyttet den erhvervsmæssige virksomhed fra et fast driftssted, jf. KSL § 2, stk. 1, litra d, og SEL § 2, stk. 1, litra a, ofte være, at indtægterne ikke omfattes af den begrænsede skattepligt til Danmark. Selv om der herved eksisterer visse lighedspunkter mellem de to regelsæt, må det samtidigt konstateres, at *hensynene bag* er væsentligt forskellige.

For så vidt angår nr. 6-foreningers *ideelle aktiviteter* har lovgivningsmagten bevidst truffet det valg, at disse aktiviteter af samfundsmæssige årsager mv. skal være skattefri. Begrundelsen herfor er *ikke*, at aktiviteterne ikke har nogen tilknytning til Danmark. Bestemmelsen i SEL § 1, stk. 1, nr. 6, omhand-

293 Jf. Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 211, note 67 (henvisning til cirkulære nr. 274 af 27. december 1961 om selskabsskatteoven punkt 1 A), og s. 212 (henvisning til LSRM 1972, 8).

294 Jf. Jens Olav Engholm Jacobsen: Selskabsskatteoven med kommentarer, 1997, s. 84, note 87.

295 Jf. Jens Olav Engholm Jacobsen: Selskabsskatteoven med kommentarer, 1997, s. 83 ff., sammenholdt med s. 126 ff.

296 LSRM 1970, 85 vedrørende en begrænset skattepligtigs formueskattepligt til Danmark henviste ligeledes til driftskapitalen, men denne afgørelse vedrørte ikke indkomstopgørelsen for et fast driftssted, men derimod for en fast ejendom. Synspunktet om, at kun renter af en *nødvendig driftskapital* vil kunne henføres til et fast driftssted, synes også at have opbakning i hidtidig teori, jf. nærmere nedenfor kapitel 11.3.2 (s. 488 ff.).

ler kun foreninger mv. med hjemsted i Danmark, og skattefriheden omfatter også (hvilket i praksis er det typiske) indkomst, som udelukkende er knyttet til det danske territorium. Anderledes er det for de begrænset skattepligtige efter KSL § 2, stk 1, litra d, og SEL § 2, stk. 1, litra a. For disses vedkommende er begrundelsen for at begrænse omfanget af skattepligten til Danmark alene den *manglende* personlig og økonomiske *tilknytning til det danske territorium*.

I selskabsskatteloven er bestemmelserne om skattepligt for nr. 6-foreningerne og bestemmelserne om begrænset skattepligt for erhvervsindkomst systematisk holdt adskilt, og heller ikke bestemmelsernes forhistorie taler for, at der skal ske en fælles afgrænsning af, hvilke konkrete indtægter og udgifter, der skal omfattes af skattepligten.

Foreninger blev som ovenfor nævnt først skattepligtige ved ændringen af statskatteloven i 1922. Bestemmelsen i SL 1922 § 2, nr. 5, litra g, adskilte sig fra de øvrige bestemmelser i SL 1922 § 2 derved, at skattepligtens omfang *ikke* var afgrænset via en henvisning til §§ 4-6. Betingelsen for, at der var (subjektiv) skattepligt var, at foreningen mv. "... driver erhvervsmæssig Virksomhed, herunder Drift, Bortforpagtning, eller Udleje af fast Ejendom.", jf. SL § 2, nr. 5, litra g, 1. punktum. *Skattepligtens omfang* (den objektive skattepligt) fremgik af SL § 2, nr. 5, litra g, 2. punktum: "Skattepligten omfatter dog kun den Del af Indkomsten, der hidrører fra saadan Virksomhed".

Omvendt var bestemmelsen om *begrænset skattepligt* for udenlandske fysiske personer og selskaber formuleret således, at der skulle udøves *Næring eller Virksomhed*, jf. SL 1922 § 2, nr. 3, mens *omfanget af skattepligten* for de begrænset skattepligtige blev reguleret af SL §§ 4-6.

Ved indførelsen af selskabsskatteloven i 1960 forblev bestemmelsen om skattepligtige nr. 6-foreninger adskilt fra bestemmelsen om begrænset skattepligt for udenlandske selskabers erhvervsindkomst fra fast driftssted. I SEL § 1, stk. 1, nr. 6, begrænses omfanget af nr. 6-foreningers skattepligtigt til "... indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed", hvilket udtryk defineres i SEL § 1, stk. 4 (svarende til SEL 1960 § 1, stk. 2). Modsat anvendes i bestemmelsen om begrænset skattepligt i SEL § 2, stk. 1, litra a, formuleringen "udøver et erhverv med fast driftssted ... eller deltager i en erhvervsmæssig virksomhed her i landet". Det er endvidere væsentligt at bemærke, at definitionen i SEL 1, stk. 4 kun henviser til SEL § 1, stk. 1, nr. 6, og således ikke til § 2, stk. 1, litra a.

Heller ikke i retspraksis kan der findes støtte for en fælles fortolkning af SEL § 1, stk. 1, nr. 6, jf. stk. 4, og SEL § 2, stk. 1, litra a. Tværtimod synes TfS 1993, 257 ØLD og TfS 1996, 532 H at tale for det modsatte.

TfS 1993, 257 Ø drejede sig om, hvorvidt Praktiserende Lægers Uddannelses- og Udviklingsfond i medfør af SEL § 1, nr. 6, skulle beskattes af renteindtægter af bankindeståender på opsigelse, obligationer og pantebreve (samt af udbytte fra aktier). Fonden gjorde bl.a. gældende, at den netop ved anbringelsen af kapitalen på opsigelseskonti, i obligationer og i pantebreve havde udskilt denne del af formuen fra den *nødvendige driftskapital*. Dette kunne bestyrkes af, at fonden i sine regnskaber havde sondret mellem *omsætningsaktiver* og *anlægsaktiver*. Herefter måtte denne kapital ifølge fonden anses som anlægskapital, og forrentningen heraf måtte være skattefri efter SEL § 1, nr. 6.

Skatteministeriet gjorde under sagen bl.a. gældende, at den ovenfor citerede udtalelse fra selskabsskatte-lovs-cirkulæret fra 1961 forudsætter, at der er tale om en forening, der har såvel et erhvervsmæssigt formål som et ideelt formål.

Østre Landsret gav Skatteministeriet medhold med henvisning til Landsskatterettens begrundelse. Landsskatteretten havde i sin kendelse anført, at fondens virke udelukkende var "... erhvervsmæssigt, og da kapitalen i sin helhed knytter sig hertil og dermed er et led i den erhvervsmæssige virksomhed, skal der, uanset der ikke er tale om renteindtægter hidrørende fra driftskapital i sædvanlig forstand, ske beskatning af renteindtægter fra indeståender på bankkonti med opsigelse, pantebreve og obligationer."

Når selskabsskatte-lovs-cirkulærets begrænsning af, hvilke indtægter der er skattepligtige for nr. 6-foreninger, ifølge *Østre Landsret* *ikke* finder anvendelse over for nr. 6-foreninger, der *udelukkende* har erhvervsmæssig aktivitet, kan dommen også anføres til støtte for, at cirkulære-udtalelsen og administrativ praksis i overensstemmelse hermed heller *ikke skal udstrækkes* til beskatningen af *begrænset skattepligtige erhvervsdrivende* med et fast driftssted i Danmark. Heller ikke i forhold til de begrænset skattepligtige er der nogen ideel aktivitet at tage særlige hensyn til.

I *TfS 1996, 532 H* henviste *Østre Landsret* i præmisserne til investeringsfunds-lovens afgrænsning af, hvad der er erhvervsindkomst. *Østre Landsret* henviste *ikke* til administrativ praksis *vedrørende nr. 6-foreningerne*, men fastslog, at renter fra indeståendet på investeringsfondskonti skulle medtages i indkomstopgørelsen for det faste driftssted. Dette kan næppe anses at være i overensstemmelse med selskabsskatte-lovens afgrænsning af de skattepligtige indtægter i forhold til nr. 6-foreningerne; indestående på investeringsfondskonti må anses at ligge ud over, hvad der kan karakteriseres som *erhvervsmæssig driftskapital*.

Højesteret tog ikke direkte stilling til spørgsmålet, idet Højesteret nåede frem til, at betingelserne for et fast driftssted ikke var opfyldt. Alligevel kan Højesterets præmisser med nogen forsigtighed godt tages til indtægt for samme synspunkt vedrørende allokeringen af renterne til et fast driftssted. Det ville for Højesteret have været unødvendigt at tage stilling til det vanskelige spørgsmål om, hvorvidt betingelserne for et fast driftssted var opfyldt, hvis Højesteret

allerede på grund af renteindtægternes karakter kunne have afvist, at renteindtægterne ville kunne medtages ved opgørelsen af indkomsten for et fast driftssted.

Skatteyderens advokat havde ellers i sin procedure gjort gældende, at kun renter af *nødvendig driftskapital* vil kunne medtages i et fast driftssteds indkomstopgørelse. Anbringendet må formentligt forstås således, at nødvendig driftskapital ikke blot vedrører spørgsmålet om, hvorvidt der kunne ske allokering til det faste driftssted, men også spørgsmålet om, hvorvidt der var tale om erhvervmæssige renter. Skatteyderens advokat henviste bl.a. til praksis vedrørende nr. 6-foreninger, tidligere praksis efter dagældende KSL § 4, stk. 2, (vedrørende beskatning af hustruens erhvervsvirksomhed), samt praksis vedrørende udlandslempelse. Østre Landsrets og – med forsigtighed – Højesterets præmisser i TfS 1996, 532 H viser, at udtalelsen i selskabsskatte-lovs-cirkulæret og administrativ praksis vedrørende de skattepligtige renteindtægter for nr. 6-foreninger *ikke* har haft nogen afgørende betydning ved afgørelsen af, om renteindtægter skal medtages ved opgørelsen af indkomsten for en begrænset skattepligtig faste driftssted i Danmark.

8.4.2.2.2. Virksomhedsskatte-loven

Virksomhedsskatte-loven kan anvendes af skattepligtige personer, der driver selvstændig erhvervsvirksomhed. Alle erhvervmæssige aktiver skal indgå i ordningen, dog med visse undtagelser, f.eks. aktier. Ifølge cirkulæret til virksomhedsskatte-loven skal der i tvivlstilfælde, f.eks. om en kontantbeholdning eller en obligationsbeholdning skal medtages eller ej, lægges vægt på den skattepligtiges egen fordeling.²⁹⁷

Praksis vedrørende virksomhedsskatte-loven kan næppe tillægges nogen særlig betydning i forhold til afgrænsningen af, hvilke indtægter og udgifter der kan medtages i indkomstopgørelsen for et fast driftssted. Dels vedrører virksomhedsskatte-loven *skatteberegningen* og ikke indkomstopgørelsen. Dels er det en konsekvens af virksomhedsskatte-lovens regler om kapitalafkast og rentekorrektion mv., at det normalt ikke har afgørende betydning, om private aktiver og passiver indskydes i virksomhedsskatteordningen eller holdes uden for.

8.4.2.2.3 Investeringsfundsloven

Efter IFL § 4, stk. 1, beregnes den maksimale henlæggelsesmulighed ud fra overskuddet ved “selvstændig erhvervsvirksomhed – opgjort efter reglerne

297 Jf. cirkulære nr. 156 af 25. november 1997, punkt 2.1.1.

for opgørelse af skattepligtig indkomst ... – med tillæg af renteudgifter og kurstab på fordringer og gæld og med fradrag af rente- og udbytteindtægter samt kursgevinster på fordringer og gæld, som indgår i opgørelsen af dette overskud”.

Da *renteindtægter* og *-udgifter*, *kursgevinster* og *-tab* samt *udbytte* vedrørende den erhvervsmæssige virksomhed *ikke* indgår i beregningsgrundlaget, er det ikke i relation hertil nødvendigt at foretage en nærmere afgrænsning mellem de erhvervsmæssige og ikke erhvervsmæssige indtægter og udgifter. Investeringsfondsloven har imidlertid på anden vis givet anledning til tvist om, hvorvidt renteindtægter kunne anses for at være erhvervsmæssige. Dette skyldes, at henlæggelser til investeringsfonds efter IFL § 5 skal indsættes på særlig konto i et pengeinstitut, jf. ovenfor kapitel 8.1.2.1 (s. 296 ff.) om TfS 1996, 532 H og nedenfor kapitel 11.3.3.3 (s. 495 ff.) vedrørende allokering af renter fra indeståendet på investeringsfondskonti.

8.4.2.2.4 Den tidligere bestemmelse i kildeskattelovens § 4, stk. 2

I medfør af KSL 1970 § 4, stk. 1, blev en ægtemand tidligere som hovedregel beskattet af såvel sin egen som af sin hustrus indkomst. En undtagelse hertil gjaldt efter KSL 1970 § 4, stk. 2, litra a, idet en hustru skulle beskattes særskilt af sin indkomst ved selvstændig virksomhed. I cirkulære af 27. oktober 1971 til kildeskatteloven punkt 20, blev der om indkomstopgørelsen anført følgende:

“Opgørelsen af hustruens indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed skal som hovedregel ske efter de sædvanlige regler herom. Heraf følger bl.a., at der foretages fradrag for de driftsudgifter, der vedrører hustruens erhvervsvirksomhed, jfr. også lovens § 26, stk. 1. Renter af lån kan fradrages, i det omfang lånet må anses for passende i forhold til virksomhedens art og omfang. Der kan ikke i driftsregnskabet medtages renteindtægter eller udbytteindtægter ud over indtægt af en for virksomheden nødvendig driftskapital.”

Der kan næppe analogiseres fra praksis vedrørende denne bestemmelse til indkomstopgørelsen for et fast driftssted. Konsekvensen af, at indtægter eller udgifter efter KSL 1970 § 4, stk. 2, ikke blev anset for omfattet af den selvstændige erhvervsvirksomhed, var blot, at de skulle medtages hos manden. Bestemmelsen i KSL 1970 § 4, stk. 2, omhandlede alene spørgsmålet om, *hvem* der var skattepligtig af ægtefællers indkomst. Derimod er afgrænsningen i medfør af KSL § 2, stk. 1, litra d, og SEL § 2, stk. 1, litra a, afgørende for, om indkomsten i det hele taget er underkastet dansk skattepligt. Endvidere er der den centrale forskel, at der i medfør af KSL § 2, stk. 1, litra

d, og SEL § 2, stk. 1, litra a, er et krav om tilknytning til et fast driftssted i Danmark, hvorimod *indkomstkildens placering* var uden betydning efter KSL 1970 § 4, stk. 2.

8.4.2.2.5 Udlandslempelse

Fuldt skattepligtige selskaber kan i medfør af bestemmelsen om udlandslempelse, jf. nu § 4 i lov nr. 486 af 30. juni 1993, få udlandslempelse i form af et nedslag i den danske selskabsskat. Reglen om udlandslempelse har rødder tilbage til den første statsskattelov og kommuneskattelov fra 1903. Bestemmelsen i SL 1903 § 6, litra f, sidste punktum, var udformet som en intern lempelsesregel om bortfald af skattepligt svarende til eksemption uden progressionsforbehold:

“Godtgør et her i Landet hjemmehørende Selskab, at en vis Del af dets Bruttoindtægt hidrører fra Virksomhed i Udlandet, bortfalder dets Skattepligt for en forholdsvis svarende Del af dets ... Nettoindtægt”. Den samtidigt vedtagne kommuneskattelov indeholdt en tilsvarende bestemmelse.²⁹⁸

Reglen i SL 1903 § 6, litra f, sidste punktum, blev uden materielle ændringer gentaget i SL 1912 § 8, stk. 5, sidste punktum, og senere – efter at have været midlertidigt ophævet i en kortere mellemliggende periode – i SL 1922 § 8, stk. 5, sidste punktum. I forbindelse med vedtagelsen af selskabsskatte-loven i 1960 blev denne bestemmelse afløst af SEL § 17, stk. 3:

“Godtgør et af de i § 1, stk. 1, nr. 1 og 2, nævnte selskaber, at en vis del af dets skattepligtige indkomst hidrører fra virksomhed i udlandet, nedsættes den beregnede indkomstskat med halvdelen af det skattebeløb, der forholdsmæssigt svarer til den nævnte del af indkomsten. Ved opgørelsen af den del af den skattepligtige indkomst, der hidrører fra virksomhed i udlandet, regnes alene med den ved nævnte virksomhed indtjente nettoindtægt efter fradrag af i udlandet erlagte skatter. Hvor det er forbundet med betydelige praktiske vanskeligheder at opgøre, hvor stor en del af den skattepligtige indkomst der hidrører fra virksomhed i udlandet, kan ligningsrådet tillade, at nedsættelsen beregnes på et andet grundlag.”

Baggrunden for *reduktionen* af udlandslempelsen *til halvdelen* af den indkomst, der hidrører fra virksomhed i udlandet, var, at lovgiver i den mellemliggende periode ikke havde udstrakt den i SL 1922 § 8, stk. 5, sidste punktum, hjemle-

²⁹⁸ Jf. § 16, stk. 1, 2. punktum i lov nr. 85 af 15. maj 1903 (Lov om ændringer i og Tillæg til de nuværende regler for den kommunale Beskatning samt om Statstilskud til Kommunerne).

de udlandslempelse til også at omfatte de såkaldte *overordentlige statsskatter* (*udbytte- og restrate*). På baggrund af disse skatter udgjorde udlandslempelsen i årene op til 1960 reelt kun ca. halvdelen af selskabernes samlede skattetilsvær af indkomsten fra virksomhed i udlandet.²⁹⁹

Bestemmelsen, der senere blev flyttet til SEL § 17, stk. 2, forblev i det væsentlige uændret frem til lov nr. 486 af 30. juni 1993. Dog blev i den mellem-liggende periode passusen om fradrag for udenlandske skatter udeladt i forbindelse med gennemførelsen af kildeskattereformen, og flere selskabsformer fik mulighed for at påberåbe sig udlandslempelsen. Ved lov nr. 486 af 30. juni 1993 § 4 blev der indført en nedtrapningsordning, således at der ydes udlandslempelse til og med indkomståret 1999.

I praksis har afgrænsningen af, hvornår betingelserne for udlandslempelse er opfyldt, givet anledning til en række sager.³⁰⁰ På visse punkter er der et sammenfald mellem betingelserne for udlandslempelse og betingelserne for et fast driftssted.³⁰¹ Således som bestemmelsen om udlandslempelse er blevet fortolket i praksis, kan der imidlertid også konstateres betydningsfulde forskelle.

I TfS 1985, 565 H udtalte Højesteret udtrykkeligt, at betingelserne for et fast driftssted ikke var opfyldt, men at bestemmelsen om udlandslempelse ikke desto mindre fandt anvendelse. Hvis der sammenlignes med den indkomst, der omfattes af fast driftssteds-princippet i OECD's modeloverenskomst art. 7,³⁰² bliver forskellen endnu større, idet f.eks. også indkomst fra fast ejendom³⁰³ og indkomst fra skibsfart mv.³⁰⁴ kan være omfattet af reglen om udlandslempelse.

Indtil gennemførelsen af selskabsskatteloven i 1960 blev den indkomst, som berettigede til udlandslempelse, opgjort ved en anvendelse af en *indirekte* metode med *bruttoindtægten* som fordelingsnøgle.³⁰⁵

299 Jf. bemærkningerne til selskabsskatteloven, Folketingstidende 1959/60, tillæg A, spalte 1013 ff., særligt spalte 1045.

300 Jf. herom Ligningsvejledningen (1997) S.E.2.1.1. (s. 188 f.); Erik Werlauff: Selskabsskatteret, 2. udg., 1994, s. 353 ff.; Jens Olav Engholm Jacobsen i Skatteretten 2, 2. udg., s. 430 ff.; Erna Christensen, Alex Dalgaard og Erik M. Hansen: Selskabsbeskatning, 18. udg., 1998, s. 270.

301 Jf. Ligningsvejledningen (1997) S.E.2.1.1. (s. 188); Told- og Skattestyrelsens kommentar i en note til TfS 1992, 215 LSR, om afhængige kvalificerede agenter i udlandet.

302 Jf. herom ovenfor kapitel 4.3.1.2 (s. 130 ff.).

303 Jf. TfS 1992, 320 LSR.

304 Jf. allerede U 1910, 232 H, hvor bjærgningsvirksomhed uden for dansk territorialfarvand berettigede til udlandslempelse.

305 Jf. SL 1922 § 8, stk. 5, sidste punktum, jf. herom nedenfor kapitel 9.2.1.3 (s. 391 ff.).

Med SEL 1960 § 17, stk. 3, blev opgørelsesmetoden ændret. Der er ikke i forarbejderne til selskabsskatteloven angivet nærmere om indholdet af den nye *direkte* opgørelsesmetode.³⁰⁶ Det må antages, at opgørelsen af den indkomst, som berettiger til udlandslempelse, har visse lighedspunkter med indkomstopgørelsen for et fast driftssted i udlandet. En undersøgelse af efterfølgende offentliggjort *administrativ praksis* viser imidlertid, at man ved opgørelsen den indkomst, der skal ydes udlandslempelse for, i overvejende grad har fokuseret på spørgsmålet om *karakteren* af de konkrete indtægter, som medtages, snarere end indtægternes *tilknytning* til den udenlandske aktivitet.

Sondringen mellem *næring* og *anlæg* har i denne sammenhæng spillet en central rolle. I administrativ praksis har det kun været accepteret, at der beregnes udlandslempelse på baggrund af den løbende indkomst og ikke på baggrund af kapitalgevinster fra realisation af anlægsaktiver.³⁰⁷

Fra landsskatteretspraksis kan herom henvises til LSRM 1978, 92, TfS 1988, 684 LSR og TfS 1992, 320 LSR.

I LSRM 1978, 92 blev der ikke indrømmet udlandslempelse for gevinst ved salg af et skib. I TfS 1988, 684 LSR blev der i en sag med det parallelle problem med *sambeskattede selskaber*, ikke beregnet udlandslempelse af indkomst ved salg af *driftsmidler* i forbindelse med ophør af en udenlandsk virksomhed. Derimod blev der tilladt udlandslempelse af en beregnet indtægt ved opskrivning af værdien af et udenlandsk *varelager*, hvilket må anses som udslag af, at der for varelagerets vedkommende var tale om næringsaktiver.

I såvel LSRM 1978, 92, som i TfS 1988, 684 LSR var den konstaterede skattepligtige gevinst vedrørende anlægsaktiverne (skibet og driftsmidlerne) i realiteten udtryk for *genvundne afskrivninger*. De foregående års afskrivninger havde i disse indkomstår nedbragt den indkomst, som kunne berettige til udlandslempelse. Når der på trods heraf ikke kunne ydes udlandslempelse på baggrund af de genvundne afskrivninger, kan dette muligvis begrundes med, at bestemmelsen om udlandslempelse er fortolket i overensstemmelse med bestemmelserne i SL §§ 4-6, som ikke i sig selv indeholder hjemmel for beskatning af genvundne afskrivninger.³⁰⁸

306 I bemærkningerne til lovforslaget er om ændringen blot udtalt, at "... lempelsen fremtidig skal beregnes på grundlag af den skattepligtige indkomst – i stedet for som hidtil på grundlag af bruttoindkomsten", jf. Folketingstidende 1959/60, tillæg A, spalte 1013 ff., særligt spalte 1045.

307 Jf. cirkulære til selskabsskatteloven nr. 136 af 7. november 1988, punkt 69; Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 104; Jens Olav Engholm Jacobsen: Selskabsskatteloven med kommentarer, 1997, s. 309.

308 På baggrund heraf indførtes i 1939 særskilt hjemmel for beskatning af genvundne afskrivninger på driftsmidler, jf. LL 1939 § 6, litra c, jf. herom Rigsdagstidende 1939/40, spalte 2577, særligt spalte 2583, og ovenfor kapitel 8.4.2.1.1 (s. 316 f.).

I *TjS 1992, 320 LSR*, kunne udlandslempelse ifølge Landsskatteretten ikke indrømmes på baggrund af et skattepligtigt investeringstilskud fra den tyske stat til opførelse af en fast ejendom i Tyskland. Investeringstilskuddet fandtes at vedrøre selskabets *anlægssfære*. I denne kendelse udtalte Landsskatteretten, at fortolkningen af udtrykkene *virksomhed* og *nettoindtægt* i punkt 69 i cirkulære nr. 136 af 7. november 1988 (selskabsskattelovscirkulæret) var udtryk for en korrekt fortolkning af lovbestemmelsen om udlandslempelse.

I cirkulæret til selskabsskatteloven er der angivet følgende begrundelse for kun at beregne udlandslempelse af løbende indkomst:³⁰⁹ “Avance ved salg af fast ejendom, driftsmidler og lignende, som har været benyttet i udlandsvirksomheden, berettiger heller ikke til udlandslempelse, da lovbestemmelsens begreber “virksomhed” og “nettoindtægt” alene kan forbindes med opgørelse af løbende driftsindtægter med fradrag af driftsomkostninger.”

Sondringen mellem næring og anlæg har i administrativ praksis endvidere givet sig udslag i en snæver fortolkning af, hvilke *renteindtægter* der vil kunne indgå i den indkomst, der skal ydes udlandslempelse for.

Selv om formålene bag administrativ praksis’ afgrænsning af de skattepligtige indtægter for *nr. 6-foreninger*, og de formål, der lå bag administrativ praksis vedrørende den tidligere bestemmelse i *KSL 1970 § 4, stk. 2*,³¹⁰ adskiller sig væsentligt fra formålene bag bestemmelsen om *udlandslempelse*, synes Landsskatteretten i *TjS 1990, 125 LSR* at have anvendt et tilsvarende kriterium. Landsskatteretten udtalte i kendelsen, at renteindtægter fra en obligationsbeholdning ikke kunne anses at have “... karakter af nødvendig driftskapital”. Det i sagen omhandlede aktieselskab var deltager i et interessentskab, som drev virksomhed i udlandet. Der var af interessentskabet optaget et 5-årigt udlandslån til finansiering af denne virksomhed i udlandet, og renteudgifterne fra udlandslånet var fratrasket ved opgørelsen af den indkomst, der skulle foretages udlandslempelse for. Opsparingen i obligationer, som ligeledes var foretaget af interessentskabet, skulle ifølge aktieselskabets revisor anvendes til at afvikle dette lån.

I en sag med et lignende problem havde Landsskatteretten i *LSRM 1967, 6*, fastslået, at renteindtægter fra bankkonti, der blev anvendt til at betale udlandslån vedrørende virksomhed i udlandet, skulle medtages ved opgørelsen af den indkomst, der skulle beregnes udlandslempelse for. Selv om Landsskatteretten i 1967-kendelsen ikke anvendte udtrykket *nødvendig driftskapital*, er de to kendelser ikke nødvendigvis udtryk for en forskellig fortolkning af bestemmelsen om

309 Jf. cirkulære til selskabsskatteloven nr. 136 af 7. november 1988, punkt 69.

310 Jf. om nr. 6-foreningerne ovenfor kapitel 8.4.2.2.1 (s. 322 ff.) og om *KSL 1970 § 4, stk. 2*, ovenfor kapitel 8.4.2.2.4 (s. 329 f.).

udlandslempelse. Det forskellige udfald kan forklares med, at der i 1967-kendelsen var tale om renter fra *indestående på bankkonti*, mens der i 1990-kendelsen var tale om renter fra *værdipapirer*, jf. herved også at Landsskatteretten i 1967-sagen ikke gav selskabet medhold i, at der skulle ydes udlandslempelse for renteindtægter fra en mindre beholdning af værdipapirer.³¹¹

Det gøres i denne afhandling gældende, at den beskrevne snævre afgrænsning af, hvilke indtægter, der i forhold til bestemmelsen om udlandslempelse kan anses at hidrøre fra *virksomhed i udlandet*, ikke kan tillægges betydning ved opgørelsen af indkomsten for et fast driftssted i medfør af intern dansk skatteret. For dette synspunkt taler særligt to forhold.

For det første vil man under alle omstændigheder ikke i forhold til kapitalgevinster og – tab kunne tillægge sondringen mellem næring og anlæg samme betydning ved opgørelsen af et fast driftssteds indkomst, jf. herom ovenfor kapitel 8.4.2.1 (s. 311 ff.), som i forhold til reglerne om udlandslempelse. Da det netop er i forhold til kapitalgevinster og -tab, sondringen mellem næring og anlæg har størst betydning, er dette helt centralt.

For det andet taler de forskellige formål bag bestemmelsen om udlandslempelsen og bag reglerne om opgørelsen af et fast driftssteds indkomst også afgørende mod at drage analogislutninger til opgørelsen af indkomsten for et fast driftssted.

Opgørelsen af indkomsten for et *fast driftssted* har efter intern dansk skatteret en forskellig funktion, alt efter om der er tale om en begrænset skattepligtigs faste driftssted i Danmark eller en fuldt skattepligtigs faste driftssted i udlandet. For en begrænset skattepligtigs faste driftssted i Danmark afgrænser driftsstedsindkomsten den indkomst, der er skattepligtige til Danmark, mens indkomsten fra et udenlandsk fast driftssted for en fuldt skattepligtig har betydning for dobbeltbeskatningslempelsen i medfør af LL § 33, jf. ovenfor kapitel 8.1.1 (s. 294 f.).

Indtil *selskabsskatteloven i 1960* havde bestemmelsen om *udlandslempelse* tilsvarende primært en funktion som en intern lempelsesregel for udenlandsk indkomst. Som en konsekvens heraf blev det i *U 1939, 1074 H* fastslået, at der ikke kunne indrømmes udlandslempelse i en situation, hvor den dagældende dobbeltbeskatningsoverenskomst med Sverige medførte, at dobbeltbeskatning helt blev undgået. Selv om forarbejderne til selskabsskatteloven ikke gav grundlag for at antage, at der hermed var tilsigtet nogen ændring af retstilstanden, blev det i *det første cirkulære til selskabsskatteloven* angivet, at hverken lempelse i medfør af LL § 33 eller i medfør af en dobbeltbeskatningsoverenskomst afskar selska-

311 Dette ændrer dog ikke ved, at man med god grund kan stille spørgsmål ved kendelsesnes rigtighed, jf. således kritisk til TfS 1990, 215 LSR: Erik Holm i TfS 1990, 281.

ber fra at få udlandslempelse. Dette gjaldt ifølge cirkulæret også, når Danmark som domicilland skulle lempe for den udenlandske indkomst efter eksemptionsmetoden.³¹² I efterfølgende administrativ praksis blev denne cirkulæreudtalelse fulgt.

Ved for samme indkomst at indrømme *både* udlandslempelse *og* lempelse efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller efter LL § 33 har danske selskaber kunnet opnå, at de ikke blot har undgået dansk beskatning af udenlandsk indkomst. Danske selskaber med udenlandsk indkomst har *herudover* opnået at få *nedbragt den danske skat af den øvrige (danske) indkomst*.³¹³ Selv om bestemmelsen om udlandslempelse oprindeligt havde karakter af en intern lempelsesregel, fik den således ved selskabsskattelovscirkulæret fra 1961 *reelt* karakter som en bestemmelse om tilskud via skatten for selskabers virksomhed i udlandet.³¹⁴

Det fremgår som nævnt ikke af selskabsskattelovens forarbejder, at der her ved blev tilsigtet en ændring af muligheden for på samme tid at få udlandslempelse og dobbeltbeskatningslempelse, og den efterfølgende praksis herom har efter min opfattelse været uden støtte i loven. Når danske selskaber i praksis har været berettiget til begge dele, må et hjemmelsgrundlag derfor søges direkte i den ovenfor nævnte cirkulæreudtalelse og den administrative praksis, der efterfølgende har dannet sig i tilknytning hertil, sammenholdt med almindelige forvaltningsretlige principper. Uden egentlig lovhjemmel vil selskaberne *ikke* kunne påberåbe sig en *bedre retsstilling* end det, der fremgår af cirkulæret og administrativ praksis, at da man her har begrænset de for selskaberne gunstige virkninger til kun at omfatte den løbende indkomst, har selskabernes krav på udlandslempelse *med rette* været begrænset hertil. Denne begrænsning gælder også efter ophævelsen af lov om særlig indkomstskat, hvorefter kapitalgevinster og -tab medtages i den skattepligtige almindelige indkomst.

I de (formentligt forholdsvis sjældne) tilfælde, hvor et dansk selskab ikke samtidig med at påberåbe sig bestemmelsen om udlandslempelse påberåber sig dobbeltbeskatningsempelse i medfør af en overenskomst eller LL § 33, kan denne argumentation om, at selskabet kun kan få udlandslempelse i den udstrækning, selskabet kan påberåbe sig en administrativ praksis, ikke fremføres. I så fald vil selskabet kunne støtte ret direkte på bestemmelsen om udlandslempelse, jf. nu § 4 i lov nr. 486 af 30. juni 1993. Det må i denne situation anses for uafklaret, om skattemyndighederne på baggrund af formuleringerne *virksomhed i udlandet* og *nettoindtægt* vil kunne fortsætte med den ovenfor beskrevne

312 Jf. cirkulære nr. 274 af 22. december 1961 til selskabsskatteloven, afsnit IV b.

313 Jf. Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 268 ff.

314 Erik Werlauff: Selskabsskatteret, 2. udg., 1994, s. 34, har peget på, at bestemmelsen om udlandslempelse formentligt må anses for statsstøtte i medfør af EF-traktatens art. 92 (nu: art. 87), omend spørgsmålet ikke har været (og ikke kan forventes at blive) rejst.

restriktive praksis, efter at kapitalgevinster i forbindelse med ophævelsen af lov om særlig indkomstskat nu omfattes af reglerne om almindelig indkomst.³¹⁵

8.4.3 Allokeringskriterier

Det gøres i denne afhandling gældende, at der ved allokering af indkomst i medfør af intern dansk skatteret skal anvendes tilsvarende kriterier som ved allokering af indkomst efter dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, nemlig dels tilknytningen til det faste driftssteds erhvervsmæssige aktivitet, dels ledelsens beslutning på dispositionstidspunktet.

Det forhold, at kriterierne må antages at finde anvendelse ved indkomstopgørelsen efter *dobbeltbeskatningsoverenskomsterne*, taler i sig selv for, at de samme kriterier finder anvendelse ved opgørelsen efter intern dansk skatteret, jf. ovenfor kapitel 8.3 (s. 302 ff.). Derimod må det erkendes, at der i de danske lovbestemmelser om indkomstopgørelsen for et fast driftssted kun til dels kan findes støtte herfor.

De generelle bestemmelser om indkomstopgørelsen for begrænset skattepligtige i KSL § 2, stk. 2 og SEL § 2, stk. 2, 1. punktum, og § 9 udtrykker ikke, hvilke allokeringskriterier, der skal lægges til grund ved opgørelsen af indkomsten for et fast driftssted i Danmark. For så vidt angår indkomstopgørelsen for et fast driftssted i udlandet må det samme anføres om bestemmelsen i LL § 33.

De *almindelige indkomstopgørelsesprincipper*, som kan udledes af SL §§ 4-6, giver heller ikke nogen særlig vejledning. Bestemmelserne i SL §§ 4-6 fastlægger, om indtægter er skattepligtige og om udgifter kan fradrages, men *ikke* hvorledes de skattepligtige indtægter og fradragsberettigede udgifter skal fordeles mellem forskellige dele af samme foretagende.

I visse tilfælde har de danske domstole afvist at tillægge (et forsøg på) overførelse af et indkomstgrundlag til et udenlandsk (*postkasse*)-selskab mv. betydning i skattemæssig henseende. Som hjemmel herfor er der i den skatteretlige teori særligt henvist til synspunkter om indkomstforvridning ud fra *læren om rette indkomstmodtager* eller ud fra *realitetsgrundsætningen*.³¹⁶ Problemet i disse sager

315 Jf. Jens Olav Engholm Jacobsen: Skatteretten 2, 2. udg., s. 434, som har anført, at kapitalgevinster og -tab skal medregnes ved opgørelsen af lempelsen i det omfang, de pågældende gevinster og tab indgår i den skattepligtige almindelige indkomst. Jens Olav Engholm Jacobsens synspunkt omfatter (formentligt) også den situation, hvor selskabet samtidigt påberåber sig dobbeltbeskatningslempelse i medfør af en overenskomst eller LL § 33, hvilket som nævnt ovenfor i teksten ikke kan tiltrædes.

316 Jf. henholdsvis Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 296 ff.; og Jan Pedersen: Skatteudnyttelse, 1989, s. 374 ff., begge med henvisninger.

har imidlertid *ikke* nogen særlig tilknytning til diskussionen om opgørelsen af indkomsten fra et fast driftssted. I de sager, hvor det kommer på tale at tilside-sætte en overførelse af et indkomstgrundlag til et udenlandsk selskab, har der typisk ikke reelt været nogen erhvervsmæssig aktivitet i det udenlandske selskabs domicilland. Praksis herom har derfor ingen betydning for fastlæggelsen af de allokeringskriterier, der finder anvendelse ved opgørelsen af et fast driftssteds indkomst. Uanset hvilke allokeringskriterier, man måtte lægge til grund, ville et indkomstgrundlag ikke under tilsvarende faktiske omstændigheder kunne allokere til et udenlandsk fast driftssted.

Støtte for kriteriet om *tilknytningen til det faste driftssteds erhvervsmæssige aktivitet* kan findes i 5. punktum i KSL § 2, stk. 1, litra d, og SEL § 2, stk. 1, litra a, og i KSL § 8 A, stk. 2, og SEL § 7 A, stk. 2.

I 5. punktum i KSL § 2, stk. 1, litra d, og SEL § 2, stk. 1, litra a, er der anvendt formuleringen: "... formuegoder, der er knyttet til en sådan virksomhed" (dvs. en erhvervsvirksomhed med fast driftssted i Danmark), og tilsvarende er det i driftsstedsforbeholdet vedrørende renter i KSL § 2, stk. 5, 4. punktum, anvendt formuleringen: "... renter vedrørende fordringer, som er knyttet til et fast driftssted omfattet af stk. 1, litra d)". Disse formuleringer kan med nogen forsigtighed tages til indtægt for, at der ved allokeringen må lægges vægt på tilknytningen til det faste driftssteds erhvervsmæssige aktivitet.

Støtte herfor kan endvidere findes i formuleringen af bestemmelserne i KSL § 8 A, stk. 2, og SEL § 7 A, stk. 2: "... der har været anvendt i skattepligtig virksomhed i Danmark". Der henvises hermed til aktiver, der har været anvendt hos et fast driftssted i Danmark.

Derimod er formuleringen: "... overfører ... til benyttelse i udlandet" ikke ganske klar. Fortolkningen heraf må ske med særlig hensyntagen til bestemmelsens historiske baggrund. Den oprindelige bestemmelse i LSI 1964 § 5 A, stk. 2, omfattede kun *driftsmidler*,³¹⁷ hvorfor udtrykket *benyttelse* på daværende tidspunkt sprogligt set var mere naturligt end nu, hvor bestemmelsen også omfatter *varelager* og *immaterielle aktiver*. I forhold til begrænset skattepligtige må formuleringen "... overfører ... til benyttelse i udlandet" antages at skulle forstås således, at de i KSL § 8 A, stk. 2, og SEL § 7 A, stk. 2, hjemlede skattemæssige konsekvenser indtræder, når de af bestemmelsen omfattede aktiver ikke længere skal allokere til et fast driftssted i Danmark og dermed ikke længere er omfattet af dansk skattepligt.

317 Jf. nærmere nedenfor kapitel 12.3.1.1 (s. 536 ff.).

Ovenfor kapitel 6.4.1.2 (s. 233 ff.) er der til støtte for, at allokeringsskriterierne om tilknytningen til det faste driftssteds erhvervsmæssige aktivitet og ledelsens beslutning på dispositionstidspunktet gælder ved opgørelsen af indkomsten for et fast driftssted i medfør af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, bl.a. henvist til TfS 1993, 7 H og til Østre Landsrets dom i TfS 1996, 532 H. I afgørelserne tog domstolene såvel stilling til den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomst som til intern dansk skatteret. De bemærkninger, der ovenfor l.c. er knyttet til de nævnte domme, gælder derfor tilsvarende i forhold til indkomstopgørelsen efter intern dansk skatteret.

Endvidere kan fra Landsskatterettens praksis henvises til *LSRM 1981, 197*, og *LSRM 1983, 60*. Kendelserne vedrørte spørgsmålet om, hvorvidt renter fra sælgerpantebreve, der var modtaget som vederlag i næring, var omfattet af den begrænsede skattepligt til Danmark. Resultatet i de to kendelser faldt forskelligt ud, idet svaret i 1981-kendelsen var benægtende, mens det i 1983-kendelsen var bekræftende. Som der vil blive redegjort for nedenfor kapitel 11.3.3.1 (s. 491 f.) må den centrale forskel mellem de to kendelser anses at have været, at sælgerpantebrevene i 1981-kendelsen var *udskilt af regnskabet*.³¹⁸ Det centrale kriterium synes derfor at have været beslutningen om ikke længere at have sælgerpantebrevene knyttet til det faste driftssted.

I dansk skatteretlig teori synes *tilknytningen til den erhvervsmæssige aktivitet hos det faste driftssted* at have været tillagt central betydning. Thøger Nielsens synspunkter, som er refereret ovenfor kapitel 6.5.2.4 (s. 271), gælder såvel allokeringen efter en overenskomst som allokeringen efter intern dansk skatteret, og tilknytningen til den erhvervsmæssige aktivitet synes som nævnt at være tillagt afgørende betydning. Aage Michelsen har formentligt givet udtryk for samme opfattelse, når han har anført, at det følger af *læren om rette indkomstmodtager*, at kun de indtægter, der retteligt er erhvervet af det faste driftssted, kan henføres til dette.³¹⁹ Endelig har Jens Olav Engholm Jacobsen udtalt, at det afgørende for, om en indtægt eller udgift skal medregnes i driftsstedsindkomsten, er "... *tilknytningen til driftstedet* og den heri drevne virksomhed."³²⁰

8.5 Interne ydelser

Det gøres i denne afhandling gældende, at selvstændighedsfiktionen er begrænset, og at der ved fastlæggelsen af, om der ved interne ydelser mellem

318 Jf. Aage Michelsen: *International skatteret*, 2. udg., s. 212.

319 Jf. Aage Michelsen: *International skatteret*, 2. udg., s. 210.

320 Jf. Jens Olav Engholm Jacobsen: *Selskabsskatteloven med kommentarer*, 1997, s. 126.

et fast driftssted og hovedkontoret skal anvendes arms længde priser, skal lægges afgørende vægt de interne ydelsers tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet. Til støtte herfor taler det tilsvarende indhold af selvstændighedsfiktionen i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, jf. TFS 1993, 7 H og ovenfor kapitel 8.3 (s. 302 ff.). Det skal nedenfor nærmere undersøges, hvad der af lovbestemmelser, retspraksis og administrativ praksis kan udledes om selvstændighedsfiktionens udstrækning.

Først vil der blive redegjort for betydningen af det generelle princip om, at der ikke i skatteretlig henseende kan lægges vægt på selvkontrahering, jf. kapitel 8.5.1. Dernæst vil det blive undersøgt, hvad der af forskellige lovbestemmelser og praksis kan udledes om selvstændighedsfiktionens udstrækning, jf. kapitel 8.5.2 (s. 341 ff.) og 8.5.3 (s. 349 ff.) og endelig vil der blive redegjort for hidtidig dansk skatteretlig teori herom, jf. kapitel 8.5.4 (s. 351 ff.).

Det centrale for denne undersøgelse er at udlede udsagn om det *grundlæggende indhold* af selvstændighedsfiktionen. Det forudsættes herved, at selvstændighedsfiktionens grundlæggende indhold er det samme, hvad enten det er indkomsten for en begrænset skattepligtigs faste driftssted i *Danmark* eller indkomsten for en fuldt skattepligtigs faste driftssted i *udlandet*, der skal opgøres.

I skattelovgivningen findes flere lovbestemmelser, som tager stilling til forskellige detailspørgsmål vedrørende opgørelsen af indkomsten for en begrænset skattepligtigs faste driftssted i Danmark. Ved fastlæggelsen af selvstændighedsfiktionens grundlæggende indhold må det undersøges, om disse bestemmelser er udtryk for *undtagelser* til selvstændighedsfiktionens generelle indhold eller udtryk for en *naturlig konsekvens* heraf.

8.5.1 Selvkontrahering og selvstændighedsfiktion

Det er et grundlæggende princip i dansk skatteret, at en person *ikke med skatteretlig virkning* kan indgå aftaler med sig selv og dermed erhverve indtægter eller pådrage sig fradragsberettigede udgifter. Princippet er ikke fastslået udtrykkeligt i nogen lovbestemmelser, men kan ses som en forudsætning bag de grundlæggende principper i SL §§ 4-6, jf. herved at afgrænsningen af de skattepligtige indtægter og fradragsberettigede udgifter sker på baggrund af de bagved liggende civilretlige fænomener som salg, leje osv.

I dansk skatteretlige praksis og teori har man i almindelighed ikke valgt at henvise til den manglende skatteretlige virkning af selvkontrahering. Såfremt en person optager et lån i et pengeinstitut, og det lånte beløb indsættes på en almindelig indlånskonto i samme pengeinstitut, har man eksempelvis valgt at

vurdere, om betingelserne for rentefradrag i SL § 6, stk. 1, litra e, er opfyldt, jf. bl.a. TfS 1992, 328 H. I realiteten *kunne* man imidlertid også have formuleret spørgsmålet således, at man i en sådan situation måtte tage stilling til, om der på grund af den manglende modstående interesse fra bankens side *reelt* var tale om *solvkontrahering* uden skattemæssige konsekvenser.

Et *fast driftssted* er en uselvstændig del af det samlede foretagende og udgør i sig selv hverken et selvstændigt rets- eller skattesubjekt. Der kan derfor ikke umiddelbart sættes lighedstegn mellem gensidigt bebyrdende aftaler mellem to selvstændige rets- og skattesubjekter, herunder aftaler mellem koncernforbundne selskaber, og interne aftaler mellem et fast driftssted og hovedkontoret.³²¹ Interne aftaler mellem et fast driftssted og hovedkontoret er i realiteten udtryk for solvkontrahering.

Synspunktet om den manglende skatteretlige virkning af solvkontrahering kan imidlertid *ikke i sig selv* begrunde en afvisning af, at behandle interne ydelser mellem et fast driftssted og hovedkontoret på arms længde vilkår. *Selvstændighedsfiktionen* er netop udtryk for, at man på trods af, at det faste driftssted blot er en uselvstændig del af det samlede foretagende (dvs. den skattepligtige), alligevel skal opgøre det faste driftssteds indkomst ud fra en fiktion om, at det faste driftssted udgør et selvstændigt foretagende. Selvstændighedsfiktionen kan derfor anskues som en særlig *undtagelse* til princippet om, at der ikke i skatteretlige sammenhæng kan lægges vægt på solvkontrahering, idet det efter selvstændighedsfiktionen dog ikke er selve den interne aftale, men den faktiske økonomiske aktivitet, som tillægges afgørende vægt.

Jens Olav Engholm Jacobsen har i en kommentar til Højesterets flertals præmisser i TfS 1993, 7 H vedrørende den første periode (indkomstårene 1981-1983) udtalt, at det er uklart, hvad flertallet har ment med henvisningen til *princippet om filialens skatteretlige selvstændighed*. Ifølge Jens Olav Engholm Jacobsen er det endvidere "... uklart, hvorledes et ulovhjemlet princip skulle kunne hjemle fradragret."³²² Såfremt dette skal forstås således, at selvstændighedsfiktionen ifølge Jens Olav Engholm Jacobsen er ulovhjemlet i intern dansk skatteret, kan udtalelsen ikke tiltrædes. Siden statsskatteloven fra 1903 har man i et vist omfang skullet opgøre fiktive indtægter ved opgørelsen af den begrænset skattepligtige indkomst til Danmark, jf. nedenfor kapitel 8.5.2.1 (s. 341 ff.), og selvstændig-

321 Jf. Jan Pedersen: Skatteudnyttelse, 1989, s. 343.

322 Jf. Jens Olav Engholm Jacobsen: Selskabsskatteloven med kommentarer, 1997, s. 223 ff., note 6.

hedsfiktionen må anses for at have lovhemmel i KSL § 2, stk. 2, og SEL § 2, stk. 2, 1. punktum, og SEL § 9, stk. 1.

Det følger heraf, at det eksempelvis ikke vil være fyldestgørende at henvise til kravet om et gældsforhold i SL § 6, litra e, når man vil afvise fradragsret for interne rentebetalinger fra et fast driftssted i Danmark til et udenlandsk hovedkontor. Det må yderligere undersøges, om det følger af fiktionen om det faste driftssteds selvstændighed, at der skal tages hensyn til de interne rentebetalinger, jf. således også TfS 1993, 7 H og tilkendegivelsen i TfS 1996, 715 ØLR.

Det samme må anføres i forhold til spørgsmålet om, hvorvidt der skal tages hensyn til *fiktive kursgevinster og -tab* ved interne lån mellem et fast driftssted og hovedkontoret. Selv om *resultatet* kan tiltrædes, er Højesterets flertals *præmisser* i TfS 1993, 7 H om fradragsret for fiktive kurstab ikke fyldestgørende. Flertallet udtalte: “Da valutakurstab i forbindelse med pengeoverførslerne mellem hovedkontoret og filialen ikke er en følge af noget gældsforhold, er der ikke hjemmel til at fradrage sådanne tab ved opgørelsen af filialens skattepligtige indkomst, jf. den dagældende bestemmelse i ligningslovens § 8 D.”

Henvisningen til det manglende gældsforhold er i realiteten udtryk for det samme som en henvisning til princippet om ikke at lægge vægt på selvkontrahering. Flertallet fik dermed ikke i præmisserne præciseret, at det centrale for diskussionen om fradrag for de fiktive kurstab *ikke* var, om det interne lån var udtryk for noget reelt gældsforhold (dette var utvivlsomt ikke tilfældet), men derimod om der på baggrund af *fiktionen* om det faste driftssteds selvstændighed skulle indrømmes fradrag for de fiktive kurstab.³²³

8.5.2 Lovregler om selvstændighedsfiktionens udstrækning for et fast driftssted i Danmark

8.5.2.1 Statsskatteloven

De grundlæggende indkomstopgørelsesregler, som blev indført ved SL 1903 §§ 4-6 er fortsat gældende. De særlige regler om indkomstopgørelsen for begrænset skattepligtige, som var indeholdt i disse bestemmelser, er dog blevet ophævet i forbindelse med, at reglerne om subjektiv skattepligt er flyttet over i andre love.

323 Jf. om valutakursgevinster på interne fordringer nedenfor kapitel 15.2.3 (s. 653 ff.).

Begrænset skattepligt for erhvervsindkomst var i statsskatteloven formuleret således, at den begrænsede skattepligt omfattede udenlandske personer og selskaber, der "... udøver eller er Deltager i nogen Næring eller Virksomhed her i landet (jf. § 4)", jf. SL 1903 § 2, nr. 4, (sammenholdt med henvisningen i SL 1903 § 2, nr. 5, 2. punktum, for selskaber). Efterhånden blev betingelserne for begrænset skattepligt i administrativ praksis fortolket i overensstemmelse med fast driftssteds-begrebet i de danske overenskomster, jf. om betingelserne for begrænset skattepligt for erhvervsindkomst ovenfor kapitel 8.1.1 (s. 294 f.).

Indkomstopgørelsesreglen i *SL 1903 § 4, stk. 2*, svarede indholdsmæssigt til de nuværende bestemmelser i *KSL § 2, stk. 2, 1. led*, og *SEL § 2, stk. 2, 1. punktum*: "For de i § 2 Nr. 3-4 nævnte skattepligtige og for udenlandske Selskaber bliver kun den Indtægt at tage i Betragtning, der hidrører fra de under Nr. 3 og 4 nævnte Kilder."

Tilsvarende var *SL 1903 § 6, litra e, 2. punktum*, indholdsmæssigt i overensstemmelse med de nugældende bestemmelser i *KSL § 2, stk. 2, 2. led*, og *SEL § 9, stk. 1*: "For saa vidt Skatteansættelsen kun omfatter Indtægter fra de i § 2 Nr. 3 og 4 nævnte Kilder, kunne kun de disse Kilder vedrørende Udgifter fradrages."

Bestemmelserne i *SL 1903 § 4, stk. 2* og *§ 6, litra e, 2. punktum*, blev med samme indhold videreført ved revisionerne af statsskatteloven i 1912 og 1922.³²⁴

Det fremgik således allerede af statsskatteloven af 1903, at der ved opgørelsen af den begrænset skattepligtige erhvervsindkomst skulle anvendes en *direkte* metode, hvorefter kun de til den danske virksomhed knyttede indtægter og udgifter skulle medtages. I cirkulære nr. 65 af 13. marts 1905,³²⁵ punkt 7, udtalte Skattedepartementet om beregningen af den skattepligtige indkomst, at det, der skal beskattes er:

"... den ved selve Fabrikationen eller Virksomheden tilvejebragte Indkomst – den i Fabriksprisen eller Prisen for Varen i behandlet Skikkelse indbefattede Avance – og ikke den i Udlandet ved Produkternes Afsætning indvundne yderligere Avance, medens ganske vist da heller ikke et derved fremkommet Tab kan tages i Betragtning."

Udtalelsen må forstås således, at det var Skattedepartementets opfattelse, at man ved en *overførelse af varer* til udlandet skal lægge anskaffelsessummen med tillæg af en beregnet avance til grund ved opgørelsen af den danske ind-

324 I 1912-loven (gentaget i 1922-loven) blev bestemmelsen i *SL 1903 § 6, litra e, 2. punktum*, flyttet til *SL 1912 § 6, stk. 2*.

325 Cirkulære nr. 65 af 13. marts 1905 er optrykt i Ministerialtidende 1905, s. 63 ff.

komst, hvad enten varerne senere i udlandet sælges med tab eller med gevinst i forhold til denne værdi. Denne værdiansættelse efter en *cost plus*-metode er i overensstemmelse med synspunktet om, at man ved interne ydelser med en særlig tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet skal anvende arms længde priser.³²⁶

Udtalelsen i cirkulæret må tillægges en særlig vægt ved afgrænsningen af selvstændighedsfiktionen for et fast driftssted i Danmark, idet der er tale om en principiel stillingtagen i et af de første cirkulærer efter statsskatteloven af 1903 om bestemmelser, som stort set i uændret form blev videreført i statsskattelovene af 1912 og 1922, samt senere i selskabsskatteloven og kildeskatteloven.

Selv om det ikke udtrykkeligt er anført, *hvornår* den beregnede avance på overførelsestidspunktet skal beskattes i Danmark, må det formentligt anses som forudsat, at den beregnede avance skal periodiseres til *overførelsestidspunktet* og ikke først til det senere tidspunkt for det udenlandske hovedkontors salg til tredje-mand.

Cirkulæreudtalelsen omhandler kun *varer*, der er fabrikeret i Danmark og overføres til det udenlandske hovedkontor til videresalg. Udtalelsen omtaler således ikke *driftsmidler* eller andre anlægsaktiver. Dette kan dog forklares med, at fortjeneste ved salg af *anlægsaktiver* var skattefri, med mindre der var tale om næring eller spekulation.

8.5.2.2. Selskabsskatteloven og kildeskatteloven

Med vedtagelsen af selskabsskatteloven i 1960 blev bestemmelserne om begrænset skattepligt for udenlandske selskaber overført fra statsskatteloven og ligningsloven til selskabsskatteloven.

Med SEL § 2, stk. 1, litra a, blev fast driftssteds-begrebet som tidligere nævnt introduceret i de danske skattelove. Bestemmelserne i SEL 1960 § 2, stk. 2, og § 9, stk. 1, om afgrænsningen af de indtægter og udgifter, som omfattes af begrænset skattepligt, var indholdsmæssigt i overensstemmelse med de hidtidige bestemmelser i SL 1922 § 4, stk. 2, og SL 1922 § 6, stk. 2. Der blev ikke i forarbejderne til SEL 1960 § 2, stk. 1, og § 9, stk. 1, givet noget fortolkningsbidrag vedrørende opgørelsen af et fast driftssteds indkomst.³²⁷

326 Jf. om *Cost plus*-metoden ved interne retshandler mellem forbundne foretagender OECD: Transfer Pricing Guidelines, afsnit 2.32 ff.; Jan Pedersen: Transfer pricing, 1998, s. 203.

327 Jf. bl.a. bemærkningerne Folketingstidende 1959/60, tillæg A, spalte 1013 ff., spalte 1050 f. (§ 2) og spalte 1056 (§ 9), hvor der blot er henvist til, at tidligere regler videreføres.

Ved kildeskattereformen blev reglerne om skattepligt for fysiske personer og dødsboer flyttet fra statsskatteloven og ligningsloven til kildeskatteloven.³²⁸ Samtidigt blev bestemmelsen om begrænset skattepligt for udenlandske fysiske personer med erhvervsindkomst fra Danmark i KSL 1967 § 2, stk. 1, litra c, formuleret på samme måde som SEL § 2, stk. 1, litra a, dvs. med en udtrykkelig anvendelse af fast driftsstedsbegrebet. Som det var tilfældet ved selskabsskatteloven, blev det ikke med vedtagelsen af kildeskatteloven tilsigtet at ændre retsstillingen. Heller ikke forarbejderne til kildeskattelovens bestemmelser om afgrænsningen af de skattepligtige indtægter og udgifter, jf. KSL 1967 § 2, stk. 2, indeholder særlige fortolkningsbidrag vedrørende opgørelsen af et fast driftsstedes indkomst.³²⁹

Indholdet af bestemmelserne i SEL § 1960 § 2, stk. 2, og § 9, stk. 1, og i KSL 1967 § 2, stk. 2, er i det væsentlige forblevet uberørt af senere lovændringer.

8.5.2.3 Transfer pricing-regler

Selskabsskatteloven fra 1960 indeholdt i § 12, stk. 1 og 2, regler om transfer pricing.³³⁰ SEL 1960 § 12, stk. 1, omhandlede først og fremmest danske daterselskabers transaktioner med udenlandske koncernforbundne selskaber eller udenlandske hovedaktionærer. SEL 1960 § 12, stk. 2, omhandlede interne ydelser mellem en begrænset skattepligtig danske faste driftssted og udenlandske hovedkontor. Bestemmelserne havde følgende formulering:

“§ 12, stk. 1: Såfremt et her hjemmehørende selskab eller forening m.v., der kontrolleres af en udenlandske virksomhed, i sine handelsmæssige eller økonomiske forbindelser med denne er underkastet andre vilkår end dem, som ville gælde for et uafhængigt foretagende, skal til selskabets eller foreningens skattepligtige indkomst henføres den fortjeneste, som selskabet eller foreningen må antages at ville have opnået, hvis selskabet eller foreningen havde været et uafhængigt foretagende, der under frie vilkår afsluttede forretninger med vedkommende udenlandske virksomhed.

stk. 2: Reglen i stk. 1 finder tilsvarende anvendelse på udenlandske selskaber og foreninger m.v., såfremt den i § 2, stk. 1, a), omhandlede virksomhed med fast driftssted her i landet udøves som en filialvirksomhed af den i udlandet udøvede hovedvirksomhed.”

³²⁸ Jf. lov nr. 100 af 31. marts 1967.

³²⁹ Jf. Folketingstidende 66/67, tillæg A, spalte 65 ff., særligt spalte 183 f.

³³⁰ Se om SEL 1960 § 12, stk. 3, (nu SEL § 12) vedrørende udenlandske forsikringsselskaber, der driver forsikringsvirksomhed her i landet, nedenfor kapitel 9.2.1.1 (s. 387 ff.).

Selv om henvisningen fra SEL 1960 § 12, stk. 2, til stk. 1, umiddelbart kunne give indtryk af, at man herved ville lovfæste en ubegrænset selvstændighedsfiktion i forhold til interne ydelser mellem et udenlandsk selskabs faste driftssted i Danmark og udenlandske hovedkontor, kan det af bemærkningerne til bestemmelsen ses, at dette ikke var tilsigtet. Tværtimod ønskede lovgiver med SEL 1960 § 12, stk. 1 og 2, alene at *kodificere* den allerede fulgte praksis.³³¹

I overensstemmelse hermed tillagde Højesteret ikke SEL 1960 § 12, stk. 2, jf. stk. 1, nogen selvstændig betydning ved afgørelsen af, hvorvidt der i TfS 1993, 7 H skulle beregnes fiktive renter vedrørende et internt lån fra det faste driftssteds amerikanske hovedkontor.

Højesterets flertal udtalte, at grundlaget for skatteberegningen for det faste driftssteds indkomst var "... filialens indtægter med fradrag af de udgifter, der vedrører filialens drift, jf. selskabsskattelovens §§ 2 og 9 samt kulbrinteskattelovens §§ 4 og 12, dog med mulighed for de skattelignende myndigheder til at foretage korrektion af indkomstopgørelsen efter armslængdeprincippet i selskabsskattelovens § 12, stk. 2, jf. stk. 1."

Med denne formulering synes det tilkendegivet, at SEL 1960 § 12, stk. 2, ikke skulle tillægges afgørende betydning ved opgørelsen af et fast driftssteds indkomst. Præmisserne må forstås således, at det ikke var SEL § 12, stk. 2, men de *almindelige regler* i SEL §§ 2 og 9 (og i den konkrete sag endvidere kulbrinteskattelovens §§ 4 og 12), som skulle lægges til grund ved bedømmelsen af, om der skulle ske skattemæssig korrektion.

Interessant er det i denne forbindelse, at den *dissenterende dommer*, der i øvrigt accepterede selskabets påstand om, at der efter fiktionen om det faste driftssteds selvstændighed skulle tillades fradrag for det faste driftssteds interne rentebetalinger til det amerikanske hovedkontor, tilsluttede sig flertallets bemærkninger om *grundlaget* for skatteberegningen. Heller ikke den dissenterende dommer lagde således selvstændig vægt på SEL 1960 § 12, stk. 2.

I den skatteretlige teori har det ligeledes været fast antaget, at SEL 1960 § 12, stk. 2, ikke hjemlede nogen udvidelse af skattemyndighedernes adgang til at korrigere ved indkomstforvridning i forhold til, hvad der gjaldt i henhold til almindelige skatteretlige principper.³³²

Bestemmelserne i SEL 1960 § 12, stk. 1 og 2, blev ophævet ved lov nr. 432 af 26. juni 1998, som i LL § 2 udtrykkeligt lovfæstede *arms længde-princippet*.

331 Jf. Folketingstidende 1959/60, tillæg A, spalte 1013 ff., særligt spalte 1057.

332 Jf. Jan Pedersen: Skatteudnyttelse, 1989, s. 343; Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 305.

I modsætning til SEL § 12, stk. 2, omfatter LL § 2 såvel transaktioner mellem en begrænset skattepligtig faste driftssted i Danmark og udenlandske hovedkontor som transaktioner mellem en fuldt skattepligtig danske hovedkontor og faste driftssted i udlandet. Endvidere omfatter LL § 2 både fysiske personer og selskaber.

Af *bemærkningerne* til lovforslaget fremgår, at i forholdet mellem et fast driftssted og hovedkontoret "... vil alene de transaktioner, som efter reglerne om opgørelsen af et fast driftssteds indkomst skal ske på arms længde vilkår, være omfattet af de foreslåede regler." Det er herved forudsat, at visse interne transaktioner skal behandles på arms længde vilkår, mens andre ikke skal, eller med andre ord, at der gælder en *begrænset selvstændighedsfiktion*. Bortset herfra er selvstændighedsfiktionens indhold ikke nærmere afgrænset i bemærkningerne. I lighed med den tidligere bestemmelse i SEL § 12, stk. 2, må det derfor antages, at LL § 2 ikke i sig selv fører til nogen ændring i forhold til de tidligere gældende principper for opgørelsen af indkomsten for et fast driftssted.

8.5.2.4 Kildeskattelovens § 8 A, stk. 2, og SEL § 7 A, stk. 2

I medfør af KSL § 8 A, stk. 2, og SEL § 7 A, stk. 2, sidestilles interne overførelser af *varelager, driftsmidler og inventar mv.*, samt *immaterielle aktiver* som nævnt i AFL § 40, stk. 1 og 2, fra en begrænset skattepligtig faste driftssted i Danmark til udlandet med salg. Som salgssum betragtes værdien i handel og vandel på overførelsestidspunktet. Bestemmelsernes historiske baggrund viser, at de er udtryk for *undtagelser* til de almindelige regler om opgørelsen af indkomsten for et fast driftssted. Såfremt bestemmelserne *tænkes bort*, ville der således *ikke* være hjemmel til at sidestille interne overførelser fra en begrænset skattepligtig faste driftssted til det udenlandske hovedkontor med salg.

Indtil gennemførelsen af KSL § 8 A og SEL § 7 A ved lov nr. 428 af 25. juni 1993 var der ikke hjemmel til at sidestille en intern overførelse af *immaterielle aktiver* til udlandet med salg.³³³ Endvidere indeholdt LSI § 5 A, stk. 2, ikke hjemmel til at sidestille en intern overførelse af *driftsmidler* til benyttelse i udlandet med salg, når den interne overførelse ikke skete i forbindelse med ophør af virksomhed og skattepligt til Danmark; hjemmel hertil blev således først skabt med ophævelsen af lov om særlig indkomstskat ved lov nr. 313 af 17. maj 1995, jf. mere udførligt nedenfor kapitel 12.3.1.2 (s. 542 f.).

³³³ Jf. bemærkningerne til lovforslag L 296 af 19. maj 1993, til § 4, nr. 3, og til § 5, nr. 6.

Såvel immaterielle aktiver som driftsmidler har typisk karakter af *anlægsaktiver*, som udgør en del af *grundlaget* for foretagendets indkomstskabende aktivitet. Der er således ikke nogen nær tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet. Som anført ovenfor kapitel 7.3.2 (s. 289 ff.) afgøres det ved indkomstopgørelsen efter en *dobbeltbeskatningsoverenskomst* af interne gennemførelsesregler, om der skal anvendes arms længde priser og beregnes fiktive avancer og tab ved interne overførelser. Ved indkomstopgørelsen efter *intern dansk skatteret* gøres det i denne afhandling gældende, at der *ikke* ved anvendelse af arms længde priser skal beregnes fiktive avancer og tab ved interne overførelser af anlægsaktiver, med mindre der som i KSL § 8 A, stk. 2, og SEL § 7 A, stk. 2, findes særlig hjemmel.

Det forhold, at *varelager* udtrykkeligt er nævnt i KSL § 8 A, stk. 2, og SEL § 7 A, stk. 2, samt i den tidligere bestemmelse i LSI § 5 A, stk. 2, kunne umiddelbart opfattes som værende i strid med det synspunkt, at der ved interne ydelser med en nær tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet skal anvendes arms længde priser. Interne overførelser af varer må anses at have en sådan nær tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet.

Som der nærmere vil blive redegjort for nedenfor kapitel 13.2.1.1 (s. 584 ff.), lå der imidlertid næppe særlige overvejelser bag, at man med tog varelager i LSI 1968 § 5 A, stk. 2. Ændringen af LSI § 5 A ved lov nr. 192 af 31. maj 1968 blev foretaget som en konsekvens af, at man samtidigt ophævede LSI 1964 § 2, nr. 14, som havde sikret mod, at man ikke ved opgivelse af skattepligt kunne undgå at betale skat af en opskrivning af værdien på varelageret. Ifølge LSI 1964 § 2, nr. 14, skulle en sådan opskrivning medtages i grundlaget for særlig indkomstskat. Udtrykket *varelager* måtte efter lov om særlig indkomstskat derfor forstås som *hele varelageret* og ikke blot som enkelte varer.

Det må erkendes, at det kan være vanskeligt at forklare, hvorfor varelager blev medtaget i LSI 1968 § 5 A, stk. 2, når man tager udgangspunkt i denne afhandlings tese om indholdet af selvstændighedsfiktionen i intern dansk skatteret. Efter denne tese følger det allerede af selvstændighedsfiktionens almindelige indhold, at der ved en intern overførelse af varer, og dermed også af hele varelageret, skal anvendes arms længde priser og beregnes fiktive avancer og tab. Dette kan imidlertid *ikke i sig selv* føre til, at tesen om selvstændighedsfiktionens indhold forkastes. *Selv om* man antog, at der ikke efter de generelle regler skulle anvendes arms længde priser ved interne overførelser, ville det ikke kunne begrundes, at varelager blev indføjet i LSI 1968 § 5 A, idet en beskatning ved opskrivning af varelageret efter den samtidigt vedtagne kildeskattereform alene kunne ske i form af almindelig indkomstskat og ikke i form af særlig indkomstskat.

Det forhold, at man ikke *skal* lægge arms længde priser til grund ved interne overførelser af immaterielle aktiver og driftsmidler, medfører ikke nødvendigvis, at man ikke *kan* anvende arms længde priser som grundlag for allokeringen af foretagendets *faktiske* indtægter og udgifter, herunder ved allokeringen af afskrivninger på immaterielle aktiver og driftsmidler. Som der nærmere vil blive redegjort for nedenfor kapitel 12 (s. 510 ff.) og kapitel 14 (s. 598 ff.) vil man tværtimod ved interne overførelser af sådanne aktiver kunne nå frem til en præcis allokering ved at tage udgangspunkt i arms længde priserne på overførelsestidspunktet. Det skal imidlertid understreges, at arms længde priser i denne sammenhæng alene anvendes som et redskab til at nå frem til en rimelig allokering af de faktiske indtægter og udgifter, og at der således *ikke* herved vil kunne allokeres fiktive avancer og tab til det faste driftssted.

8.5.2.5 Interne overførelser af aktier og fordringer

Som en del af skatteflugtspakken fra 1987 blev der gennemført regler om realisation af aktieavancer (ABL § 13 a) og kursgevinster (KGL 1987 § 8 B, nu: § 37) ved ophør af skattepligt til Danmark. Bestemmelserne omfatter også ophør af begrænset skattepligt for "... aktier, der udgår af det faste driftssteds virksomhed, f.eks. fordi aktierne overføres til udlandet", jf. ABL § 13 a, stk. 2, 3. punktum,³³⁴ og for "... f.eks. fordringer, der udgår af det faste driftssteds skattepligtige virksomhed, f.eks. fordi fordringerne overføres til udlandet", jf. KGL § 37, stk. 3, jf. stk. 1.³³⁵

Realisation i henhold til ABL § 13 a og KGL § 37 fremkommer ikke kun i tilfælde af, at en begrænset skattepligtig med et fast driftssted i Danmark helt ophører med at være begrænset skattepligtig til Danmark. Det forhold, at *konkrete aktier* eller *konkrete fordringer* ophører med at være omfattet af den begrænsede skattepligt, fordi de overføres til et udenlandsk hovedkontor, medfører i sig selv realisation efter bestemmelserne. Aktierne eller fordringerne anses i givet fald for afstået på det tidspunkt, de ophører med at tilhøre det faste driftssteds erhvervsvirksomhed, jf. for aktiers vedkommende udtrykkeligt ABL § 13 a, stk. 2, 4. punktum

Der ligger bag bestemmelserne i ABL § 13 a og KGL § 37 en forudsætning om, at aktier og fordringer kan allokeres til et fast driftssted i Danmark.³³⁶ Endvidere ligger der bag reglerne en forudsætning om, at de almindelige

³³⁴ Jf. bemærkningerne til L 208 af 18. februar 1987, s. 6.

³³⁵ Jf. betænkning af 14. maj 1987 til L 205, s. 2.

³³⁶ Jf. herom nedenfor kapitel 8.4.2.1.3 (s. 320 ff.).

regler ikke ville føre til, at overførelse af aktier og fordringer skulle sidestilles med salg. Reglerne om realisation ved interne overførelser af aktier og fordringer fra et fast driftssted i Danmark til udlandet er, i lighed med bestemmelserne i KSL § 8 A og SEL § 7 A for driftsmidler og immaterielle aktiver, at betragte som særligt *lovhjemlede undtagelser* til, hvad der ville gælde efter almindelige regler.

Ved interne overførelser af aktier og fordringer, der er erhvervet som led i *næring*, ville der, i lighed med hvad der er tilfældet for varer, formentligt allerede i medfør af almindelige regler være hjemmel til at sidestille interne overførelser med salg, omend det må erkendes, at der ikke er anført noget herom i forarbejderne til bestemmelserne.

Ved interne overførelser af aktier og fordringer omfattet af næring fra en begrænset skattepligtigs faste driftssted i Danmark til et udenlandsk hovedkontor var indførelsen af ABL § 13 a og KGL § 8 B (nu: § 37) derfor i realiteten udtryk for en *lempelse* af retstilstanden. Dette gælder således bestemmelserne i ABL § 13 a, stk. 4, og KGL § 37, stk. 3, der kun kan læses på den måde, at realisation alene vil ske under opfyldelse af de dér nævnte betingelser. Såfremt disse betingelser ikke er opfyldt, vil en overførelse af aktier eller fordringer fra et fast driftssted i Danmark til et udenlandsk hovedkontor modsætningsvis ikke medføre realisation. Tilsvarende er bestemmelsen i ABL § 13 a, stk. 6, hvorefter den skattepligtige ved efterfølgende salg til tredjemand kan vælge at opgøre fortjenesten eller tabet ud fra den faktiske salgssum i stedet for værdien på overførelsestidspunktet, udtryk for en lempelse i forhold til at blive beskattet i forhold til værdien på overførelsestidspunktet. Se om interne overførelser af aktier og fordringer nærmere nedenfor kapitel 14.3 (s. 627 ff.).

8.5.3 Dansk retspraksis og administrativ praksis

Der findes kun i begrænset omfang retspraksis og offentliggjorte administrative afgørelser om den skattemæssige behandling af interne ydelser efter intern dansk skatteret. Frem til afgørelsen i TfS 1993, 7 H findes således ingen offentliggjorte danske afgørelser vedrørende interne ydelser.

I sin artikel fra 1963 om dansk rets regler om begrænset skattepligt har Erik Møller nævnt en administrativ udtalelse om 4 indkøbscentraler i Danmark for Cooperate Wholesale Society, Manchester, som blev anset at udgøre ét samlet fast driftssted i Danmark.³³⁷ Filialerne skulle beskattes af salg af varer til tred-

³³⁷ Jf. Erik Møller i RR 1963, 8, særligt s. 18. Udtalelsen vedrører tiden før selskabsskatte-loven, men det blev udtalt, at selskabsskatte-loven ikke medførte nogen ændring af skattemæssige konsekvenser ved de omtalte salg og opkøb.

jemænd i andre stater, og ved opgørelsen af fortjenesten skulle fra salgssummen fratrækkes en forholdsmæssig andel af de samlede omkostninger. Derimod skulle overskuddet ved afdelingernes *indkøb* af varer for hovedkontoret i England ikke beskattes. Dette er imidlertid i overensstemmelse med den særlige undtagelse for indkøb, der i OECD's modeloverenskomst udtrykkeligt er hjemlet i art. 7, stk. 5, og som formentlig også må antages at gælde for indkomstopgørelsen efter intern dansk skatteret, jf. nedenfor kapitel 13.2.1.3 (s. 587 ff.).

I flere afgørelser om indkomstopgørelsen for et fast driftssted i Danmark har striden ikke vedrørt interne ydelser, men om hvorvidt man skulle allokere indtægter fra tredjemand til et fast driftssted i Danmark, jf. således bl.a. LSRM 1981, 197 og LSRM 1983, 60 om renter og kursgevinster fra sælgerpantebreve, TfS 1988, 393 LSR og TfS 1996, 532 H (særligt Østre Landsrets dom) om renter fra indestående på investeringsfondskonti.

I TfS 1993, 7 H tog Højesteret principielt stilling til, om der skulle beregnes fiktive arms længde renter ved interne lån mellem et foretagendes hovedkontor og dets faste driftssted. Højesterets flertal afviste, at dette skulle være tilfældet, og fastslog hermed, at den i intern dansk skatteret gældende fiktion om det faste driftssteds selvstændighed er begrænset.³³⁸

I flertallets præmisser blev der henvist til *dansk og international skattepraksis*. Det er noget uklart, *hvilken* dansk skattepraksis, Højesterets flertal herved har tænkt på.

Udtrykket *dansk skattepraksis* synes umiddelbart at måtte forstås som omfattende både dansk retspraksis og administrativ praksis. Som ovenfor nævnt findes der imidlertid ikke tidligere afsagte (offentliggjorte) domme eller administrative afgørelser om spørgsmålet om fradragsret for interne rentebetalinger. Der er endvidere intet i domsreferatet, som tyder på, at der under sagen blev fremlagt ikke-offentliggjorte afgørelser, og som også fremhævet af selskabets advokat i proceduren var der ikke i cirkulærer, Ligningsvejledningen mv. tidligere taget stilling til det i sagen omtvistede spørgsmål.

Højesterets flertals henvisning til dansk skattepraksis skal derfor muligvis forstås således, at flertallet har lagt til grund, at man i dansk skattepraksis har fulgt anbefalingerne i OECD's modeloverenskomst med kommentarer.

I en tilkendegivelse, TfS 1996, 715 ØLR, har Østre Landsret afvist fradragsret for renter og kurstab i en situation, hvor en bankfilial i Danmark havde modtaget ansvarlig indskudskapital fra det amerikanske selskabs hovedkon-

338 Jf. om dommen ovenfor kapitel 6.4.2 (s. 238 ff.) og nedenfor kapitel 10.3.1 (s. 448 ff.).

tor. Østre Landsret afviste fradragsret med henvisning til, at der var tale om et 5-årigt lån, der var anvendt som ansvarlig indskudskapital. På baggrund af præmisserne må det imidlertid anses for forudsat, at Østre Landsret under andre faktiske omstændigheder ville have accepteret fradragsret for interne rentebetalinger fra et udenlandsk selskabs danske bankfilial til det udenlandske hovedkontor.³³⁹

8.5.4 Dansk skatteretlig teori

Ovenfor kapitel 6.5 (s. 245 ff.) er beskrevet forskellige udsagn fra dansk skatteretlig teori om selvstændighedsfiktionens indhold i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. Det er generelt kendetegnende for de teoretiske fremstillinger, at der ikke er sondret skarpt mellem indkomstopgørelsen efter en *dobbeltbeskatningsoverenskomst* og indkomstopgørelsen efter *intern dansk skatteret*.

Thøger Nielsen beskriver problemerne vedrørende korrektion af indkomstopgørelsen for et fast driftssted i Danmark sammen med problemerne vedrørende korrektion af indkomstopgørelsen for et dansk datterselskab af et udenlandsk moderselskab. Ved opgørelsen af det faste driftssteds indkomst anlægger Thøger Nielsen en fortolkning, der tager sit udgangspunkt i en ubegrænset selvstændighedsfiktion. Dette udgangspunkt føres imidlertid ikke igennem ved løsningen af alle detailspørgsmål.³⁴⁰

Erik Møller tager sit udgangspunkt i OECD's modeloverenskomsts art. 7 med tilhørende kommentarer, idet han henviser til, at Danmark ikke har taget forbehold. Der gives ikke udtryk for selvstændige overvejelser om det særlige retskildemæssige spørgsmål ved at lade OECD's kommentarer være en afgørende retskilde for så vidt angår intern dansk ret, og med undtagelse af spørgsmålet om interne royalty-betalinger tilslutter han sig anbefalingerne i OECD's kommentarer.³⁴¹

Niels Lolk Koefoed tager sit udgangspunkt i intern dansk skatteret ved beskrivelsen af indkomstopgørelsen for et fast driftssted i Danmark. Med henvisning til *læren om rette indkomstmodtager* argumenteres for en ubegrænset selvstændighedsfiktion, hvor det faste driftssted i skatteretlig henseende sidestilles med et 100 pct. ejet datterselskab.³⁴²

339 Jf. om dommen ovenfor kapitel 6.4.2 (s. 241) og nedenfor kapitel 10.3.1 (s. 448 ff.).

340 Jf. om Thøger Nielsens synspunkter ovenfor kapitel 6.5.2.4 (s. 271 ff.).

341 Jf. om Erik Møllers synspunkter ovenfor kapitel 6.5.2.5 (s. 275 f.).

342 Jf. om Niels Lolk Koefoeds synspunkter ovenfor kapitel 6.5.1.1.3 (s. 254 f.).

I nyere skatteretlig teori tages udgangspunkt i anbefalingerne i OECD's kommentarer ved beskrivelsen af gældende intern dansk skatteret vedrørende indkomstopgørelsen for et fast driftssted.

Aage Michelsen antager, at det efter intern dansk skatteret er en følge af *læren om rette indkomstmodtager*, at kun de indtægter, der retteligt er erhvervet af det faste driftssted kan henføres til dette. OECD's modeloverenskomsts art. 7 med tilhørende kommentarer antages at være i overensstemmelse med *læren om rette indkomstmodtager*, hvorfor kommentarenes (indtil 1994-versionen) anbefalede løsninger vedrørende interne renter og royalties, underordnede tjenesteydelser og avance for godt lederskab også antages at gælde for intern dansk skatteret. Ved overførelse af formuegoder fra et fast driftssted i Danmark til udlandet antager *Aage Michelsen*, at KSL § 8 A, og SEL § 7 A giver hjemmel til at sidestille overførelsen med salg, hvorimod der efter den tidligere bestemmelse i LSI § 5 A, stk. 2, ikke var hjemmel hertil. *Aage Michelsen* tager ikke stilling til, hvorvidt der tidligere efter almindelige regler for opgørelsen af et fast driftssteds indkomst var hjemmel til at sidestille et fast driftssteds overførelse af varer til et udenlandsk hovedkontor med salg.³⁴³

Jan Pedersen omtaler i *Skatteretten* 1, 2. udg., alene de internretlige regler for indkomstopgørelsen for en begrænset skattepligtigs faste driftssted i Danmark. Han henviser til art. 7, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst som en beskrivelse af den i dansk skatteret gældende direkte metode. Det anføres, at de materielle skatteretlige problemer må løses ud fra en kvalifikation af den udøvede virksomhed. Med henvisning til TFS 1993, 7 H antages det, at der ikke er hjemmel for fradrag af interne rentebetalinger og interne royaltybetalinger, og at den foretagne bedømmelse af driftsstedet som en selvstændig enhed må undergives visse begrænsninger. Bortset herfra må almindelig samhandel mellem driftsstedet og det udenlandske hovedkontor ske på arms længde vilkår.³⁴⁴

Jens Olav Engholm Jacobsen udtaler i sin kommentar til selskabsskatteloven, at der gælder en selvstændighedsfiktion, som dog er begrænset af den retlige realitet, at der er tale om ét retssubjekt. Et internt lån fra et selskabs hovedkontor til dets filial vil f.eks. ikke kunne forrentes, idet et selskab ikke kan låne penge af "sig selv". Såfremt der er tale om et eksternt lån, som er formidlet videre, eller der er tale om rentebetalinger mellem et udenlandsk finansielt foretagende og dets danske filial, og det interne lån har forbindelse med den finansielle virksomhed, vil der dog kunne ske fradrag hos det danske faste driftssted.³⁴⁵

343 Jf. om *Aage Michelsens* synspunkter ovenfor kapitel 6.5.2.6 (s. 276).

344 Jf. *Jan Pedersen* i *Skatteretten* 1, 2. udg., s. 608 ff.

345 Jf. *Jens Olav Engholm Jacobsen*: *Selskabsskatteloven med kommentarer*, 1997, s. 124 f.

AFSNIT IV

Allokering af indkomst

Kapitel 9

Allokering af indkomst efter den direkte og indirekte metode

Den *direkte* metode er knyttet sammen med en fiktion om, at det faste driftssted ved indkomstopgørelsen skal betragtes som et i forhold til hovedkontoret uafhængigt foretagende. I det foregående afsnit III (s.193 ff.) er der på et mere overordnet plan redegjort for indholdet af denne selvstændighedsfiktion. Der sondres i denne afhandling mellem på den ene side de problemer, som knytter sig til *allokering* af indkomst, og på den anden side de problemer, som knytter sig til *interne ydelser* mellem et fast driftssted og hovedkontoret, jf. ovenfor kapitel 6.1 (s. 195 ff.). I dette afsnit IV vil problemer knyttet til allokering af indkomst blive underkastet en nærmere analyse. De skattemæssige konsekvenser af interne ydelser mellem et fast driftssted og hovedkontoret undersøges nærmere nedenfor i afsnit V (s. 509 ff.).

Opgørelsen af et fast driftssteds indkomst kan alternativt foretages efter en *indirekte* indkomstopgørelsesmetode. Ved opgørelsen af et fast driftssteds indkomst efter intern dansk skatteret og dermed også ved opgørelsen efter indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster, jf. art. 7, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst, skal den *direkte* metode som udgangspunkt lægges til grund. Efter en analyse af nogle generelle problemer vedrørende allokeringen af indkomst efter den direkte metode straks nedenfor, vil betydningen af den indirekte metode blive undersøgt nedenfor kapitel 9.2 (s. 383 ff.). I de følgende kapitler vil problemer knyttet til gennemførelsen af allokeringen for forskellige typer indtægter og udgifter blive analyseret, således at problemer vedrørende opgørelsen af et fast driftssteds finansieringsudgifter undersøges i kapitel 10 (s. 409 ff.), mens problemer vedrørende allokeringen af andre konkrete kategorier af indtægter og udgifter undersøges i kapitel 11 (s. 458 ff.).

9.1 Allokering af indkomst efter den direkte metode

Ved allokeringen efter den direkte metode skal de faktiske indtægter og udgifter, som skal henføres til det faste driftssted, afgrænses over for øvrige indtægter og udgifter.

Modstykket hertil er, at indtægter og udgifter, om hvilke det kan fastslås, at de *ikke* har en tilknytning til det faste driftssteds erhvervsmæssige aktivitet, *ikke* skal medtages ved indkomstopgørelsen for det faste driftssted. Sådanne indtægter og udgifter vil for det første kunne være indtægter og udgifter med tilknytning til en erhvervsmæssig aktivitet fra andre lokaliteter. Endvidere vil der være tale om indtægter og udgifter, som ikke vedrører nogen erhvervsmæssig aktivitet, f.eks. fradragsberettigede børnebidrag mv. Da indtægter og udgifter, som ikke vedrører nogen erhvervsmæssig aktivitet, ikke skal allokere til det faste driftssted, vil de efter denne afhandlings terminologi skulle henføres til foretagendets *hovedkontor*.

Der er ovenfor kapitel 8.4.2 (s. 309 ff.) redegjort for, at der ikke, som det er gjort gældende i dansk skatteretlig teori og i enkelte administrative afgørelser, skal stilles særlige krav til den erhvervsmæssige karakter af de konkrete indtægter og udgifter, som kan henføres til et fast driftssted. I forhold til en række indtægter og udgifter vil man nå frem til samme resultat, hvad enten man argumenterer med, at der er tale om indtægter og udgifter med en *ikke-erhvervsmæssig karakter*, eller man argumenterer med, at de pågældende indtægter og udgifter ikke har nogen *tilknytning* til det faste driftssted, jf. eksempelvis spørgsmålet om fradrag for børnebidrag. Forskellen mellem de to former for argumentation viser sig særligt ved allokeringen af *aktier* og *fordringer*, hvor det i denne afhandling gøres gældende, at også andre aktier end næringsaktier og andre fordringer end næringsfordringer og bankindeståender, der kan betegnes som driftskapital, vil kunne allokere til et fast driftssted, forudsat der er den fornødne tilknytning.

Det gøres i denne afhandling gældende, at allokeringen af et foretagendes faktiske indtægter og udgifter skal ske på baggrund af en forudgående allokering af foretagendets indkomstgrundlag, herunder en forudgående fordeling af foretagendets aktiver og passiver. Endvidere gøres det gældende, at der ved allokeringen primært skal lægges vægt på to kriterier, nemlig dels tilknytningen til det faste driftssteds erhvervsmæssige aktivitet, dels ledelsens beslutning på dispositionstidspunktet. I afsnit III ovenfor er der nærmere redegjort for, at dette må anses at gælde såvel ved indkomstopgørelsen i henhold til indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster som ved indkomstopgørelsen efter intern dansk skatteret.

I det følgende vil indholdet af disse allokeringskriterier og forholdet mellem dem blive uddybet i kapitel 9.1.1 – kapitel 9.1.3 (s. 357-363). Dernæst undersøges i kapitel 9.1.4 (s. 363 ff.) betydningen af driftsstedsforbehold for allokeringen af indkomst til et fast driftssted og i kapitel 9.1.5 (s. 376 ff.) betydningen af, at indkomst har sin kilde uden for driftsstedsstaten. Endelig redegøres der for reglerne om valutakursomregning af de indtægter og udgifter, der allokere til et fast driftssted, jf. kapitel 9.1.6 (s. 381 ff.).

9.1.1 Tilknytningen til det faste driftsstedes erhvervmæssige aktivitet

Ved anvendelsen af kriteriet om tilknytningen til det faste driftsstedes erhvervmæssige aktivitet vurderes det, hvilken *funktion* det bagved liggende grundlag for de enkelte indtægter og udgifter har for den erhvervmæssige aktivitet, der udøves fra det faste driftssted. I praksis vil en betydelig del af foretagendets faktiske indtægter og udgifter uden større problemer kunne allokere i medfør af dette kriterium.¹

Det forhold, at hovedvægten i denne afhandling naturligt knytter sig til de grænsetilfælde, der kan give anledning til vanskeligheder, bør derfor ikke ændre ved det generelle indtryk af, at det i en række tilfælde ikke giver anledning til særlige problemer at allokere foretagendets indtægter og udgifter. Hvis der fra et fast driftssted f.eks. sker salg af varer til kunder i driftsstedetsstaten, vil det således i reglen ikke give særlige problemer at allokere bl.a. udgifter til de ansatte, der er knyttet til det faste driftssted, udgifter til husleje for driftsstedets lokaler osv. til det faste driftssted, ligesom indtægterne fra salg af varerne fra det faste driftssted må allokere hertil.

Allokeringen af indtægter og udgifter må som nævnt ske på baggrund af en forudgående allokering af det bagved liggende indkomstgrundlag. Ved allokeringen af *afskrivninger* og ved allokeringen af *kapitalgevinster og -tab* må der således foretages en forudgående allokering af de enkelte aktiver og passiver, som danner baggrund for beregningen af afskrivninger, henholdsvis kapitalgevinster og -tab. Ved vurderingen af tilknytningen til den erhvervmæssige aktivitet vil konkrete forhold, herunder bevismæssige forhold og karakteren af den genstand, der skal allokere, naturligt spille en stor rolle.

For *materielle* aktivers vedkommende vil den *geografiske placering* i driftsstedetsstaten ofte kunne være udtryk for, at de pågældende aktiver har en tilknytning til det faste driftsstedes erhvervmæssige aktivitet. I sig selv kan den geografiske placering imidlertid *ikke* tillægges andet end en vis bevismæssig vægt ved vurderingen af tilknytningen til det faste driftsstedes erhvervmæssige aktivitet. Nærings- og anlægsaktiver, som befinder sig uden for driftsstedetsstaten, vil udmærket kunne have en nær tilknytning til det faste driftsstedes erhvervmæssige aktivitet, og omvendt følger det bl.a. af afvisningen af et *force of attraction*-princip, at de aktiver, som fysisk er placeret i driftsstedetsstaten, ikke nødvendigvis skal allokere til det faste driftssted.

Når der i KSL § 8 A, stk. 2, og i SEL § 7 A, stk. 2, er anvendt formuleringen "... overfører ..., der har været anvendt i skattepligtig virksomhed

1 Jf. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., til art. 7, margin nr. 99; Harald Schaumburg: Internationales Steuerrecht, 2. udg., 1998, s. 908, margin nr. 16.271.

her i landet, til benyttelse i udlandet”, må udtrykket *overfører* således forstås i juridisk forstand. Det afgørende er ikke i sig selv, at det pågældende aktiv geografisk flyttes fra Danmark til udlandet, men at det overgår fra at være allokert til et fast driftssted i Danmark til for fremtiden at skulle allokere til det udenlandske hovedkontor.

På tilsvarende vis vil det ved allokeringen af *udgifter* ikke i sig selv være afgørende, om udgifterne afholdes i eller uden for driftsstedetsstaten, jf. art. 7, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst. Hermed fastslås det, at der ikke skal lægges et betalingskriterium til grund, men at det i stedet skal vurderes, om de pågældende udgifter er afholdt "*til gavn*" for driftsstedet. Hvorvidt de pågældende udgifter, som den ene del af foretagendet har afholdt til gavn for den anden del af foretagendet, faktisk tilbagebetales eller udlignes over en mellemregning, skal derfor heller ikke tillægges afgørende vægt.²

I praksis vil det naturligvis ofte være således, at det er personer, der er hjemmehørende i overenskomstens kildeland, som er det faste driftsstedes leverandører mv. Årsagen hertil er, at det faste driftsstedes erhvervsmæssige aktivitet typisk vil være stærkt knyttet til den stat, hvor det faste driftssted er beliggende. Dette ændrer imidlertid ikke ved, at det principielt ikke i sig selv er afgørende, om udgifter betales til personer, der er hjemmehørende i overenskomstens kildeland, i domicillandet eller i en tredjestat.

Visse typer aktiver, f.eks. penge, har en sådan karakter, at det kan være særdeles vanskeligt at afgøre, om der er en tilknytning til den erhvervsmæssige aktivitet hos det faste driftssted eller ej. For sådanne typer aktiver vil det andet kriterium, ledelsens hensigt på dispositionstidspunktet, typisk kunne få en mere fremtrædende betydning.

9.1.2 Ledelsens hensigt på dispositionstidspunktet

Foretagendets ledelsens hensigt på dispositionstidspunktet udgør det andet kriterium for allokeringen af indtægter og udgifter mellem et foretagendes faste driftssted og hovedkontor. Kriteriet bygger på en *sammenligning med uafhængige foretagender* i overensstemmelse med fiktionen om det faste driftsstedes selvstændighed. De faktiske omstændigheder, som for et uafhængigt foretagende danner baggrund for opgørelsen af skattepligtige indtægter og fradragsberettigede udgifter, vil normalt være et resultat af bevidste handlinger, der kan tilskrives den pågældende person selv eller personer, der handler på dennes vegne. Når det skal afgøres, hvilke faktiske indtægter og udgifter, der

2 Jf. også OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 16 i.f.

skal allokeres til en persons faste driftssted, må det på tilsvarende måde (i en vis udstrækning) overlades til den pågældende selv at træffe beslutning, om det er det faste driftssted eller hovedkontoret, der skal udøve den funktion, som resulterer i en skattepligtig indtægt eller en fradragsberettiget udgift. I tysk ret er dette beskrevet således, at man også i skatteretten må respektere *die freie unternehmenspolitische Entscheidung*.³

Særlig nærliggende er sammenligningen med forholdene mellem *forbundne foretagender*. Når der indgås en aftale mellem på den ene side et datter- eller moderselskab og på den anden side en uafhængig tredjemand, kan det i en vis forstand siges *reelt* at være *koncernledelsens* afgørelse, om det er datterselskabet eller moderselskabet, der indgår aftalen med tredjemand. Tredjemand kan ganske vist ikke tvinges til at indgå aftalen med enten datter- eller moderselskabet, og valget af medkontrahent kan for tredjemand være forbundet med betydelige civilretlige konsekvenser, f.eks. ved det ene selskabs insolvens. Omvendt er koncernledelsen naturligvis også frit stillet til at vælge at undlade at indgå aftale med den uafhængige tredjemand, hvis ikke denne vil indgå aftalen med det udvalgte koncernselskab; og ud fra en praktisk synsvinkel vil koncernledelsen ved f.eks. at tilbyde tredjemand indeståelseserklæringer fra andre koncernselskaber ofte selv kunne vælge det koncernselskab, der skal indgå aftalen. I forhold til de enkelte datterselskaber vil koncernledelsens ønsker uanset de formelle selskabsretlige regler, som baserer sig på de enkelte koncernselskabers autonomi, ligeledes ud fra et *praktisk* synspunkt ofte være udslagsgivende. En ledelse i et datterselskab, som henholder sig til de selskabsretlige regler om de enkelte koncernselskabers autonomi, vil næppe i længden kunne fortsætte som ledelse i datterselskabet.

I praksis vil en koncernledelses beslutning om de enkelte koncernselskabers dispositioner ofte ske på et mere *overordnet* plan gennem udstedelse af generelle direktiver til ledelsen i datterselskabet og gennem organiseringen af de enkelte koncernselskabers aktiviteter. Dette kan imidlertid også anses *reelt* at svare til forholdene for et fast driftssted, nemlig hvor et foretagende har udstukket generelle retningslinjer til f.eks. en *lokal ledelse* for et fast driftssted. De konkrete beslutninger, som en lokal ledelse træffer i henhold til en sådan delegation af kompetence, må i relation til kriteriet om *ledelsens hensigt* på dispositionstidspunktet i almindelighed betragtes på samme måde som beslutninger, som træffes af den skattepligtige person selv.

I *selskabsretlig* henseende tages der i forhold til koncerner udgangspunkt i hvert selskab for sig, hvorimod man ud fra en *økonomisk* synsvinkel ofte vil be-

3 Jf. Bundesfinanzhofs dom af 29. juli 1992, jf. *Recht der internationalen Wirtschaft* 1992, 956, særligt s. 958.

tragte en koncern samlet. Paul Krüger Andersen har karakteriseret de selskabsretlige problemer, som opstår herved, som et resultat af en modsætning mellem (en *ny*) økonomisk realitet og (en *gammel*) juridisk fiktion.⁴ Det centrale problem i koncernretten er at afgøre, hvornår man på grund af koncernens økonomiske enhed må fravige udgangspunktet om de enkelte koncernselskabers autonomi. Et tilsvarende problem kendes fra reglerne om koncernbeskatning, hvor der også tages udgangspunkt i de enkelte koncernselskaber som selvstændige skattesubjekter, men hvor man ligeledes har indført regler om sambeskatning mv., som tager hensyn til koncernen som en økonomiske enhed. Såfremt man tager udgangspunkt i den *økonomiske enhed* for en koncern, er der betydelige ligheder med forholdene for et foretagende med et fast driftssted; i begge tilfælde må der ske en fordeling af enhedens indtægter og udgifter fra tredjemand i de forskellige koncernselskaber, henholdsvis de forskellige dele af foretagendet. I koncernen sker dette med udgangspunkt i, hvilke koncernselskaber der har de juridiske forpligtelser og rettigheder i forhold til tredjemand. Da et foretagendes faste driftssted og hovedkontor hver for sig blot udgør uselvstændige dele af foretagendet, kan en tilsvarende fremgangsmåde ikke fuldt ud anvendes ved opgørelsen af et fast driftssteds indkomst. Anvendelsen af kriteriet *ledelsens beslutning på dispositionstidspunktet* er til en vis grad udtryk for, at man ved allokeringen af foretagendets indkomst søger at tilnærme sig den økonomiske realitet for koncernforbundne selskaber, nemlig at det er koncernledelsen, som reelt bestemmer, hvilke selskaber der indgår hvilke aftaler.

Synspunktet om sammenligningen med uafhængige foretagender kan ikke føres fuldt igennem. De handlinger, som resulterer i skattepligtige indtægter eller udgifter for et *selvstændigt skattesubjekt*, vil typisk have form af civilretligt bindende aftaler om salg, køb, leje osv. Dette gælder også ved aftaler mellem et moderselskab og dets helejede datterselskab. Den aftale, en tredjemand indgår med et selskab i en koncern, fører som udgangspunkt kun til juridiske forpligtelser og rettigheder for det pågældende selskab. I modsætning her til vil en aftale mellem tredjemand og et foretagendes faste driftssted være bindende for *det samlede* foretagende og ikke blot for det faste driftssted.

Da det for tredjemand som udgangspunkt vil være uden betydning, om han "indgår aftalen" med et fast driftssted eller med hovedkontoret kan en evt. aftale mellem tredjemand og foretagendet om, at det er *det faste driftssted* eller *hovedkontoret*, som er "medkontrahent" fra foretagendets side, ikke tillægges nogen større vægt end den vægt, man ligger på kriteriet om ledelsens beslutning på dispositionstidspunktet. En aftale herom vil ikke være opstået som et kompromis mellem modstående interesser. Betydningen heraf vil ale-

4 Jf. Paul Krüger Andersen: Dansk koncernret, 1997, s. 49.

ne være af bevismæssig art til dokumentation for ledelsens beslutning på dispositionstidspunktet.

Det afgørende tidspunkt for bedømmelsen af ledelsens hensigt er *dispositionstidspunktet*. Heri ligger ikke nødvendigvis, at de bevismæssige data, som kan godtgøre ledelsens beslutning, skal være dateret senest på dispositionstidspunktet, men alene, at en evt. *efterfølgende* ændring af ledelsens beslutning ikke i sig selv vil skulle tillægges vægt med tilbagevirkende kraft. Synspunktet om, at det er forholdene på dispositionstidspunktet, der er afgørende, er ikke specielt for dette kriterium, men er udtryk for et grundlæggende skatteretligt princip om, at der som udgangspunkt ikke gælder en almindelig omgørelsesadgang.⁵

Det forhold, at det er dispositionstidspunktet, som er det afgørende bedømmelsestidspunkt, får bl.a. betydning ved den bevismæssige bedømmelse. Kriteriet om ledelsens hensigt på dispositionstidspunktet er ganske vist et *subjektivt* kriterium, men ledelsens hensigt må *dokumenteres* ved objektivt konstaterbare fakta. I OECD's kommentarer til modeloverenskomsten er det udtalt, at der ved opgørelsen af indkomsten for et fast driftssted skal tages udgangspunkt i foretagendets driftsregnskaber⁶ (som udarbejdes af eller for foretagendet selv). Denne udtalelse medfører ikke, at driftsregnskaberne i sig selv afgør, hvorledes allokeringen skal foretages, eller at udformningen af driftsregnskaberne i sig selv danner en formodning for allokeringen.⁷ Ud over at der bag kommentarerne om driftsregnskaberne ligger en forudsætning om, at regnskaberne giver et retvisende billede af de reelle økonomiske forhold hos det faste driftssted, synes det imidlertid berettiget at anse kommentarerne for at give udtryk for, at driftsregnskaberne kan tillægges vægt som dokumentation for ledelsens hensigt på dispositionstidspunktet. Ved den bevismæssige vurdering må der typisk lægges større vægt på den løbende bogføring og øvrige bevisdata, som er udformet omkring dispositionstidspunktet, end på de årsregnskaber mv., der opgøres på et ofte betydeligt senere tidspunkt. Ud over bogføringsmateriale kan ledelsens hensigt på dispositionstidspunktet evt. dokumenteres i form af interne aftaler,⁸ skriftsvekslinger, mødereferater eller dokumenteres ved en bedømmelse af foretagendets dispositioner, jf. som eksempel herpå Bundesfinanzhofs dom af 29. juli 1992.⁹

5 Se som udtryk herfor også mindretallet i TFS 1993, 7 H, som ikke ville lægge vægt på en intern aftale med tilbagevirkende kraft.

6 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 12.

7 Jf. bl.a. Bundesfinanzhofs dom af 29. juli 1992, jf. Recht der internationalen Wirtschaft 1992, 956, særligt s. 958.

8 Jf. om interne aftaler OECD's modeloverenskomst (1997-versionen) til art. 7, punkt 12.1, og ovenfor kapitel 6.3.3.1 (s. 212 ff.) og 6.3.3.2 (s. 214 ff.).

9 Jf. Recht der internationalen Wirtschaft 1992, 956, særligt s. 958 f.

Sagens problem var, om kontante midler, som var optjent af et japansk selskabs faste driftssted i Tyskland, skulle underkastes formuebeskatning i Tyskland. Bundesfinanzhof udtalte i præmisserne, at det forhold, at de kontante midler var overført til selskabets hoved kontor i Japan, skabte en forhåndsformodning for, at midlerne ikke længere skulle allokere til det faste driftssted, idet det her ved først og fremmest blev ledelsens vilje, som var bestemmende for, hvilken del af foretagendet de kontante midler skulle allokere til.

Det er foretagendets *ledelses* beslutning, der skal lægges afgørende vægt på. Foretagendet udgøres af den skattepligtige person (dvs. en fysisk person eller et selskab mv.), og det er derfor den pågældende fysiske persons eller det pågældende selskabs ledelses beslutning, der skal lægges afgørende vægt på. I det omfang den skattepligtige person måtte have *delegeret* en beføjelse til en lokal ledelse for det faste driftssted eller til andre, f.eks. konkrete medarbejdere, må disses beslutninger i henhold hertil i almindelighed sidestilles med ledelsens beslutning. På tilsvarende vis kan de enkelte deltagere i et personselskab, som har en selvstændig ledelse, anses at have overladt det til denne ledelse konkret at tage beslutninger om allokeringen på dispositionstidspunktet.

Både for tredjemand og for den enkelte selskabsdeltager i et *personselskab* vil det typisk være af central betydning, om en aftale med tredjemand indgås af selskabsdeltageren selv eller af personselskabet. Selv om en aftale med tredjemand indgås af personselskabet, er dette imidlertid ikke automatisk ensbetydende med, at den enkelte selskabsdeltagers indtægter eller udgifter forbundet hermed skal allokere til det faste driftssted, som personselskabets aktivitet udgør for den pågældende selskabsdeltager.¹⁰ Det skal undersøges, om selskabsdeltagerens andel af de konkrete indtægter eller udgifter har en tilknytning til det faste driftssted. Den praktiske betydning heraf ses bl.a. i en situation, hvor et personselskab driver virksomhed i flere stater.

9.1.3 Den indbyrdes afvejning af de to kriterier

Det kan give anledning til overvejelser, hvilken vægt det subjektive kriterium om ledelsens hensigt på dispositionstidspunktet bør tillægges over for de mere objektivt konstaterbare omstændigheder, som tillægges vægt efter kriteriet om tilknytningen til den erhvervmæssige aktivitet. Ofte vil begge kriterier pege i samme retning, og i så fald giver allokeringsspørgsmålet ikke anledning til problemer. Hvis kriterierne peger i forskellig retning, må sammenhængen mellem de to kriterier formentligt beskrives således, at til-

¹⁰ Jf. om fast driftssteds-princippets betydning i forhold til selskabsdeltagere i personselskaber ovenfor kapitel 5.3.2 (s. 181 ff.).

knytningen til den erhvervsmæssige virksomhed er det *primære* allokeringskriterium. Man kan således næppe forestille sig en situation, hvor man skulle følge ledelsens proklamerede hensigt, hvis dette åbenbart er i strid med tilknytningen til den erhvervsmæssige aktivitet.

Såfremt eksempelvis en maskine straks fra erhvervelsen anvendes i et fast driftsstedes produktion, skal maskinen og de dertil knyttede indtægter og udgifter allokeres til det faste driftssted, uanset ledelsen kan påvise, at den havde en anden hensigt ved købet af maskinen.

Omvendt skal en maskine, som anvendes i en produktion, der ikke hører under det faste driftssted, allokeres til hovedkontoret uanset ledelsens hensigt om det modsatte. Fra dansk retspraksis kan til støtte herfor henvises til TfS 1989, 605 H, hvor det fra skatteyderens side klart var hensigten, at de i sagen omhandlede indtægter fra salg af rågummi mv. til tredjemand og udbytte fra et schweizisk Aktiengesellschaft skulle henføres til det faste driftssted i Schweiz, men hvor Højesteret alligevel nåede frem til det modsatte resultat. I tysk retspraksis har Bundesfinanzhof udtalt, at der ved allokeringen af formuegoder i tvivlstilfælde skal lægges afgørende vægt på ledelsens hensigt (*der erkennbaren Willen der Geschäftsleitung*), men at der dog skal ses bort herfra, hvis ledelsens hensigt "... im Wieder spruch zu kaufmännischen und wirtschaftlichen Erfordernissen steht".¹¹

Som der er redegjort for ovenfor kapitel 9.1.1 (s. 357 f.) kan styrken af den erhvervsmæssige tilknytning til det faste driftsstedes erhvervsmæssige aktivitet afhænge af aktivets karakter og andre konkrete forhold. Vægtningen af de to kriterier over for hinanden vil bl.a. derfor ikke være konstant. I jo højere grad, der er usikkerhed om graden af tilknytning til den erhvervsmæssige aktivitet hos det faste driftssted, desto større betydning vil det subjektive kriterium om ledelsens hensigt på dispositionstidspunktet få. Omvendt vil det kunne være usikkert, om ledelsen konkret har truffet nogen beslutning om allokeringen på dispositionstidspunktet, hvorfor man i en sådan situation må lægge større vægt på kriteriet om tilknytningen til den erhvervsmæssige aktivitet, selv om en vurdering efter dette kriterium ikke fører til noget klart resultat.

9.1.4 Betydningen af driftsstedesforbehold for allokeringen

9.1.4.1 Driftsstedesforbehold i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne

OECD's modeloverenskomst indeholder i art. 10, stk. 4, art. 11, stk. 4, art. 12, stk. 3 og art. 21, stk. 2, et driftsstedesforbehold. Det følger heraf, at udbytte, renter, royalties og andre indkomster skal medtages i indkomstopgørel-

11 Jf. Bundesfinanzhofs dom af 1. april 1987, jf. Bundessteuerblatt 1987 II, 550, særligt s. 551.

sen for et fast driftssted, hvis grundlaget for indkomsten (aktierne osv.) har *direkte forbindelse med et sådant fast driftssted*. Det skal i det følgende undersøges, om der af disse bestemmelser kan udledes noget krav om en særlig kvalificeret tilknytning for at medtage de pågældende indtægter i indkomstopgørelsen for et fast driftssted.

9.1.4.1.1 Driftsstedsforbeholdet i art. 10-12

Driftsstedsforbeholdet i OECD's modeloverenskomsts art. 10, stk. 4, art. 11, stk. 4, og art. 12, stk. 3, må ses i sammenhæng med art. 7, stk. 7. Bestemmelserne løser kvalifikationskonflikter mellem på den ene side art. 7 om beskatning af erhvervsindkomst og på den anden side art. 10-12 om udbytte, renter og royalties fra kildelandet.

I medfør af OECD's modeloverenskomst art. 7, stk. 7, er bestemmelsen om erhvervsindkomst i art. 7 subsidiær, når den erhvervsmæssige indkomst omfatter "... fortjenester, som er omhandlet særskilt i andre artikler i denne overenskomst." *Udbytte, renter og royalties*, som hidrører fra overenskomstens kildeland, er *særskilt omhandlet* af art. 10-12. Disse bestemmelser giver overenskomstens kildeland ret til at beskatte op til en vis procentdel af bruttoindkomsten. For så vidt angår royalties giver art. 12 i OECD's modeloverenskomst dog ikke overenskomstens kildeland nogen beskatningsret, men enkelte danske overenskomster afviger på dette punkt fra OECD's modeloverenskomst. Art. 7, stk. 7, medfører, at overenskomstens kildeland ikke på grund af bestemmelsen i art. 7, stk. 1, afskæres fra at udnytte den delvise beskatningsret til udbytte, renter og royalties, som er tildelt kildelandet i art. 10-12.

Til dette udgangspunkt om, at udbytte, renter og royalties, som hidrører fra kildelandet, skal behandles efter art. 10-12, knytter sig dog en væsentlig undtagelse i form af driftsstedsforbeholdet i art. 10, stk. 4, art. 11, stk. 4, og art. 12, stk. 3. *Driftsstedsforbeholdet* medfører, at udbytte, renter, og royalties, der hidrører fra kildelandet, alligevel skal behandles efter art. 7, hvis modtageren driver erhvervsvirksomhed gennem et fast driftssted i kildelandet, og de bagved liggende aktier, fordringer og/eller rettigheder mv. har *direkte forbindelse* med det faste driftssted.

Driftsstedsforbeholdet i art. 10, stk. 4, art. 11, stk. 4, og art. 12, stk. 3, fører til, at den forrang, art. 7, stk. 7, tildeler bestemmelserne i art. 10-12, kun får betydning, hvis *enten* der ikke er et fast driftssted i overenskomstens kildeland *eller* – hvis der er et fast driftssted i kildelandet – de omhandlede indtægter ikke har direkte forbindelse med det faste driftssted.¹²

12 Jf. Wolfgang Kumpf: Besteuerung inländischer Betriebstätten von Steuerausländern, 1982, s. 25 f.

Det er næppe hensigtsmæssigt at beskrive konsekvensen af driftsstedesforbeholdet på den måde, "... at det faste driftssted gives status som værende hjemmehørende i den stat, hvor den betalende person er hjemmehørende".¹³ Det faste driftssted bliver *ikke* som følge af driftsstedesforbeholdet en *person*, der er *hjemmehørende* i driftsstedesstaten. Det faste driftssted er fortsat en uselvstændig del af den person, som er hjemmehørende i den anden stat (domicillandet). Konsekvensen af driftsstedesforbeholdet må snarere beskrives således, at driftsstedesstatens beskatning af udbytte, renter og royalties ikke begrænses af art. 10-12, hvis de pågældende indtægter har direkte forbindelse med et fast driftssted i kildelandet, idet indtægterne så medtages i indkomstopgørelse for det faste driftssted.

9.1.4.1.2 Driftsstedesforbeholdet i art. 21

Driftsstedesforbeholdet i art. 21, stk. 2, har en anden funktion end driftsstedesforbeholdet i art. 10-12.

Art. 21 om *andre indkomster* omfatter ifølge art. 21, stk. 1, indkomst, der oppebæres af en person, der er hjemmehørende i en af de kontraherende stater, hvis den pågældende indkomst ikke er omtalt i de forudgående artikler. Bestemmelsens omfang er ikke begrænset til de indkomstarter, som ikke er omtalt i andre artikler. Indkomstarter, som ganske vist er nævnt i øvrige artikler, men som ikke er omfattet af disse artikler omfattes også af art. 21. Som et betydningsfuldt eksempel herpå omfatter art. 21, stk. 1, f.eks. udbytte, renter og royalties, der enten hidrører fra en *trejdestat* eller fra *domicillandet*, idet art. 10-12 kun omfatter udbytte, renter og royalties, der hidrører fra overenskomstens kildeland.¹⁴ Dette gælder såvel overenskomster, som indeholder tilføjelsen "... – uanset hvorfra den hidrører – ..." i bestemmelsen i art. 21, stk. 1 (fra og med 1977-versionen af OECD's modeloverenskomst) som andre overenskomster uden denne tilføjelse (1963-versionen af OECD's modeloverenskomst).¹⁵

Erhvervsindkomst, som omfattes af art. 7, stk. 1, er omtalt i de forudgående artikler, og art. 21, stk. 1, finder derfor for så vidt allerede på grund heraf ikke anvendelse. Art. 7, stk. 7, er i den forbindelse uden selvstændig betydning, idet det heri kun fastslås, at bestemmelser i andre artikler skal have forrang for art. 7, hvis de pågældende indkomster er *omhandlet særskilt*, hvil-

13 Jf. således Leif Weizman: Dobbeltbeskatningsoverenskomster vedrørende indkomst og formue, 1994, s. 424.

14 Jf. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., til art. 21, margin nr. 12 ff.

15 Jf. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., til art. 21, margin nr. 14.

ket ikke er tilfældet for indkomster omfattet af art. 21. Bestemmelsen i art. 21 er således *mere* subsidiær end art. 7.

Driftsstedsforbeholdet i art. 21, stk. 2, er formuleret således, at bestemmelsen i art. 21, stk. 1, ikke finder anvendelse, hvis der udøves erhvervsvirksomhed med et fast driftssted, og den rettighed eller ejendom, der ligger til grund for indkomsten, har direkte forbindelse med det faste driftssted. Som nævnt følger det imidlertid allerede af ordlyden af art. 21, stk. 1, at bestemmelsen er uanvendelig for andre indkomster (herunder udbytte, renter og royalties fra tredjestater og fra domicillandet), som omfattes af art. 7.¹⁶ Driftsstedsforbeholdet i art. 21, stk. 2, bekræfter kun dette resultat, men har herudover *ikke* nogen *selvstændig betydning*.¹⁷

Efter de almindelige allokeringskriterier med hjemmel i art. 7, stk. 2 og 3, kan også indtægter (herunder udbytte, renter og royalties), der hidrører fra en tredjestat eller fra domicillandet, allokeres til et fast driftssted. Uanset hvorledes man fortolker udtrykket *direkte forbindelse* i art. 21, stk. 2, er det de *almindelige allokeringsprincipper*, som finder anvendelse ved allokeringen af sådanne indtægter, der hidrører fra en tredjestat eller fra domicillandet. Dette følger af, at art. 21, stk. 2, ikke kan tillægges selvstændig betydning. Den manglende selvstændige betydning af art. 21, stk. 2, må endvidere tillægges betydning ved fortolkningen af driftsstedsforbeholdet i art. 10, stk. 4, art. 11, stk. 4 og art. 12, stk. 3, jf. straks nedenfor.

9.1.4.1.3 Betydningen af udtrykket *direkte forbindelse* i art. 10-12

Udtrykket *direkte forbindelse*, som er anvendt i art. 10, stk. 4, art. 11, stk. 4 og art. 12, stk. 3, er hverken defineret i OECD's modeloverenskomst eller i kommentarerne hertil. I dansk skatteretlig teori og administrativ praksis er det – særligt i forhold til reglerne om begrænset skattepligt – gjort gældende, at kun udbytte og renter med en *kvalificeret tilknytning* til et fast driftssted kan allokeres hertil.¹⁸ I det følgende vil det mulige grundlag for at opstille et sådant krav blive undersøgt, idet det gøres gældende, at et sådant krav hverken følger af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne eller af intern dansk skatteret.

En ren sproglig fortolkning af udtrykket *direkte forbindelse* giver ikke i sig selv noget klart svar på, om der kræves en særlig kvalificeret tilknytning til det faste driftssted for at allokerer aktier, fordringer og rettigheder hertil. Til-

16 Jf. herved også, at Højesteret i TfS 1989, 605 H henviste til den dansk-schweiziske overenskomsts art. 7, stk. 1, og ikke art. 21, stk. 1, jf. om dommen nedenfor kapitel 11.1.1.1 (s. 459 ff.).

17 Jf. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., til art. 21, margin nr. 32.

18 Jf. om intern dansk skatteret nedenfor kapitel 9.1.4.2 (s. 370 ff.).

svarende må antages at gælde for udtrykket *effectively connected*, der er anvendt i den engelske originalversion af OECD's modeloverenskomst.

Udtrykket *effectively connected* kendes også fra intern amerikansk skatteret, hvor det i 1966 blev indført som modsætning til *force of attraction*-princippet.¹⁹ I intern amerikansk skatteret anvendes fast driftssteds-princippet ikke. Men selv om U.S. Internal Revenue Service ofte har fremført, at intern amerikansk skatteret ikke anvender en selvstændighedsfiktion, har Irene Burgers i sin komparative analyse af reglerne om opgørelsen af et fast driftssteds indkomst konkluderet, at konsekvenserne af det i intern amerikansk ret gældende *effectively connected*-princip har betydelige ligheder med konsekvenserne af fast driftssteds-princippet.²⁰ For at fastslå, om indtægter efter intern amerikansk skatteret er *effectively connected*, skal der foretages to tests: *asset use-test* og *business activity-test*.²¹ Der er ikke sket en inkorporation af disse tests i OECD's modeloverenskomst, og der er ikke grundlag for at antage, at udtrykket *effectively connected* i OECD's modeloverenskomsts driftsstedsforbehold skal fortolkes i lyset af den interne amerikanske fortolkning af samme begreb.²² I den amerikanske modeloverenskomst fra 1981 er driftsstedsforbeholdet i art. 10-12 i øvrigt formuleret således, at der i stedet for *effectively connected* anvendes udtrykket *attributable*.²³

I OECD's kommentarer er det blot udtalt, at der med driftsstedsforbeholdet er taget afstand fra princippet om *force of attraction*, og at bestemmelserne i øvrigt er i overensstemmelsen med kommentarerne til art. 7.²⁴ Anvendelsen af udtrykket *direkte forbindelse* i overenskomsten falder helt i tråd med, at driftsstedsforbeholdet ifølge kommentarerne har til formål at forhindre beskattning efter *force of attraction*-princippet. Dette taler imod at fortolke *direkte forbindelse* som indeholdende et krav om, at aktier, fordringer og rettigheder skal have en særlig kvalificeret tilknytning til det faste driftssted for at skul-

19 Jf. Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, s. 412 ff.; Irene Burgers: *Taxation and Supervision of Branches of International Banks*, 1991, s. 306; Leif Weizman: *Dobbeltbeskatningsoverenskomster vedrørende indkomst og formue*, 1994, s. 333.

20 Jf. Irene Burgers: *Taxation and Supervision of Branches of International Banks*, 1991, s. 342 ff.

21 Jf. Irene Burgers: *Taxation and Supervision of Branches of International Banks*, 1991, s. 306 f. med yderligere henvisninger.

22 Jf. Leif Weizman: *Dobbeltbeskatningsoverenskomster vedrørende indkomst og formue*, 1994, s. 342.

23 Jf. art. 10, stk. 4, art. 11, stk. 3, art. 12, stk. 3, og art. 21, stk. 2, i den amerikanske modeloverenskomst fra 1981.

24 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 10, punkt 31, til art. 11, punkt 24, til art. 12, punkt 20.

le medtages i det faste driftssteds indkomstopgørelse. I OECD's kommentarer til art. 7, stk. 7, er der heller intet, som kunne tale for, at der skulle gælde særlige allokeringskriterier for aktier, fordringer og rettigheder.²⁵

Som der er redegjort for ovenfor kapitel 9.1.4.1.2 (s. 365 f.), kan driftsstedsforbeholdet i art. 21, stk. 2, ikke tillægges nogen selvstændig betydning ved allokeringen af de indtægter, der omfattes af art. 7, idet art. 21 er subsidiær i forhold til art. 7. Udbytte, renter og royalties, som ikke hidrører fra overenskomstens kildeland, men fra en tredjestat eller fra domicillandet, er ikke omfattet af art. 10-12 og vil derfor skulle allokere til et fast driftssted i overenskomstens kildeland i medfør af de almindelige allokeringskriterier i art. 7, stk. 2 og 3. Dette taler i væsentlig grad for ikke at opstille noget krav om en særlig kvalificeret tilknytning for at medtage udbytte, renter og royalties fra overenskomstens kildeland i indkomstopgørelsen for det faste driftssted. I modsat fald ville man havne i en situation, hvor driftsstedsstatens beskatningsret var mere begrænset, når udbytte, renter og royalties betales fra *driftsstedsstaten*, end hvis sådanne indtægter betales fra en *tredjestat* eller endda fra *domicillandet*.

Følgende eksempel vil *illustrere* denne argumentation. Et foretagende fra stat A modtager licensindtægter fra en tredjemand i stat B for brugen af et patent. Disse licensindtægter skal efter de almindelige allokeringsprincipper i art. 7, stk. 2 og 3, henføres til et fast driftssted i stat B. Såfremt man antog, at driftsstedsforbeholdet i art. 12, stk. 3, skulle fortolkes således, at det pågældende patent måtte have en særlig kvalificeret tilknytning til det faste driftssted for, at licensindtægterne kunne medtages i driftsstedsindkomsten, ville stat B være afskåret fra at beskatte licensindtægterne, jf. art. 12, stk. 1, hvis der ikke var en sådan kvalificeret tilknytning.

Såfremt en tredjemand fra stat C også betaler licens for brugen af patentet, vil art. 12 (og dermed også art. 12, stk. 3) i overenskomsten mellem stat A og stat B være uanvendelig, jf. formuleringen i art. 12, stk. 1: "... der hidrører fra en af de kontraherende stater". Hvis de pågældende licensindtægter fra stat C efter principperne i art. 7, stk. 2 og 3, skal henføres til det faste driftssted i stat B, skal de medtages ved opgørelsen af det faste driftssteds indkomst, *uanset* hvilken betydning man tillægger udtrykket *direkte forbindelse*. Art. 21, stk. 2, skal som ovenfor nævnt ikke tillægges selvstændig betydning.

Driftsstedsstatens beskatningsret ville hermed blive begrænset *mere* i tilfælde af, at licens-betaleren er hjemmehørende i *driftsstedsstaten*, end i tilfælde, hvor betaleren er hjemmehørende i en tredjestat eller i domicillandet. Et sådant resultat må afvises.

25 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 32 ff.

Endelig kan til støtte for ikke at lægge afgørende vægt på udtrykket *direkte forbindelse* henvises til formuleringen af art. 13, stk. 2. I denne bestemmelse, som omtaler afståelse af formuegoder tilhørende et fast driftssted, anvendes ikke udtrykket *direkte forbindelse*, men derimod formuleringen *aktiver, som udgør en del af erhvervsformuen i et fast driftssted* (i den engelske originaludgave af OECD's modeloverenskomst: *movable property forming part of the business property of a permanent establishment*). Et krav om en særlig kvalificeret tilknytning til det faste driftssted kan således ikke udledes af bestemmelsen om fordelingen af beskatningsretten til kapitalgevinster. Såfremt man opstillede et sådant krav i bestemmelserne i art. 10-12 ville kapitalgevinster fra aktier, fordringer og rettigheder som følge heraf i videre omfang skulle allokere til et fast driftssted end de løbende indtægter fra samme aktiver. Et sådant resultat ville være i strid med princippet om, at allokeringen af indtægter og udgifter, herunder kapitalgevinster og -tab, skal allokere på baggrund af en forudgående allokering af de bagved liggende aktiver.

Det kan herefter *konkluderes*, at driftsstedsforbeholdet i art. 10, stk. 4, art. 11, stk. 4, art. 12, stk. 3, ikke fordrer nogen særlig kvalificeret tilknytning til et fast driftssted. Driftsstedsforbeholdet skal tillægges den betydning, at udbytte, renteindtægter, royalties og andre indkomster skal indgå i det faste driftssteds indkomst efter art. 7, hvis de pågældende indtægter efter de almindelige allokeringsprincipper i art. 7, stk. 2 og 3, skal henføres til det faste driftssted.²⁶

Støtte for denne konklusion kan findes i Østre Landsrets dom og (forudsætningsvis) Højesterets dom i TfS 1996, 532 H. I Østre Landsrets dom fandtes indeståendet på investeringsfondskonti at skulle allokere til et fast driftssted i Danmark, jf. om dommen nedenfor kapitel 11.3.3.3 (s. 495 ff.).

I dansk teori har Aage Michelsen i en kommentar til Østre Landsrets dom i TfS 1996, 532 H (TfS 1991,24 ØLD) bl.a. anført, at da udtrykket *direkte forbindelse* ikke er defineret OECD's modeloverenskomst, må man efter art. 3, stk. 2, anvende intern dansk rets forståelse, når sagen verserer i Danmark.²⁷ Hertil må det efter min opfattelse anføres, at udtrykket *direkte forbindelse* er ukendt i

26 Jf. tilsvarende Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., Vor Art. 10-12, margin nr. 15 ff. og margin nr. 25 ff. hvor det diskuteres, om driftsstedsforbeholdet fører til, at der i videre (ikke snævrere) omfang end efter almindelige allokeringskriterier bør henføres udbytte, renter eller royalties til et fast driftssted.

27 Jf. Aage Michelsen: International skatteret, 1. udg., 1991, s. 178, note 76. Overenskomsten mellem Schweiz og Danmark adskiller sig ikke på dette punkt fra modeloverenskomsten. I TfS 1996, 532 H fandt Højesteret ikke, at der forelå et fast driftssted i Danmark. Aage Michelsen har – antageligt af denne årsag – ikke gentaget den nævnte note i Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 218.

dansk skatteret, og at udtrykket derfor næppe kan siges at have nogen intern-retlig dansk betydning. Endvidere kan betydningen (eller rettere den manglende selvstændige betydning) af udtrykket udledes ved en fortolkning af overenskomsten med tilhørende kommentarer.

Thøger Nielsen har i sin fremstilling ikke udtrykkeligt taget stilling til betydningen af udtrykket *direkte forbindelse* i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne.²⁸ Som et eksempel på allokeringen af fordringer anføres det imidlertid, at der til et fast driftssted i Tyskland f.eks. vil skulle allokere et indestående i en tysk bank, hvis driftsstedet har foretaget det pågældende bankindsud, eller dette er sket som led i driftsstedets virksomhed.²⁹ Thøger Nielsen synes ikke med dette eksempel at kræve nogen særlig kvalificeret tilknytning for at allokere fordringer og renter til det faste driftssted. Ved opgørelsen af en begrænset skattepligtigs indkomst fra et fast driftssted i Danmark i medfør af KSL § 2 og SEL § 2 har Thøger Nielsen indtaget det standpunkt, at udbytte ikke skal medtages i indkomstopgørelsen; dette er imidlertid begrundet i en fortolkning af interne danske regler, jf. nedenfor kapitel 9.1.4.2.1 (s. 370).

9.1.4.2 Driftsstedsforbehold i intern dansk skatteret

I dansk skatteretlig teori og i visse administrative afgørelser er det gjort gældende, at udbytte og renter efter intern dansk skatteret kun i begrænset omfang vil skulle henføres til et fast driftssted i Danmark, jf. KSL § 2, stk. 1, litra d, og SEL § 2, stk. 1, litra a. Til støtte herfor synes der at kunne fremføres to argumenter, nemlig *dels* kravet om den erhvervsmæssige karakter af de konkrete indtægter og udgifter, *dels* kravet om tilknytning. Kravet om den erhvervsmæssige karakter af indtægterne og udgifterne er undersøgt ovenfor kapitel 8.4.2 (s. 309 ff.), og det er her konkluderet, at hverken sondringen mellem næring og anlæg eller analogislutninger fra øvrige bestemmelser i skattelovgivningen kan begrunde eksistensen af et sådant krav. Nedenfor vil der blive redegjort for, at der heller ikke er grundlag for at opstille et krav om en særlig kvalificeret tilknytning til et fast driftssted for at medtage udbytte, renter og royalties i driftsstedets indkomstopgørelse.

9.1.4.2.1 Allokering af udbytte til et fast driftssted

Særskilte bestemmelser om begrænset skattepligt for udbytte (nu: KSL § 2, stk. 1, litra f, og SEL § 2, stk. 1, litra c) blev indført i den danske skattelovgivning i forbindelse med kildeskattereformen, der trådte i kraft 1970. I *den*

28 Jf. Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, s. 637 ff.

29 Jf. Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, s. 610.

skatteretlige teori er det gjort gældende, at det af sammenhængen mellem bestemmelserne om begrænset skattepligt for udbytte og bestemmelserne om erhvervsindkomst fra et fast driftssted kan udledes, at udbytte ikke skal medtages i indkomstopgørelsen for et fast driftssted.

Thøger Nielsen har i Indkomstbeskatning II, der med udgivelse i 1972 udkom kort tid efter gennemførelsen af kildeskattereformen, anført, at den endelige bruttobeskatning af udbytte i henhold til KSL § 2 og SEL § 2 klart medfører, at der ikke kan ske sammenlægning med øvrig indkomst fra Danmark, der er undergivet begrænset skattepligt. Dette må ifølge Thøger Nielsen "... antageligt også gælde i de tilfælde, hvor de pågældende aktier eller andelsbeviser er knyttet til et herværende fast driftssted, idet der ikke er hjemmel til at gøre forskel på retsstillingen under hensyn til aktiebesiddelsens karakter". Det fremhæves, at dette gælder "... uanset mange overenskomster betragter udbytteindtægter knyttet til det faste driftssted som en bestanddel af driftsstedsindkomsten."³⁰

Peter Dyhr har i sin anmeldelse af Thøger Nielsens fremstilling tilsyneladende tilsluttet sig dette synspunkt, idet Thøger Nielsen i anmeldelsen kritiseres for ikke konsekvent at føre synspunktet videre til avancer ved afståelse af aktier.³¹ Ifølge Peter Dyhr kunne aktieavancer som følge af henvisningen i dagældende LSI § 10 til KSL § 2, stk. 1, litra c og d, (nu: litra d og e) ikke være omfattet af begrænset skattepligt *uanset* tilknytningsgraden til et fast driftssted i Danmark.

Aage Michelsen har med henvisning til diskussionen mellem Thøger Nielsen og Peter Dyhr konkluderet, at aktieavancer næppe vil være omfattet af et fast driftssteds indkomst, med mindre driftsstedet handler med aktier som led i næring.³² Aage Michelsens synspunkt synes dog primært at bygge på den erhvervsmæssige karakter af aktierne, jf. ovenfor kapitel 8.4.2.1 (s. 311 f.).

Thøger Nielsens og Peter Dyhrs synspunkt om ikke at medtage udbytte i indkomstopgørelsen for et fast driftssted synes således begrundet med sammenhængen mellem bestemmelserne i (nu:) KSL § 2, stk. 1, litra f, og SEL § 2, stk. 1, litra c, om begrænset skattepligt af udbytte og bestemmelserne i (nu:) KSL § 2, stk. 1, litra d, og SEL § 2, stk. 1, litra a, om erhvervsindkomst fra et fast driftssted. Det centrale spørgsmål er derfor, om de særlige bestemmelser om begrænset skattepligt for udbytte udelukker, at udbytte vil kunne medtages i indkomstopgørelsen for en begrænset skattepligtig faste driftssted i Danmark.

30 Jf. Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, s. 412.

31 Jf. Peter Dyhr i U 1974 B 46, særligt s. 50, med kritik af Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, s. 421.

32 Jf. Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 215 og s. 275, note 9.

Thøger Nielsens og Peter Dyhrs synspunkt kan *ikke* tiltrædes.³³ For *det første* kan der henvises til, at synspunktet fører til, at man i intern dansk skatteret i givet fald ville anvende en løsning, som afviger fra løsningen i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, hvor udbytte med tilknytning til et fast driftssted skal medtages i indkomstopgørelsen for et fast driftssted, jf. ovenfor kapitel 9.1.4.1 (s. 363 ff.).

Thøger Nielsen har som ovenfor nævnt gjort opmærksom på denne konflikt, men har ikke angivet, hvorledes man konkret ville skulle gennemføre overenskomstlempelsen af den danske indkomst.

For *det andet* ville en sådan sammenhæng mellem bestemmelserne om begrænset skattepligt for udbytte og bestemmelserne om begrænset skattepligt for erhvervsindkomst fra et fast driftssted føre til nogle resultater, som har karakter af vilkårlighed.

Da Thøger Nielsens og Peter Dyhrs fortolkning støttes på, at der er gjort endeligt op med den begrænsede skattepligt for udbytte i de nugældende KSL § 2, stk. 1, litra f, og SEL § 2, stk. 1, litra c, ville den af dem hævdede retstilstand give problemer i forhold til begrænset skattepligtige, der fra et fast driftssted i Danmark driver *næring* med aktier, f.eks. en dansk bankfilial. KSL § 2, stk. 1, litra f, og SEL § 2, stk. 1, litra c, omfatter også udbytte fra næringsaktier, hvorfor man i givet fald måtte beregne den begrænset skattepligtige udbytteskat (25 pct.) på baggrund af en opgjort bruttoindkomst uden mulighed for fradrag af dertil knyttede udgifter, såsom f.eks. finansieringsudgifter til erhvervelse af de udbyttegivende aktier.

Da der ikke findes nogen særskilt bestemmelse om begrænset skattepligt for udbytte *fra udlandet*, ville sådant udbytte i videre omfang skulle medtages i dansk driftssteds indkomst end udbytte fra Danmark. KSL § 2, stk. 1, litra f, og SEL § 2, stk. 1, litra c, omfatter ikke udbytte fra udlandet, hvorfor disse bestemmelser under alle omstændigheder ikke i sig selv kan forhindre, at udbytte fra udlandet vil kunne henføres til et fast driftssted i Danmark.³⁴ Hertil kommer, at det i ABL § 13 a, stk. 2, er forudsat, at aktieavancer kan knyttes til et fast driftssted i Danmark, jf. herom ovenfor kapitel 8.4.2.1.3 (s. 320 ff.).

33 Jf. Jens Olav Engholm Jacobsen: Selskabsskatteloven med kommentarer, 1997, s. 127; Niels Winther-Sørensen i Skatteretten 3, 2. udg., s. 162 f.

34 I betænkningen af 14. maj 1987 til lovforslag L 208, s. 3 (vedrørende ABL § 13 a, stk. 2), er det således forudsat, at aktier fra et selskab, hjemmehørende i en tredjestat, i sjældne tilfælde vil kunne være knyttet til et fast driftssted i Danmark, så den begrænsede skattepligt efter KSL § 2, stk. 1, litra d, og SEL § 2, stk. 1, litra a, omfatter kapitalgevinster vedrørende aktierne.

En afvisning af et driftsstedforbehold for udbytte fra Danmark, som er knyttet til et fast driftssted i Danmark, ville endvidere stride mod retsstillingen for så vidt angår andre sammenlignelige indtægter, såsom renter og royalties, jf. herom nedenfor.

Synspunktet om, at der er gjort endeligt op med beskatningen af udbytte i KSL § 2, stk. 1, litra f, og SEL § 2, stk. 1, litra c, bygger på tilsvarende overvejelser, som blev fremført i TfS 1996, 532 H vedrørende sammenhængen mellem KSL § 2, stk. 1, litra c (nu: litra d) og litra d (nu: litra e). I denne sag blev det af skatteyderens advokat gjort gældende, at indkomst, som omfattes af bestemmelsen om fast ejendom (nu: litra e) ikke samtidigt vil kunne være omfattet af bestemmelsen om erhvervsindkomst (nu: litra d). Højesteret afviste argumentationen og fastslog, at beskatning også vil kunne foretages efter bestemmelsen om erhvervsindkomst (nu: litra d), hvis betingelserne i denne bestemmelse i øvrigt er opfyldt.³⁵

Endelig giver hverken ordlyden eller forarbejderne til KSL § 2, stk. 1, litra f, og SEL § 2, stk. 1, litra c, støtte for Thøger Nielsens og Peter Dyhrs fortolkning af sammenhængen mellem bestemmelserne.

Ved indførelsen af en særlig bestemmelse om begrænset skattepligt for udbytte i kildeskatteloven blev det i forarbejderne alene angivet, at "... skattepligten i henhold til *denne* bestemmelse ..." (min fremhævelse) er endeligt opfyldt ved indeholdelsen.³⁶ Med denne udtalelse er der ikke taget stilling til, om den særlige bestemmelse om begrænset skattepligt for udbytte (nu: KSL § 2, stk. 1, litra f) skal finde anvendelse i tilfælde, hvor udbyttet er knyttet til erhvervsindkomst fra et fast driftssted.

Tilsvarende gør sig gældende vedrørende forarbejdernes bemærkninger til bestemmelsen om indeholdelse af kildeskat ved udbetaling af udbytte. Det blev her anført, at den indeholdte udbytteskat for begrænset skattepligtige er en *endelig skat*, og at man f.eks. ikke vil kunne modregne udbytteindkomsten med et underskud fra et fast driftssted i Danmark.³⁷ Med denne udtalelse er der imidlertid *kun* taget stilling til den situation, hvor udbytte fra et dansk selskab *ikke* kan allokere til et fast driftssted i Danmark.

I forbindelse med udvidelsen af de særlige bestemmelser om begrænset skattepligt for udbytte ved skatteflugtspakken fra 1987 blev det i bemærkningerne

35 Jf. om TfS 1996, 532 H ovenfor kapitel 4.3.1.2.2 (s. 134 f.) og kapitel 8.1.2.1 (s. 297 ff.), samt nedenfor kapitel 11.3.3.3 (s. 495 ff.)

36 Jf. bemærkningerne til kildeskatteloven, Folketingstidende 1966/67, spalte 65 ff., særligt spalte 185.

37 Jf. Folketingstidende 1967/77, spalte 65 ff., særligt spalte 261.

til de foreslåede bestemmelser anført, at den indeholdte udbytteskat på 30 pct. (nu: 25 pct.) for begrænset skattepligtige vil udgøre en endelig skat.³⁸ Heller ikke herved er der taget stilling til den situation, hvor udbytte kan henføres til et fast driftssted.

Det må således *konkluderes*, at sammenhængen mellem bestemmelserne om begrænset skattepligt for udbytte og bestemmelserne om begrænset skattepligt for erhvervsindkomst fra et fast driftssted ikke udelukker, at udbytte kan henføres til et fast driftssted i Danmark. Der gælder et *driftsstedsforbehold* for udbytte, således at udbytte i lighed med aktieavancer skal medtages ved indkomstopgørelsen for en begrænset skattepligtigs faste driftssted i Danmark, såfremt de bagved liggende aktier efter de almindelige allokeringskriterier skal allokeres til driftsstedet.

Tilsvarende må det også ved opgørelsen af indkomsten for et fast driftssted i udlandet til brug for lempelse efter LL § 33 antages, at udbytte og aktieavancer skal medtages i driftsstedsopgørelsen, såfremt de bagved liggende aktier kan henføres til det faste driftssted efter de almindelige allokeringskriterier.

9.1.4.2.2 Allokering af renter til et fast driftssted

Det eneste udtrykkeligt formulerede driftsstedsforbehold i den danske skatelovgivning er bestemmelsen i KSL § 2, stk. 5, 4. pkt, hvorefter renteindtægter, der ellers særskilt ville være undergivet begrænset skattepligt efter KSL § 2, stk. 1, litra h, undtages fra denne beskatning, hvis de er *knyttet til et fast driftssted omfattet af stk. 1, litra d*. Dette driftsstedsforbehold blev sammen med den særskilte bestemmelse om begrænset skattepligt for renter indført i forbindelse med skatteflugtspakken i 1987.

Bestemmelsens *ordlyd* giver ikke grundlag for at opstille noget krav om en særlig kvalificeret tilknytning for til et fast driftssted i Danmark for at allokerer renteindtægter til et fast driftssted i Danmark. Af *forarbejderne* til bestemmelser fremgår endvidere, at der ikke ved formuleringen af bestemmelsen blev tilsigtet nogen realitetsændring for, hvornår renter skal medtages i driftsstedsopgørelsen.³⁹

Baggrunden for, at der netop er formuleret et driftsstedsforbehold for renteindtægter i KSL § 2, stk. 5, 4. punktum, og ikke for øvrige renteindtægter fra Danmark, er, at der kun er særskilt begrænset skattepligt for renteindkomst fra Dan-

38 Jf. Folketingstidende 1986/87, tillæg A, spalte 4385 ff., særligt spalte 4408 ff.

39 Jf. Folketingstidende 1986/87, tillæg A, spalte 4385 ff., særligt spalte 4417 f.

mark i de sjældne tilfælde, der er opregnet i KSL § 2, litra h. KSL § 2, stk. 5, 4. punktum, sikrer således, at renteindtægter, der er knyttet til et fast driftssted i Danmark, altid beskattes efter bestemmelsen i KSL § 2, stk. 1, litra d.

Driftsstedsforbundet i KSL § 2, stk. 5, 4. punktum, må anses som udtryk for et generelt princip om, at renteindtægter skal medtages ved opgørelsen af et fast driftsstedes indkomst, hvis den bagved liggende fordring skal allokere til det faste driftssted. Tilsvarende gælder også i forhold til kursgevinster og -tab på fordringer, jf. herved KGL §§ 2 og 12,⁴⁰ samt KGL § 37, stk. 3, og stk. 4.

Det kan *konkluderes*, at der ikke er grundlag for at antage, at der efter intern dansk skatteret skulle gælde et krav om en særlige kvalificeret tilknytning for at allokere fordringer og dertil knyttede renteindtægter og kursgevinster og -tab til et fast driftssted. Dette må antages at gælde i forhold til såvel et fast driftssted i Danmark som et fast driftssted i udlandet.

9.1.4.2.3 Allokering af royalties til et fast driftssted

I forbindelsen med skatteflugtspakken i 1987 blev der også indført begrænset skattepligt for royalties i KSL § 2, stk. 1, litra i, og SEL § 2, stk. 1, litra g. Royalties beskattes efter disse bestemmelser som hovedregel med 30 pct. af bruttoindkomsten, jf. henvisningen i de nævnte bestemmelser til KSL § 65 C. Selv om der ikke, således som i den samtidigt indførte bestemmelse om begrænset skattepligt for renter, jf. ovenfor, blev indføjet et udtrykkeligt driftsstedsforbund i lovbestemmelsernes ordlyd, fremgår det af *forarbejderne*, at et driftsstedsforbund var tilsigtet.

I *det oprindelige forslag* var der foreslået en generel indeholdelse af royaltyskat, således at fuldt skattepligtige efter et forslag til KSL § 67 B, stk. 1 og 2, skulle medtage royalties ved indkomstopgørelsen efter de almindelige regler og så modregne den indeholdte royaltyskat i den endelige slutskat. Efter forslaget til KSL § 67, stk. 3, skulle det samme gælde royalties, som erhverves af en skattepligtig efter KSL § 2, stk. 1, litra d, eller SEL § 2, stk. 1, litra a.⁴¹

Dette forslag blev af administrative årsager *ændret* til den nuværende formulering af KSL § 65 C, således at der kun skal indeholdes royaltyskat ved betalinger til de personer eller selskaber i udlandet, som bliver omfattet af skattepligten efter KSL § 2, stk. 1, litra i, eller SEL § 2, stk. 1, litra g. Det fremgår af *betænkningen*, at det herved blev forudsat, at royalties, som omfattes af begræn-

40 Jf. bemærkningerne til lovforslag L 194 af 13. marts 1997, til § 2 og til § 12.

41 Jf. lovforslag L 207 af 18. februar 1987.

set skattepligt efter bestemmelserne om begrænset skattepligt for erhvervsvirksomhed med *fast driftssted* i Danmark, jf. KSL § 2, stk. 1, litra d, eller SEL § 2, stk. 1, litra a, *ikke* omfattes af indeholdelsespligten efter KSL § 65 C og dermed af den begrænsede skattepligt efter KSL § 2, stk. 1, litra i, og SEL § 2, stk. 1, litra g.⁴²

“Der skal derimod ikke foretages indeholdelse af royaltyskat ved betalinger til personer eller selskaber, som allerede er skattepligtige til Danmark af royalty, enten fordi modtageren er fuldt skattepligtig, eller fordi royaltybetalingen indgår i overskuddet af et fast driftssted her i landet, som er omfattet af begrænset skattepligt efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra d, eller selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a.”

Det kan således *konkluderes*, at der i forarbejderne til KSL § 2, stk. 1, litra i, og SEL § 2, stk. 1, litra g, er forudsat et driftsstedsforbehold, så royalties for rettigheder mv., der kan allokere til et fast driftssted i Danmark, skal medtages ved indkomstopgørelsen for det faste driftssted. Når royalties kan allokere til et fast driftssted i Danmark, skal bestemmelserne i KSL § 2, stk. 1, litra d, og SEL § 2, stk. 1, litra a, finde anvendelse, og der gælder ikke noget krav om en særlig kvalificeret tilknytning til et fast driftssted for at medtage royalties i indkomsten herfor. Tilsvarende må antages at gælde ved opgørelsen af indkomsten for et fast driftssted i udlandet.

9.1.5 Driftsstedsindkomst med kilde uden for driftsstedsstaten

Det er i art. 7 i OECD's modeloverenskomst forudsat, at også indtægter, som hidrører fra en tredjestat eller fra domicillandet, vil kunne henføres til et fast driftssted, der er beliggende i overenskomstens kildeland.⁴³ I en vis forstand kan sådanne indtægter siges at have *indkomstkilde i to stater*, nemlig dels i tredjestaten/domicillandet, dels (som en del af det faste driftssteds indkomst) i overenskomstens kildeland.⁴⁴ Tilsvarende må antages at gælde ved opgørelsen af et fast driftssteds indkomst efter intern dansk skatteret.

Det er typisk kapitalindtægter i form af *udbytte*, *renter* og *royalties*, som vil kunne allokere til et fast driftssted, selv om indtægterne hidrører fra en tredjestat eller fra domicillandet.

For så vidt angår *fast ejendom*, som er beliggende i *domicillandet*, fremgår det af driftsstedsforbeholdet i art. 21, stk. 2, at denne bestemmelse ikke omfat-

42 Jf. Folketingstidende 1986/87, tillæg B, spalte 2057, særligt spalte 2066.

43 Jf. OECD's modeloverenskomsts art. 7, stk. 3, vedrørende udgifter, der afholdes uden for driftsstedsstaten, og art. 21, stk. 2; OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 21, punkt 4 ff.

44 Jf. om placeringen af indkomstkilden i OECD's modeloverenskomst ovenfor kapitel 4.3.2 (s. 136 ff.).

ter fast ejendom som defineret i art. 6, stk. 2. Konsekvensen heraf er ifølge OECD's kommentarer til bestemmelsen, at overenskomstens kildeland skal undlade at medtage indkomsten fra den faste ejendom i opgørelsen af det fast driftssteds indkomst.⁴⁵ Art. 21, stk. 2, *præciserer* herved, at *beliggenhedsprincippet* i forhold til faste ejendomme i domicillandet skal tillægges større betydning end fast driftssteds-princippet.

Derimod er det mere tvivlsomt, om en fast ejendom, som er beliggende i en *tredjestat*, vil kunne henføres til et fast driftssted i overenskomstens kildeland. *Beliggenhedsprincippet* taler her ikke i samme grad for, at man skal undlade at allokere den faste ejendom til det faste driftssted. Endvidere finder undtagelsen i art. 21, stk. 2, næppe direkte anvendelse i denne situation. Bestemmelsen i art. 21, stk. 2, omhandler kun *indkomst af fast ejendom, som defineret i art. 6, stk. 2*, og definitionen i art. 6, stk. 2, omfatter kun fast ejendom, som er beliggende i en af de kontraherende stater. Dette kunne tale for, at fast ejendom fra en tredjestat godt kan henføres til et fast driftssted i overenskomstens kildeland, forudsat der er den fornødne tilknytning til det faste driftssted. Herimod taler muligvis, at art. 13, stk. 2, om fortjeneste ved afståelse af aktiver, der kan henføres til fast driftssted, udtrykkeligt undtager fast ejendom. Denne formulering i art. 13, stk. 2, er imidlertid knyttet til afgrænsningen over for kapitalgevinster vedrørende fast ejendom beliggende i *overenskomstens kildeland*, som omfattes af art. 13, stk. 1.⁴⁶ Bestemmelsen i art. 13, stk. 2, udelukker derfor næppe, at fast ejendom beliggende i en *tredjestat* kan henføres til det faste driftssted. Henset til, at der ikke er noget afgørende hensyn at tage til den særlige tilknytning, en fast ejendom har til et territorium, når den faste ejendom er beliggende i en tredjestat, kan det næppe principielt afvises, at fast ejendom, som er beliggende i en tredjestat, vil kunne henføres til et fast driftssted i overenskomstens kildeland.⁴⁷

Endvidere har det givet anledning til diskussion, om indkomst fra et *under-fast driftssted*, som er beliggende i en tredjestat eller i domicillandet, kan henføres til et fast driftssted i overenskomstens kildeland. I tysk praksis og teori er problemet løst således, at det principielt er udelukket at henføre indkomst fra et *under-fast driftssted* i en tredjestat eller i domicillandet til et *fast driftssted* i overenskomstens kildeland.

I en dom fra 1988 fastslog Bundesfinanzhof, at indtægter, som kan henføres til et fast driftssted i udlandet, ikke i forhold til de interne tyske regler om begræn-

⁴⁵ Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 21, punkt 4

⁴⁶ Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 13, punkt 24.

⁴⁷ Jf. formentligt Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., til art. 6, margin nr. 46, men anderledes Otto H. Jacobs: Internationale Unternehmensbesteuerung, 4. udg., 1999, s. 526.

set skattepligtigt samtidigt kan henføres til et fast driftssted i Tyskland.⁴⁸ Dommen vedrørte spørgsmålet om, hvorvidt en schweizisk selskabsdeltager i et tysk personselskab var begrænset skattepligtig til Tyskland, men det er i teorien antaget, at resultatet også logisk følger af dobbeltbeskatningsoverenskomster svarende til OECD's modeloverenskomst. Som begrundelse herfor anføres, at man ellers ville fratage tredjestaten sin ret til at beskatte *under-fast driftsstedet*.⁴⁹

En så konsekvent afvisning af at henføre indkomst fra et *under-fast driftssted* i en tredjestat til et fast driftssted i overenskomstens kildeland er efter min opfattelse ikke korrekt. Dette gælder såvel ved indkomstopgørelsen efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst som ved indkomstopgørelsen efter intern dansk skatteret. Det er ikke formålet med de *bilaterale* overenskomster at tage hensyn til en tredjestats ret til at beskatte. Det forhold, at der i en tredjestat er en sådan aktivitet, at det opfylder betingelserne for et fast driftssted i medfør af art. 5 i OECD's modeloverenskomst, må naturligvis tages med som et moment ved vurderingen af, om indkomsten fra dette *under-fast driftssted* har den fornødne tilknytning til det faste driftssted i overenskomstens kildeland. Såfremt der er den fornødne tilknytning, må det imidlertid antages, at indkomst fra et *under-fast driftssted* i en tredjestat skal medtages ved indkomstopgørelsen for et fast driftssted i overenskomstens kildeland.⁵⁰

Et eksempel herpå kunne være et fransk selskabs faste driftssted i København, som skal betjene både det danske og sydsvenske marked, og som derfor opretter en filial i Malmø.

Det er (endnu) mere tvivlsomt, om indkomst fra et *under-fast driftssted*, som er beliggende i *domicillandet*, kan henføres til et fast driftssted i overenskomstens kildeland. En sådan situation ville f.eks. kunne opstå ved, at en dansk person deltager i et tysk personselskab, som har en dansk filial. Man vil her med større rette end ovenfor kunne fremføre det argument, at man bør tage hensyn til den tilknytning, *under-fast driftsstedet* har til domicillandet. På den

48 Jf. Bundesfinanzhof i en dom af 24. februar 1988 Bundessteuerblatt 1988, II, 663. Se for samme resultat i tidligere teori K. H. Baranowski: Besteuerung inländischer Betriebstätten von Steuerausländern, 1982, s. 119, med henvisninger, og i efterfølgende teori Otto H. Jacobs: Internationale Unternehmensbesteuerung, 4. udg., 1999, s. 338 og s. 526.

49 Jf. Otto H. Jacobs: Internationale Unternehmensbesteuerung, 4. udg., 1999, s. 526.

50 Jf. forudsætningsvis Aage Michelsen i Det nordiska skatteavtalet med kommentarer, 2. udg., s. 35; samme: International skatteret, 2. udg., s. 234.

anden side indeholder OECD's modeloverenskomst netop ikke særlige regler om den situation, hvor der til et fast driftssted i overenskomstens kildeland skal henføres indkomst, som hidrører fra domicillandet.⁵¹ Der synes derfor ikke at være grundlag for generelt af udelukke, at indkomst fra et *under-fast driftssted*, som er placeret i domicillandet, vil kunne henføres til et fast driftssted i overenskomstens kildeland. Det må imidlertid formodes, at en sådan situation sjældent vil opstå i praksis.

Ved undersøgelsen af de problemer, der opstår, når der til et fast driftssted kan henføres indtægter, som hidrører fra en tredjestat eller fra domicillandet, må der sondres mellem, om Danmark er overenskomstens kildeland eller Danmark er domicillandet.

9.1.5.1 Danmark som overenskomstens kildeland

Det må antages, at der i henhold til reglerne om begrænset skattepligt kan henføres indtægter fra tredjestater til et fast driftssted i samme omfang som efter dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. Der må herefter først tages stilling til, om der i Danmark kan ydes lempelse i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst med den tredjestat, hvorfra indkomsten hidrører.

I tilfælde af *begrænset skattepligt* til Danmark vil den pågældende person som begrænset skattepligtig til både Danmark og til tredjestaten ikke direkte kunne påberåbe sig overenskomsten, jf. herved art. 1, sammenholdt med art. 4, stk. 1, i OECD's modeloverenskomst. Såfremt han skal kunne gøre krav på overenskomstlempelse, må dette støttes på et diskriminations- eller restriktionsforbudet, jf. nedenfor kapitel 17.2.3.2 (s. 730).

Såfremt en person er *dobbelt domicileret*, og Danmark efter overenskomstens dobbeltdomicil-klausul er overenskomstens kildeland, vil overenskomsten mellem Danmark og tredjestaten derimod kunne påberåbes direkte. I denne situation er den pågældende set i forhold til tredjestaten hjemmehørende i Danmark, og det forhold, at han *samtidigt* er omfattet af en anden dobbeltbeskatningsoverenskomst, kan ikke antages at skulle komme ham til skade.⁵²

Hvad enten overenskomsten med tredjestaten kan påberåbes eller ej, vil den pågældende person i Danmark (alternativt) kunne få *almindelig creditlempelse* i

51 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 21, punkt 5 f.

52 Jf. Aage Michelsen i FSR's årsskrift 1991, Skatteret – erhvervsret, s. 209 ff., særligt s. 234 (vedrørende dobbeltdomicil for et moderselskab); Odd Hengsle og Mogens Rasmussen i SO 1990, 231, særligt s. 232 (vedrørende en lønmodtager med dobbeltdomicil).

medfør af LL § 33. Bestemmelsen gælder både for fuldt og for begrænset skattepligtige.⁵³

I tilfælde af begrænset skattepligt til Danmark må det antages, at der i *lempelsesbrøken nævner* i stedet for *globalindkomsten* kun skal medtages den indkomst, som er omfattet af den begrænset skattepligt til Danmark, og som opgøres samlet, jf. KSL § 2, stk. 2, og SEL § 2, stk. 2, 1. punktum.⁵⁴

Det fremgår af LL § 33, stk. 2, at der, når Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, ikke kan gives credit-lempelse med et større skattebeløb, end det, som den anden stat i henhold til overenskomsten har et *ubetinget krav* på at oppebære.⁵⁵ Denne bestemmelse kan i visse tilfælde begrænse lempelsen i medfør af LL § 33.

I en situation med *dobbeltdomicil*, hvor der til et fast driftssted i Danmark betales udbytte eller renter fra tredjestaten vil lempelsen i den danske skat ikke kunne overstige de i art. 10, stk. 2, og 11, stk. 2, i overenskomsten med tredjestaten fastsatte procentsatser af bruttoudbyttet, henholdsvis bruttorenterne. Såfremt skattemyndighederne i tredjestaten indtager det standpunkt, at overenskomsten mellem Danmark og tredjestaten er uanvendelig i denne situation, og derfor pålægger personen en skat, som overstiger disse grænser, vil der således *ikke* fuldt ud ske lempelse i den danske skat.

I en situation, hvor den pågældende person blot er *begrænset skattepligtig* til Danmark, finder overenskomsten som ovenfor nævnt ikke direkte anvendelse. Selv om ordlyden af LL § 33, stk. 2, isoleret set godt kunne opfattes på anden måde, kan det ikke antages, at bestemmelsen i denne situation vil føre til nogen begrænsning af creditlempelsen. Formålet med LL § 33, stk. 2, er at forhindre, at Danmark bliver forpligtet til at yde creditlempelse for skat, som andre stater har opkrævet i strid med indgåede overenskomster, hvilket ikke er tilfældet her. I det omfang man på grund af det EU-retlige diskriminationsforbud alligevel vil kunne påberåbe sig overenskomsten mellem Danmark og tredjestaten, jf. herom nedenfor kapitel 17.2.3.2 (s. 730), må LL § 33, stk. 2, dog antages at finde anvendelse.

Såfremt der til et fast driftssted i Danmark indgår *indtægter fra domicillandet*, skal de pågældende indtægter (bortset fra indtægter af fast ejendom) medtages i driftsstedsindkomsten, jf. art. 7, stk. 2 og 3, sammenholdt med art. 21,

53 Jf. cirkulære nr. 72 af 17. april 1996 til ligningsloven, punkt 5.1.1.; Erik Møller i RR 1963, 8 og 37, særligt s. 44 f.; Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 241.

54 Jf. om lempelsesbrøken ovenfor kapitel 4.2.3.1 (s. 124).

55 Se om fortolkningen heraf TfS 1989, 605 H; Niels Winther-Sørensen i Skatteretten 3, 2. udg., s. 271 f.

stk. 2, i OECD's modeloverenskomst. Domicillandet har (i modsætning til kildelandet i den omvendte situation) ikke nogen mulighed for at beskatte op til en procentsats af bruttoudbyttet.⁵⁶ Det følger her umiddelbart af LL § 33, stk. 2, at der heller ikke vil kunne indrømmes almindelig creditlempelse efter LL § 33, når der er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

9.1.5.2 Danmark som domicilland

Når Danmark er domicilland, og der til et fast driftssted kan henføres indtægter fra en tredjestat, finder både overenskomsten mellem Danmark og driftsstatsstaten og overenskomsten mellem Danmark og tredjestaten anvendelse. Der er endvidere i begge stater tale om skat betalt til en fremmed stat, som er opkrævet af indkomst fra kilder dér, hvorfor der alternativt kan indrømmes creditlempelse i medfør af LL § 33. I domicillandet Danmark vil problemerne her primært være knyttet til beregningen af lempelsen.⁵⁷

Såfremt den indtægt, der skal henføres til det faste driftssted, hidrører fra domicillandet Danmark, skal indtægten medtages ved opgørelsen af driftsstatsindkomsten på samme måde, som hvis indtægten hidrørte fra driftsstatsstaten. Danmark har i denne situation ikke hjemmel til at pålægge en bruttoskat af f.eks. udbytte, som udbetales fra et dansk selskab til en dansk persons udenlandske faste driftssted. KSL § 2 og SEL § 2 finder kun anvendelse i forhold til fysiske personer og selskaber mv., der ikke er omfattet af fuld skattepligt til Danmark. I øvrigt vil overenskomster svarende til OECD's modeloverenskomst også forhindre en sådan kildelandsbeskatning, jf. ovenfor.

9.1.6 Valutakursomregning

Det er ikke i OECD's modeloverenskomsts art. 7 reguleret, hvorledes valutakursomregning af et fast driftsstats indkomst skal gennemføres. Spørgsmålet om valutakursomregning må som udgangspunkt anses for overladt til regulering i intern ret.

Der kan næppe herske tvivl om, at der ved opgørelsen af indkomsten for et *fast driftssted i Danmark* skal foretages en indkomstopgørelse i danske kro-

⁵⁶ Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 21, punkt 5 ff.

⁵⁷ Jf. herom Ligningsvejledningen 1997 D.C.1., s. 93; cirkulære nr. 72 af 17. april 1996 til ligningsloven, punkt 5.1.1.; Aage Michelsen: International Skatteret, 2. udg., s. 250 f.; Erna Christensen, Alex Dalgaard og Erik M. Hansen: Selskabsbeskatning, 18. udg., 1998, s. 293 f.

ner, således at de indtægter og udgifter, som allokeres til det faste driftssted, omregnes til danske kroner efter samme regler som for fuldt skattepligtige. Det afgørende tidspunkt for omregningen til danske kroner må antages at være det tidspunkt, de enkelte indtægter og udgifter tidsmæssigt skal placeres,⁵⁸ dog således at anskaffelsessummer ved opgørelsen af skattepligtige kapitalgevinster og -tab skal omregnes efter valutakursen på anskaffelsestidspunktet, jf. princippet i TfS 1986, 302 LSR. Valutakursgevinster og -tab på fordringer og gæld behandles efter kursgevinstlovens almindelige regler herom.

Særligt ved opgørelsen af indkomsten for et *fast driftssted i udlandet* vil der ofte skulle tages stilling til problemer vedrørende valutakursomregningen. I mangel af særlig lovgivning om, hvilke valutakursomregningsregler, der skal finde anvendelse ved opgørelsen af et udenlandsk fast driftssteds indkomst til brug for dobbeltbeskatningslempelse efter LL § 33 eller efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, må der tages udgangspunkt i de almindelige regler for omregning af valuta for udenlandsk filialindkomst.

Ved *sambeskatning* med et udenlandsk datterselskab kan der ifølge sambeskatningscirkulæret vælges mellem at omregne datterselskabets indkomst til danske kroner efter valutakursen ultimo eller efter en gennemsnitsmetode.⁵⁹ Sambeskatningscirkulæret finder ikke direkte anvendelse ved indkomstopgørelsen for et udenlandsk fast driftssted, men det er i teorien blevet fremført, at man i administrativ praksis tidligere har accepteret tilsvarende *nettoomregningsmetoder*.⁶⁰

Sådanne netto-omregningsmetoder ville have betydelige praktiske fordele, når et udenlandsk driftssteds indkomst opgøres i fremmed valuta. Det må imidlertid antages, at det stemmer bedre med de almindelige indkomstopgørelsesprincipper i SL §§ 4-6 at foretage valutakursomregningen for de *konkrete* skatterevante indtægter og udgifter. I modsætning til flere andre staters indkomstskattesystem opgøres den skattepligtige indkomst efter SL §§ 4-6 som summen af alle de konkrete indtægter og udgifter, og kapitalgevinster/-tab, og *ikke* som summen af nettoindkomsten fra forskellige indkomstkilder. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst sondres der således som udgangspunkt ikke mellem, om de konkrete indtægter og udgifter er knyttet til en udenlandsk filial eller til et indenlandsk hovedkontor. Dette fører formentligt til, at man i princippet skal foretage en *brutto-kursomregning* af de enkelte indtægter og udgifter mv. At man så *i administrativ praksis* udmærket kan tillade, at der valutakursomregnes efter et nettoprincip,

58 Jf. Ligningsvejledningen (1997) D.B.1.2, s. 43.

59 Jf. TS-cirkulære nr. 1998-40 af 22. december 1998, vilkår 2.7.

60 Jf. Christen Amby i SO 1983, 322, særligt s. 326; Søren Stenholdt i TfS 1992, 284, særligt s. 676.

hvor dette ikke fører til et væsentligt anderledes resultat, kan ikke ændre ved, at man – når det har væsentlig betydning – skal anvende en brutto-omregningsmetode. Landsskatterettens kendelse *TfS 1996, 10 LSR* støtter dette synspunkt.⁶¹

I sagen drev et dansk selskab virksomhed gennem et fast driftssted i Sverige. Det faste driftssted havde forskellige fordringer i svenske kroner, bl.a. nogle indeståender i driftsstedets svenske bank. I kølvandet på den svenske devaluering blev værdien af disse indeståender mindre værd, opgjort i danske kroner. Selskabet gjorde gældende, at der var tale om et af dagældende KGL § 6, stk. 1, omfattet kurstab, som kunne fradrages i selskabets indkomstopgørelse. Skatteankenævnet havde imidlertid indtaget det standpunkt, at der – da der var tale om en svensk filial – kun kunne gives fradrag for kurstab på fordringer, som var udstedt i en fra svenske kroner forskellig møntfod.

Landsskatteretten gav selskabet medhold i, at fordringer i svenske kroner var at betragte som fordringer i fremmed valuta, selv om fordringerne skulle henføres til selskabets svenske driftssted.

På baggrund af kendelsen kan det fastslås, at man i relation til kursgevinstloven skal anse fordringer og gæld for at være i *fremmed valuta*, selv om fordringerne og gælden kan henføres til et udenlandsk fast driftssted og er udstedt i driftsstedsstatens valuta. Omvendt kan det også slås fast, at fordringer og gæld i *danske kroner* ikke kan anses for at være fordringer og gæld i fremmed valuta, selv om fordringerne/gælden kan henføres til et udenlandsk fast driftssted. Hermed støtter kendelsen samtidigt det synspunkt, at der ved valutakursomregningen af indkomsten for et udenlandsk fast driftssted skal anvendes et brutto-opgørelsesprincip.

9.2 Allokering af indkomst efter den indirekte metode

Den indirekte metode er karakteriseret ved, at foretagendets *globalindkomst* bliver fordelt mellem det faste driftssted og hovedkontoret efter en *fordelingsnøgle*, f.eks. i forhold til de enkelte virksomhedsdeles omsætningen eller kapital. Der må sondres mellem på den ene side anvendelsen af den indirekte metode som en *generel* fordelingsmetode og på den anden side anvendelsen af den indirekte metode som et *supplement* til den direkte metode.

61 Jf. Niels Winther-Sørensen i SR-Skat 1996, 258, særligt s. 267 f.

9.2.1 Den indirekte metode som en generel fordelingsmetode

Den indirekte metode tager i videst muligt omfang hensyn til, at det faste driftssted er en *uselvstændig del* af det samlede foretagende. Metoden bygger på det synspunkt, at begge dele af foretagendet har bidraget til det samlede foretagendes overskud, hvorfor en forholdsmæssig del heraf skal fordeles til det faste driftssted. Ved anvendelse af den indirekte metode vil kun *faktiske* skattepligtige indtægter og udgifter kunne indgå i indkomsten for det faste driftssted. En beregning af fiktive indtægter og udgifter ved interne ydelser mellem et fast driftssted og hovedkontoret kommer således ikke på tale.

Den indirekte metode er forbundet med særligt to ulemper. *For det første* vil metoden volde praktiske problemer i driftsstedsstaten.⁶² Anderledes end ved den direkte metode kan man i driftsstedsstaten ikke nøjes med at opgøre den indkomst, som skal henføres til det faste driftssted. Efter den indirekte metode må den *globale* indkomst opgøres både i domicillandet og i driftsstedsstaten.

Opgørelsen af foretagendets globale indkomst, som efterfølgende skal fordeles mellem domicillandet og driftsstedsstaten, må i domicillandet ske efter domicillandets regler og i driftsstedsstaten efter driftsstedsstatens regler. Man kan ikke i driftsstedsstaten blot lægge foretagendets indkomstopgørelse i domicillandet til grund, da indkomstopgørelsesprincipperne i skattelovgivningen i de to stater typisk vil afvige betydeligt fra hinanden, f.eks. i forhold til værdiansættelsesregler, realisationstidspunkter, afskrivningssatser mv. Som anført i OECD's kommentarer kan det ikke forventes at blive accepteret af overenskomststaterne, at man i den ene stat skulle være bundet af indkomstopgørelsen i den anden stat.⁶³

Dette giver ikke blot en større praktisk belastning hos foretagendet, som må opgøre sin skattepligtige globalindkomst i overensstemmelse med *begge* staters skatteregler, men også, og især, *kontrolmæssige* problemer for skattemyndighederne i driftsstedsstaten. En generel oplysningspligt til driftsstedsstaten eller en aftale om, at domicillandets skattemyndigheder skal videresende alle oplysninger om foretagendets indkomstforhold til skattemyndighederne i driftsstedsstaten, kunne ganske vist løse en række kontrolproblemer. En sådan løsning kan imidlertid være betænkelig af hensyn til multinationale foretagenders berettigede forventninger om, at sensible oplysninger bliver behandlet fortroligt.

62 Jf. S. Schröder i Mössner m.fl.: Steuerrecht international tätiger Unternehmen, margin nr. C-25 ff., s. 189 ff.; Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., til art. 7, margin nr. 95 ff.

63 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 28.

For det andet kan valget af fordelingsnøgle til fordeling af foretagendets globale indkomst mellem det faste driftssted og hovedkontoret være vanskeligt. I OECD's kommentarer til modeloverenskomsten er de forskellige *fordelingsnøgler* inddelt i 3 kategorier, nemlig 1) en fordeling efter omsætning, 2) en fordeling efter afholdte lønudgifter, og 3) en fordeling efter den investerede kapital.⁶⁴

Det anføres i OECD's kommentarer l.c., at ingen af de forskellige fordelingsnøgler *a priori* kan siges at være bedre end de andre, men at en metodes hensigtsmæssighed afhænger af de omstændigheder, under hvilke den anvendes. En fordeling på basis af *omsætningen* vil f.eks. kunne give det rimeligste resultat hos foretagender, der leverer varer eller tjenesteydelser med en høj profitmargin eller ved forsikringselskaber, hvor der kan ske en fordeling på basis af præmieindtægterne.⁶⁵ Derimod vil det kunne være mere rimeligt at fordele global indkomsten på basis af *omkostningerne*, såfremt der er tale om et foretagende, som producerer råvare- eller løntunge varer. Endelig kan den investerede *kapital* være rimeligt at anvende i finansforetagender.

Man kan også forestille sig andre fordelingsnøgler end de nøgler, som lader sig indpasse i de ovennævnte 3 kategorier. I tysk teori har enkelte forfattere således argumenteret for, at man ved grænseoverskridende entrepriser bør fordele den globale indkomst efter en *risikovurdering*.⁶⁶

Udover det forhold, at valget af en rimelig fordelingsnøgle kan være vanskeligt at foretage, vil der ved den indirekte fordeling ofte ikke blive taget særligt hensyn til, at de forskellige dele af foretagendet evt. udøver *forskellige funktioner*, f.eks. hvor et foretagendes hovedkontor producerer varer, som sælges gennem et fast driftssted. Dette er en væsentlig svaghed ved den indirekte metode i forhold til den direkte metode.⁶⁷

Ifølge art. 7, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst kan den indirekte metode kun anvendes, såfremt der har været *sædvane* herom i den pågældende stat, og i så fald kun, såfremt den anvendte fordelingsmetode fører til resultater, der er i overensstemmelse med de principper, der er indeholdt i art. 7. Den begrænsede mulighed for at anvende den indirekte metode efter dob-

64 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 27.

65 Jf. nedenfor kapitel 9.2.1.1 (s. 387 ff.) om SEL § 12, hvorefter udenlandske forsikringselskaber som fordelingsnøgle normalt skal anvende den modtagne *brutto-præmieindtægt*.

66 Jf. Feuerbaum i Der Betrieb 1968, 501, jf. herom S. Schröder i Mössner m.fl.: Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 1992, margin nr. C-162 ff., s. 247 f., der i stedet har argumenteret for at fordele efter de *afholdte udgifter*.

67 Jf. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., til art. 7, margin nr. 96.

beltbeskatningsoverenskomster, der er formuleret i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst, er understreget i OECD's kommentarer. Det er her angivet, at den indirekte metode "... kun skal anvendes, hvor det undtagelsesvis, af historiske skel har været sædvane i fortiden og er almindeligt accepteret i vedkommende land både af skattemyndigheder og skatteydere som tilfredsstillende".⁶⁸ Den indirekte metodes subsidiære stilling i forhold til den direkte metode medfører ifølge OECD's kommentarer, at sigtet med valget af fordelingsmetode bør være at frembringe tal for den skattepligtige fortjeneste, der så tæt som muligt nærmer sig det *resultat*, der ville fremkomme efter *den direkte metode*.⁶⁹

Hvorvidt man skal anvende den direkte eller indirekte metode som udgangspunkt for opgørelsen af et fast driftssteds indkomst må ikke blot reduceres til et spørgsmål om, hvilken metode der er mest praktisk. Selv om det ved anvendelsen af den indirekte metode skal tilstræbes, at der nås frem til et resultat svarende til resultatet efter en indkomstopgørelse efter den direkte metode, vil de to metoder ofte kunne føre til forskellige resultater. Det er derfor væsentligt at foretage et *principielt valg*.⁷⁰ Den direkte metode er i de fleste stater, ligesom i Danmark, foretrukket som den generelle opgørelsesmetode.

Schweiz tager som en undtagelse til denne internationale praksis generelt udgangspunkt i den indirekte metode. Peter Athanas har i generalrapport til IFA-kongressen i 1996 endvidere nævnt Australien, Japan og Malaysia som stater, der tillægger den indirekte metode stor betydning.⁷¹

Ved anvendelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster, der er formuleret i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst, kan den indirekte metode således kun finde anvendelse, såfremt metoden har været sædvanlig i intern ret. I dansk skatteret er den indirekte metode anvendt som en generel opgørelsesmetode i forhold til danske filialer af udenlandske forsikringselskaber, jf. nu SEL § 12, samt indtil selskabsskatteloven fra 1960 ved opgørelsen af den indkomst, som berettigede til udlandslempelse for selskaber med virksomhed i udlandet.

68 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 25 i.f.

69 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 27 i.f.

70 Jf. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., til art. 7, margin nr. 92 med kritik af tyske teoretikere, der ikke foretager et principielt valg.

71 Jf. Peter Athanas i generalrapporten til IFA-kongressen i 1996, jf. Cahiers LXXXIa, s. 21 ff., særligt s. 29.

9.2.1.1 Danske filialer af udenlandske forsikringsselskaber

SEL § 12 indeholder en særlig regel, hvorefter udenlandske forsikringsselskaber med et fast driftssted her i landet skal opgøre det faste driftssteds indkomst efter en indirekte metode. Det faste driftssteds indkomst skal efter bestemmelsen opgøres til "... den del af selskabets samlede indkomst, opgjort efter skattelovgivningens almindelige regler, som efter forholdet mellem dets brutto-præmieindtægt her i landet og dets samlede brutto-præmieindtægt falder på brutto-præmieindtægten her i landet. Hvor særlige forhold gør sig gældende, kan skatteministeren efter indstilling fra Ligningsrådet tillade en anden opgørelsesmåde anvendt." SEL § 12 har rødder tilbage til 1907.

Ved lov nr. 115 af 16. april 1907 blev der indført et nyt stykke 3 til § 51 i lov nr. 72 af 29. marts 1904 om livsforsikringsvirksomhed. Ifølge bestemmelsen blev regeringen bemyndiget til at fastsætte særlige regler om opgørelsen af den skattepligtige nettoindkomst for udenlandske livsforsikringsselskaber. Ifølge bemærkningerne til forslaget havde man hidtil haft *en ikke ringe vanskelighed* ved at opgøre den skattepligtige nettoindkomst for udenlandske forsikringsselskaber. Den nye lovgivning om tilsyn med livsforsikringsselskaber, som var blevet indført efter den første statsskattelov fra 1903, muliggjorde bl.a. kontrol af de udenlandske forsikringsselskabers henlæggelser. Med den nævnte bestemmelse i § 51, stk. 3, i lov om livsforsikringsvirksomhed fik regeringen en ganske vidtgående bemyndigelse til i de enkelte tilfælde at træffe afgørelse på baggrund af samtlige foreliggende omstændigheder.⁷²

Ved ændringen af statsskatteoven i 1912 blev bemyndigelsen til regeringen om at fastsætte særlige opgørelsesregler for udenlandske forsikringsselskaber udvidet til også at omfatte andre udenlandske forsikringsselskaber end livsforsikringsselskaber, jf. SL 1912 § 6, stk. 3. Hensigten hermed var at skabe ensartede regler for udenlandske livsforsikringsselskaber og andre forsikringsselskaber.⁷³ Under behandlingen af lovforslaget blev delegationen til regeringen præciseret således, at regeringen ved udnyttelsen af sin adgang til at fastsætte regler måtte udforme disse således, at et udenlandsk forsikringsselskabs skattepligtige indkomst til Danmark skulle opgøres til den del af selskabets samlede overskud, der svarede til forholdet imellem dets brutto-præmieindtægt her i landet og dets samlede brutto-præmieindtægt.⁷⁴

72 Jf. Rigsdagstidende 1906/07, tillæg A, spalte 4543 ff.

73 Jf. Rigsdagstidende 1911-12, tillæg A, spalte 1937 ff., særligt spalte 1985.

74 Jf. betænkningen i Rigsdagstidende 1911-12, tillæg B, spalte 2777 ff., særligt spalte 2781 til ændringsforslag nr. 10.

Ved ændringen af statsskatteloven i 1922 blev bestemmelsen videreført med en ny passus (“... for saa vidt angår Indkomst af saadan Virksomhed ...”⁷⁵), som skulle sikre, at kun indkomst fra forsikringsvirksomheden skulle fordeles efter den indirekte metode, men derimod ikke anden indkomst fra Danmark, såsom f.eks. indkomst fra en fast ejendom i Danmark.⁷⁶

SL 1922 § 6, stk. 3, blev i forbindelse med indførelsen af selskabsskatteloven overført til SEL 1960 § 12, stk. 3. I SEL 1960 § 12, stk. 3, 2. punktum, blev der indført en særlig dispensationsadgang til at anvende en anden opgørelsesmetode; baggrunden herfor var, at man i praksis havde konstateret, at den indirekte opgørelsesmetode konkret kunne føre til urimelige resultater.⁷⁷ Ved ophævelsen af SEL 1960 § 12, stk. 1 og 2, ved lov nr. 432 af 26. juni 1998 blev SEL 1960 § 12, stk. 3, uden materielle ændringer stående tilbage som den nuværende SEL § 12.

Den ovenfor nævnte passus om indkomst fra anden virksomhed, der blev indført ved ændringen af statsskatteloven i 1922, blev ikke medtaget ved SEL § 12. Dette må antages at medføre, at ikke blot udenlandske forsikringsselskabers indkomst fra forsikringsvirksomhed, men også *øvrig indkomst*, vil skulle fordeles efter den indirekte metode.⁷⁸ Spørgsmålet har dog hverken givet anledning til diskussion i den skatteretlige litteratur eller givet anledning til offentliggjort praksis.⁷⁹ Den ovenfor nævnte dispensationsadgang i (nu:) SEL § 12, 2. punktum, kan evt. finde anvendelse i en sådan situation.⁸⁰

75 Under behandlingen af lovforslaget blev der hertil yderligere tilføjet “... og da navnlig”, jf. Rigsdagstidende 1921/22, tillæg B, spalte 1707. Der er ikke i betænkningen angivet nogen begrundelse herfor, og tilføjelsen må formentligt alene anses som en sproglig korrektion.

76 Jf. Rigsdagstidende 1921/22, tillæg A, spalte 3111 ff., særligt spalte 3175.

77 Jf. Folketingstidende 1959/60, tillæg A, spalte 1013 ff., særligt spalte 1057. Ifølge administrativ praksis kommer det kun på tale at fravige den indirekte metode for udenlandske forsikringsselskaber, når der foreligger helt specielle konkrete forhold for den danske filial, jf. cirkulære nr. 136 af 7. november 1988 til selskabsskatteloven punkt 65, stk. 7. Se som eksempel herpå nedenfor i teksten. Ifølge Inge Beicher og Clive M. Baxter i den danske nationalrapport til IFA-kongressen i 1996, jf. Cahiers LXXXIa, s. 345 ff., særligt s. 353, har flere udenlandske forsikringsselskaber i de seneste år søgt om at måtte anvende den direkte metode som en generel opgørelsesmetode. Det nævnes bl.a., at Skatteministeriet har givet afslag til et tysk forsikringsselskab. Se nedenfor i teksten om den gensidige aftale mellem de danske og engelske skattemyndigheder, jf. SKDM 1985, 853.

78 Jf. cirkulære nr. 136 af 7. november 1988 til selskabsskatteloven, punkt 65, stk. 6; Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, s. 425 f.; Inge Beicher og Clive M. Baxter i den danske nationalrapport til IFA-kongressen i 1996, jf. Cahiers LXXXIa, s. 345 ff., særligt s. 352 og s. 360; Jens Olav Engholm Jacobsen: Selskabsskatteloven med kommentarer, 1997, s. 244.

79 Såfremt et udenlandsk forsikringsselskab ikke har et fast driftssted i Danmark, er SEL

Ved anvendelsen af en dobbeltbeskatningsoverenskomst vil det kunne diskuteres, om den indirekte fordeling af indkomsten for udenlandske forsikringsselskaber umiddelbart vil være i overensstemmelse med bestemmelserne i art. 7, stk. 2 og 3, eller om betingelserne i art. 7, stk. 4, skal være opfyldt. Dette har praktisk betydning, såfremt der i den konkrete overenskomst ikke findes nogen bestemmelse svarende til art. 7, stk. 4.

I OECD's kommentarer til art. 7, stk. 3, er anført, at art. 7, stk. 2 og 3, på "...ingen måde [har] til formål at medføre, at andre metoder ikke vil kunne anvendes, når det findes hensigtsmæssigt, for at komme frem til et fast driftsstedes for tjeneste, betragtet som "uafhængigt foretagende".⁸¹ Som eksempel herpå nævnes bl.a. opgørelsen af indkomsten for et forsikringsselskabs faste driftssted.

Den pågældende passus i kommentarerne må ses i lyset af art. 7, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst. Den indirekte metode kan herefter ikke anses for at være generelt anvendelig ved opgørelsen af indkomsten hos et forsikringsselskabs faste driftssted. Ifølge SEL § 12, 1. punktum, er det som ovenfor nævnt *den samlede indkomst*, som skal fordeles efter den indirekte metode. Såfremt der i den konkrete overenskomst ikke findes nogen bestemmelse svarende til art. 7, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst, kan det *næppe* kræves, at indkomst, som intet har med forsikringsvirksomheden at gøre, f.eks. indkomst fra en fast ejendom, skal medtages i grundlaget for den indirekte fordeling. Et udenlandsk forsikringsselskab vil her kunne påberåbe sig den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst direkte og er ikke nødsaget til at søge om tilladelse fra skatteministeren i henhold til SEL § 12, 2. punktum.

Som eksempler på danske overenskomster uden en bestemmelse svarende til art. 7, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst kan nævnes den dansk-amerikanske overenskomst fra 1953 og den danske overenskomst med Storbritannien fra 1980. I SKDM 1985, 853 er der gjort rede for en gensidig aftale mellem de danske og engelske skattemyndigheder om forsikringsselskabers opgørelse af driftsstedesindkomsten. Ifølge aftalen har engelske forsikringsselskaber ret til at vælge mellem at opgøre indkomsten efter en direkte metode eller efter den i SEL § 12, 1. punktum, foreskrevne indirekte metode. Dispensationsadgangen i SEL § 12, 2. punktum, sikrer, at de danske skattemyndigheder vil kunne opfylde sin del af aftalen.

§ 12 uanvendelig, og i dette tilfælde vil evt. øvrig indkomst fra Danmark, f.eks. indkomst fra en fast ejendom i Danmark eller udbytte, skulle beskattes efter de almindelige regler herfor, jf. for de nævnte indtægter SEL § 2, stk. 1, litra b og c.

80 Jf. Inge Beicher og Clive M. Baxter i den danske nationalrapport til IFA-kongressen i 1996, jf. Cahiers LXXXIa, s. 345 ff., særligt s. 352 f. om dispensation for at holde indkomst fra en fast ejendom uden for den indirekte fordeling.

81 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 24.

I overenskomster indeholdende en bestemmelse svarende til art. 7, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst kan den indirekte metode i medfør af SEL § 12 anvendes under forudsætning af, at de to betingelser i art. 7, stk. 4, er opfyldt. *Den første betingelse* – at der skal have været en *sædvane* for den indirekte metode – må på baggrund af den ovenstående forhistorie til SEL § 12 uden videre anses for opfyldt i forhold til filialer af udenlandske forsikrings-selskaber.

I OECD's kommentarer er det om denne betingelse anført, at det er opfattelsen, at den indirekte metode "... kun skal anvendes, hvor det undtagelsesvis, af historiske skel har været sædvane i fortiden, og er almindeligt accepteret i vedkommende land både af skattemyndigheder og skatteydere som tilfredsstillende". Denne passus skal ikke forstås således, at det skal være en yderligere betingelse for at anvende den indirekte metode, at såvel skattemyndighederne som skatteyderne har fundet denne tilfredsstillende. Det er tilstrækkeligt, at man som i Danmark gennem lovgivningen i lang tid har anvendt den indirekte metode i forhold til udenlandske forsikringsselskaber. Uden udtrykkelig bestemmelse om andet i overenskomsterne kan der ikke her (som heller ikke i andre tilfælde) opstilles særlige krav om, at de administrative myndigheder og skatteydere skal finde lovgivningens ordning tilfredsstillende.

Den anden betingelse i OECD's modeloverenskomsts art. 7, stk. 4, – kravet om, at den anvendte fordelingsmetode skal være af en sådan art, at den fører til resultater, der er i overensstemmelse med de principper, der er indeholdt i art. 7 – kan i højere grad diskuteres. Da fordelingsnøglen om en fordeling på basis af præmieindtægterne udtrykkeligt er nævnt i OECD's kommentarer som en metode, der kan være hensigtsmæssig, og da der efter SEL § 12, 2. punktum, er mulighed for dispensation, må man antageligt anse den indirekte metode efter SEL § 12 for at opfylde også denne betingelse.

Ordlyden i art. 7, stk. 4, er *ikke* formuleret som et krav om, at en opgørelse efter den indirekte metode konkret skal føre til *samme resultat* som en opgørelse efter den direkte metode. Bestemmelsen er formuleret mere vagt, således at der stilles krav om, at den anvendte fordelingsmetode skal være af en sådan art, at den fører til resultater, der er i overensstemmelse med principperne i art. 7. Der gives således et vist spillerum for afvigelser i forhold til det resultat, man ville få efter den direkte metode.⁸² I OECD's kommentarer er det anført, at man må

82 Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., til art. 7, margin nr. 98, har tilsyneladende lagt mere vægt på, at resultatet efter den indirekte metode svarer til resultatet efter den direkte metode.

acceptere, at resultatet efter den indirekte metode fra tid til anden afviger fra resultatet efter den direkte metode.⁸³ Ved vurderingen af, om den indirekte metode efter SEL § 12 er i overensstemmelse med den nævnte betingelse i art. 7, stk. 4, må det formentligt også tillægges en vis betydning, at opgørelsen af indkomsten for forsikringsselskabers faste driftssteder er forbundet med en vis usikkerhed.⁸⁴

9.2.1.2 Udenlandske filialer af danske forsikringsselskaber

SEL § 12 omhandler efter sin ordlyd alene indkomstopgørelsen for et udenlandsk forsikringsselskabs faste driftssted i Danmark. En af de væsentlige indvendinger mod den indirekte metode – driftsstedsskatens problemer med at skaffe oplysninger om globalindkomsten – gør sig ikke gældende, når der er tale om et dansk forsikringsselskab med et udenlandsk fast driftssted. Alligevel må det antages, at man uden særskilt hjemmel for andet må anvende den i dansk skatteret gældende hovedregel om en opgørelse efter den *direkte* metode ved indkomstopgørelsen for danske forsikringsselskabers udenlandske filialer.⁸⁵

Dette ligger også forudsætningsvis til grund for LSRM 1964, 97, hvor et dansk forsikringsselskab fik medhold i, at en beregnet renteindtægt på grundlag af præmie- og skadesreserver for de i Sverige tegnede forsikringer skulle allokere til det faste driftssted i Sverige og dermed undergives eksemptionslempelse efter den dagældende dansk-svenske overenskomst.

9.2.1.3 Udlandslempelse i tiden frem til selskabsskatteloven i 1960

Indtil selskabsskatteloven fra 1960 skulle man ved beregningen af udlandslempelse anvende en indirekte opgørelsesmetode. Bestemmelsen i SL 1903 § 6, litra f, sidste punktum, havde følgende indhold:

“Godtgør et her i Landet hjemmehørende Selskab, at en vis Del af dets Bruttoindtægt hidrører fra Virksomhed i Udlandet, bortfalder dets Skattepligt for en forholdsvis svarende Del af dets ... Nettoindtægt”.

Den samtidigt vedtagne kommuneskattelov⁸⁶ havde i § 16, stk. 1, 2. punktum, en tilsvarende bestemmelse. SL 1903 § 6, litra f, sidste punktum, blev

83 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 25.

84 Jf. Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, s. 426. Se herom Peter Athanas i generalrapporten til IFA-kongressen i 1996, jf. Cahiers LXXXIa, s. 21, særligt s. 52 ff.

85 Jf. Inge Beicher og Clive M. Baxter i den danske nationalrapport til IFA-kongressen i 1996, jf. Cahiers LXXXIa, s. 345 ff., særligt s. 361 f.

86 Lov nr. 85 af 15. maj 1903.

uden materielle ændringer gentaget i SL 1912 § 8, stk. 5, sidste punktum, og senere – efter at have været midlertidigt ophævet i en mellemliggende periode – i statsskatteloven af 1922 § 8, stk. 5, sidste punktum.

Udlandslempelsen i henhold til statsskatteloven medførte, at den andel af nettoindkomsten, som hidrørte fra virksomhed i udlandet, blev anset som en *skattefri indkomst*, hvorfor den heller ikke skulle indgå i skatteberegningen. I den nedenfor nævnte dom U 1913, 140 H var parterne enige om, at "... den skattefri Del af Nettoindtægten skal være den samme Brøkdel af den hele Nettoindtægt, som den fra Udlandet hidrørende Del af Bruttoindtægten er Brøkdel af hele Bruttoindtægten".⁸⁷ Fordelingsnøglen for anvendelsen af den indirekte metode var således bruttoindtægten.

Udtrykket *bruttoindtægt* var hverken defineret i lovbestemmelserne eller i forarbejderne hertil, men allerede i 1912 fik Højesteret lejlighed til at tage principiel stilling til indholdet heraf.⁸⁸

I sagen havde selskabet, A/S Det østasiske Kompagni, i skatteårene 1906/07 og 1907/08 beregnet udlandslempelsen ud fra den fortolkning, at *bruttoindtægt* af selskabets handel måtte forstås som "Handlens Bruttoavance" dvs. "... hvad der er indgaaet ved Salg af Handelsvarer efter Fradrag af Indkøbssummerne samt de specielle til hver enkelt Handelsforretning knyttede Udgifter som Told, Fragt og Assurance".

Skattemyndighederne gjorde heroverfor gældende, at selskabets bruttoindtægt måtte forstås som selskabets *omsætning*.

Såvel Højesteret som flertallet i Landslover- samt Hof- og Stadsretten⁸⁹ fulgte selskabets fortolkning. Højesteret fastslog kort, at man "... efter de foreliggende Oplysninger i Handelsforhold" måtte forstå *bruttoindtægt* således, som selskabet havde hævdet. At lovgiver var gået ud fra denne betydning, fandt Højesteret bestyrket af de grunde, som flertallet i Landslover- samt Hof- og Stadsretten havde givet.

Flertallet i Landslover- samt Hof- og Stadsretten havde anført, at begge forståelser af udtrykket bruttoindtægt var mulige, men at det ikke kunne have formodningen for sig, "... at en Lov om Indkomstbeskatning til udfindelse af den

87 Jf. sagsfremstillingen i Landslover- samt Hof- og Stadsrettens dom U 1912, 431, særligt s. 432.

88 Jf. Højesterets dom af 1. december 1912, jf. U 1913, 140 H.

89 En dissenterende dommer i Landslover- samt Hof- og Stadsretten fandt, at der ikke var tilstrækkelig hjemmel til at forstå bruttoindtægt på anden måde end "... i den efter Ordet nærmest liggende Betydning af den samlede Indtægt", og ville derfor følge skattemyndighedernes påstand, jf. U 1912, 431.

skattefri Brøkdel af Indkomsten skulde lægge Vægt paa en om den virkelige Indkomst saa lidet oplysende Faktor som Forretningens Omsætning”. Flertallet bemærkede i øvrigt, at udtrykket *bruttoindtægt* “... kan være valgt i Stedet for Bruttoavance af udelukkende sproglige Hensyn”. Dette sidste argument kan næppe – således som det er placeret i flertallets præmisser – antages at have været tillagt afgørende vægt, og det forekommer da også noget vidtløftigt uden særlig støtte at lægge vægt på en fortolkning af et alternativt udtryk, som lovgivningsmagten *kunne have* (men altså ikke har) anvendt.

Sagen angik alene fortolkningen af udtrykket *bruttoindtægt* i den dagældende kommuneskattelovs § 16, stk. 1, 2. punktum.⁹⁰ Der er imidlertid ikke holdepunkter for, at de på dette punkt enslydende bestemmelser i SL 1903 § 6, stk. 1, litra f, sidste punktum, og kommuneskatteoven § 16, stk. 1, 2. punktum, skulle fortolkes forskelligt.⁹¹ Fortolkningen af *bruttoindtægt* i Højesterets dom U 1913, 140 H blev fulgt op i finansministerens vejledning til statsskatteloven af 1912. Vejledningens bemærkninger til bestemmelsen om udlandslempelse koncentrerede sig særligt om, hvornår betingelserne for udlandslempelse var opfyldt, men i en note var der med henvisning til U 1913, 140 H anført: “Bruttoindtægt maa i Handelsforhold forstaas som Bruttoavance, d.v.s. hvad der er indgaaet ved Salg af Handelsvarer efter Fradrag af Indkøbssummerne samt de specielle til hver enkelt Handelsforretning knyttede Udgifter som Told, Fragt og Assurance.”⁹²

I forlængelse af fortolkningen af udtrykket *bruttoindtægt* i *handelsforhold*, blev det i praksis antaget, at udtrykket i *industriforhold* dækkede salgspris fratrukket fremstillingsprisen.⁹³ Som anført af H. Albrechtsen var en række tvivlsspørgsmål om opgørelsen af den bruttoindtægt, der hidrører fra virksomhed i udlandet, dog fortsat uløste.⁹⁴

Den *bruttoindtægt*, der hidrørte fra virksomhed i udlandet, skulle sættes i forhold til selskabets samlede bruttoindtægt, hvilket efter U 1913, 140 H måtte forstås som omfattende de *globale* bruttoindtægter. H. Albrechtsen har med rette

90 Lov nr. 85 af 15. maj 1903.

91 Jf. således også Rigsdagstidende 1901/02, tillæg B, spalte 857 (til ændringsforslag 15), hvor det er forudsat, at bestemmelserne skal fortolkes på samme måde.

92 Jf. Vejledning af 31. december 1912 til statsskatteloven, Artikel 9, 3.b. note 1, jf. Lovtidende 1912 A, s. 1351 ff., særligt s. 1379.

93 Jf. H. Albrechtsen: Selskabsbeskatning 1942, s. 22, der har henvist til *almindelig sprogbrug*. Om den fremstillingspris, der skulle fratrækkes salgsprisen har Albrechtsen bemærket, at *fremstillingsprisen* indbefattede udgifter til “... Værktøj og Maskiner, inclusive ordinær Afskrivning, samt Arbejdsløn men ikke Kontorhold eller Handelsomkostninger”.

94 Jf. H. Albrechtsen: Selskabsbeskatningen, 1942, s. 42.

peget på, at skattelempelsen ville blive uforholdsmæssig stor, hvis man kun satte den udenlandske bruttoindtægt i forhold til bruttoindtægten fra danske indkomstkilder.⁹⁵

Med vedtagelsen af selskabsskatteloven i 1960 blev beregningen af udlandslempelsen ændret, således at der i tiden herefter er blevet anvendt en direkte opgørelsesmetode. De tidligere regler om den indirekte metode for beregningen af udlandslempelsen har i dag primært retshistorisk interesse, idet fortolkningen af udtrykket *bruttoindtægt* dog kan tillægges en vis betydning ved fortolkningen af bestemmelsen i LL § 33 F, stk. 2, jf. herom nedenfor kapitel 9.2.2.2.1 (s. 396 ff.).

9.2.2 Den indirekte metode som supplement

Når bortses fra danske filialer af udenlandske forsikringsselskaber skal den *direkte* metode lægges til grund, når indkomsten hos et fast driftssted skal opgøres i Danmark. Dermed er det imidlertid ikke udelukket, at der konkret vil skulle foretages en indirekte fordeling. Den *indirekte* metode må i visse tilfælde inddrages som *supplement* til den direkte metode, dels hvor den direkte metode som følge af manglende regnskabsmateriale eller lignende er uanvendelig, dels som supplement ved fordelingen af konkrete udgifter.

I *OECD's kommentarer* er nævnt situationer, hvor man ikke vil kunne tilvejebringe ordentligt regnskabsmateriale for driftsstedet, fordi der er tale om et mindre foretagende, der opererer på begge sider af en grænse, eller fordi et fast driftssteds forretninger er meget nært forbundne med hovedkontorets forretninger. Ifølge kommentarerne kan man her anvende en indirekte metode, hvor der har været *sædvane* herfor i den pågældende stat. Selv om der ikke har været en sådan sædvane, vil den indirekte fordeling alligevel kunne anvendes undtagelsesvist, når det af praktiske grunde er nødvendigt at foretage en skønsmæssig ansættelse.⁹⁶

Der er ikke i *intern dansk ret* lovbestemmelser eller offentliggjort administrativ praksis om anvendelsen af den indirekte metode i de her beskrevne tilfælde. Såfremt der er mangler ved et foretagendes bogføring og regnskaber mv., eller det af andre årsager er vanskeligt at fastslå størrelsen af det faste driftssteds indkomst, skal man søge at opgøre driftsstedsindkomsten efter den direkte metode så vidt, det er muligt.

I intern dansk skatteret gælder det generelt, at der, når regnskabsmaterialet for en erhvervsdrivende er usikkert eller evt. slet ikke eksisterer, må fastsættes

95 Jf. H. Albrechtsen: Selskabsbeskatningen, 1942, s. 42 f.

96 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 24.

en skattepligtig indkomst ved udøvelse af et *skatteskøn*.⁹⁷ Ved udøvelsen af dette skøn for at opgøre den skattepligtige indkomst for et *fast driftssted* må det som et relevant kriterium være berettiget at inddrage resultatet efter en indirekte metode. Den indirekte metode vil således *dels* af skattemyndighederne skulle indtages som et kriterium for udøvelsen af skønnet over det faste driftssteds indkomst, dels indgå ved domstolenes prøvelse af det udøvede skøn. Herved vil den indirekte metode i realiteten få større betydning, jo mere usikkert regnskabsmaterialet for det faste driftssted bliver. Men det må fastholdes, at indkomsten og et evt. skatteskøn i tilfælde af mangelfuldt regnskabsmateriale mv. så vidt muligt skal opgøres efter den *direkte* metode.

I praksis må det antages, at en indirekte metode hyppigere vil være aktuel som et supplement til den direkte metode ved allokeringen af konkrete udgifter mellem det faste driftssted og hovedkontoret. Typeeksemplet herpå er *generelle administrationsomkostninger*.

I OECD's kommentarer er der herom anført:⁹⁸ "Det vil i nogle tilfælde klart være nødvendigt at skønne over det omkostningsbeløb, der skal tages i betragtning, eller at beregne det ved konventionelle metoder. F.eks. i spørgsmålet om generalomkostninger til administrationen for foretagendets hovedkontor kan det være passende at tage en forholdsmæssig del, baseret på det forhold, der består mellem det faste driftssteds omsætning (eller muligvis bruttofortjeneste) og hele foretagendet."

Ligesom ved anvendelsen af den indirekte metode som en generel opgørelsesmetode, jf. ovenfor kapitel 9.2.1 (s. 384 ff.), giver den indirekte metode som supplement dels praktiske vanskeligheder ved indkomstopgørelsen og kontrollen i *driftsstedsstaten*, dels problemer med at vælge *fordelingsnøgle*.

I det ovenfor nævnte citat er det i OECD's kommentarer udtalt, at det vil kunne være passende at anvende *omsætningen* eller muligvis *bruttofortjenesten* som fordelingsnøgle. Dette kan imidlertid ikke anses for at være en udtømmende opregning af de fordelingsnøgler, som vil kunne finde anvendelse. I visse tilfælde, f.eks. hvor en væsentlig del af den fælles administration består i at varetage opgaver i forhold til såvel hovedkontorets som driftsstedets lønmodtagere, vil det kunne være rimeligt at anvende *lønudgifterne* som fordelingsnøgle.

97 Jf. herom Bent Christensen: Forvaltningsret – Prøvelse, 1994, s. 55 ff., særligt s. 67 ff.; Jens Garde i Forvaltningsret – Almindelige Emner, 3. udg., s. 185 f.; Jørgen Mathiasen i Forvaltningsret – almindelige emner, 3. udg., s. 386 ff.; J. O. Engholm Jacobsen i Skatteretten 3, 2. udg., s. 551.

98 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 16.

Valget af fordelingsnøgle skal som udgangspunkt foretages *konkret* i forhold til de udgifter, der skal fordeles. Det må erkendes, at der er en betydelig grad af skøn forbundet hermed. Dermed eksisterer der også en risiko for, at domicillandet og driftsstatsstaten når frem til en forskellig fordeling af de samme udgifter. I mangel af særlige regler herom må det imidlertid antages, at det også ved indkomstopgørelsen i medfør af en dobbeltbeskatningsoverenskomst *i et vist omfang* må anses for overladt til *interne gennemførelsesregler* at fastsætte de nærmere retningslinjer for valget af fordelingsnøgle.

I intern dansk skatteret findes ikke særlige regler, afgørelser eller administrative udsagn mv. om anvendelsen af den indirekte metode som en subsidær fordelingsmetode ved indkomstopgørelsen for et fast driftssted *i Danmark*. Derimod må det i forhold til et fast driftssted *i udlandet* nærmere undersøges, hvilken betydning der skal lægges på bestemmelsen i LL § 33 F og udtalelsen i tilknytning hertil i cirkulæret til ligningsloven og i Ligningsvejledningen fra og 1997-udgaven.⁹⁹ Bestemmelsen i LL § 33 F omhandler opgørelsen af den lempelsesberettigede indkomst til brug for dobbeltbeskatningslempelse i medfør af en overenskomst eller efter LL § 33. Bestemmelsens stykke 2 hjemler en anvendelse af en indirekte opgørelsesmetode som supplement til den direkte metode:

“Udgifter, der ikke kan henføres til enten den danske eller den udenlandske indkomst, skal fordeles efter forholdet mellem den danske og den udenlandske bruttoindkomst ...”

Nedenfor skal det først undersøges, om LL § 33 F finder direkte anvendelse ved opgørelsen af et fast driftssteds indkomst, hvorefter betydningen af udtalelsen i cirkulæret til ligningsloven vil blive diskuteret.

9.2.2.1 Ligningslovens § 33 F og opgørelsen af et fast driftssteds indkomst

Bestemmelsen i LL § 33 F blev indført ved lov nr. 426 af 25. juni 1993 for primært at forhindre skattespekulation ved investering i udenlandske finansielle aktiver for lånte midler.

En række danske skatteydere havde ved den typiske form for skattespekulation udnyttet reglen om *matching credit*-lempelse i den daværende overenskomst med Portugal ved forskellige former for lånearrangementer. Det var karakteristisk for disse lånearrangementer, at der for lånte midler blev investeret i finansielle

⁹⁹ Jf. cirkulære nr. 72 af 17. april 1996, punkt 5.4; Ligningsvejledningen (1997) D.C.3.4., s. 107.

aktiver på Madeira. Den fulde fradragsret i den danske indkomstopgørelse for renteudgifterne vedrørende de optagne lån blev som følge af matching credit-lempelsen ikke modsvaret af en tilsvarende beskatning af afkastet fra de finansielle aktiver. I Portugal var afkastet endvidere fritaget for beskatning på grund af særligt lempelige skatteregler for udenlandske investeringer på Madeira. Denne skattefordel kunne mere end rigeligt opveje det forhold, at lånearrangementerne *før skat* gav et negativt resultat.

Den omhandlede type skattespekulation var kun mulig som følge af en *lempe- lig dansk administrativ praksis*, hvorefter den lempelsesberettigede indkomst skulle opgøres som en *bruttoindkomst* i tilfælde af, at der var tale om udenlandsk *rente-* eller *udbytteindkomst*. Med LL § 33 F blev det fastslået, at man fremover generelt skulle opgøre den lempelsesberettigede indkomst som en *nettoindkomst*. Da nettoindkomsten ved de pågældende lånearrangementer typisk var negativ, blev konsekvensen af indførelsen af LL § 33 F, at der ikke herefter kunne ydes dobbeltbeskatningslempelse.¹⁰⁰

LL § 33 F omfatter såvel fysiske personer som selskaber. Selv om man med indgrebet ønskede at ramme en form for lånearrangementer, som ikke vil være aktuelle, når der ydes *almindelig credit*-lempelse, omfatter LL § 33 F også opgørelsen af den lempelsesberettigede indkomst til brug for lempelse efter denne metode, herunder til brug for almindelig creditlempelse i medfør af LL § 33.

Der har aldrig været tvivl om, at man ved opgørelsen af et *fast driftssteds indkomst* må opgøre indkomsten som en nettoindkomst. Dette gælder, hvad enten man anvender den direkte eller den indirekte metode ved opgørelsen af driftsstedets indkomst. På grund af den særlige udformning af LL § 33 F, stk. 2, har det imidlertid væsentlig betydning at undersøge, om indkomstopgørelsen for et fast driftssted er omfattet af LL § 33 F eller ej.

Som nævnt var *formålet* med LL § 33 F først og fremmest at forhindre lånearrangementer, hvor der for lånte midler blev investeret i udenlandske finansielle aktiver. I skatteministerens *bemærkninger til lovforslaget* gav dette sig udslag i en klar tilkendegivelse om, at LL § 33 F *ikke* tilsigtede at ændre ved "... den praksis, der følges med hensyn til udenlandsk lønindkomst, erhvervsmæssig indkomst fra udlandet eller indkomst fra fast ejendom i udlandet".¹⁰¹

I et svar af 11. juni 1993 fra skatteministeren til Folketingets skatteudvalg blev det imidlertid antydnet, at LL § 33 F også skulle finde anvendelse på andre

100 Jf. ovenfor kapitel 4.2.3.2 (s. 125 f.) om matching credit-lempelse og kapitel 4.2.3.1 (s. 124) om lempelsesbrøken. Se endvidere Niels Winther-Sørensen i SR-Skat 1993, 390, for en uddybende redegørelse af baggrunden for lovforslaget og en diskussion af de dertil knyttede retspolitiske hensyn.

101 Jf. Folketingstidende 1992/93, tillæg A, spalte 9633 ff., særligt spalte 9642.

former for indkomst. Det pågældende ministersvar blev vedhæftet skatteudvalgets betænkning og kan derfor tillægges en særlig betydning ved fortolkningen.¹⁰² Det pågældende spørgsmål og svaret havde følgende indhold:¹⁰³

“Spørgsmål 5: Ministeren bedes oplyse, hvilke andre indkomstarter end udbytte-, rente- og royaltyindtægter den foreslåede bestemmelse i ligningslovens § 33 F skal finde anvendelse på, herunder hvorvidt den vil finde anvendelse ved beregning af lempelse for dobbeltbeskatning for honorarer indtjent i et udenlandsk sambeskattet datterselskab, som er erhvervet for lånte midler.

Svar: Den foreslåede bestemmelse i ligningslovens § 33 F finder anvendelse på alle former for udenlandsk indkomst, hvad enten denne erhverves af en fysisk person eller af et selskab.”

Selv om ministersvaret med sin kortfattede formulering umiddelbart kunne give indtryk af, at *alle* former for udenlandsk indkomst, herunder erhvervsindkomst fra et fast driftssted, omfattes af LL § 33 F, fører en fortolkning af ministersvaret og dettes forhold til øvrige udsagn i forarbejderne til det *modsatte* resultat.

Det er ikke i ministersvaret angivet, at der hermed skulle være tilsigtet en ændring i forhold til den klare udtalelse i bemærkningerne til lovforslaget, jf. ovenfor. En vis konsistens mellem skatteministerens bemærkninger til lovforslaget og det pågældende ministersvar vil kunne opnås, såfremt man fortolker ministersvaret således, at skatteministeren herved har villet udtrykke, at det grundlæggende princip i LL § 33 F, nemlig *nettoprincippet*, finder anvendelse på alle former for udenlandsk indkomst.

At det citerede ministersvar også i *administrativ praksis* har været anset for åbent for fortolkning, viser administrativ praksis vedrørende spørgsmålets sidste led. Der blev her spurgt om, hvorvidt LL § 33 F fører til, at et moderselskab ved beregningen af lempelsen for den indkomst, som er optjent i et sambeskattet datterselskab, skal medregne moderselskabets udgifter til finansiering af aktierne i datterselskabet. Såfremt ministersvaret skulle tages strengt efter sin ordlyd, måtte dette øjensynligt blive konsekvensen, og i givet fald måtte man så også fordele moderselskabets øvrige udgifter ved opgørelsen af datterselskabets indkomst til brug for lempelsesberegningen. En sådan løsning kan under alle omstændigheder ikke anses for tilsigtet og bliver da heller ikke fulgt i administrativ praksis.¹⁰⁴

102 Højesteret har tillagt et ministersvar, der var vedhæftet folketingsudvalgets betænkning, en central betydning i bl.a. U 1973, 151 H.

103 Jf. Folketingstidende 1992/93, tillæg B, spalte 2629 ff., særligt spalte 2641 f.

104 Jf. cirkulære til ligningsloven af 17. april 1996, punkt 5.4.; Ligningsvejledningen (1997) S.D.5, s. 165 f.; Ligningsvejledningen (1997) D.C.3.4, s. 107.

En gennemgang af skatteministerens øvrige svar til Folketingets skatteudvalg giver yderligere støtte for den her hævdede fortolkning af det vedhæftede ministersvar på spørgsmål 5.

I *samme skrivelse* af 11. juni 1993 til skatteudvalget anførte skatteministeren således som svar på spørgsmål 7, at hensigten med lovforslaget rakte videre end at bremse visse uønskede finansielle transaktioner, idet der med forslaget blev *stadfæstet et generelt nettoprincip*.¹⁰⁵

Direkte i modstrid med svaret på spørgsmål 5 (men i overensstemmelse med bemærkningerne til lovforslaget) er skatteministerens *svar af samme dato* (11. juni 1993) som en kommentar til en henvendelse til skatteudvalget fra Advokatrådet.¹⁰⁶

“... hertil skal bemærkes, at udenlandske indkomster i vidt omfang opgøres efter nettoprincippet allerede i dag. Dette gælder udenlandsk indkomst fra fast driftssted, fast ejendom og lønindkomst. Disse områder berøres ikke af bestemmelserne i lovforslaget. Der er blot tale om, at status quo opretholdes.”

Generelt må man være særdeles varsom med at anse ministersvar, som ikke er vedhæftet en betænkning fra et folketingsudvalg (også kaldet *utrykte ministersvar*), for at give udtryk for lovgivers hensigt.¹⁰⁷ I *denne* situation må det imidlertid anses for korrekt at tillægge de utrykte ministersvar betydning til afsvækkelse af rækkevidden af det ministersvar, som Folketingets skatteudvalg har vedhæftet betænkningen.

Det kan konkluderes, at det ministersvar på spørgsmål nr. 5, som er vedhæftet skatteudvalgets betænkning, ikke skal tillægges nogen selvstændig vægt ved afgørelsen af, hvilke former for indkomst, der er omfattet af LL § 33 F. Som udtalt i skatteministerens bemærkninger til lovforslaget har det *ikke* været *lovgivers hensigt*, at LL § 33 F umiddelbart skal lægges til grund ved opgørelsen af udenlandsk lønindkomst, indkomst fra en udenlandsk fast ejendom, og indkomst fra et udenlandsk fast driftssted. Dette har bl.a. den konsekvens, at den særlige opgørelsesregel i LL § 33 F, stk. 2, ikke finder direkte anvendelse ved opgørelsen af indkomsten for et udenlandsk fast driftssted.

105 Jf. *Spørgsmål og svar* 1992/93, til lovforslag L 294, bilag 16.

106 Jf. *Spørgsmål og svar* 1992/93, til lovforslag L 294, bilag 17.

107 I retspraksis synes *utrykte ministersvar* kun i begrænset omfang at blive tillagt betydning, jf. U 1980, 569 H, U 1983, 307 H, U 1993, 572 H, og U 1995, 35 H. Dette gælder også for de ministersvar, der siden 1986 er optrykt i *Spørgsmål og svar*. Vestre Landsret må i U 1990, 204 VLD anses at have tillagt *utrykte ministersvar* for stor retskildemæssig vægt.

Landsskatterettens kendelser TfS 1997, 917 LSR og TfS 1998, 431 LSR vedrørte udenlandsk lønindkomst og indkomst fra en udenlandsk fast ejendom. Selv om LL § 33 F blev nævnt i begge kendelsers præmisser, er dette ikke nødvendigvis ensbetydende med, at kendelserne er i strid med denne konklusion.

I TfS 1997, 917 LSR udtalte Landsskatteretten, at bidrag til en schweizisk arbejdsmarkedspensionsordning, hvilke bidrag i medfør af art. 28, stk. 4, i den dansk-schweiziske overenskomst var fradragsberettiget i Danmark, ikke kunne anses for en udgift, der "... direkte vedrørte erhvervelsen af den udenlandske lønindkomst. Bidraget til den omhandlede pensionsordning skulle derfor ikke i henhold til ligningslovens § 33 F, stk. 2, ved lempelsesberegningen fordeles efter forholdet mellem den danske og den udenlandske bruttolønindkomst." Såfremt Landsskatteretten havde lagt LL § 33 F til grund, burde Landsskatteretten have gennemført den indirekte fordeling af disse fradragsberettigede bidrag, som hverken kunne henføres til den danske eller den udenlandske indkomst. Kendelsen kan derfor forstås således, at Landsskatteretten i hvert fald ikke har fundet, at LL § 33 F, herunder § 33 F, stk. 2, har medført nogen ændring i forhold til den tidligere retstilstand vedrørende opgørelsen af udenlandsk lønindkomst.¹⁰⁸

I TfS 1998, 431 LSR udtalte Landsskatteretten i en sag om indkomst fra en fast ejendom i Tyskland, at nettoprincippet efter lov nr. 426 af 25. juni 1996 fremgår direkte af LL § 33 F, stk. 1. Hvorvidt LL § 33 F finder direkte anvendelse på fast ejendom eller ej havde dog ikke nogen indflydelse på kendelsens resultat.

Særligt i forhold til opgørelsen af indkomsten for et udenlandsk fast driftssted bestyrkes konklusionen af, at det ofte ville føre til en indkomstopgørelse i strid med indkomstopgørelsesreglerne i art. 7, stk. 2 og 3, i OECD's modeloverenskomst at anvende den indirekte metode i LL § 33 F, stk. 2.¹⁰⁹ *For det første* er det ingenlunde sikkert, at den i LL § 33 F, stk. 2, valgte fordelingsnøgle (*bruttoindkomst*) konkret fører til en rimelig fordeling, jf. nedenfor kapitel 9.2.2.2.1 (s. 401 ff.), og *for det andet* medfører bestemmelsen, at der vil ske en indirekte fordeling af udgifter, som skal allokeres efter den direkte metode, jf. nedenfor kapitel 9.2.2.2.2 (s. 404).

108 Jf. Jens Wittendorff i SR-Skat 1998, 180, særligt s. 188 f. Se anderledes redaktionel artikel i SU 1997, 343, der opfatter kendelsen således, at visse udgifter, som efter deres natur ikke vedrører nogen indkomst, slet ikke falder ind under LL § 33 F's anvendelsesområde, hvorimod LL § 33 F ifølge den redaktionelle artikel principielt også omfatter lønindkomst.

109 Jf. om betydningen af reguleringen i OECD's modeloverenskomst for fortolkningen af intern dansk skatteret ovenfor kapitel 8.3 (s. 302 ff.).

9.2.2.2 Cirkulæret til ligningsloven og opgørelsen af et fast driftsstedes indkomst

I strid med ovenstående konklusion er der i cirkulæret til ligningsloven anført følgende:¹¹⁰

“Nettoprincippet i ligningslovens § 33 F, herunder fordelingsreglen i § 33 F, stk. 2, finder anvendelse ved enhver lempelse for dobbeltbeskatning, uanset hvad den udenlandske indkomst består af og uanset, om det er en person eller et selskab m.v., der oppebærer den udenlandske indkomst. Således finder reglen også anvendelse ved beregning af lempelse for faste driftssteder i udlandet.”

Ligningsvejledningen er i 1997-udgaven bragt i overensstemmelse med denne cirkulæreudtalelse.¹¹¹ Som det fremgår af det ovenfor anførte, gøres det i denne afhandling gældende, at cirkulæreudtalelsen bygger på en *forkert* retsopfattelse vedrørende anvendelsesområdet for LL § 33 F. Dette betyder dog ikke, at cirkulæreudtalelsen og den efterfølgende udtalelse i Ligningsvejledningen automatisk skal frakendes værdi ved indkomstopgørelsen for et fast driftssted. De pågældende udtalelser kan evt. tillægges vægt som de overordnede skattemyndigheders fastlæggelse af en *administrativ praksis*.

I det følgende skal indholdet af den administrative praksis, der er søgt fastlagt med cirkulæreudtalelsen, undersøges nærmere.

LL § 33 F omfatter kun opgørelsen af lempelsesberettiget udenlandsk indkomst. Tilsvarende kan der af cirkulæreudtalelsen kun udledes, at man ved opgørelsen af et fast driftsstedes indkomst skal anvende den indirekte metode fra LL § 33 F, stk. 2, når det faste driftssted er placeret i udlandet. Heller ikke ifølge cirkulæret skal den indirekte metode fra LL § 33 F, stk. 2, således anvendes ved opgørelsen af indkomsten for et fast driftssted i *Danmark*.

9.2.2.2.1 Den indirekte fordeling efter LL § 33 F, stk. 2

Det fremgår af LL § 33 F, stk. 2, at udgifter, der ikke kan henføres til enten den danske eller den udenlandske indkomst, skal fordeles efter forholdet mellem den danske og den udenlandske bruttoindkomst. Udtrykkene *den udenlandske* og *den danske* indkomst må forstås som henholdsvis den lempelsesberettigede indkomst og den øvrige indkomst. Tilsvarende gør sig gæl-

110 Jf. cirkulære nr. 72 af 17. april 1996, punkt 5.4.

111 Jf. Ligningsvejledningen (1997) D.C.3.4., s. 107.

dende for så vidt angår udtrykkene *den udenlandske* og *den danske* bruttoindkomst.¹¹²

Bestemmelsen giver anledning til nogen tvivl om, hvorledes udtrykket *bruttoindkomst* skal forstås. Fortolkningen heraf er centralt for fastlæggelsen af den fordelingsnøgle, som skal anvendes ved den indirekte fordeling i henhold til LL § 33 F og i henhold til cirkulæret til ligningsloven. Udtrykket *bruttoindkomst* må sprogligt set forstås som modsætning til *nettoindkomst*, hvorfor man må se bort fra nogle af de fradrag, der indgår i den skattepligtige almindelige indkomst. På den anden side synes ordlyden at forhindre, at udtrykket bruttoindkomst skal fortolkes som *omsætning*. I betænkningen fra Folketingets skatteudvalg er der om den indirekte metode i LL § 33 F, stk. 2, anført, at der:

“... i tilfælde, hvor det ikke kan påvises, hvilke udgifter der kan henføres til den udenlandske indkomst, skal der ske en forholdsmæssig fordeling af disse udgifter efter forholdet mellem den udenlandske og den danske indkomst, som disse er opgjort (før disse fradrag er placeret).”

Denne udtalelse fra betænkningen er ikke i overensstemmelse med en naturlig forståelse af bestemmelsens ordlyd.¹¹³ Ifølge betænkningens udtalelse skal *brutto* i realiteten fortolkes som *netto*, idet de eneste udgifter, der ikke skal indgå i opgørelsen af den henholdsvis udenlandske og danske *bruttoindkomst* er de udgifter, som skal fordeles efter den indirekte metode. En mere korrekt fortolkning kunne være at fortolke udtrykket *bruttoindkomst* som *de positive indkomst-komponenter*. Cirkulæret til ligningsloven giver formentligt udtryk for samme synspunkt med udtalelsen om, at “... ved bruttoindkomst forstås indkomst uden fradrag af nogen art.”¹¹⁴ Ved opgørelsen af henholdsvis den udenlandske og danske bruttoindkomst i medfør af LL § 33 F, stk 2, synes man herefter at måtte se bort fra de mere *indirekte* udgifter som f.eks. almindelige administrationsomkostninger, finansieringsudgifter mv.

Denne fortolkning svarer også til Højesterets fortolkning af udtrykket *bruttoindtægt* i den indtil 1960 gældende bestemmelse om udlandslempelse, jf. U 1913, 140 H. Selskabers udlandslempelse skulle i henhold til bl.a. § 16 i kommuneskatteloven af 1903 beregnes i forhold til den del af selskabets *bruttoindtægt*, som hidrørte fra virksomhed i udlandet. Ifølge Højesteret skulle bruttoindtægt *ikke* forstås som omsætning, men som salgspris fratrukket købspris

112 Jf. nærmere Niels Winther-Sørensen i SR-Skat 1994, 390, særligt s. 396 ff.; cirkulære nr. 72 af 17. april 1996, punkt 5.4.

113 Jf. Niels Winther-Sørensen i SR-Skat 1994, 390, særligt s. 398.

114 Jf. cirkulære nr. 72 af 17. april 1996, punkt 5.4.

samt de specielle til hver enkelt handelsforretning knyttede udgifter som told, fragt og assurance. Se herom ovenfor kapitel 9.2.1.3 (s. 391 ff.).

Sammenlignet med reguleringen i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne vil en indirekte fordeling efter LL § 33 F, stk. 2, som angivet i cirkulæret, adskille sig ved, at der *ikke* tages hensyn til de *faktiske forhold*. Ganske vist vil visse udgifter, f.eks. generalomkostninger til administration, kunne blive allokeret på en rimelig måde, når man foretager en fordeling på baggrund af bruttoindkomsten. Men når man, som det er angivet i cirkulæret, også skal anvende denne (og *kun* denne) fordelingsnøgle ved allokeringen af udgifter, som blot ikke *klart* kan allokeres direkte til enten driftsstedet eller hovedkontoret,¹¹⁵ vil man konkret kunne nå frem resultater, som ligger langt fra det resultat, man ville nå frem til efter en direkte metode.

Til illustration kan nævnes en situation, hvor et foretagende optager et banklån. Låneprovenuet anvendes således, at 95 pct. finansierer hovedkontorets aktivitet, mens 5 pct. finansierer det faste driftssteds aktivitet. Da det ikke er muligt at følge anvendelsen af lånet krone for krone, kan lånet næppe *klart* allokere til enten hovedkontoret eller til driftsstedet. Ved at følge cirkulærets udsagn synes man derfor tvunget til at allokere lånet og de dermed forbundne udgifter efter forholdet mellem hovedkontorets og driftsstedets *bruttoindkomst*. Alt efter størrelsen af bruttoindkomsten hos det faste driftssted og hovedkontoret vil f.eks. 40 pct. af udgifterne vedrørende lånet skulle allokeres til driftsstedet. Ved en konsekvent anvendelse af den *direkte* metode ville kun 5 pct. af udgifterne blive allokeret til det faste driftssted.

Som et andet eksempel kan nævnes en situation, hvor et foretagendes faste driftssted og hovedkontor deles om at anvende en større maskine, f.eks. således at det faste driftssted og hovedkontoret anvender maskinen henholdsvis i 34 dage og 330 dage om året. Efter den *direkte* metode ville det her være nærliggende at fordele udgifterne (afskrivninger mv.) efter den *faktiske brug* og ikke efter forholdet mellem hovedkontorets og driftsstedets bruttoindkomst.¹¹⁶

Ved anvendelsen af den indirekte metode ved opgørelsen af et fast driftssteds indkomst vil et klart valg af én fordelingsnøgle fremfor andre fremme forudberegneligheden, men vil samtidigt også kunne føre til vilkårlige resultater, idet der ikke tages hensyn til konkrete omstændigheder. Når man i bl.a. OECD's kommentarer til modeloverenskomsten har valgt *ikke* at angive

115 Jf. om forholdet mellem den direkte og indirekte metode i LL § 33 F nedenfor kapitel 9.2.2.2 (s. 404 ff.).

116 Jf. herom nærmere nedenfor kapitel 12.4.1.1 (s. 567 ff.).

ve én bestemt fordelingsnøgle fremfor andre, hænger dette sammen med, at man ikke på forhånd kan fastslå, at én fordelingsnøgle giver et mere korrekt resultat end andre.¹¹⁷

9.2.2.2 Forholdet mellem den direkte og indirekte metode

Ved opgørelsen af den lempelsesberettigede indkomst i henhold til LL § 33 F skal der som udgangspunkt anvendes en *direkte* fordeling, hvor de udgifter, der anses at vedrøre den lempelsesberettigede indkomst, skal fratrækkes ved opgørelsen heraf, jf. LL § 33 F, stk. 1. Under Folketingets behandling af lovforslaget blev indholdet af det foreslåede stykke 2 ændret. Efter den endelige udformning skal den direkte metode suppleres af en *indirekte* fordeling for så vidt angår *udgifter, der ikke kan henføres til enten den danske eller den udenlandske indkomst*.

I det *oprindelige forslag* var det forudsat, at man udelukkende skulle opgøre den lempelsesberettigede indkomst efter en direkte metode. LL § 33 F, stk. 2, opstillede i stedet en formodning for, at udgifter vedrørte den lempelsesberettigede indkomst, idet skatteyderen ifølge forslaget dog kunne undgå at medtage udgifter ved opgørelsen af den lempelsesberettigede indkomst, såfremt han kunne påvise, at de pågældende udgifter ikke vedrørte denne indkomst. Et sådant bevis vil ofte være vanskeligt eller umuligt at føre, hvorfor forslagets regel om omvendt bevisbyrde måtte ændres.

Om forholdet mellem den direkte og indirekte metode er der i cirkulæret til ligningsloven anført:¹¹⁸

“Hvis der opstår tvivl om, hvorvidt en given udgift alene kan henføres til den udenlandske indkomst, vil fordelingen skulle ske efter ligningslovens § 33 F, stk. 2. ...

Efter ligningslovens § 33 F, stk. 2, vil enhver udgift, som ikke klart kan henføres til enten den pågældende udenlandske indkomst eller til en anden indkomst, ..., skulle fordeles forholdsmæssigt efter bruttoindkomsternes størrelse.” (min fremhævelse).

Med denne formulering synes det tilkendegivet, at man hurtigt må ty til den indirekte metode, hvis der opstår vanskeligheder ved allokeringen efter den

117 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 27. Se om de forskellige fordelingsnøgler ovenfor kapitel 9.2.1 (s. 384 ff.).

118 Jf. cirkulære nr. 72 af 17. april 1996, punkt 5.4.

direkte metode. Dette understreges i et vist omfang af, at cirkulærets angivelse af eksempler på tilfælde, hvor man må anvende en indirekte metode, karakteriseres som *oplagte*. De pågældende eksempler er dels generalomkostninger, dels renteudgifter vedrørende en kassekredit, som anvendes til generel finansiering af både indenlandske og udenlandske aktiviteter.

I relation til opgørelsen af den lempelsesberettigede indkomst for de indkomstkategorier, som omfattes af LL § 33 F, (*udbytte, renter og royalties*) synes cirkulærets udtalelse berettiget. Det må antages, at man ofte vil kunne henhøre udgifter efter en direkte metode til disse typer indkomst, og en indirekte fordeling af de resterende udgifter efter princippet i LL § 33 F, stk. 2, vil i almindelighed næppe føre til urimelige resultater. Når lovgiver har valgt udtrykkeligt at supplere den direkte metode med en indirekte fordeling, er det nærliggende at anvende den indirekte metode for fordelingen af udgifter med en mere uklar forbindelse til enten den lempelsesberettigede indkomst eller til den øvrige indkomst.¹¹⁹

En sådan fortolkning må også anses for at være i overensstemmelse med forarbejderne til LL § 33 F. I skatteudvalgets betænkning er der således anført følgende om forholdet mellem den *direkte* og den *indirekte* metode:¹²⁰

“Ved ændringsforslaget fastholder man som udgangspunkt, at den direkte metode skal anvendes ved opgørelsen af nettoindkomsten fra udlandet.

Denne metode suppleres med en bestemmelse om, at i tilfælde, hvor det ikke kan påvises, hvilke udgifter der kan henføres til den udenlandske indkomst, skal der ske en forholdsmæssig fordeling ...

Ved kombinationen af den direkte metode og forholdsmæssig fordeling af udgifter opnås dels, at udgifter, der klart er den udenlandske indkomst uvedkommende, ikke henføres til denne, dels at der er en klar regel for indkomstopgørelsen i de mere komplicerede tilfælde.”

Derimod er en sådan løsning *ikke* så nærliggende ved opgørelsen af den lempelsesberettigede indkomst for indkomstkategorier *uden for* det direkte anvendelsesområde for LL § 33 F, særligt ved opgørelsen af et udenlandsk fast driftssteds indkomst. Cirkulærets udtalelse om forholdet mellem den direkte og indirekte metode fører til, at den indirekte metode tillægges en uforholdsmæssig stor betydning. Ved opgørelsen af et fast driftssteds indkomst til brug for lempelse efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst svarende til OECD's modeloverenskomst må en sådan vægtning af den indirekte metode anses for at være i strid med art. 7.

119 Jf. Niels Winther-Sørensen i SR-Skat 1994, 390, særligt s. 396 f.

120 Jf. Folketingstidende 1992/93, tillæg B, spalte 2629, særligt spalte 2638, til nr. 2.

Opgørelsen af et fast driftssteds indkomst efter den indirekte metode som en *generel* metode forudsætter ifølge art. 7, stk. 4, dels, at den indirekte metode *sædvanligvis* har været benyttet i den pågældende stat, dels, at resultatet af den indirekte fordeling er i overensstemmelse med *principperne efter den direkte metode*, jf. ovenfor kapitel 9.2.1 (s. 384 ff.). Der kan ikke stilles samme krav for at anvende den indirekte metode som en *subsidiær* fordelingsmetode til fordeling af konkrete udgifter. Bl.a. kan det næppe anses som et krav, at det har været en historisk sædvane, at man har anvendt en indirekte metode som supplement. Derimod må det grundlæggende synspunkt fra art. 7, stk. 4, om den indirekte metodes *subsidiære* stilling antages at kunne tages til indtægt for, at man ved anvendelsen af den direkte metode som den primære metode skal søge at anvende denne så vidt muligt.

Støtte for den direkte metodes fortrinsstilling findes endvidere i OECD's kommentarer. I kommentarerne om opgørelsen af et fast driftssteds fradrag er anført:¹²¹ "Det vil i nogle tilfælde klart være nødvendigt at skønne over det omkostningsbeløb, der skal tages i betragtning, eller at beregne det ved konventionelle metoder. F.eks. i spørgsmålet om generalomkostninger til administration for foretagendets hovedkontor kan det være passende at tage en forholdsmæssig del ..." I kommentarernes punkt 24 er det anført, at det er den sædvanlige opfattelse, at der er eller kan konstrueres en passende bogføring, men at der dog kan være tilfælde, hvor det ikke er praktisk at benytte den direkte metode. Når det findes "... hensigtsmæssigt for at nå frem til et fast driftssteds fortjeneste, betragtet som "uafhængigt foretagende" ..." kan man anvende en indirekte metode, f.eks. ved opgørelsen af en forsikringsfilials indkomst.¹²²

Det må på baggrund af det ovenstående konkluderes, at det ikke er i overensstemmelse med det generelle indhold af selvstændighedsfiktionen i art. 7, stk. 2 og 3, i OECD's modeloverenskomst at anvende den indirekte metode ved allokeringen af udgifter, blot fordi de pågældende udgifter *ikke klart* kan allokere til enten det faste driftssted eller til hovedkontoret.

9.2.2.2.3 Konklusion om cirkulærets betydning for opgørelsen af indkomsten for et fast driftssted

Det er ovenfor kapitel 9.2.2.1 (s. 369 ff.) konkluderet, at LL § 33 F ikke finder direkte anvendelse ved opgørelsen af et fast driftssteds indkomst. Så-

¹²¹ Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 16.

¹²² Jf. OECD's kommentarer til modeloverenskomsten (1997-versionen) til art. 7, punkt 24.

fremt LL § 33 F og den i § 33 F, stk. 2, angivne opgørelsesmetode skal anvendes i forhold til et udenlandsk fast driftssted, kan dette således alene støttes på den vægt, man skal lægge på udtalelsen i cirkulæret til ligningsloven (og tilsvarende udtalelsen i Ligningsvejledningen).

Fordelingsnøglen *bruttoindkomst* ved den indirekte fordeling i henhold til LL § 33 F, stk. 2, er undersøgt ovenfor kapitel 9.2.2.2.1 (s. 401 ff.). Der er her overensstemmelse mellem en almindelig fortolkning af LL § 33 F, stk. 2, og cirkulærets udtalelse, men som det er påvist anførte sted, vil en konsekvent anvendelse af fordelingsnøglen *bruttoindkomst* ikke opfylde kravet i art. 7, stk. 2 og 3, i OECD's modeloverenskomst om at tage hensyn til de konkrete omstændigheder.

Tilsvarende er det ovenfor kapitel 9.2.2.2.2 (s. 404 ff.) om forholdet mellem den direkte og indirekte metode konkluderet, at det vil være i strid med art. 7, stk. 2 og 3, at følge cirkulærets anvisninger ved opgørelsen af indkomsten for et fast driftssted. Ifølge cirkulærets anvisninger tillægges *den indirekte metode* for megen vægt i forhold til den direkte metode.

Ved afgørelsen af rækkevidden af udtalelsen i cirkulæret må der først sondres mellem, om det faste driftssteds indkomst skal opgøres til brug for lempelse efter en *overenskomst* eller til brug for lempelse efter den interne lempelsesregel i LL § 33. Ved lempelse efter LL § 33 gælder der ikke nogen folkeretlig forpligtelse til at opgøre det faste driftssteds indkomst på en bestemt måde. Cirkulæreudtalelsen må med sin vægtning af den indirekte metode og sit ensidige valg af *bruttoindkomst* som fordelingsnøgle imidlertid også anses at være i strid med de almindelige indkomstopgørelsesprincipper, som skal anvendes ved lempelse efter LL § 33. Det gøres i denne afhandling gældende, at indholdet af selvstændighedsfiktionen i intern dansk skatteret svarer til indholdet af dobbeltbeskatningsoverenskomsternes selvstændighedsfiktion, jf. ovenfor kapitel 8.2 (s. 300 ff.). Det kan på denne baggrund *ikke* antages, at det for betydningen af udtalelsen i cirkulæret til ligningsloven gør nogen forskel, om det faste driftssteds indkomst skal opgøres til brug for lempelse efter en overenskomst eller til brug for lempelse efter LL § 33.

Der må herefter ud fra almindelige forvaltningsretlige grundsætninger sondres mellem, om det er til skatteyderens *fordel* eller *ulempe* at anvende de indkomstopgørelsesprincipper, som fremgår af cirkulæret til ligningsloven og Ligningsvejledningen. I forhold til lempelsen i Danmark for indkomst, som er opgjort i et udenlandske fast driftssted, vil den skattepligtige normalt have en interesse i, at det faste driftssteds indkomst bliver så *stor* som muligt.¹²³ En skatteyder vil derfor i forhold til lempelsen i Danmark normalt have en

123 Jf. ovenfor kapitel 4.2.3 (s. 122 ff.) om lempelse i domicillandet.

fordel ved, at så få udgifter som muligt bliver allokeret til det udenlandske faste driftssted.

Når det er til en skatteydere *ulempe* at anvende den indirekte metode, således som beskrevet i cirkulæret til ligningsloven, vil han ved lempelse efter en *dobbeltbeskatningsoverenskomst* kunne gøre krav på at anvende overenskomstens opgørelsesprincipper. Dette medfører, at udgifterne så vidt muligt skal allokere efter den direkte metode, og at der ved en indirekte fordeling af de resterende udgifter konkret må vurderes, hvilken fordelingsnøgle der giver det mest præcise resultat. Valget af *bruttoindkomst* som fordelingsnøgle i cirkulæret til ligningsloven og i Ligningsvejledningen må som udtryk for en praksisfastlæggelse dog formentligt tillægges betydning, når der skal vælges mellem denne fordelingsnøgle og en anden, som begge giver et *nogenlunde lige præcist resultat*. Som anført ovenfor kapitel 9.2.2 (s. 394 ff.) må det ved indkomstopgørelsen efter en overenskomst antages, at der i *et vist omfang* kan suppleres med interne gennemførelsesregler til at fastsætte de nærmere regler for valget af fordelingsnøgle, og da der ikke i øvrigt findes interne danske skatteregler om valg af fordelingsmetode, må administrativ praksis accepteres i en sådan udstrækning.¹²⁴ Tilsvarende må som nævnt antages at gælde ved lempelse efter LL § 33.

Når det er til en skatteydere *fordel* at anvende den nævnte indirekte metode, vil han ud fra almindelige forvaltningsretlige grundsætninger formentligt kunne påberåbe sig udtalelserne i cirkulæret og i Ligningsvejledningen i et *videre* omfang. Ved afgørelsen af, i hvilken grad en skatteyder vil kunne påberåbe sig udtalelserne i cirkulæret og i Ligningsvejledningen om vægtningen af *den indirekte metode* i forhold til den direkte metode og om valget af *bruttoindkomst* som fordelingsnøgle, må der dog lægges vægt på, at udtalelserne bygger på en klart tilkendegivet fortolkning af LL § 33 F, der som nævnt må anses for at være forkert. Dette begrænser rækkevidden af udtalelserne.

¹²⁴ Jf. om betydningen af administrativ praksis Spleth i U 1965 B, 250, særligt s. 250; Jens Garde og Jørgen Mathiassen i Forvaltningsret – almindelige emner, 3. udg., s. 117 f.

Kapitel 10

Opgørelsen af et fast driftssteds finansieringsudgifter

Der kan i den internationale teori og praksis konstateres en betydelig uenighed om, hvorledes de udgifter, der er forbundet med finansieringen af et fast driftssteds erhvervsmæssige aktivitet, skal opgøres. Diskussionen herom har ofte taget udgangspunkt i spørgsmålet om, hvorledes man skal opgøre størrelsen af en uforrentet driftskapital (*dotationskapital*) for driftsstedet.

Det vil i kapitlet blive gjort gældende, at dobbeltbeskatningsoverenskomsternes regler om opgørelsen af et fast driftssteds finansieringsudgifter i vidt omfang må suppleres af *interne gennemførelsesregler*. Endvidere vil det blive gjort gældende, at dotationskapitalen efter intern dansk skatteret kun skal tillægges en begrænset betydning. En væsentlig begrundelse herfor er, at der ikke findes nogen sandhed om det "rigtige" forhold mellem et foretagendes *egenkapital* og *gæld*, og at der på denne baggrund vil kunne fremføres vægtige indvendinger mod de forskellige objektive metoder til opgørelsen af dotationskapitalens størrelse.

I det følgende vil der blive taget udgangspunkt i en analyse af forskellige metoder til opgørelsen af et fast driftssteds dotationskapital, jf. straks nedenfor kapitel 10.1.1 (s. 411 ff.). Dernæst vil den tilknyttede problemstilling om tynd kapitalisering blive analyseret, jf. kapitel 10.1.2 (s. 428 ff.), og endelig vil der blive redegjort for forskellige funktioner, man ud fra en teoretisk synsvinkel vil kunne tillægge størrelsen af dotationskapitalen, jf. kapitel 10.1.3 (s. 438 ff.). På baggrund heraf vil de ovennævnte teser om opgørelsen af et fast driftssteds finansieringsudgifter efter dobbeltbeskatningsoverenskomsterne og efter intern dansk skatteret nærmere blive underbygget, jf. henholdsvis kapitel 10.2 (s. 444 ff.) og kapitel 10.3 (s. 448 ff.).

10.1 Det faste driftssteds dotationskapital

Særligt i tysk og hollandsk skatteretlig teori og praksis har man ved opgørelsen af et fast driftssteds finansieringsudgifter taget udgangspunkt i spørgsmålet om, hvorledes man skal opgøre den *egenkapital*, der skal henføres til et fast driftssted. Da udtrykket *egenkapital* kan være misvisende, idet det faste

driftssted blot udgør en uselvstændig del af det samlede foretagende, som selv evt. har en egenkapital, vil der i det følgende blive anvendt det i tysk teori og praksis udviklede begreb: *dotationskapital*.

Der kan særligt fremføres to argumenter for at opgøre det faste driftssteds dotationskapital. *For det første* kan der med en henvisning til fiktionen om det faste driftssteds selvstændighed argumenteres for, at det faste driftssted i lighed med, hvad der er sædvanligt for selvstændige foretagender (f.eks. et datterselskab), må anses for udstyret med en vis uforrentet kapital. *For det andet* kan der ud fra det modsatte udgangspunkt om det faste driftssted som en uselvstændig del af det samlede foretagende argumenteres for, at det faste driftssted skal anses for udstyret med en vis andel af foretagendets uforrentede kapital.

De to forskellige argumenter er samtidigt udtryk for den grundlæggende konflikt mellem *fiktionen* om det faste driftssteds selvstændighed og den *retlige realitet* om det faste driftssteds status som en uselvstændig del af det samlede foretagende.

Opgørelsen af dotationskapitalen efter *sammenligningsmetoden* eller ved anvendelse af *kapitalkrav* i selskabs- og banklovgivningen kan ofte ses som udtryk for, at det første argument (fiktionen om det faste driftssteds selvstændighed) er fundet væsentligst.¹²⁵ Omvendt vil opgørelsen af dotationskapitalen ud fra *kapitalspejlsmetoden* ofte dække over, at det andet argument (det faste driftssted som en uselvstændig del af det samlede foretagende) er anset for at være afgørende.¹²⁶ Nogen nær sammenhæng mellem valg af metode for opgørelsen af dotationskapitalen og begrundelsen for at opgøre en dotationskapital behøver der dog ikke at være, og ofte er det blot antaget som en selvfølgelighed, at der skal opgøres en dotationskapital.¹²⁷

På et teoretisk plan kan ingen af de to argumenter for at opgøre dotationskapitalen på forhånd afvises. Det skal derfor i det følgende undersøges, hvorledes størrelsen af dotationskapitalen *kan* fastlægges, og hvilke konsekvenser for opgørelsen af driftsstedets finansieringsudgifter, størrelsen af dotationskapitalen *kan* tillægges.

Først må begrebet *dotationskapital* dog afgrænses. I den internationale teori og praksis er begrebet blevet tillagt to forskellige betydninger:

125 Jf. som eksempel herpå de teorier, Irene Burgers har benævnt *narrow* og *broad territorial approach*, jf. herom nedenfor kapitel 10.1.1.2 (s. 418 ff.).

126 Jf. Helmut Debatin i Der Betrieb 1989, 1739, særligt s. 174. Se om kapitalspejlsmetoden nedenfor kapitel 10.1.1.1 (s. 412 ff.).

127 Jf. som eksempel herpå Helmut Becker i Der Betrieb 1989, 10, særligt s. 10. Bundesfinanzhof har heller ikke i sine afgørelser om dotationskapital (Bundessteuerblatt 1966 III, 24; Bundesfinanzhofs dom af 21. januar 1972, jf. Bundessteuerblatt 1972 II, 374; Bundessteuerblatt 1986 II, 785 og Recht der Internationalen Wirtschaft 1992, 956) givet nogen særlig begrundelse for, *hvorfor* der overhovedet skal opgøres en dotationskapital.

For det første er udtrykket dotationskapital blevet defineret som modsætningen til den kapital, der skal forrentes. Interne lån, som på grund af begrænsningen af selvstændighedsfiktionen ikke forrentes, anses efter denne terminologi som en del af dotationskapitalen.

Efter denne terminologi kan driftsstedets kapital inddeles i to kategorier, nemlig dotationskapital og kapital, som skal forrentes. Som eksempel i denne retning kan nævnes Bundesfinanzhofs dom af 27. juli 1965.¹²⁸ I præmisserne anvendes både udtrykket *dotationskapital* og udtrykket *yderligere dotationskapital* (*zusätzliches Dotationskapital*). Sidstnævnte udtryk anvendes som betegnelse på egenkapital, der overføres til driftsstedet, udover den for driftsstedet nødvendige dotationskapital.¹²⁹

For det andet er udtrykket dotationskapital blevet defineret som det faste driftssteds *egenkapital*, således at et internt uforrentet interne lån ikke anses som en del af dotationskapitalen.

I den skatteretlige litteratur anvendes ofte denne terminologi for at anskueliggøre den praktiske betydning af diskussionen om, hvorvidt der skal ske forrentning af interne lån. Uafhængigt af, om der indtages forskellige holdninger til spørgsmålet om, hvorvidt der skal beregnes renter af interne lån mellem et fast driftssted og hovedkontoret, er der nemlig typisk enighed om, at der i hvert fald ikke skal ske forrentning af den kapital, som svarer til det faste driftssteds dotationskapital. Uenigheden om, hvorvidt der skal ske forrentning eller ej, kan herefter begrænses til at vedrøre den kapital, som ikke udgør en del af dotationskapitalen.¹³⁰

I denne afhandling vil – uden der heri i sig selv ligger nogen stillingtagen til opgørelsen af eller retsvirkningerne af dotationskapitalen – udtrykket *dotationskapital* blive tillagt den sidstnævnte betydning.

10.1.1 Opgørelsen af dotationskapitalens størrelse

De forskellige metoder til opgørelsen af dotationskapitalens størrelse, der i den internationale teori er diskuteret, lader sig inddele i tre *objektive* metoder

128 Jf. Bundesfinanzhofs dom af 27. juli 1965, jf. Bundessteuerblatt 1966 III, 24, jf. om dommen nedenfor kapitel 10.1.1.1 (s. 412 ff.).

129 Se tilsvarende Helmut Debatin i Der Betrieb 1989, 1739, særligt s. 1740 f., der har set *dotationskapital* som det modsatte af *gæld*, som et optaget hos tredjemand.

130 Jf. herom også nedenfor kapitel 10.1.3.6 (s. 443 f.).

og en *subjektiv* metode. Efter kapitalspejlsmetoden, sammenligningsmetoden og metoden om fastlæggelse ud fra kapitalkrav mv. søges dotationskapitalen opgjort ud fra objektivt konstaterbare fakta. Efter den subjektive metode overlades det til foretagendets ledelse selv at fastsætte størrelsen af dotationskapitalen.

10.1.1.1 Kapitalspejlsmetoden

Kapitalspejlsmetoden tager sit udgangspunkt i, at et fast driftssted er en *uselvstændig* del af det samlede foretagende, hvorfor forholdet mellem driftsstedets dotationskapital og gæld skal afspejle forholdet mellem det samlede foretagendes *egenkapital* og *gæld*. Forholdet mellem driftsstedets dotationskapital og gæld fastsættes efter metoden således, at det modsvarer forholdet mellem det samlede foretagendes egenkapital og gæld.

Til støtte for kapitalspejlsmetoden kan fremføres, at det er *det samlede foretagende*, som hæfter for foretagendets gæld til tredjemand, og at det er foretagendets ledelse, der har bestemt sammensætningen af det samlede foretagendes kapitalstruktur. Modsat et datterselskab, der er et selvstændigt rets- og skattesubjekt, er et fast driftssted blot en uselvstændig del af det samlede foretagende, og det samlede foretagendes kapitalstruktur overføres derfor til det faste driftssted.¹³¹

I den internationale teori har tilhængerne af kapitalspejlsmetoden først og fremmest tillagt metoden betydning som en *subsidiær* fordelingsmetode. Der kan imidlertid konstateres en betydelig forskel på vægtningen af kapitalspejlsmetoden hos de forskellige forfattere.

I tysk teori har *Alexander Hemmelrath* argumenteret for, at der først skal ske en allokering af den faktiske *gæld*, der klart lader sig allokere direkte til det faste driftssted eller til hovedkontoret.¹³² Den kapital, der ikke lader sig allokere direkte, skal derefter allokere, så slutresultatet i videst mulige omfang bliver således, at forholdet mellem dotationskapital og gæld hos det faste driftssted svarer til forholdet mellem egenkapital og gæld hos det samlede foretagende.

Man vil herved ofte nå frem til et resultat, hvor dotationskapitalens størrelse i forhold til den gæld, der skal henføres til det faste driftssted, svarer til *resul-*

131 Jf. Alexander Hemmelrath: Die Ermittlung des Betriebsstättengewinns im internationalen Steuerrecht, 1982, s. 198 f.

132 Jf. Alexander Hemmelrath: Die Ermittlung des Betriebsstättengewinns im internationalen Steuerrecht, 1982, s. 199 ff. Helmut Neubauer har anbefalet en lignende løsning, jf. Helmut Neubauer i Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1976/77, s. 312 ff., særligt s. 318.

tatet efter en konsekvent gennemført kapitalspejlsmetode. Når der efter oprettelsen af driftsstedet sker ændringer i foretagendets finansieringsforhold, f.eks. ved stiftelse af ny gæld hos driftsstedet, har Alexander Hemmelrath anbefalet, at der sker en løbende kapitaludligningen mellem de enkelte dele af foretagendet, således at det så vidt muligt sikres, at forholdet mellem egenkapital og gæld er det samme hos de enkelte dele.

Alexander Hemmelrath har ikke i sig selv angivet, hvorledes denne anvendelse af kapitalspejlsmetoden som en subsidiær fordelingsmetode *adskiller* sig fra en metode, hvorefter man fra første færd anvender kapitalspejlsmetoden uden først at allokere noget af gælden efter en direkte metode. Det må antages, at forskelle vil vise sig, hvis der f.eks. er forskellige rentesatser på forskellige lån, eller hvis de forskellige lån er udbetalt i forskellige valutaer. Endvidere vil resultatet efter Alexander Hemmelraths metode naturligvis typisk adskille sig fra resultatet efter en konsekvent gennemført kapitalspejlsmetode, hvis foretagendets samlede gæld eller den helt overvejende del heraf lader sig allokere *direkte*.

En anden variant af anvendelsen af kapitalspejlsmetoden som en subsidiær fordelingsmetode er følgende: Først allokeres den faktiske *gæld*, som klart lader sig allokere til enten det faste driftssted eller til hovedkontoret. Dernæst fordeles den resterende del af driftsstedets kapital efter forholdet mellem det samlede foretagendes egenkapital og gæld.¹³³

Efter denne fordelingsmetode fordeles den gæld, som ikke direkte lader sig allokere til nogen del af foretagendet, sammen med foretagendets egenkapital til de enkelte dele efter forholdet mellem det samlede foretagendes egenkapital og gæld. Der ses således ved fordelingen af den overskydende kapital bort fra den del af gælden, der kan henføres direkte til det faste driftssted eller til hovedkontoret. Herved adskiller metoden sig fra den metode, Alexander Hemmelrath har foreslået. Ved anvendelse af Alexander Hemmelraths metode vil man ved den subsidiære fordeling i højere grad nå frem til et *slutresultat*, hvor forholdet mellem det faste driftssteds dotationskapital og gæld svarer til forholdet mellem det samlede foretagendes egenkapital og gæld.

I sin beskrivelse af *functional approach* har Irene Burgers ligeledes anført, at *kapitalspejlsmetoden* kan anvendes som en subsidiær fordelingsmetode, dog i en anden variation end hos de ovennævnte tyske forfattere. Ifølge Irene Burgers kan *functional approach* overordnet opdeles i *legistic*, *narrow* og *broad functional approach*.¹³⁴ I relation til fastlæggelsen af dotationskapitalen for *ikke-finansielle* virk-

133 Jf. formentligt for en sådan metode Alfred Storck: *Ausländische Betriebstätten im Ertrag- und Vermögensteuerrecht*, 1980, s. 346 f.; Gottfried Bähr: *Gewinnermittlung ausländischer Zweigbetriebe*, 1971, s. 119.

134 Jf. ovenfor kapitel 6.5 (s. 246 ff.).

somheder kan der efter Irene Burgers beskrivelse næppe konstateres nogen væsentlig forskel på de forskellige versioner af *functional approach*. Som udgangspunkt skal der ifølge Irene Burgers lægges afgørende vægt på *ledelsens hensigt*, således som denne hensigt har givet sig udslag i regnskaberne. Hvis størrelsen af driftsstedets dotationskapital ikke fremgår af regnskaberne, eller hvis den i regnskabet fastsatte størrelse er forvredet (f.eks. fordi den fastsatte dotationskapital er for lille til, at driftsstedet kan opfylde sine opgaver), skal der foretages en *indirekte fordeling*. Denne indirekte fordeling skal ske efter forholdet mellem det samlede foretagendes egenkapital og gæld.¹³⁵

Som det er tilfældet ved den ovenfor nævnte variant af den subsidiære fordeling efter kapitalspejlsmetoden, vil man ved anvendelse af den metode, som knytter sig til *functional approach* ikke i lige så høj grad som ved anvendelse af Alexander Hemmelraths metode nå frem til et *slutresultat*, hvor forholdet mellem det faste driftssteds dotationskapital og gæld svarer til forholdet mellem det samlede foretagendes egenkapital og gæld. Den af Irene Burgers beskrevne metode er imidlertid *speciel* ved, at Irene Burgers ikke blot vil fordele *gælden* efter en direkte metode, men også søge af fordele *dotationskapitalen* efter en direkte metode. Herved bliver der et mindre beløb tilbage at fordele efter kapitalspejlsmetoden.

Kapitalspejlsmetoden er i realiteten udtryk for, at driftsstedets dotationskapital fastsættes ud fra en *indirekte metode*. En af de generelle indvendinger mod den indirekte metode, nemlig de praktiske problemer i driftsstedsstaten med at få tilstrækkelige oplysninger om de faktiske forhold vedrørende det samlede foretagende, kan også fremføres som et argument imod kapitalspejlsmetoden.¹³⁶ Kapitalspejlsmetoden kræver oplysninger om hele foretagendets egenkapital og gæld, hvilke oplysninger ikke altid vil være tilgængelige for driftsstedsstaten.

Derimod vil den anden generelle indvending imod den indirekte metode – vanskelighederne med at finde en korrekt og rimelig fordelingsnøgle – ikke tale imod kapitalspejlsmetoden. Fordelingsnøglen er netop forholdet mellem det samlede foretagendes egenkapital og gæld.

En anden væsentlig indvending imod kapitalspejlsmetoden er, at den indirekte fordeling kan føre til urimelige resultater, særligt hvor det faste driftssted og hovedkontoret har forskellige funktioner. Dette vil f.eks. være

135 Jf. Irene Burgers: *Taxation and Supervision of Branches of International Banks*, 1991, s. 350 ff.

136 Jf. Wolfgang Kumpf: *Besteuerung inländischer Betriebsstätten von Steuerausländern*, 1982, s. 150. Se om den indirekte metode ovenfor kapitel 9.2 (s. 383 ff.).

tilfældet, såfremt hovedkontoret driver produktionsvirksomhed, og det faste driftssted alene varetager en salgsfunktion vedrørende de producerede varer.¹³⁷ I så fald vil kapitalbehovet hos det faste driftssted adskille sig fra hovedkontorets kapitalbehov, og kapitalstrukturen hos driftsstedet vil følgelig få et vilkårligt præg, hvis det faste driftssted sammenlignes med tilsvarende virksomheder. Størrelsen af driftsstedets dotationskapital i forhold til gæld vil nemlig være fastsat uden hensyntagen til driftsstedets funktioner og kapitalbehov.

Kapitalspejlsmetoden er i den skatteretlige teori typisk blevet afvist som generelt anvendelig.¹³⁸

I tysk retspraksis fik Bundesfinanzhof allerede i 1965 lejlighed til at vurdere anvendeligheden af kapitalspejlsmetoden.¹³⁹

Sagen vedrørte indkomstopgørelsen for et fast driftssted i Tyskland. Bundesfinanzhof udtalte, at der ikke kan foretages fradrag for fiktive renter ved interne lån fra et udenlandsk foretagendes hovedkontor til et fast driftssted i Tyskland. Derimod kan faktiske renteudgifter vedrørende lån fra tredjemand fradrages hos det faste driftssted, såfremt lånet er optaget til gavn for driftsstedet. Dette gælder, selv om det er hovedkontoret, som har indgået låneaftalen med tredjemand.

Ifølge Bundesfinanzhof skal der ved afgørelsen af, om et langvarigt lån, som er optaget af det udenlandske hovedkontor, skal anses for optaget til gavn for det faste driftssted, foretages følgende vurdering:

Det skal først undersøges, om og med hvilken størrelse hovedkontoret har optaget et rentebærende lån hos tredjemand, samt i hvilket omfang der er overført midler til driftsstedet. Dernæst skal det vurderes, om det er lånet hos tredjemand, der er overført, eller om der er tale om dotationskapital. Det er ved denne vurdering ikke tilstrækkeligt blot at se på, om størrelsen af de overførte midler svarer til størrelsen af det optagne lån hos tredjemand. Det må yderligere undersøges, om lånet er optaget med henblik på at blive anvendt til gavn for driftsstedet.

137 Jf. Helmut Becker i *Der Betrieb* 1989 s. 10; Otto H. Jacobs: *Internationale Unternehmensbesteuerung*, 4. udg., 1999, s. 570.

138 Jf. ud over de ovenfor i teksten angivne forfattere, der alene vil anvende kapitalspejlsmetoden som en subsidiær fordelingsmetode, Wolfgang Kumpf: *Besteuerung inländischer Betriebsstätten von Steuerausländern*, 1982, s. 151 f.; Helmut Becker i *Der Betrieb* 1989 s. 10; Helmut Debatin i *Der Betrieb* 1989, 1739, særligt s. 1741; Siegfried Schröder i Mössner m.fl.: *Steuerrecht international tätiger Unternehmen*, 1992, s. 216, margin nr. C-96; Otto H. Jacobs: *Internationale Unternehmensbesteuerung*, 4. udg., 1999, s. 570. Se for en redegørelse om hollandsk teori Irene Burgers: *Taxation and Supervision of Branches of International Banks*, 1991, s. 200 ff.

139 Jf. Bundesfinanzhofs dom af 27. juli 1965, jf. *Bundessteuerblatt* 1966 III, 24.

Bundesfinanzhof udtalte videre, at det *ved stiftelsen* af et selskab med et fast driftssted i et andet land vil være naturligt at anvende kapitalspejlsmetoden. Ved *senere* optagne lån må det imidlertid afgøres konkret, om man skal anvende kapitalspejlsmetoden eller andre fordelingsmetoder.¹⁴⁰ Som *udgangspunkt* må man dog ifølge Bundesfinanzhof antage, at en senere overførelse af kapital fra hovedkontoret til det faste driftssted er udtryk for en overførelse af *yderligere dotationskapital*, med mindre der er en nær tidsmæssig sammen hæng med hovedkontorets låntagning hos tredjemand.

I præmisserne har Bundesfinanzhof således ikke tilsluttet sig kapitalspejlsmetoden som en generel metode til fastlæggelse af driftsstedets dotationskapital. Bundesfinanzhof har heller ikke udtrykt, at kapitalspejlsmetoden generelt må anvendes som en subsidiær metode i tilfælde, hvor et foretagendes gæld ikke lader sig allokere direkte. Kapitalspejlsmetoden er blot nævnt som en metode, der efter en konkret vurdering evt. kan anvendes. Ifølge Bundesfinanzhof har kapitalspejlsmetoden således ikke så klart et anvendelsesområde som hos den del af teorien, der har argumenteret for at anvende metoden som en subsidiær allokeringsmetode.¹⁴¹

I 1986 fik Bundesfinanzhof igen lejlighed til at tage stilling til anvendeligheden af kapitalspejlsmetoden.¹⁴²

Et fransk kreditinstitut havde stillet dotationskapital til rådighed for sit faste driftssted i Tyskland. Selskabet gjorde bl.a. gældende, at forholdet mellem egenkapital og gæld for hele selskabet skulle anvendes også for det faste driftssted i Tyskland. Herved ville det faste driftssteds dotationskapital blive reduceret, og driftsstedets andel af foretagendets gæld til tredjemand ville omvendt blive forøget.

Bundesfinanzhof udtalte generelt, at den direkte metode ikke forudsætter, at et hovedkontor og et fast driftssted har samme kapitalstruktur.¹⁴³ Efter den direkte metode skal gæld optaget hos tredjemand allokere til det faste driftssted i det omfang, der er en erhvervsmæssig tilknytning hertil. Med henvisning til den ovenfor nævnte dom fra 1965 udtalte Bundesfinanzhof, at renter vedrørende lån, som hovedkontoret har optaget hos tredjemand, kan fradrages hos det faste driftssted, hvis lånene vedrører driftsstedets indkomst. Ved afgørelsen af,

140 Jf. Bundessteuerblatt 1966 III, 24, særligt s. 28.

141 Se dog anderledes Helmut Neubauer i Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1976/77, 312 ff., særligt s. 318.

142 Jf. Bundesfinanzhofs dom af 25. juni 1986, jf. Bundessteuerblatt 1986 II, 785. Der er ikke i afgørelsen sondret mellem intern tysk skatteret og overenskomsten, hvilket må tages som udtryk for, at Bundesfinanzhof ikke har fundet, at der er forskel.

143 Jf. Bundesfinanzhofs dom af 25. juni 1986, jf. Bundessteuerblatt 1986 II, 785, særligt s. 787.

om de beløb, hovedkontoret har overført, skal betragtes som dotationskapital eller som gæld til tredjemand, der er formidlet af hovedkontoret, skal *ledelsens hensigt* tillægges en særlig betydning.¹⁴⁴

At Bundesfinanzhof dog ikke principielt har villet afskære sig muligheden for i en anden sag at anvende kapitalspejlsmetoden som et subsidiært moment ses muligvis af, at det i præmissernes indledning er anført, at kapitalspejlsmetoden i hvert fald i det foreliggende tilfælde ikke skulle anvendes.¹⁴⁵

I hollandsk ret har Hoge Raad allerede i en ældre dom fra 1935 taget stilling til anvendeligheden af kapitalspejlsmetoden.¹⁴⁶

Sagen drejede sig om formueskat for en belgisk bank med en filial (fast driftssted) i Holland. Appelleretten havde fastslået, at de likvide midler, som var til rådighed hos driftsstedet, bestod af såvel egenkapital som gæld, hvorfor forholdet mellem egenkapital og gæld hos det samlede foretagende også skulle være afgørende for, hvorledes driftsstedets kapital på ca. NLG 1,2 mio. skulle være fordelt (kapitalspejlsmetoden). Hoge Raad fulgte imidlertid ministeriets anbringende om, at der som følge af selvstændighedsfiktionen kun skulle allokeres gæld til driftsstedet, som driftsstedet selv havde optaget hos tredjemand.¹⁴⁷ Samtlige de likvide midler, som var til rådighed hos det faste driftssted, måtte derfor anses for at bestå af egenkapital.

I dansk ret har kapitalspejlsmetoden ikke været tillagt nogen afgørende betydning.¹⁴⁸

Fra dansk retspraksis skal særligt nævnes TfS 1993, 7 H, hvor Højesterets flertal accepterede, at filialens kapitalstruktur blev ændret ved optagelse af lån fra det amerikanske selskabs moderselskab den 30. december 1983 kombineret

144 Jf. Bundesfinanzhofs dom af 25. juni 1986, jf. Bundessteuerblatt 1986 II, 785, særligt s. 786, 2. spalte.

145 Jf. Bundessteuerblatt 1986 II, 785, særligt s. 786, 1. spalte: "Der wirtschaftliche Zusammenhang zwischen der inländischen Betriebsstätte und einem aufgrund der sogenannten Kapitalspiegeltheorie ermittelten Anteil an den Verpflichtungen des Stammhauses ist jedenfalls im vorliegenden Fall zu verneinen."

146 Jf. Hoge Raads dom af 23. januar 1935, jf. B 5790. Dommen er refereret hos Irene Burgers: *Taxation and Supervision of Branches of International Banks*, 1991, s. 193 f.; resumeet i teksten bygger på dette referat.

147 Irene Burgers lægger vægt på, at Hoge Raad vedrørende driftsstedets optagelse af lån hos tredjemand anvender ordet: *contracted* (Irene Burgers' engelske oversættelse), hvorfor afgørelsen placeres som udtryk for (*broad* eller *narrow*) *territorial approach*, jf. Irene Burgers: *Taxation and Supervision of Branches of International Banks*, 1991, s. 362.

148 Jf. Jan Pedersen: *Skatteudnyttelse*, 1989, s. 341 ff.

med en samtidig udlodning. Dommens præjudikatværdi er vedrørende dette spørgsmål dog begrænset, idet det omhandlede amerikanske selskab kun drev virksomhed fra sin danske filial, hvorfor det reelt kun var det faste driftssted, som havde behov for kapital.

I TfS 1996, 715 ØLR blev spørgsmålet om fordelingen af den amerikanske banks kapital mellem gæld og egenkapital ikke diskuteret. Som sagen blev forelagt, tog Østre Landsret alene stilling til, hvorvidt der kunne indrømmes fradrag for renter af interne lån og ikke, om de interne rentebetalinger helt eller delvis vedrørte eksterne rentebetalinger.¹⁴⁹

10.1.1.2 Sammenligningsmetoden

Fiktionen om det faste driftssteds selvstændighed er i OECD's modeloverenskomsts art. 7, stk. 2, formuleret således, at der til det faste driftssted henføres den indkomst, som det kunne forventes at have opnået, hvis det havde været et uafhængigt foretagende, der udøvede samme eller lignende virksomhed på samme eller lignende betingelser. Bestemmelsens formulering kunne tale for at fastsætte størrelsen af dotationskapitalen ud fra en sammenligning med egenkapitalen hos uafhængige foretagender, der udøver samme eller lignende virksomhed.

En sådan sammenligning med uafhængige foretagender må i givet fald indskrænkes til virksomheder inden for *samme branche*, jf. udtrykket *samme eller lignende* betingelser.

En sammenligning mellem f.eks. en produktionsvirksomhed og en bank må på forhånd udelukkes under hensyn til de forskellige kapitalbehov for virksomheder inden for de forskellige brancher. Se i denne forbindelse den illustrative opgørelse af forholdet mellem egenkapital og gæld i udvalgte brancher, foretaget af de amerikanske nationalrapportører til IFA-kongressen i 1996, Howard S. Engle og Walter T. Raineri. Undersøgelsen viser særdeles store udsving mellem de undersøgte brancher.¹⁵⁰

Sammenligningsmetoden indebærer, at der skal foretages en undersøgelse af kapitalsammensætningen hos andre sammenlignelige foretagender. Dette vil kunne volde betydelige *praktiske problemer*. Herudover vil en målestok som *branche-sædvane* indebære det problem, at der inden for de fleste brancher er så store forskelle i de enkelte virksomheders kapitalbehov, at et gennemsnit

149 Se om TfS 1993, 7 H og TfS 1996, 715 ØLR nedenfor kapitel 10.3.1 (s. 448 ff., henholdsvis s. 451 ff.).

150 Jf. Howard S. Engle og Walter T. Raineri i den amerikanske nationalrapport til IFA-kongressen i 1986, jf. Cahiers LXXXLb, s. 773 ff., særligt s. 776, note 6

vil dække over store *individuelle forskelle*. Et gennemsnit vil således kunne skyde langt ved siden af, hvorledes de enkelte virksomheder har sammensat forholdet mellem egenkapital og gæld.¹⁵¹

Endvidere kan det som kritik mod sammenligningsmetoden fremføres, at der – selv om det er muligt at opgøre et gennemsnit, som svarer til forholdene hos de fleste af branchens virksomheder – ikke behøver at være nogen særlig “*retfærdighed*” forbundet med dette gennemsnit. Dette argument får en særlig vægt, når der henvises til, at det ikke er lykkedes for de økonomiske videnskaber at opstille en almindeligt anerkendt målestok for en “*rigtig*” sammensætning af kapitalstrukturen for forskellige typer virksomheder.¹⁵² For de enkelte foretagender kan der fremføres utallige begrundelser for, at det enkelte foretagende har valgt netop den konkrete kapitalstruktur, som måske afviger fra det gennemsnitlige inden for branchen. Det vil f.eks. kunne forekomme urimeligt, hvis man vil tvinge en virksomhed med en meget lille egenkapital til, at driftsstedets dotationskapital skal opgøres efter en stor *branche-sædvane*.¹⁵³

Hertil kommer, at selve det forhold, at driftsstedet og hovedkontoret er u selvstændige dele af samme skattesubjekt (og dermed samlet hæfter over for tredjemand) i sig selv kan udgøre en forretningsmæssig begrundelse for, at driftsstedets dotationskapital adskiller sig fra, hvad andre sammenlignelige uafhængige foretagender har af egenkapital. Såfremt et fast driftssted er en del af et solidt funderet foretagende, er det således ikke i samme grad nødvendigt at finansiere det faste driftssted med egenkapital for at give omverdenen et indtryk af soliditet, som hvis der i stedet for det faste driftssted var oprettet et selvstændigt (datter-)selskab.

I hollandsk teori har det særligt i relation til *bankfilialers* dotationskapital været diskuteret, hvorvidt der kan anvendes en sammenligningsmetode. Kees van Raad har gjort sig til talsmand for, at en bankfilials dotationskapital skal fastsættes på baggrund af en sammenligning med andre banker i driftsstedsstaten,¹⁵⁴ hvilket synspunkt dog er stødt på betydelig modstand i hollands teori.¹⁵⁵ I Irene Burgers’ engelske oversættelse har Kees van Raad konkluderet følgende:

151 Jf. Helmut Becker i Der Betrieb 1989, 10, særligt s. 10.

152 Jf. Helmut Becker i Der Betrieb 1989, 10, særligt s. 10; Wolfgang Kumpf: Besteuerung inländischer Betriebsstätten von Steuerausländern, 1982, s. 148 f.; Alfred Storck: Ausländische Betriebsstätten im Ertrag- und Vermögensteuerrecht, 1980, s. 346.

153 Jf. Helmut Becker i Der Betrieb 1989, 10, særligt s. 10.

154 Jf. Kees van Raad i WFR 1985, 5697, s. 1145-1149, som refereret af Irene Burgers: Taxation and Supervision of Branches of International Banks, 1991, s. 200 ff.

155 Jf. Irene Burgers: Taxation and Supervision of Branches of International Banks, 1991, s. 204 ff.

“The fiction of a separate enterprise now entails that the permanent establishment is deemed to have the same amount of equity as any other random independent enterprise which should otherwise (i.e. apart from the fact that the permanent establishment constitutes part of a corporate body resident elsewhere) be in the same situation. This means that the interest associated with this fiscal equity will not be deductible for corporate income tax purposes. The amount of equity may be calculated based on the relative amount of equity and (interest bearing) loan capital of banks operating independently in the Netherlands”.¹⁵⁶

Irene Burgers har i sin afhandling om indkomstopgørelsen for bankfilialer tillagt sammenligningsmetoden en central betydning efter de forskellige *approaches*, hun har opstillet.¹⁵⁷ For bankfilialers vedkommende har Irene Burgers således tillagt sammenligningsmetoden betydning som et led i den *primære* fordelingsmetode efter teorierne *broad* og *narrow territorial approach*, og som et led i den *subsidiære* fordelingsmetode efter teorierne *broad* og *narrow functional approach*. Sammenligningsmetoden skal ifølge Irene Burgers anvendes til at beregne et *tillæg*, som skal lægges til et beløb, som beregnes ud fra driftsstedstatens banklovgivnings solvenskrav.

Van Raads synspunkt er af Irene Burgers blevet karakteriseret som en variant af *broad territorial approach*,¹⁵⁸ ifølge hvilken det skal fastlægges, hvilken egenkapital der ville skulle henføres til et tilsvarende uafhængigt foretagende. Ifølge Irene Burgers danner efter *broad territorial approach* de kapitalkrav, som fremgår af driftsstedstatens selskabslov givning, en undergrænse for størrelsen af dotationskapitalen, jf. herom nedenfor kapitel 10.1.1.3 (s. 424 ff.). Særligt for bankfilialers vedkommende har Irene Burgers anført, at der i henhold til denne teori endvidere skal fastsættes et beløb, som udregnes med udgangspunkt i driftsstedstatens solvenskrav til selvstændige banker i driftsstedstaten. Dette beløb skal herefter forøges med et *tillæg*. Tillægget skal svare til, hvad tilsvarende banker i driftsstedstaten har af ansvarlig kapital ud over banklovgivningens solvenskrav, eller – såfremt dette ikke er muligt – et gennemsnit af, hvad samtlige banker i driftsstedstaten har af ansvarlig kapital ud over banklovgivningens solvenskrav. Da den ansvarlige kapital i henhold til banklovgivningens solvenskrav også kan indeholde ansvarlig lånekapital mv., skal der endelig reguleres

156 Jf. Irene Burgers: *Taxation and Supervision of Branches of International Banks*, 1991, s. 200.

157 Jf. om Irene Burgers' opdeling i forskellige *approaches* ovenfor kapitel 6.5 (s. 246 ff.).

158 Jf. Irene Burgers: *Taxation and Supervision of Branches of International Banks*, 1991, s. 362.

herfor.¹⁵⁹ Efter teorien *broad territorial approach* opgøres det faste driftssteds indkomst ud fra en ubegrænset selvstændighedsfiktion. Dette medfører ifølge Irene Burgers, at den beskrevne metode til at fastsætte dotationskapitalens størrelse for bankfilialer, også skal finde anvendelse, *selv om* banklovgivningen ikke indeholder solvenskrav for bankfilialer, jf. herved bl.a. at der ikke efter gennemførelsen af det 2. bankdirektiv stilles særlige solvenskrav til bankfilialer af banker, der er hjemmehørende i et andet EU-land, jf. for dansk rets vedkommende banklovens § 6a.

Efter den teori, Irene Burgers har benævnt *narrow territorial approach*, opgøres det faste driftssteds indkomst ud fra en fiktion om, at det faste driftssted skal anses som et datterselskab. Opgørelsen af dotationskapitalen følger efter denne teori samme principper som ved opgørelsen efter *broad territorial approach*, blot således at der principielt ikke skal sammenlignes med tilsvarende selvstændige banker, men med tilsvarende banker, der er organiseret som *datterselskaber* af udenlandske moderselskaber.¹⁶⁰

Efter *narrow functional approach* opgøres dotationskapitalen som udgangspunkt ud fra *ledelsens hensigt*, således som denne hensigt har givet sig udslag i regnskaberne. Hvis størrelsen af det faste driftssteds dotationskapital ikke fremgår af regnskaberne, eller hvis den i regnskabet fastsatte størrelse er udtryk for en forvridning, skal der ske en indirekte fordeling. Som en sådan *subsidiær* fordelingsmetode skal der i almindelighed anvendes en kapitalspejlsmetode, jf. nærmere ovenfor kapitel 10.1.1.1 (s. 412 ff.). For *bankfilialers* vedkommende skal man efter *narrow functional approach* imidlertid som *subsidiær* for delingsmetode foretage en opgørelse ud fra driftsstedsstatens solvenskrav for den pågældende bankfilial (i stedet for at anvende kapitalspejlsmetoden). Den ansvarlige kapital skal forhøjes med et *tillæg*, som beregnes ud fra en sammenligning med andre banker, eller evt. ved et skønsmæssigt fastsat tillæg. Endelig skal der reguleres for, at ansvarlig lånekapital kan medgå til at opfylde solvensbetingelserne.¹⁶¹ Den subsidiære for delingsmetode for bankfilialer i henhold til *narrow functional approach* svarer således i vidt omfang til den primære fordelingsmetode efter *narrow* og *broad territorial approach*, idet *sammenligningen* reelt bliver tillagt en central betydning.

Det giver efter *narrow functional approach* anledning til særlige problemer, at der i henhold til *EU's 2. bankdirektiv* ikke i driftsstedsstaten kan stilles solvens-

159 Jf. om omregning nedenfor kapitel 10.1.1.3 (s. 426) under afsnittet om fastlæggelse af dotationskapitalen ud fra kapitalkrav mv.

160 Jf. Irene Burgers: *Taxation and Supervision of Branches of International Banks*, 1991, s. 355 f.

161 Jf. Irene Burgers: *Taxation and Supervision of Branches of International Banks*, 1991, s. 354 f.

krav til bankfilialer af banker hjemmehørende i en anden EU-stat. Som følge heraf kan der ikke uden videre tages udgangspunkt i driftsstedstatens solvenskrav for den pågældende filial. Irene Burgers har anført, at man for sådanne filialer kunne sammenligne med andre sammenlignelige bankers ansvarlige kapital, som så justeres under hensyn til, at ansvarlig lånekapital kan medgå til at opfylde solvensbetingelserne. Irene Burgers har kritiseret en sådan løsning, idet det kan være vanskeligt at finde sammenlignelige banker i driftsstedstaten, da filialens kapitalstruktur bl.a. kan være influeret af hovedkontorets finansielle status. Endvidere har Irene Burgers henvist til, at hun andet sted i afhandlingen har påvist, at størrelsen af egenkapitalen adskiller sig meget fra bank til bank, og endelig vil en sådan metode ikke tage hensyn til de konkrete områder, den pågældende bankfilial beskæftiger sig med. Irene Burgers har derfor foreslået, at man i stedet fastsætter størrelsen af den ansvarlige kapital, som bankfilialen efter driftsstedstatens solvenskrav ville skulle have haft, såfremt filialen *havde været* en selvstændig bank. Dette beløb forhøjes med et *tillæg* svarende til andre tilsvarende banker i driftsstedstaten eller ved et gennemsnitligt tillæg beregnet ud fra alle bankerne i driftsstedstaten. Endelig skal der reguleres for ansvarlig lånekapital mv.¹⁶²

For metoden *broad functional approach* gøres dotationskapitalen i det væsentlige op på samme måde som efter *narrow functional approach*.¹⁶³ Derimod skal der for bankfilialers vedkommende anvendes et andet udgangspunkt ved opgørelsen efter *legistic functional approach*. Efter denne teori skal man som en subsidier fordelingsmetode ikke tage udgangspunkt i driftsstedstatens solvenskrav, men derimod i *domicillandets* solvenskrav for banker med udenlandske filialer. Endvidere skal det beregnede tillæg ikke beregnes efter en sammenligningsmetode.¹⁶⁴

Metoden, hvorefter der tages udgangspunkt i driftsstedstatens solvenskrav, der korrigeres med et tillæg beregnet ud fra en sammenligningsmetode, har Irene Burgers i relation til beskrivelsen af *narrow functional approach* karakteriseret som "... a standard of objectivity".¹⁶⁵ Irene Burgers' argumentation forekommer imidlertid ikke overbevisende. Når der som en subsidier fordelingsmetode tages udgangspunkt i driftsstedstatens solvenskrav, korrigeret

162 Jf. Irene Burgers: Taxation and Supervision of Branches of International Banks, 1991, s. 150 og s. 354 f.

163 Jf. Irene Burgers: Taxation and Supervision of Branches of International Banks, 1991, s. 355.

164 Jf. Irene Burgers: Taxation and Supervision of Branches of International Banks, 1991, s. 350 ff.

165 Jf. Irene Burgers: Taxation and Supervision of Branches of International Banks, 1991, s. 353.

med et tillæg, er det centrale problem *opgørelsen* af dette *tillæg*. Som altovervejende hovedregel må det antages, at bankfilialer opfylder driftsstedsskatens solvenskrav, idet de lokale bankmyndigheder i modsat fald hurtigt ville skride ind. Irene Burgers' noget komplicerede metoder til beregning af en bankfilials dotationskapital kan efter min opfattelse bedst karakteriseres som en variant af *sammenligningsmetoden*. Vurderingen af metoderne afhænger derfor grundlæggende af, om man finder sammenligningsmetoden anvendelig eller ej. Solvenskravene får kun selvstændig betydning ved at udgøre et minimum for dotationskapitalens størrelse.

I *tysk skatteretlig teori* synes det at være den overvejende opfattelse, at man *ikke* skal fastsætte driftsstedets dotationskapital ud fra en sammenligning med andre virksomheder.¹⁶⁶

I *tysk retspraksis* har Bundesfinanzhof i en dom fra 1972 anvendt en argumentation, som minder om sammenligningsmetoden.¹⁶⁷

I sagen var der dog ikke tale om dotationskapital i form af likvide midler, men i stedet om den første overførelse af varer til et engelsk foretagendes tyske driftssted til opbygning af et varelager. Spørgsmålet var, om de overførte varer fra det engelske hovedkontor kunne begrunde, at der ved driftsstedets formueopgørelse skulle ske fradrag for arms længde værdien af disse varer.

Bundesfinanzhof udtalte, at en sådan første overførelse af varer til at opbygge et varelager, hvis omfang måtte rette sig efter det sædvanlige inden for branchen, i reglen ville blive skaffet af driftsstedet ved hjælp af egne midler. En varerekredit, der bestod endnu på opgørelsestidspunktet, måtte derfor betragtes som en del af dotationskapitalen.

Bundesfinanzhof slog således ikke direkte fast, at størrelsen af dotationskapitalen skal fastlægges efter en sammenligningsmetode, men anvendte blot branchesædvanen ved vurderingen af, hvad der er et *sædvanligt varelager* hos driftsstedet.

I en senere dom fra 1985 har Bundesfinanzhof imidlertid undladt at følge en sammenligningsmetode ved fastsættelsen af dotationskapitalens størrelse, uden at kriteriet i øvrigt blev diskuteret. I stedet blev det fastslået, at man ved forholdet mellem driftsstedets gæld og dotationskapital i særlig grad må

166 Jf. Helmut Becker i Der Betrieb 1989, 10, særligt s. 10, Otto H. Jacobs: Internationale Unternehmensbesteuerung, 4. udg., 1999, s. 570 f.; Wolfgang Kumpf: Besteuerung inländischer Betriebsstätten von Steuerausländern, 1982, s. 148 f.; Alfred Storck: Ausländische Betriebsstätten im Ertrag- und Vermögensteuerrecht, 1980, s. 346 f.; Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., til art. 7, margin nr. 100.

167 Jf. Bundesfinanzhofs dom af 21. januar 1972, jf. Bundessteuerblatt 1972 II, 374.

lægge vægt på *ledelsens hensigt*, hvor der ikke er en direkte tilknytning til den erhvervsmæssige aktivitet hos enten det faste driftssted eller hos hovedkontoret.¹⁶⁸

10.1.1.3 Fastlæggelse ud fra kapitalkrav mv.

I den civilretlige lovgivning, særligt selskabs- og banklovgivningen, findes visse krav til selskabers kapitalforhold. Det er nærliggende at overveje, hvorvidt der kan lægges vægt på sådanne krav ved opgørelsen af dotationskapitalen for et fast driftssted.

Det må først overvejes, om der kan lægges vægt på aktieselskabslovens og anpartsselskabslovens krav til selskabskapitalens størrelse. I den danske selskabslovgivning indeholder aktieselskabslovens § 1, stk. 3, et krav om en aktiekapital på mindst kr. 500.000, og anpartsselskabslovens § 1, stk. 3, et krav om en indskudskapital på mindst kr. 125.000. Der er imidlertid flere forhold, der taler afgørende *imod* at tillægge sådanne selskabsretlige kapitalkrav betydning ved fastsættelsen af dotationskapitalen for et fast driftssted. Først og fremmest kan det anføres, at selskabslovgivningens kapitalkrav ikke er udformet med henblik på at modsvare selskabers reelle kapitalbehov; selskabskapitalen er udtryk for et mere eller mindre vilkårligt fastsat beløb, som i samspil med andre selskabsretlige regler giver en vis minimumsskyttelse af primært selskabets kreditorer.

At en anvendelse af selskabslovgivningens kapitalkrav ofte ville kunne føre til en *for lavt* fastsat dotationskapital illustreres af, at en række selskaber faktisk har betydeligt *større* selskabskapital og egenkapital end påkrævet i selskabslovgivningen.

Omvendt vil selskabslovgivningens kapitalkrav kunne føre til en *for stor* dotationskapital, hvor en lille personligt drevet håndværksvirksomhed opretter et fast driftssted på den anden side af grænsen, og hvor den pågældende person måske netop har valgt ikke at oprette et selvstændigt selskab, fordi han *ikke* har tilstrækkelige midler til at opfylde kapitalkravene. Det er i det hele taget vanskeligt at begrunde en anvendelse af selskabers kapitalkrav over for *fysiske personer*, som driver virksomhed over landegrænser. Herudover ville det i givet fald give anledning til tvivl, hvilket kapitalkrav, der i den konkrete situation skulle danne grundlag for fastsættelsen af dotationskapitalen, jf. herved at kapitalkravet er forskelligt alt efter typen af selskab, ligesom der for andre selskabstyper ikke findes eksakte kapitalkrav. Det er da også karakteristisk, at der i ingen af de afgørelser, Irene Burgers har fundet om dotationskapitalen i de 4

168 Jf. Bundesfinanzhofs dom af 25. juni 1986, jf. Bundessteuerblatt 1986 II, 785.

undersøgte stater, er taget udgangspunkt i selskabslovgivningens kapitalkrav ved fastsættelsen af dotationskapitalens størrelse.¹⁶⁹

Pengeinstitutter skal ifølge § 1, stk. 2, i lov om banker og sparekasser drives som aktieselskaber, selvejende institutioner eller andelsselskaber. Ifølge § 3, stk. 1, er der et minimumskrav om en aktiekapital mv. på 5 mio. ECU, ligesom der i §§ 21 ff. er fastsat særlige solvenskrav.

Det vil i givet fald være mest nærliggende at tage udgangspunkt i de solvenskrav, der er fastsat i forhold til det enkelte pengeinstituts størrelse mv. Irene Burgers har ved sin beskrivelse af *functional approach* argumenteret for en anvendelse af banklovgivningens solvenskrav ved fastsættelsen af bankfilialers dotationskapital. Såvel ved *legistic*, som ved *narrow* og *broad functional approach* skal der ifølge Irene Burgers *primært* allokeres efter *ledelsens hensigt*. Banklovgivningens solvenskrav inddrages således for alle 3 teorier kun som et *subsidiært* kriterium for fastsættelsen af dotationskapitalen.

For så vidt angår *narrow* og *broad functional approach* tages der efter det *subsidiære* kriterium udgangspunkt i driftsstedsstatens solvenskrav for filialer. Det beløb, der beregnes på grundlag heraf forøges med et *tillæg*, som opgøres ud fra en sammenligning med tilsvarende pengeinstitutter i driftsstedsstaten. Som anført ovenfor kapitel 10.1.1.2 (s. 420 ff.) er det centrale ved denne metode opgørelsen af dette *tillæg*, hvorfor metoden i realiteten bedst kan anskues som en variant af *sammenligningsmetoden*.

Såfremt driftsstedsstatens banklovgivnings solvensregler for en bankfilial konkret måtte være overtrådt, kan der argumenteres for at korrigere dotationskapitalens størrelse. Dette vil i realiteten føre til, at størrelsen af dotationskapitalen forøges, og dermed at gælden og størrelsen af et rentefradrag reduceres. Herved sikres det, at bankfilialen ikke skattemæssigt i driftsstedsstaten kan stilles bedre ved ikke at overholde driftsstedsstatens solvenskrav.

Bundesfinanzhof nævnte problemet i sin dom af 19. juli 1992, men fastslog samtidigt, at man ikke i den konkrete sag fandt anledning til at tage stilling til spørgsmålet, da banklovgivningens krav faktisk *var* overholdt.¹⁷⁰ I dom af 18. september 1996 udtalte Bundesfinanzhof udtrykkeligt, at der, hvor kapitalkravene for et udenlandsk forsikringsselskabs faste driftssted i Tyskland ikke er

169 Jf. Irene Burgers: Taxation and Supervision of Branches of International Banks, 1991, s. 356-364.

170 Jf. Bundesfinanzhofs dom af 29. juli 1992, jf. Recht der Internationalen Wirtschaft 1992, 956, særligt s. 959, 2. spalte.

opfyldt, skal opgøres en dotationskapital ud fra den forudsætning, at kapitalkravene faktisk er opfyldt. Disse kapitalkrav skal imidlertid ikke lægges til grund, såfremt der – som det var tilfældet i den konkrete sag – gælder andre regler for filialer af forsikringsselskaber fra andre EU-medlemsstater.¹⁷¹

Problemet er formentligt mere teoretisk end praktisk. Inden for EU gælder efter gennemførelsen af det 2. bankdirektiv de almindelige solvenskrav ikke for filialer af banker fra andre EU-medlemsstater, jf. for dansk rets vedkommende § 6a i lov om banker og sparekasser. Endvidere må det forventes, at det nationale banktilsyn hurtigt vil skride ind, hvis en filial ikke måtte opfylde solvenskravene.

I det omfang det måtte blive relevant at foretage en regulering som følge af, at driftsstedsstatens solvenskrav ikke er opfyldt, skal der tages højde for, at der i beregningen af solvens efter banklovgivningen også skal medtages ansvarlige rentebærende lån.¹⁷²

I hvert fald i de tilfælde, hvor banklovgivningens solvenskrav for den pågældende bankfilial *er* overholdt, forekommer det ikke hensigtsmæssigt at lægge solvenskravene til grund ved opgørelsen af dotationskapitalen.¹⁷³ Hvis man lagde solvenskravene til grund, ville der ikke være taget højde for, at de forskellige bankfilialer (ligesom forskellige selvstændige banker) kan have et forskelligt behov for graden af solvens. F.eks. vil en lille bankfilial, der driver forretning på et risikofyldt niche-område, bl.a. af markedsføringsmæssige årsager kunne blive stillet over for et forretningsmæssigt krav om en større grad af solvens end gennemsnittet.¹⁷⁴ Banklovgivningens solvenskrav er primært fastsat for at sikre, at bankfilialer kan opfylde kreditorernes krav, og ud fra dette hensyn må en højere grad af solvens end den krævede i almindelighed anses for anerkendelsesværdig.¹⁷⁵ Hertil kommer, at man ved en regulering til banklovgivningens solvenskrav ville stille bankfilialer anderledes end selvstændige banker i driftsstedsstaten, der ikke i skattemæssig henseende bliver korrigeret med henvisning til banklovgivningens solvensregler.

171 Jf. Bundesfinanzhofs dom af 18. september 1996, jf. Internationales Steuerrecht 1997, 145.

172 Jf. Irene Burgers: Taxation and Supervision of Branches of International Banks, 1991, s. 200 ff. med yderligere henvisninger.

173 Jf. Bundesfinanzhofs dom af 29. juli 1992, jf. Recht der Internationalen Wirtschaft 1992, 956, særligt s. 959, 2. spalte; Bundesfinanzhofs dom af 18. september 1996, jf. Internationales Steuerrecht 1997, 145, særligt s. 146, 2. spalte.

174 Jf. herved også Irene Burgers' undersøgelse af solvensen hos forskellige banker, der viser betydelige forskelle, jf. Irene Burgers: Taxation and Supervision of Branches of International Banks, 1991, s. 150

175 Jf. Bundesfinanzhofs dom af 25. juni 1986, jf. Bundessteuerblatt 1986 II, 785, særligt s. 786, 2. spalte, jf. referatet ovenfor.

10.1.1.4 Ledelsens hensigt

Der er ovenfor redegjort for, hvorledes dotationskapitalen kan opgøres ud fra objektive kriterier. Metoderne kan hver for sig kritiseres for i varierende grad at give dels vilkårlige resultater, som ikke tager højde for de konkrete forhold for det faste driftssted, dels praktiske problemer ved gennemførelsen. På baggrund heraf er det nærliggende at tage udgangspunkt i foretagendets ledelses valg af størrelsen af dotationskapitalen.

Med anvendelse af de generelle allokeringskriterier kan de forskellige *objektive* metoder for opgørelsen af dotationskapitalen (kapitalspejlsmetoden, sammenligningsmetoden og anvendelsen af kapitalkrav mv.) ses som udslag af tilsvarende forsøg på en objektivisering af indkomstopgørelsens enkelte komponenter som kriteriet om *tilknytningen til det faste driftssteds erhvervs-mæssige aktivitet*. Anvendelsen af ledelsens valg af størrelsen af dotationskapitalen er udtryk for en anvendelse af kriteriet om *ledelsens beslutning på dispositionstidspunktet*.

Der findes i almindelighed ikke *skatteretlige* krav om, at et foretagende, f.eks. et datterselskab, skal have et bestemt forhold mellem egenkapital og gæld, jf. nedenfor kapitel 10.1.2.3 (s. 435 ff.) om tynd kapitalisering i *vid* forstand. For uafhængige foretagender er det således foretagendet selv (eller aktionærerne mv.), som fastsætter størrelsen af egenkapitalen. Ved at overlade det til foretagendets ledelse at fastsætte størrelsen af det faste driftssteds dotationskapital kan den skattemæssige betydning af driftsstedets dotationskapital sammenlignes med den skattemæssige betydning af et uafhængigt foretagendes egenkapital. I modsætning til forholdene for f.eks. et datterselskab kan et fast driftssteds dotationskapital imidlertid ofte fastsættes uden nogen form for civilretlige konsekvenser. Dette medfører naturligt, at skattemyndighederne må være mere kritiske ved den bevismæssige vurdering af, hvad ledelsen faktisk har besluttet om dotationskapitalens størrelse.

I international skattepraksis viser særligt tysk retspraksis eksempler på, at domstolene har taget udgangspunkt i ledelsens beslutning på dispositionstidspunktet ved fastsættelsen af dotationskapitalens størrelse.

Bundesfinanzhof har i en dom fra 1986 således udtalt, at ledelsens hensigt må tillægges en særlig betydning ved fastsættelsen af dotationskapitalen: "Bei der Entscheidung, inwieweit die interne Finanzausstattung der Zweigstelle aus Eigenkapital oder aus von der Zentrale weitergeleitetem Fremdkapital besteht, kommt der unternehmerischen Entscheidung der Zentrale eine besondere Bedeutung zu."¹⁷⁶

176 Jf. Bundesfinanzhofs dom af 25. juni 1986, jf. Bundessteuerblatt 1986 II, 785, særligt s. 786, 2. spalte, jf. om dommen ovenfor kapitel 10.1.1.1 (s. 412 ff.).

I en dom fra 1992 udtalte Bundesfinanzhof, at det, da der ikke skatteretligt stilles krav til virksomheder om at have et vist minimum af egenkapital, grundlæggende er op til foretagendets ledelse at beslutte, hvilken dotationskapital et fast driftssted skal udstyres med.¹⁷⁷ I den konkrete sag var det derfor ikke afgørende, om overførelse af optjent overskud fra et fast driftssted i Tyskland til det japanske hovedkontor kunne karakteriseres som nødvendig eller ej.

I den skatteretlige teori har synspunktet om, at der ved fastsættelsen af dotationskapitalens størrelse skal tages udgangspunkt i ledelsens hensigt, ligeledes udbredt støtte.¹⁷⁸

10.1.2 Tynd kapitalisering

Problemstillingen om tynd kapitalisering vedrører forholdet mellem selskabers egenkapital og gæld. Det skal i det følgende undersøges, hvilken betydning tynd kapitalisering har for opgørelsen af dotationskapitalen som udtryk for det faste driftssteds *egenkapital*.

Udtrykket *tynd kapitalisering* (*thin capitalisation*) anvendes normalt som betegnelse for, at et selskabs kapitalbehov finansieres gennem en uforholdsmæssig stor gæld i form af udlån mv. fra et moderselskab eller anden beherskende ejer.¹⁷⁹ Udtrykket ses imidlertid også anvendt som betegnelse for situationer, hvor et selskabs gæld er uforholdsmæssig stor i forhold til egenkapitalen, selv om gælden ikke har nogen forbindelse til selskabets hovedaktionær mv.

Følgende passus om et fast driftssteds renteudgifter fra OECD's kommentarer kan opfattes således, at udtrykket er anvendt i den sidstnævnte betydning:¹⁸⁰

177 Jf. Bundesfinanzhofs dom af 29. juli 1992, jf. Recht der Internationalen Wirtschaft 1992, 956, særligt s. 959, 1. spalte.

178 Irene Burgers anfører, at dette er tilfældet for de teorier, hun sammenfatter i (legistic, narrow og broad) functional approach, jf. Irene Burgers: Taxation and Supervision of Branches of International Banks, 1991, s. 350 ff. I tysk teori har synspunktet bl.a. støtte hos Wolfgang Kumpf: Besteuerung inländischer Betriebsstätten von Steuerausländern, 1982, s. 148 ff.; Otto H. Jacobs: Internationale Unternehmensbesteuerung, 4. udg., 1999, s. 571 f.; Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., art. 7, margin nr. 100.

179 Jf. betænkning 1060, december 1985, afgivet af den af ministeren for skatter og afgifter den 22. november 1983 nedsatte udvalg, s. 218 ff.; Jan Pedersen: Skatteudnyttelse, 1989, s. 338; Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 315; Erik Werlauff: Selskabsskatteret, 2. udg., 1994, s. 319; Olli Rynänen: Förtäckt dividend i beskatningen, 1996, s. 382 ff.; Detlev Piltz i generalrapporten til IFA-kongressen i 1996, jf. Cahiers LXXXLb, 19 ff., særligt s. 23.

180 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 18.1.

“Hvis gæld stiftet af et foretagendes hovedkontor udelukkende blev anvendt til at finansiere dets virksomhed eller udelukkende et bestemt fast driftssteds virksomhed, ville problemet være reduceret til et spørgsmål om tynd kapitalisering for den aktuelle bruger af sådanne lån.”

Selv om forholdet mellem gæld og egenkapital er centralt for diskussionen om tynd kapitalisering, er det væsentligt at sondre mellem de situationer, hvor der er tale om gæld til hovedaktionæren mv. (herefter: *tynd kapitalisering i snæver forstand*) og de situationer, hvor der er tale om gæld til uafhængige tredjemænd (herefter: *tynd kapitalisering i vid forstand*).

Den første situation (tynd kapitalisering i *snæver forstand*) er karakteriseret ved, at der som følge af interessefællesskabet mellem låntager og långiver er risiko for en forvridning, hvorved en kapitaltilførsel, som “normalt” ville ske i form af indskud af aktiekapital mv., i stedet sker i form af lån.

Dette interessefællesskab mellem låntager og långiver er ikke til stede i den anden situation (tynd kapitalisering i *vid forstand*), hvor långiver er en uafhængig tredjemand. I denne situation vil en evt. korrektion normalt alene vil være begrundet i et synspunkt om, at virksomheder skal have et vist minimum af egenkapital.¹⁸¹

For at undgå en sammenblanding af forskellige problemer kunne det være hensigtsmæssigt, såfremt man kunne forbeholde udtrykket *tynd kapitalisering* til de situationer, der vedrører en evt. korrektion af lån fra hovedaktionæren mv. (tynd kapitalisering i *snæver forstand*). Anvendelsen af udtrykket om de tilfælde, der her er rubriceret under betegnelsen tynd kapitalisering i *vid forstand*, har imidlertid vundet en sådan almen udbredelse, at et forsøg på at introducere et andet udtryk formentligt blot ville føre til større forvirring. I det følgende pointeres forskellen mellem de to former for tynd kapitalisering derfor ved betegnelserne tynd kapitalisering i *snæver* og i *vid forstand*.

10.1.2.1 Tynd kapitalisering i *snæver forstand*

Tynd kapitalisering i snæver forstand omfatter de tilfælde, hvor et selskabs kapitalbehov er finansieret gennem en uforholdsmæssig stor gæld i form af udlån mv. fra et moderselskab eller anden beherskende ejer. Det er særligt i de grænseoverskridende situationer, der er risiko for forvridning gennem tynd kapitalisering i snæver forstand. I forholdet mellem to danske koncernselskaber vil fradrag for rentebetalingen hos det låntagende selskab blive modsva-

181 Se dog nedenfor kapitel 10.1.2.3 (s. 435 ff.) om de særlige forhold for sambeskattede selskaber.

ret af, at de modtagne renter er skattepligtig indkomst hos det långivende selskab, ligesom der i KGL § 4 er gennemført regler om fradragsbegrænsning for kurstab, som skal hindre utilsigtede fordele ved koncerninterne lån.

Tynd kapitalisering i snæver forstand vil i de grænseoverskridende situationer normalt have den konsekvens, at det tyndt kapitaliserede selskabs domicilland får et mindre skatteprovenu. Som følge heraf vil det i første omgang være i denne stat, spørgsmålet om tynd kapitalisering bliver taget op. Det væsentligste *skattemæssige incitament* til at foretage tynd kapitalisering i snæver forstand er muligheden for at reducere (datter-) selskabets skattepligtige indkomst i selskabets domicilland som følge af fradragsretten for rentebetalingerne.¹⁸²

Såfremt en udenlandsk hovedaktionær i stedet indskyder ny selskabskapital i et dansk selskab, vil "forrentningen" heraf i form af udlodning af udbytte fra datterselskaber ikke kunne fradrages ved opgørelsen af det danske selskabs indkomstopgørelse.

Herudover vil det kunne være forbundet med skattemæssige fordele for den långivende udenlandske hovedaktionær mv., at der normalt ikke er begrænset skattepligt for renter,¹⁸³ idet der kan være begrænset skattepligt for udbytte, jf. KSL § 2, stk. 1, litra f, og SEL § 2, stk. 1, litra c. Den praktiske betydning heraf er imidlertid begrænset. Dels kan Danmarks beskatningsret til udbyttet være begrænset af en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Dels er der normalt ikke begrænset skattepligt for udbytte til udenlandske moderselskaber, jf. SEL § 2, stk. 1, litra c, som ændret ved lov nr. 1026 af 23. december 1998.

I *långivers domicilland* kan det forhold, at der modtages renter i stedet for udbytte have konsekvenser i form af forskellige regler for beskatningen af de to typer indkomst. Det kan imidlertid ikke antages, at skattereglerne i långivers domicilland i praksis effektivt vil forhindre, at udenlandske hovedaktionærer gennemfører tynd kapitalisering af danske selskaber. I bemærkningerne til SEL § 11 har skatteministeren således udtalt, at det ikke er unormalt, at store koncerner formidler koncerninterne lån gennem interne finansieringsselskaber, placeret i et lavskattelands.¹⁸⁴

182 Jf. Aage Michelsen i Nis Jul Clausen (red.): Nye tendenser i skandinavisk selskabsret, 1995, s. 217, særligt s. 220 ff.; Ivar Nordland i den danske nationalrapport til IFA-kongressen i 1996, jf. Cahiers LXXXIb, s. 403 ff., særligt s. 403; Detlev Piltz i generalrapporten til IFA-kongressen i 1996, jf. Cahiers LXXXLb, s. 19 ff., særligt s. 23.

183 Jf. som en undtagelse hertil KSL § 2, stk. 1, litra h. Såfremt renter er knyttet til et fast driftssted i Danmark, vil renterne være omfattet af den begrænsede skattepligt i medfør af KSL § 2, stk. 1, litra d, eller SEL § 2, stk. 1, litra a, men dette vil typisk ikke være tilfældet i de her omtalte situationer.

184 Jf. skatteministerens bemærkninger til lovforslag L 101 af 2. juni 1998, almindelige bemærkninger, s. 4.

Det er på denne baggrund, man med indførelsen af en særlig bestemmelse om tynd kapitalisering i SEL § 11 valgte at indskrænke de skattemæssige konsekvenser af en korrektion til kun at omfatte en beskæring af det danske (datter-)selskabs fradragsret for renteudgifter og kurstab.¹⁸⁵ Indkomstkvalifikationen ændres ikke og modtageren af betalingerne (hovedaktionæren mv.) skal således bl.a. i forhold til reglerne om begrænset skattepligt og reglerne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst anses at modtage renter (og evt. kursgevinster).

Tynd kapitalisering var et af hovedemnerne ved IFA-kongressen i Geneve i 1996. I generallrapporten til kongressen har generallrapportøren Detlev Piltz inddelt de enkelte staters regler om tynd kapitalisering i 3 grupper:¹⁸⁶ I *den første gruppe* placeres stater med specielle regler om tynd kapitalisering, typisk således at der gælder en formodning for, at lån fra aktionærer skattemæssigt skal behandles som indskud af ny selskabskapital, såfremt visse krav til forholdet mellem selskabets egenkapital og gæld ikke er opfyldt. *Den anden gruppe* omfatter stater med generelle regler mod skatteudnyttelse, herunder skatteudnyttelse i form af tynd kapitalisering, f.eks. *wirtschaftliche Betrachtungsweise* eller arms længde regler. *Den tredje gruppe* omfatter stater, som ikke har regler mod tynd kapitalisering.

Indtil gennemførelsen af SEL § 11 var det i dansk skatteretlig teori antaget, at der ud fra almindelige skatteretlige principper om skattemyndighedernes korrektionsadgang var hjemmel til at regulere i grove tilfælde med tynd kapitalisering, men at det ville være uforholdsmæssigt vanskeligt for skattemyndighederne at gennemføre et sådant krav ved domstolene.¹⁸⁷

Diskussionen om tynd kapitalisering i snæver forstand illustrerer de vanskelige udfordringer, man står over for, når man vil forsøge at finde et *korrekt* eller *rimeligt* forhold mellem virksomheders egenkapital og gæld. I generallrapporten til IFA-kongressen i 1996 dokumenteres det, at mange af de sta-

185 Bestemmelsen om tynd kapitalisering i SEL § 11 er bl.a. omtalt af Jan Pedersen: Transfer Pricing, 1998, s. 80 ff.; Christen Amby i SO 1998, 270; Lars Cort Hansen i SU 1998, 236; Michael Sørensen i RR 1998, nr. 9, s. 30, særligt s. 31 ff.; Anders Oreby Hansen i SU 1999, 6; Niels Josephsen i SU 1999, 7.

186 Jf. Detlev Piltz i generallrapporten til IFA-kongressen i 1996, jf. Cahiers LXXXLb, s. 19 ff., særligt s. 36 ff.

187 Jf. Betænkning 1060, december 1985, afgivet af den af ministeren for skatter og afgifter den 22. november 1983 nedsatte udvalg, s. 221 f.; Jan Pedersen: Skatteudnyttelse, 1989, s. 340 f.; samme i Skatteretten 2, 2. udg., s. 458; Ivar Nordland i den danske nationalrapport til IFA-kongressen i 1996, jf. Cahiers LXXXIb, s. 403 ff., særligt s. 406 f.; Jens Olav Engholm Jacobsen: Selskabsskatteloven med kommentarer, 1997, s. 241. Se dog anderledes Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 318.

ter, der har fastsat særlige regler om tynd kapitalisering, har valgt at benytte sig af et bestemt fastsat forhold mellem egenkapital og gæld, særligt i form af *formodningsregler*. Et sådant generelt fastsat forhold mellem egenkapital og gæld har indbygget en vis grad af vilkårlighed, idet der ikke herved tages hensyn til konkrete forhold som f.eks. branche, konkurrencehensyn osv. Dette er også tilfældet for de danske regler om tynd kapitalisering, jf. SEL § 11, stk. 1, nr. 3. Generelle skatteretlige korrektionsbestemmelser, som i højere grad tager hensyn til konkrete forhold, er imidlertid vanskelige at anvende i praksis, og kun enkelte stater har særlige regler for udvalgte brancher.¹⁸⁸

10.1.2.2 Tynd kapitalisering i *snæver* forstand for faste driftssteder

Ved en analyse af betydningen af dotationskapitalens størrelse i forhold til synspunktet om tynd kapitalisering i *snæver* forstand må der først sondres mellem, om der er tale om et fast driftssted af en udenlandsk fysisk person eller et fast driftssted af et udenlandsk selskab.

Udenlandske *fysiske personer*, som driver virksomhed gennem et fast driftssted i Danmark, er *ikke* omfattet af reglerne om SEL § 11. En evt. korrektion må derfor støtte sig på almindelige regler.

Kun helt undtagelsesvist kan det antages, at der i forhold til en fysisk person, som driver erhvervsvirksomhed gennem et fast driftssted i Danmark, skal beregnes fiktive interne renter ved interne lån fra et udenlandsk *hovedkontor*. Dette forudsætter, at den pågældende driver finansiel virksomhed.¹⁸⁹ Formelt må LL § 2 anses at indeholde hjemmel til korrektion af sådanne interne lån fra et udenlandsk hovedkontor til et fast driftssted i Danmark ud fra et synspunkt om tynd kapitalisering i *snæver* forstand, men i praksis har dette næppe nogen særlig betydning.¹⁹⁰

I forhold til rentebærende lån, som ydes til en udenlandsk fysisk persons faste driftssted i Danmark fra *andre personer*, herunder nærtstående, vil der ikke være hjemmel til at foretage korrektioner efter synspunktet om tynd kapitalisering i *snæver* forstand. Dette svarer til, at man heller ikke ud fra et synspunkt om tynd kapitalisering i *snæver* forstand vil nægte en fuldt skattepligtig fysisk person fradragsret for renter, der betales til en ham nærtstående udenlandsk person.

Udenlandske *selskaber*, som driver virksomhed gennem et fast driftssted i Danmark, vil derimod være omfattet af bestemmelsen om tynd kapitalise-

188 Jf. Detlev Piltz i generalrapporten til IFA-kongressen i 1996, jf. Cahiers LXXXLb, s. 19 ff., særligt s. 39 ff. og s. 63 f.

189 Jf. nedenfor kapitel 15.2.1 (s. 647 ff.).

190 Jf. ovenfor kapitel 10.1.2.1 (s. 429 ff.) om retsstillingen vedrørende tynd kapitalisering i *snæver* forstand før indførelsen af SEL § 11.

ring, jf. SEL § 11, stk. 5. Bestemmelsen omfatter først og fremmest lån fra det udenlandsk selskabs hovedaktionær mv.¹⁹¹

I bemærkningerne til SEL § 11, stk. 5, er det som begrundelse for at indføre regler om tynd kapitalisering for faste driftssteder udtalt, at der ellers ville være risiko for, at udenlandske koncerner i stigende grad ville organisere deres aktiviteter inden for rammerne af faste driftssteder, eventuelt således at aktiviteterne i Danmark alene organiseres gennem udenlandske selskaber, hvis eneste formål er at have et fast driftssted her i landet.¹⁹²

Det fremgår ikke udtrykkeligt af hverken ordlyden eller af forarbejderne til SEL § 11, stk. 5, om også interne lån fra et udenlandsk selskabs *hovedkontor* til selskabets *faste driftssted* i Danmark er omfattet. Ved vurderingen heraf må der sondres mellem interne lån, for hvilke der i medfør af den begrænsede selvstændighedsfiktion skal, henholdsvis ikke skal, beregnes fiktive renter.

Såfremt der i medfør af selvstændighedsfiktionen skal beregnes *fiktive* arms længde renter, må de interne lån fra det udenlandske selskabs hovedkontor til det faste driftssted i Danmark formentligt anses som *kontrolleret gæld*, som omfattes af SEL § 11. De samme hensyn, som gør sig gældende i forhold til det faste driftssteds lån fra selskabets udenlandske hovedaktionær mv., gør sig gældende ved sådanne interne lån. Formålet med SEL § 11, stk. 5, var netop at opnå en neutralitet i forhold til den skattemæssige behandling af fradrag for renter og kurstab, der opstår i forbindelse med tynd kapitalisering, uanset om aktiviteten i Danmark drives via et dansk selskab eller via et fast driftssted.¹⁹³ Endvidere er der støtte for en sådan fortolkning i henvisningen fra SEL § 11, stk. 1, nr. 2, til SKL § 3 B, der også omfatter udenlandske selskaber med fast driftssted i Danmark.

Når der på grund af begrænsningen af fiktionen om det faste driftssteds selvstændighed *ikke* skal beregnes fiktive arms længde renter ved interne lån, er det afgørende, om der er tale om gæld til selskabets hovedaktionær mv. eller ej. Lån, som et udenlandsk selskabs hovedkontor hos tredjemand har optaget *til gavn* for et *fast driftssted* i Danmark, må også i denne henseende betragtes på samme måde som de lån, det faste driftssted selv har optaget,

191 Hermed sidestilles visse lån fra tredjemænd, som hovedaktionæren mv. har stillet direkte eller indirekte sikkerhed for (*back to back*-lån), jf. SEL § 11, stk. 1, 3. punktum, jf. skatteministerens bemærkninger til lovforslag L 53 af 21. oktober 1998, til § 2, nr. 1, til stk. 1, jf. herom Niels Josephsen i SU 1999, 7, særligt s. 45 f.

192 Jf. skatteministerens bemærkninger til lovforslag L 101 af 2. juni 1998, til § 1, nr. 3, til stk. 1.

193 Jf. skatteministerens bemærkninger til lovforslag L 53 af 21. oktober 1998, til § 1, nr. 3.

når der som følge af begrænsningerne i selvstændighedsfiktionen ikke skal beregnes nogen intern avance.

Det skal i medfør af SEL § 11, stk. 1, beregnes, om et selskabs gæld set i forhold til selskabets egenkapital ved udløbet af indkomståret overstiger forholdet 4:1. Såfremt dette er tilfældet, gælder der en formodning for, at der skal ske en begrænsning af fradragsretten af *kontrolleret gæld*. I forhold til et udenlandsk selskabs faste driftssted i Danmark indgår ved opgørelsen af "... gæld og egenkapital efter stk. 2-3 ... alene værdien af aktiver og gæld, der har tilknytning til det faste driftssted".

Både lån, som det udenlandske selskabs faste driftssted selv har optaget, og lån, som hovedkontoret har optaget hos en uafhængig tredjemand til gavn for det faste driftssted, må i forhold til SEL § 11 anses at udgøre *ikke-kontrolleret gæld* for det faste driftssted. Det er ganske vist i SEL § 11, stk. 1, 3. punktum, bestemt, at også lån hos tredjemand, som et udenlandsk moderselskab direkte eller indirekte har stillet sikkerhed for, skal anses som *kontrolleret gæld*. Da et udenlandsk selskabs *hovedkontor* som en del af det samlede foretagende umiddelbart hæfter for alle det faste driftssteds forpligtelser over for tredjemand, kunne det være nærliggende at sidestille sådanne lån med *kontrolleret gæld*. Konsekvensen heraf ville imidlertid blive, at *samtlig*e faktiske gældsposter hos det faste driftssted måtte anses som *kontrolleret gæld*, hvorfor det faste driftssted i givet fald ville blive nægtet fradrag for alle sine renteudgifter og kurstab. Et sådant resultat kan ikke anses for tilsigtet med indførelsen af SEL § 11, stk. 5. Lovgiver tilsigtede alene at skabe en ligestilling mellem danske datterselskaber og danske faste driftssteder af udenlandske selskaber.¹⁹⁴ Da det udenlandske selskabs hovedkontor hæfter for det samlede foretagendes gæld, kan det i denne henseende ikke anses at gøre nogen forskel, om hovedkontoret over for tredjemand har stillet yderligere sikkerhed eller har afgivet en "kautions"-erklæring.

Såfremt et udenlandsk selskab anses at have ved et fast driftssted i Danmark via sin deltagelse som begrænset hæftende selskabsdeltager (f.eks. som kommanditist) i et personselskab, som driver virksomhed i Danmark, *kan* det give mening at tage hensyn til selskabets sikkerhedsstillelse (herunder kautionstilsagn mv.) for det faste driftssteds lån hos tredjemand. En mulig løsning kunne her være at anse sådan gæld for *kontrolleret gæld* i det omfang, det udenlandske selskab med sin sikkerhedsstillelse må anses for reelt at have forøget sin hæftelse.

Det er ovenfor kapitel 10.1 (s. 410 f.) nævnt, at udtrykket *dotationskapital* i denne afhandling forstås snævert, således at der til et fast driftssted kan over-

194 Jf. Niels Josephsen i SU 1999, 7, særligt s. 49 f.

lades kapital fra hovedkontoret, som hos det faste driftssted hverken har karakter af dotationskapital eller gæld til andre skattesubjekter. I forhold til SEL § 11 kan denne terminologiske diskussion ikke tillægges nogen vægt; det faste driftssteds kapital skal opdeles i *egenkapital* og (kontrolleret og ikke-kontrolleret) gæld ud fra de i bestemmelsen angivne kriterier. Det, som i medfør af SEL § 11, stk. 5, jf. stk. 3, skal anses for det faste driftssteds *egenkapital*, vil således i modsætning til udtrykket *dotationskapital* omfatte interne lån, som ikke er knyttet til faktiske lån fra tredjemand.

Spørgsmålet om korrektion ud fra synspunktet om tynd kapitalisering i *snæver* forstand i forhold til et fast driftssted har ikke haft den store bevågenhed i andre staters lovgivningen om tynd kapitalisering. Årsagen hertil må formentligt tilskrives, at flere stater har anset det for muligt at korrigere et driftssteds indkomst ud fra det mere vidtgående synspunkt om tynd kapitalisering i *vid* forstand, jf. nedenfor kapitel 10.1.2.4 (s. 437 f.).

I nationalrapporterne til IFA-kongressen i 1996 oplyste de australske og japanske nationalrapportører, at regler om tynd kapitalisering var udstrakt til også at omfatte faste driftssteder i Australien og Japan.¹⁹⁵ Det synes at fremgå af nationalrapporterne, at der hermed først og fremmest er tænkt på tynd kapitalisering i forhold til lån fra det udenlandske selskabs hovedaktionær mv. og ikke i forhold til interne lån fra selskabets hovedkontor til det faste driftssted.¹⁹⁶

10.1.2.3 Tynd kapitalisering i *vid* forstand

Ved tynd kapitalisering i *vid* forstand forstås det forhold, at man skattemæssigt vil begrænse fradragsretten for renter og kurstab, hvad enten der er tale om lån med tilknytning til en hovedaktionær mv. eller ej. I modsætning til tynd kapitalisering i *snæver* forstand kan begrundelsen for en korrektion her ikke (udelukkende) søges i risikoen for forvridning ved, at en hovedaktionær mv. yder et uforholdsmæssigt stort lån til selskabet i stedet for at indskyde selskabskapital. En sådan risiko er ikke til stede ved rentebetalinger til uafhængige tredjemænd.¹⁹⁷

I dansk praksis og skatteretlig teori har udtrykket *tynd kapitalisering* været anvendt i forbindelse med det tidligere vilkår 2.4.2 i sambeskatningscirkulæ-

195 Jf. Peter Athanas i IFA-rapporten 1996, jf. Cahiers LXXXIa, s. 21 ff., særligt s. 28.

196 Jf. J. Anthony Carroll (Australien) i IFA-rapporten 1996, jf. Cahiers LXXXIa, s. 231 ff., særligt s. 233 f; Yukinori Watanabe (Japan) i IFA-rapporten 1996, jf. Cahiers LXXXIa, s. 531 ff., særligt s. 541.

197 Der ses her bort fra de særlige *back to back*-lån, som kan være omfattet af reglerne om tynd kapitalisering i *snæver* forstand, jf. SEL § 11, stk. 1, 3. punktum, jf. skatteministerens bemærkninger til lovforslag L 101 af 2. juni 1998, til § 2, nr. 1, til stk. 1.

ret.¹⁹⁸ Der var her tale om en anvendelse af udtrykket i *vid* forstand, idet vilkåret vedrører såvel rentebetalinger til nærtstående som rentebetalinger til helt uafhængige tredjemænd.

Hensigten med sambeskatningsvilkår 2.4.2 var bl.a. at forhindre, at man ved at lade et holdingselskab erhverve aktierne i et produktionsselskab kan begrænse de skattemæssige konsekvenser af et overskud i produktionsselskabet ved at fradrage udgifter, der reelt stammer fra finansieringen af aktierne i produktionsselskabet. Holdingselskabet finansierer aktierne ved optagelse af lån, og holdingselskabet lader sig sambeskatte med produktionsselskabet. Uden vilkår 2.4.2 vil renteudgifterne vedrørende disse lån via sambeskatningen reelt kunne modregnes i produktionsselskabets overskud.¹⁹⁹ På grund af sambeskatningsvilkår 2.4.2 blev muligheden for at modregne et sambeskattet moderselskabs underskud i et datterselskabs overskud begrænset i det omfang, moderselskabets underskud skyldtes finansieringsudgifter. Begrænsningen af fradragsretten var således ikke blot knyttet til lån fra holdingselskabets aktionærer og disses nærtstående, men også til lån fra uafhængige tredjemænd.

I bemærkningerne til SEL § 11 er det om vilkår 2.4.2 udtalt: "Vedtagelse af forslaget vil betyde, at sambeskatningsvilkår 2.4.2. vil miste sin praktiske betydning og dermed vil kunne ophæves."²⁰⁰

Denne udtalelse må læses med forbehold. Bestemmelsen i SEL § 11 er som ovenfor nævnt en bestemmelse om tynd kapitalisering i *snæver* forstand, mens sambeskatningsvilkår 2.4.2 vedrørte tynd kapitalisering i *vid* forstand, og da sambeskatningsvilkår 2.4.2 varetog et andet formål end SEL § 11, er det i hvert fald for vidtgående at karakterisere vilkår 2.4.2 som overflødig på grund af vedtagelsen af SEL § 11.²⁰¹ Med henvisning til udtalelsen i forarbejderne til SEL § 11 er vilkår 2.4.2 om tynd kapitalisering efterfølgende blevet ophævet med virkning fra 1. januar 1999.²⁰²

Vilkår 2.4.2 i sambeskatningscirkulæret indtog en særstilling i dansk skatteret som følge af de særlige forhold ved sambeskatning. Uden for sådanne

198 Jf. det dagældende sambeskatningscirkulære TS-cirkulære 1997-21 af 31. juni 1997.

199 Jf. herom nærmere Jan Pedersen i Skatteretten 2;2. udg., s. 474 ff.; Erik Werlauff: Selskabsskatteret, 2. udg., 1994, s. 339 ff.; Susanne Pedersen: Sambeskatning i koncernforhold, Handelshøjskole Syd, 1995, s. 131 ff.

200 Jf. skatteministerens bemærkninger til lovforslag L 101 af 2. juni 1998, Almindelige bemærkninger, s. 6.

201 Jf. om det mere vidtgående sigte med sambeskatningsvilkår 2.4.2 Christen Amby i SO 1998, 270, særligt s. 272 f.; Michael Sørensen i RR 1998, nr. 9, særligt s. 30, særligt s. 34.

202 Jf. TS-cirkulære 1998-40 af 22. december 1998.

særlige situationer vil det i de fleste stater slet ikke komme på tale at begrænse et selskabs fradragsret for rentebetalinger til uafhængige långivere ud fra synspunkter om tynd kapitalisering.²⁰³ For dansk rets vedkommende gælder det ligeledes, at der ikke skatteretligt kan opstilles krav om størrelsen af selskabers egenkapital i forhold til gæld til tredjemand.²⁰⁴ En *begrænsning af rentefradragsretten* på dette grundlag må anses for *uhjemlet*.

10.1.2.4 Tynd kapitalisering i *vid* forstand for faste driftssteder

Det forhold, at der ikke med henvisning til en uforholdsmæssig stor gæld i forhold til egenkapitalen er hjemmel til at begrænse fradragsretten for et selvstændigt selskabs rentebetalinger til uafhængige tredjemænd, taler imod, at der skulle gælde sådanne regler i forhold til et udenlandsk selskabs eller en udenlandsk fysisk persons faste driftssted i Danmark. Reglerne (eller rettere: de *ikke* eksisterende regler) om tynd kapitalisering i *vid* forstand kan derfor tages til indtægt for et synspunkt om, at man ikke på grund af en opgørelse af en "*rigtig*" dotationskapital ud fra en af de objektive metoder, jf. herom ovenfor kapitel 10.1.1 (s. 411 ff.), bør begrænse et fast driftssteds fradragsret for renter af gæld, når denne gæld vedrører det faste driftssteds erhvervsmæssige aktivitet, jf. også nedenfor kapitel 10.3 (s. 448 ff.).

Endvidere kan der ikke af bestemmelsen i SEL § 11 udledes regler om opgørelsen af dotationskapitalen. SEL § 11 knytter sig alene til en korrektion for tynd kapitalisering i *snæver* forstand, dvs. ved gæld til hovedaktionæren mv. eller under visse omstændigheder ved gæld til det udenlandske hovedkontor. Overvejelser om en analog anvendelse af bestemmelsens formodningsregel (1:4) til brug for opgørelsen af dotationskapitalen for et fast driftssted uden for området for SEL § 11 må på grund af bestemmelsens snævre formål afvises.

Ovenfor kapitel 10.1.2 (s. 428 f.) er det anført, at det er uheldigt, at man anvender udtrykket *tynd kapitalisering* i situationer, hvor man vil begrænse fradragsretten vedrørende lån, der er optaget hos uafhængige tredjemænd (dvs. tynd kapitalisering i *vid* forstand). Dette gælder også ved diskussionen om størrelsen af et fast

203 Jf. Detlev Piltz i generalrapporten til IFA-kongressen i 1996, jf. Cahiers LXXXLb, s. 19 ff., særligt s. 55. Låntagningen hos uafhængige tredjemænd inddrages i visse stater ved vurderingen af, om der er sket uforholdsmæssig låntagning hos aktionæren eller dermed nærtstående, jf. Detlev Piltz l.c., særligt s. 50 ff., men korrektionen vil i så fald alene vedrøre de optagne lån hos aktionæren eller dermed nærtstående. Dette svarer til reglerne i SEL § 11 om tynd kapitalisering i *snæver* forstand.

204 Jf. Jan Pedersen: Skatteudnyttelse, 1989, s. 341.

driftssteds *dotationskapital*, idet selv udtrykket kan give anledning til en sammenblanding af de forskellige problemer, der er knyttet til på den *ene* side interne lån mv. og på den *anden* side lån fra uafhængige tredjemænd.²⁰⁵

Til *illustration* af det uheldige ved at anvende samme udtryk til beskrivelse af forskellige problemer kan henvises til diskussionen mellem Aage Spang-Hanssen og Aage Michelsen om forholdet mellem tynd kapitalisering og den af Ligningsrådet vedtagne formodningsregel om, at der ved opgørelsen af den begrænset skattepligtige indkomst for en fast ejendom som udgangspunkt kun kan ske fradrag af renter mv. af pantesikret gæld på op til 80 pct. ejendommens handelsværdi.²⁰⁶ Aage Spang-Hanssen har med henvisning til, at der ikke i dansk ret er hjemmel til synspunktet om tynd kapitalisering, gjort gældende, at denne formodningsregel antageligt er uhjemlet.²⁰⁷ Aage Michelsen har heroverfor (med rette) anført, at den administrative praksis, som bygger på denne formodningsregel, intet har med synspunktet om tynd kapitalisering at gøre.²⁰⁸

10.1.3 Dotationskapitalens indflydelse på opgørelsen af driftsstedets finansieringsudgifter

I det følgende skal det diskuteres, hvorledes størrelsen af dotationskapitalen *kan* påvirke opgørelsen af et fast driftssteds udgifter til finansieringen. Som det vil fremgå, har de analyser, der er foretaget i det foregående, en nær tilknytning til analysen af betydningen af den opgjorte dotationskapital.

Analysen i det følgende har først og fremmest til hensigt at systematisere og diskutere de forskellige funktioner, en opgjort dotationskapital *kan* have. Nedenfor kapitel 10.2 (s. 444 ff.) og 10.3 (s. 448 ff.) vil der nærmere blive redegjort for dotationskapitalens betydning ved opgørelsen af et fast driftssteds indkomst efter dobbeltbeskatningsoverenskomsterne og efter intern dansk skatteret.

205 Jf. for sondringen mellem tynd kapitalisering og spørgsmålet om allokering af udgifter mellem et fast driftssted og hovedkontoret ligeledes Aage Michelsen i Nis Jul Clausen (red.): *Nye tendenser i skandinavisk selskabsret*, 1995, s. 217 ff., særligt s. 223. Erik Werlauff: *Selskabsskatteret*, 2. udg., 1994, s. 109, anvender modsat udtrykket tynd kapitalisering i forbindelse med problemet om evt. begrænsning af fradragsretten for eksterne renteudgifter. Se om OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 18.1, ovenfor kapitel 10.1.2 (s. 428 f.).

206 Jf. Ligningsvejledningen (1997) D.B.6.1. s. 70.

207 Jf. Aage Spang-Hanssen i TfS 1993, 60, særligt s. 184.

208 Jf. Aage Michelsen i Nis Jul Clausen (red.): *Nye tendenser i skandinavisk selskabsret*, 1995, s. 217 ff., særligt s. 223.

10.1.3.1 Dotationskapital som grundlag for fradragsbegrænsning efter synspunktet om tynd kapitalisering i *snæver* forstand

Ovenfor kapitel 10.1.2 (s. 428 ff.) er der redegjort for, at udtrykket *tynd kapitalisering* kan opfattes i både en *snæver* og en *vid* forstand. Tynd kapitalisering i *snæver* forstand omfatter de tilfælde, hvor der alene kan ske korrektion af renter og kurstab af gæld til hovedaktionæren mv. For et udenlandsk selskabs faste driftssted i Danmark kan fradragsretten for renteudgifter og kurstab i medfør af SEL § 11, stk. 5, jf. stk. 1-4, begrænses, når der er tale om renter og kurstab vedrørende gæld til selskabets hovedaktionær eller intern gæld til det udenlandske hovedkontor. Ved intern gæld til det udenlandske hovedkontor forudsætter begrænsningen, at der efter fiktionen om det faste driftssteds selvstændighed skal beregnes interne renter.

Som anført ovenfor i kapitel 10.1.2.2 (s. 432 ff.) skal der efter SEL § 11 sondres mellem det faste driftssteds *egenkapital* og (kontrolleret og ikke-kontrolleret) *gæld*. Ifølge SEL § 11, stk. 5, indgår ved opgørelsen heraf alene værdien af aktiver og gæld, der har tilknytning til det faste driftssted, og udtrykkene *gæld* og *egenkapital* er til brug for denne bestemmelse nærmere defineret i SEL § 11, stk. 2 og 3. De metoder for opgørelsen af dotationskapitalen, der er redegjort for ovenfor kapitel 10.1.1 (s. 411 ff.), har derfor *ikke* nogen betydning i forhold til *formodningsreglen* i SEL § 11, stk. 1, nr. 3, jf. stk. 5.

Såfremt man måtte nå frem til, at forholdet mellem det faste driftssteds *gæld* og *egenkapital* overstiger forholdet 4:1, vil de tre objektive metoder imidlertid kunne indgå ved afgørelsen af, om der faktisk skal ske en begrænsning af det faste driftssteds fradragsret for *kontrolleret gæld*.

SEL § 11 finder ikke anvendelse over for *fysiske personer*. Som anført ovenfor kapitel 10.1.2.2 (s. 432 ff.) må det principielt antages, at der er hjemmel til korrektion efter almindelige regler, når der ved et internt lån fra en udenlandsk fysisk persons hovedkontor til et fast driftssted i Danmark undtagelsesvis skal beregnes fiktive arms længde renter. I denne situation vil synspunktet om, at der til det faste driftssted skal henføres dotationskapital principielt kunne tillægges en selvstændig betydning.

10.1.3.2 Dotationskapital som grundlag for fradragsbegrænsning efter synspunktet om tynd kapitalisering i *vid* forstand

Som ovenfor nævnt tages der i den internationale skatteretlige teori og praksis ofte udgangspunkt i et synspunkt om, at der må opgøres en dotationskapital svarende til et fast driftssteds *egenkapital*. Ved at opgøre et fast driftssteds dotationskapital, fastsættes der et forhold mellem driftsstedets *egenkapital* og *gæld*. Såfremt den opgjorte dotationskapital lægges til grund som driftsstedets *egenkapital*, der ikke kan forrentes, virker dotationskapitalen reelt som

en *fradragsbegrænsning*, der har karakter af en regel om tynd kapitalisering i *vid* forstand. Herved underkastes faste driftssteder en ringere behandling end selvstændige skattesubjekter, idet det normalt ikke kommer på tale at beskære selvstændige skattesubjekters fradragsret for renteudgifter til uafhængige tredjemænd med henvisning til en uforholdsmæssig lav egenkapital, jf. ovenfor kapitel 10.1.2.3 (s. 435 ff.).

Valget af metode for opgørelse af dotationskapitalen har i høj grad indflydelse på, om det er naturligt at betragte opgørelsen af dotationskapitalen som en begrænsning af rentefradragsretten. Desto større vægt man ved opgørelsen af dotationskapitalen lægger på de tre *objektive* opgørelsesmetoder, jf. herom ovenfor kapitel 10.1.1.1-10.1.1.3 (s. 412-426), desto højere grad vil dotationskapitalens funktion være at begrænse fradragsretten ud fra et synspunkt om tynd kapitalisering i *vid* forstand. Anderledes vil situationen stille sig, såfremt man opgør dotationskapitalen ud fra *ledelsens hensigt*.

I OECD's rapport fra 1984 om indkomstopgørelsen for finansforetagenders faste driftssteder er omtalt en situation, hvor der hos det faste driftssted opgøres en dotationskapital, som *overstiger foretagendets samlede egenkapital*.²⁰⁹ Med henvisning til, at der ikke ville være givet rentefradrag til et selvstændigt selskab i en situation, hvor hovedaktionæren må optage lån for at indskyde ny selskabskapital i selskabet, bør der ifølge rapporten ikke indrømmes det faste driftssteds fradragsret i en sådan situation. Samtidigt anføres det dog, at rentefradrag måske kan begrundes ud fra det synspunkt, at der er optaget lån til gavn for det faste driftssted.

Dette udsagn i rapporten er udtryk for et synspunkt om, at man ved opgørelsen af det faste driftssteds finansieringsudgifter skal tage udgangspunkt i en opgørelse af dotationskapitalen. I det omfang et fast driftssted *nægtes fradragsret* med henvisning til, at der hos det faste driftssted skal opgøres en stor *dotationskapital*, vil dette i realiteten være udtryk for en fradragsbegrænsning begrundet i et synspunkt om tynd kapitalisering i *vid* forstand.

10.1.3.3 Dotationskapitalen som bevismoment ved allokeringen af foretagendets gæld

Ovenfor er det diskuteret, hvorledes man evt. vil kunne anvende dotationskapitalen som en begrænsning af et fast driftssteds fradragsret for renter af gæld til tredjemænd. Der må skelnes mellem denne situation, hvor størrelsen af dotationskapitalen anvendes til direkte at *begrænse* rentefradragsretten, og

209 Jf. OECD: Transfer Pricing and Multinational Enterprises – Three Taxation Studies, 1984, s. 66, punkt 79.

tilfælde, hvor man alene inddrager dotationskapitalen som et bevismoment ved *allokeringen* af foretagendets gæld mellem det faste driftssted og hovedkontoret.

I den førstnævnte situation danner dotationskapitalen et absolut *minimum* for den kapital, som *ikke* forrentes. Her vil et fast driftssted kunne blive nægtet ret til at fradrage renter vedrørende lån fra uafhængige tredjemænd, selv om lånene utvivlsomt er optaget til gavn for driftsstedet. Dette er ikke tilfældet, hvor dotationskapitalen blot indgår som et bevismoment. Her inddrages dotationskapitalen kun i forhold til den del af foretagendets gæld til tredjemand, som ikke klart lader sig allokere.

Fra tysk retspraksis kan Bundesfinanzhofs dom af 27. juli 1965 ses som et udslag af synspunktet om, at dotationskapitalen anvendes som et bevismoment ved allokeringen af foretagendets gæld.²¹⁰ Anvendelsen af en eller flere af de *objektive* metoder som supplement til ledelsens hensigt ved opgørelsen af dotationskapitalen kan i realiteten ses som udtryk for, at man anvender de objektive metoder som et bevismoment ved allokeringen af foretagendets gæld.

Anvendelsen af dotationskapitalen som et bevismoment vil bl.a. kunne få betydning i en situation, hvor hovedkontoret har overført et beløb til det faste driftssted, og det skal afgøres, om der er tale om overførelse af et lån fra tredjemand eller ej. Såfremt dotationskapitalen opgjort ved inddragelse af de objektive metoder er uforholdsmæssig lille, vil dette som bevismoment kunne tale imod, at der er tale om overførelse af et lån fra tredjemand.

10.1.3.4 Ledelsens ønske om en høj dotationskapital

Med henblik på skatteforholdene i *driftsstedsstaten* vil foretagendet i almindelighed være interesseret i at få så stort et rentefradrag allokeret til det faste driftssted som muligt. Omvendt vil de skattemæssige forhold i *domicillandet* ofte tale for, der henføres så høj en uforrentet kapital til det faste driftssted som muligt. I visse situationer vil foretagendets samlede skat til de to stater kunne nedbringes i takt med, at en større del af driftsstedets kapital anses for at være uforrentet dotationskapital i stedet for gæld til tredjemand.

Såfremt driftsstedsstaten beskatter erhvervsindkomst mere lempeligt end domicillandet, vil foretagendets *samlede skattebetaling* i både driftsstedsstaten og do-

210 Jf. Bundesfinanzhofs dom af 27. juli 1965, jf. Bundessteuerblatt 1966 III, 24, jf. om dommen ovenfor kapitel 10.1.1.1 (s. 415 f.).

micillandet enten blive reduceret eller – normalt – i hvert fald ikke blive forøget, når det faste driftssteds aktiviteter finansieres med dotationskapital i stedet for lån fra tredjemand. En reduktion af det samlede skattekrav vil typisk blive konsekvensen, når der i domicillandet lempes efter *eksempionsmetoden*. Den højere driftsstedsindkomst bliver herved “kun” beskattet efter driftsstedsstatens gunstige regler, mens foretagendets gæld til tredjemand fragår ved opgørelsen af hovedkontorets (dvs. foretagendets øvrige) indkomst, som beskattes efter domicillandets højere satser. Virkningen af et progressionsforbehold vil ikke fjerne, men alene reducere denne samlede skattemæssige fordel for foretagendet.

Hvor problemet med en uforholdsmæssig *lav* dotationskapital kan betegnes som et spørgsmål om *tynd kapitalisering* er der her tale om *fed kapitalisering*. Visse stater har i forbindelse med indførelsen af CFC-regler indført regler, som skal forhindre fed kapitalisering af faste driftssteder. Bortset fra den særlige bestemmelse i SEL § 1, stk. 6, 2. punktum, om flytning af et udenlandsk selskabs ledelses sæde til Danmark, er der ikke i dansk ret indført regler, som forhindrer misbrug ved fed kapitalisering af et fast driftssted. SEL § 32 omfatter således kun udenlandske selskaber. Dette giver spørgsmålet om, i hvilket omfang et dansk foretagende selv kan fastlægge størrelsen af den uforrentede dotationskapital i et udenlandsk driftssted, en vis praktisk betydning.

Et foretagendes mulighed for at forøge dotationskapitalen hos et fast driftssted vil være begrænset i det omfang, man opgør dotationskapitalen efter de objektive metoder. Det centrale spørgsmål er derfor, hvilken vægt man lægger på *ledelsens hensigt*.

Selv om man ved opgørelsen af dotationskapitalen tager sit udgangspunkt i ledelsens hensigt, er det ikke hermed klart, hvilken vægt man i konkrete situationer vil lægge på ledelsens hensigt. På en skala vil man i den *ene* ende kunne tænke sig en situation, hvor hovedkontoret overfører midler til et fast driftssted, og det er tvivlsomt, om de overførte midler hidrører fra foretagendets (hovedkontorets) egne midler eller fra et lån fra tredjemand. Her vil det være nærliggende at følge udgangspunktet, hvorefter det afgørende kriterium skal være ledelsens hensigt om, at det overførte beløb skal anses for dotationskapital. *Mere tvivlsomt* bliver det, hvor hovedkontoret hos tredjemand optager et lån, som herefter indskydes som dotationskapital i driftsstedet. *Yderligere tvivlsomt* bliver det – i den *anden* ende af skalaen – såfremt det samtidigt kan fastslås, at driftsstedets dotationskapital overstiger det samlede foretagendes egenkapital.

10.1.3.5 Dotationskapitalens betydning ved opgørelsen af det formueskattepligtige beregningsgrundlag

I stater med formueskat kan dotationskapitalen evt. tillægges direkte betydning som et aktiv, der skal medtages ved opgørelsen af det formueskattepligtige beskatningsgrundlag for et fast driftssted.

I generalrapporten til IFA-kongressen i 1996 har Peter Athanas nævnt, at han af de indleverede nationalrapporter kunne konstatere, at 4 stater (Tyskland, Schweiz, Italien og Uruguay) har regler om begrænset formueskattepligt for faste driftssteder. Reglerne om opgørelsen af den driftsstedskapital, der skal medregnes i den skattepligtige formue, er væsentligt forskellige i de 4 stater.²¹¹

I Danmark var der allerede i den første statsskattelov regler om begrænset formueskattepligt, jf. SL 1903 § 10. Reglerne om begrænset formueskattepligt, jf. senest KSL § 2, stk. 1, litra d og e, jf. stk. 8, blev ophævet i forbindelse med den generelle afskaffelse af formueskatten fra og med 1997. Spørgsmålet om opgørelsen af den begrænset skattepligtige formue har så vidt ses hverken givet anledning til offentliggjorte afgørelser eller anledning til diskussion i den skatteretlige teori.

10.1.3.6 Opgørelsen af dotationskapitalen for at indkredse genstanden for uenighed om forrentning af interne lån

Hvorvidt der skal beregnes fiktive renter eller ej ved interne lån mellem et fast driftssted og hovedkontoret, er der som følge af de forskellige opfattelser om selvstændighedsfiktionens rækkevidde stor uenighed om i den skatteretlige teori. Der er imidlertid både blandt de forfattere, som generelt går ind for, at der skal beregnes fiktive interne renter,²¹² og blandt de forfattere, som i almindelig ikke vil tillade en fiktiv forrentning,²¹³ enighed om, at der ikke skal ske forrentning af den del af driftsstedets kapital, som udgør *dotationskapitalen*. På baggrund heraf vil der kunne argumenteres for, at man i det mindste bør opgøre dotationskapitalen for at indskrænke genstanden for diskussionen om beregningen af fiktive renter.

211 Jf. Peter Athanas i IFA-rapporten 1996, jf. Cahiers LXXXIa, s. 21 ff., særligt s. 27 f.

212 Jf. bl.a. Gottfried Bähr: Gewinnermittlung ausländischer Zweigbetriebe, 1971, s. 113; Wolfgang Kumpf: Besteuerung inländischer Betriebsstätten von Steuerausländern, 1982, s. 151; Helmut Becker i Der Betrieb 1989,10, særligt s. 10.

213 Jf. bl.a. Wolfgang Kumpf: Besteuerung inländischer Betriebsstätten von Steuerausländern, 1982, s. 151; Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., til art. 7, margin nr. 100.

Imod at opgøre en dotationskapital med dette formål kan imidlertid anføres, at opgørelsen af dotationskapitalens størrelse i sig selv giver anledning til betydelige problemer, jf. ovenfor kapitel 10.1.1 (s. 411 ff.). Endvidere kan det, når man som i denne afhandling først har konkluderet, at selvstændighedsfiktionen er begrænset, og at der normalt ikke skal beregnes fiktive interne renter, forekomme noget kunstigt, hvis man alene af hensyn til en *teoretisk diskussion* skulle give sig i kast med en sådan opgørelse.

10.2 Finansieringsudgifter for et fast driftssted efter en overenskomst

International skattepraksis giver ringe vejledning om dotationskapitalens funktion. Ofte er tvister om finansieringsudgifterne for et fast driftssted blevet afgjort ved, at man ikke har fundet anledning til at kritisere dotationskapitalens størrelse, hvorfor der ikke har været nogen direkte anledning til at tage stilling til dotationskapitalens funktion.²¹⁴ Dog kan der af det forhold, at der lægges en særlig vægt på ledelsens hensigt ved opgørelsen af dotationskapitalen, udledes, at dotationskapitalens funktion som en *begrænsende faktor* for et fast driftssteds *fradragsret* er trådt i baggrunden.

Når dotationskapitalen opgøres i overensstemmelse med skattemynderens egen beslutning, reduceres naturligt risikoen for, at skattemyndighederne med henvisning til dotationskapitalens størrelse tilsidesætter allokeringen af gældsposter og de dertil knyttede fradragsberettigede udgifter. Der er ovenfor kapitel 10.1.1.1-10.1.1.3 (s. 412-426) redegjort for forskellige metoder til at opgøre dotationskapitalen. De *objektive* metoder til opgørelsen af dotationskapitalen (kapitalspejlsmetoden, sammenligningsmetoden og metoder med udgangspunkt i kapitalkrav) er alle forbundet med betydelige svagheder. Den væsentligste svagheit er, at det i høj grad er diskutabelt, om de resultater, man når frem til, kan betegnes som "*rigtigt*". Det er på denne baggrund, det i international skattepraksis og teori ofte er fremhævet, at man i stedet skal benytte sig af det *subjektive* kriterium for opgørelsen af dotationskapitalen, jf. ovenfor kapitel 10.1.1.4 (s. 427 f.) om ledelsens hensigt. Dansk retspraksis taler ligeledes for ikke at tillægge dotationskapitalen nogen væsentlig fradragsbegrænsende funktion, jf. nedenfor kapitel 10.3 (s. 448 ff.).

Tilsvarende indeholder OECD's kommentarer til modeloverenskomsten ikke klare anvisninger på, hvorledes et fast driftssteds finansieringsudgifter skal opgøres.

214 Jf. de ovenfor kapitel 10.1.1.4 (s. 427 f.) nævnte domme.

Indtil 1994-revisionen var OECD's kommentarer herom ganske kortfattede. Punkt 18 i kommentarerne til 1992-modellen, der var uændret i forhold til 1963- og 1977-versionen, udtalte sig først og fremmest om *interne rentebetalinger*.

Det udtaltes herom, at der ikke skulle beregnes fiktive renter ved interne lån mellem et fast driftssted og hovedkontoret, men at det dog blev anerkendt, at "... særlige hensyn skal tages til rentebetalinger foretaget indbyrdes af forskellige dele af et finansforetagende (f.eks. en bank) og hidrørende fra kortvarige lån (til forskel fra formue henlagt til dem) i betragtning af den kendsgerning, at det at yde og modtage kortvarige lån er snævert knyttet til sådanne foretagenders almindelige forretning".

Som modstykket til den del af kapitalen, som i den danske oversættelse af 1977- og 1992-versionerne kaldes finansforetagenders *kortvarige lån*,²¹⁵ udtrykkes i den engelske originaltekst: *as distinct from capital allotted to them*. Dette udtryk er i den danske oversættelse af 1977 og 1992-versionen blev oversat med: *til forskel fra formue henlagt til dem*,²¹⁶ mens den tilsvarende engelske formulering i 1994-versionen er oversat med *til forskel fra kapital, der er allokeret til dem*.²¹⁷ Disse udtryk (*formue* og *kapital*) må i det væsentlige anses som synonyme for et fast driftssteds *dotationskapital*.

Herudover blev der i 1963-, 1977- og 1992-versionerne af OECD's kommentarer til modeloverenskomsten knyttet følgende bemærkning om allokeringen af foretagendets faktiske gæld:²¹⁸ "Hvis yderligere et foretagende yder betalinger af rente osv. til tredjemand, og disse betalinger delvis har forbindelse med det faste driftssteds virksomhed, skal en forholdsmæssig del af disse naturligt tages i betragtning ved beregningen af det faste driftssteds fortjeneste, for så vidt de med rette kan betragtes som omkostninger, der er afholdt til fordel for det faste driftssted." Det følger heraf, at man ved allokeringen af foretagendets udgifter til eksterne lån skal vurdere, hvad lånene er anvendt til, og *ikke* hvilken del af foretagendet der har stået for kontakten til den eksterne långiver. Endvidere kan det heraf udledes, at udgifter vedrørende eksterne lån ikke nødvendigvis fuldt ud skal allokere til den ene del af foretagendet. En *forholdsmæssig fordeling* mellem de enkelte dele af foretagendet er også mulig.

215 Fra og med 1994-versionen: *lån*. Se om den danske oversættelse af *advances*, etc. nedenfor kapitel 15.2.1 (s. 650).

216 Jf. OECD's kommentarer (1963) til art. 7, punkt 15, 3. punktum, svarende til punkt 17, 3. punktum, i 1977-versionen og punkt 18, 3. punktum, i 1992-versionen.

217 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 19, 1. punktum.

218 Jf. OECD's kommentarer (1963) til art. 7, punkt 15, sidste punktum, svarende til punkt 17, stk. 2, i 1977-versionen og punkt 18, stk. 2, i 1992-versionen.

Fra og med 1994-versionen er OECD's kommentarer om opgørelsen af et fast driftssteds finansieringsudgifter gjort mere omfangsrige, uden at dette dog har forøget klarheden.

Udtryk, der modsvarer *dotationskapital* er anvendt i 3 punkter i de nye kommentarer, men med varierende sprogbrug. I kommentarernes punkt 18.1. anvendes udtrykket *grundkapital* (*basic capital*), mens der i kommentarerne vedrørende banker er anvendt udtrykkene *kapital, der er allokeret til* (*capital allotted to*), jf. punkt. 19, og *henførsel af kapital til en banks faste driftssted* (*attribution of capital to the permanent establishment of a bank*), jf. punkt 20. Klaus Vogel har i sin tyske oversættelse af modeloverenskomsten alene oversat udtrykket i punkt 20 til *Dotationskapital*, mens han om formuleringerne i punkterne 18.1 og 19 har anvendt oversættelserne *Grundaussstattung mit Kapital* og *ihnen zugeordneten Kapital*.²¹⁹

OECD's kommentarer (1997-versionen) må formentligt læses således, at det i et eller andet omfang forudsættes, at der til et fast driftssted *kan* henføres en dotationskapital, men det fremgår *ikke* klart, at der nødvendigvis *skal* opgøres en dotationskapital. Opgørelsen af dotationskapitalen og dotationskapitalens funktion omtales ikke, og det er i det hele taget nærliggende at opfatte kommentarerne således, at de bevidst er formuleret på en uklar måde.

Indtrykket af, at OECD's kommentarer fra og med 1994-versionen – formentligt som en konsekvens af indbyrdes uenighed blandt medlemsstaterne – er formuleret på en *bevidst uklar* måde, forstærkes yderligere af punkterne 18.2 og 18.3. I punkt 18.2 udtales, at den i de tidligere versioner af kommentarerne anbefalede fremgangsmåde med en *direkte* og *indirekte* fordeling af faktiske rentebetalinger ikke havde vist sig som en praktisk løsning, særligt som følge af en uensartet anvendelse af fremgangsmåden i de enkelte stater. Det er ifølge kommentarerne velkendt, at en indirekte fordeling af gældsposter giver praktiske vanskeligheder, mens de praktiske problemer ved en direkte allokering af konkrete gældsposter knytter sig til det forhold, at det kan være nødvendigt at korrigere, hvor foretagendet har bogført de eksterne lån. Konklusionen udtales i punkt 18.3:

“Som følge heraf var flertallet af medlemsstaterne af den opfattelse, at det vil være at foretrække at finde en praktisk løsning, der henser til en kapitalstruktur, der er så rigtig som muligt både for organisationen og for den udøvede virksomhed.”

De bånd, der indskrænker indholdet af en sådan *praktisk løsning*, er overordentlig løse. Det anføres ganske vist, at den praktiske løsning skal være så rigtig som mulig, men ikke hvad der forstås ved *rigtig*, hvilket netop er den væ-

219 Jf. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., til art. 7, margin nr. 81, 79a, og 80.

sentligste baggrund for uenigheden. Hertil kommer, at udtrykkene *organisationen* og *den udøvede virksomhed* ikke er nærmere defineret. I forhold til bankfilialers kapital udtales det udtrykkeligt, at det under hensyn til de divergerende opfattelser vil være ønskværdigt, at der bilateralt aftales konsekvente og ensartede metoder til behandlingen af disse problemer.²²⁰

Afvisningen af at foretage en direkte og indirekte fordeling af de faktiske gældsposter gør det centralt at overveje spørgsmålet om *retskildeværdien* af OECD's kommentarer.

Det kan som ovenfor kapitel 3.1.2.2 (s. 74 ff.) anført ikke uden videre antages, at en ændring af OECD's kommentarer i sig selv ændrer fortolkningen af allerede indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster. Dette må så meget desto mere gælde i en situation som den foreliggende, hvor det som nævnt "blot" er et flertal af OECD's medlemsstater, som i konklusionen tager afstand fra den tidligere anbefalede fremgangsmåde. Hertil kommer, at der i *realiteten* ikke i OECD's kommentarer til 1994-versionen er fremført nogen alternativ opgørelsesmetode. Det må anses for yderst tvivlsomt, om det på baggrund af 1994-revisionen af kommentarerne til modeloverenskomsten vil danne sig nogen fast international skattepraksis for opgørelsen af et fast driftssteds finansieringsudgifter.

For så vidt angår anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomster, indgået *efter* 1994-revisionen af OECD's modeloverenskomst, kan der argumenteres for, at disse overenskomster må fortolkes på baggrund af den seneste version af modeloverenskomsten, hvorfor en direkte og indirekte allokering af gælden til tredjemand ikke vil være i overensstemmelse med overenskomsten. En sådan fortolkning er imidlertid ikke nødvendig. Det må også i denne relation tillægges væsentlig betydning, at det ifølge kommentarerne kun er et *flertal af medlemsstaterne*, der tager afstand fra de tidligere anvisninger og anbefaler en *praktisk løsning*, samt at der i *realiteten* ikke gives nogen anvisninger på, hvorledes driftsstedets finansieringsudgifter alternativt skal opgøres. Kommentarerne har *ikke en sådan klarhed og fasthed*, at det kan anses at være i strid med OECD's modeloverenskomst, hvis en stats interne ret tager udgangspunkt i en direkte og indirekte fordeling af foretagendets faktiske gæld til tredjemand ud fra en betragtning om, at dette giver en så *rigtig* praktisk løsning som muligt.

Det kan *konkluderes*, at der er en betydelig usikkerhed om valget af metode for opgørelsen af et fast driftssteds finansieringsudgifter efter dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. På denne baggrund må det antages, at *interne gennem-*

220 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 19 f.

førelsesregler skal tillægges en væsentlig betydning ved fastlæggelsen af de nærmere metoder for opgørelsen af det faste driftssteds finansieringsudgifter.²²¹

10.3 Finansieringsudgifter for et fast driftssted efter intern dansk skatteret

Når der bortses fra SEL § 11, stk. 5,²²² om tynd kapitalisering, findes der ikke i intern dansk skatteret lovregler, som direkte regulerer opgørelsen af et fast driftssteds finansieringsudgifter. Ved afgørelsen af, om et foretagendes udgift i forbindelse med finansieringen kan være fradragsberettiget, henholdsvis om en indtægt (f.eks. en kursgevinst) kan være skattepligtig, er det de almindelige regler om indkomstopgørelsen, der finder anvendelse. Disse almindelige indkomstopgørelsesregler regulerer imidlertid ikke, hvilke af foretagendets udgifter og evt. indtægter i forbindelse med finansieringen, der skal allokere til et fast driftssted. Svaret herpå må søges løst ud fra de generelle kriterier for allokering af indkomst til et fast driftssted.

Der er i dansk skatteret en skarp opdeling mellem på den ene side renteudgifter og på den anden side kursgevinster og -tab, herunder også kursgevinster og -tab som følge af ændringer i valuta. Det er på denne baggrund væsentligt at afklare, hvilke *gældsposter*, der kan henføres til et fast driftssted. Derimod er der ikke forbundet direkte skattemæssige konsekvenser til størrelsen af dotationskapitalen. Det kan da også konstateres, at der i den forholdsvis sparsomme administrative praksis og domspraksis er taget udgangspunkt i en allokering af de faktiske udgifter, hvorimod dotationskapitalens størrelse højst har spillet en rolle som et muligt grundlag for korrektion.

10.3.1 Dansk retspraksis

Højesteret har hidtil kun haft lejlighed til at tage stilling til et fast driftssteds finansieringsudgifter i TfS 1993,7 H.

TfS 1993,7 H omhandlede dels forrentning mv. af interne lån i indkomstårene 1981-83, dels allokering af eksterne lån i indkomstårene 1983-85.

For indkomstårene 1981-83 var det centrale spørgsmål for domstolene, hvorvidt der kunne ske forrentning af et *internt lån* fra Texaco Denmark inc.'s amerikanske hovedkontor til dets danske driftssted. En diskussion om skattemæssig forrentning af et internt lån fra et hovedkontor til et fast driftssted

221 Jf. ovenfor kapitel 7 (s. 279 ff.) om betydningen af interne gennemførelsesregler ved opgørelsen af et fast driftssteds indkomst.

222 Jf. herom ovenfor kapitel 10.1.2.2 (s. 432 ff.).

forudsætter imidlertid, at man i første omgang *allokerer* en kapital til hovedkontoret, som herefter kan udlånes til det faste driftssted. Såfremt kapitalen kan allokere direkte til det faste driftssted, er der ikke tale om et internt lån. Det fremgår bl.a. af sagsfremstillingen, at der ultimo 1983 (før den nedenfor nævnte optagelse af lån på USD 172 mio.) hos hovedkontoret var bogført (uforrentet) bruttogæld til koncernforbundne selskaber på USD 104,8 mio. Da skattemyndighederne ikke bestred, at denne kapital i første omgang skulle allokere til det amerikanske hovedkontor, fik domstolene ikke lejlighed til at ytre sig om allokeringsspørgsmålet for disse indkomstår.

Ved en omlægning den 30. december 1983 optog Texaco Denmark inc. et lån på USD 172 mio. hos selskabets moderselskab Texaco inc. Ifølge aftalen mellem de to selskaber skete låneoptagelsen ved, at moderselskabet Texaco inc. overtog et internt tilgodehavende, som Texaco Denmark inc.'s hovedkontor havde på den danske filial. Samme dag, den 30. december 1983, blev det på en generalforsamling hos Texaco Denmark inc. besluttet at udlodde USD 99 mio. til moderselskabet Texaco inc.

Bortset fra den del af låneprovenuet, som måtte anses for medgået til at betale udbytte, accepterede de danske skattemyndigheder, at det nye lån skulle henføres til det danske driftssted, der som følge heraf fik fradrag for renteudgifter og valutakurstab for lånet. Den del af det nye lån, som blev anvendt til at indfri den ovenfor nævnte bruttogæld til andre koncernforbundne selskaber på USD 104,8 mio., blev også allokert til det danske driftssted. Dette til trods for, at såvel selskabet som skattemyndighederne indtil dette tidspunkt havde allokert denne bruttogæld til hovedkontoret. *Skattemyndighederne* synes herved at have accepteret, at ledelsen for Texaco Denmark inc. selv kunne beslutte, at selskabets gæld skulle overføres fra det amerikanske hovedkontor til det danske driftssted.

Skattemyndighederne gjorde alene gældende, at den del af det nye lån, i alt USD 68 mio., som utvivlsomt måtte være anvendt til at finansiere en del af udlodningen på USD 99 mio. ikke kunne allokere til det danske driftssted. Begrundelsen herfor var, at den del af lånet, som utvivlsomt var anvendt til at finansiere udlodningen, ikke kunne anses for medgået til at finansiere driftsstedets aktiviteter. Skattemyndighederne fik medhold heri hos Østre Landsret, hvorimod Højesterets flertal med følgende præmisser gav selskabet ret til at fradrage udgifterne vedrørende også denne del af lånet:

“Lånet af 30. december 1983 på ca. 172 mio. USD blev etableret som led i den finansieringsomlægning, der var forårsaget af skattemyndighedernes nægtelse af at godkende fradrag for filialens renter og valutakurstab. I forbindelse med omlægningen gennemførtes en udlodning til moderselskabet på 99 mio. USD, som er grundlaget for skattemyndighedernes begrænsning. Det appellerende selskab driver imidlertid udelukkende virksomhed gennem sin filial i Danmark, og til og med 1980 havde det investeret ca. 485 mio. kr. eller 81 mio.

USD i virksomheden. Af de regnskabsmæssige oplysninger fremgår desuden, at der i årene 1981-85 blev investeret i alt 2.481 mio. kr. eller ca. 276 mio. USD i filialens drift. Under disse omstændigheder må det lægges til grund, at lånet i sin helhed vedrørte filialens drift, uanset om en del af lånebeløbet måtte være anvendt til udlodning.”²²³

Flertallets argumentation indeholder 4 led. *For det første* udtales det, at der var tale om en finansieringsomlægning. *For det andet* angives, at sagen drejede sig om, hvorvidt der kunne ske en beskæring af driftsstedets fradragsret. Herved har Højesterets flertal ligesom skattemyndighederne accepteret at tage udgangspunkt i den allokering af det nye lån til driftsstedet, som selskabet selv havde foretaget. De *to sidste led* i argumentationen viser imidlertid, at flertallet *ikke* med denne dom har givet afkald på *i andre sager* at fravige den allokering, der følger af ledelsens hensigt på dispositionstidspunktet. De *to led* er *dels* henvisningen til, at Texaco Denmark inc. udelukkende drev virksomhed i Danmark, *dels* oplysningerne om de akkumulerede investeringer.

Selskabets procederende advokat, Aage Spang-Hanssen, har i en kommentar til dommen konkluderet, at det med Højesterets dom er fastslået, at en filials fradragsret for renter ikke kan beskæres, når blot lånene ligger inden for summen af de akkumulerede investeringer.²²⁴

Denne konklusion er der næppe tilstrækkelig belæg for i flertallets præmisser. *Dels* ville flertallets bemærkning om, at selskabet i den konkrete sag udelukkende drev erhvervsvirksomhed gennem det danske driftssted i givet fald være overflødig og uden betydning. *Dels* afspejler Aage Spang-Hanssens konklusion ikke, at lånet rigeligt kunne rummes i de tidligere foretagne investeringer.²²⁵ I sagen var der med andre ord fortsat en betydelig dotationskapital, selv om lånet på USD 172 mio. i sin helhed blev allokeret til det faste driftssted. Præmisserne forhindrer således ikke, at man ud fra synspunktet om tilknytningen til den erhvervsmæssige aktivitet ville have allokeret lånet til hovedkontoret, så fremt selskabet også havde udøvet en erhvervsmæssig virksomhed ved det amerikanske hovedkontor. Præmisserne forhindrer heller ikke, at man i tilfælde af en mere beskeden dotationskapital i det danske driftssted ville have beskåret fradragsretten hos det danske driftssted.

223 Den dissenterende dommer har for så vidt angår indkomstårene 1983-85 ikke udtrykkeligt angivet sine bevæggrund for at give selskabet medhold.

224 Jf. Aage Spang-Hanssen i TFS 1993, 60, særligt s. 184.

225 Dette har Aage Spang-Hanssen også selv gjort opmærksom på i afsnittet efter konklusionen, idet han der har anført, at Højesteret i sagen ikke havde anledning til at tage stilling til, om der skulle gælde en vis begrænsning ud fra et synspunkt om *lynd kapitalisering*.

Ved vurderingen af præjudikatværdien af TfS 1993, 7 H for spørgsmålet om allokering af finansieringsudgifter til et fast driftssted er det *for det første* væsentligt at konstatere, at Højesteret i præmisserne har taget udgangspunkt i en allokering af de *faktiske udgifter* vedrørende lånet og ikke i en opgørelse af dotationskapitalen.

For det andet er det af betydning at konstatere, at flertallet ligesom skattemyndighederne har taget udgangspunkt i den allokering, selskabet selv havde foretaget, hvorved flertallet har tillagt *ledelsens beslutning* på dispositions-tidspunktet en betydelig vægt.

Endelig kan det *for det tredje* på baggrund af flertallets præmisser konkluderes, at der ikke kan opstilles noget krav om, at et låneprovenu skal være anvendt til konkrete investeringer i et fast driftssted, for at man kan allokere lånet til driftsstedet. Derimod kan der *ikke* på baggrund af dommen opstilles en regel om, at skattemyndighederne altid vil være afskåret fra at beskære et fast driftsstedes fradragsret, når blot gælden holder sig inden for de akkumulerede investeringer i driftsstedet.

Efter Højesterets dom i TfS 1993, 7 H har Østre Landsret haft lejlighed til at tage stilling til opgørelsen af en dansk *bankfilials* finansieringsudgifter. Sagen, der er offentliggjort i TfS 1996, 715 ØLR, blev afsluttet med en tilkendegivelse fra Østre Landsret, men det er i tilkendegivelsens indledning anført, at præmisserne i en dom ordret ville svare til det i tilkendegivelsen anførte. For landsretten blev tvistens genstand af parterne præsenteret som spørgsmålet om, hvorvidt den amerikanske bank, Citibank N.A.'s, danske faste driftssted (en bankfilial) kunne få fradrag for renteudgifter og valuta-kurstab vedrørende et internt lån fra driftsstedets søsterfilial på Jersey. Det interne lån var indskudt i det danske driftssted som ansvarlig kapital for at opfylde den danske banklovgivnings kapitalkrav.

Østre Landsret udtalte, at der mellem parterne var enighed om, at de danske skatteregler og dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og USA skal fortolkes i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst med kommentarer. Østre Landsret citerede herefter OECD's kommentarer vedrørende interne lån til bankfilialer i henholdsvis 1992- og 1995-versionen. Med henvisning til, at det interne lån var et 5-årigt lån, der var anvendt som ansvarlig indskudskapital, gav landsretten herefter skattemyndighederne medhold i, at der ikke kunne indrømmes fradrag. *Landsskatteretten* var i sin afgørelse kommet frem til det samme resultat.

Østre Landsrets afvisning af at give den danske bankfilial fradragsret falder udmærket i tråd med den opfattelse af den begrænsede selvstændighedsfiktion, som er gjort gældende i denne afhandling. Med bindingerne for det

interne lån (5 års uopsigelighed og et opsigelsesvarsel på ligeledes 5 år) samt det forhold, at det interne lån var ydet som *ansvarlig indskudskapital*, kunne lånet ikke anses at have en direkte tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet, men måtte snarere anses at udgøre en del af grundlaget herfor, jf. herom nedenfor kapitel 15.2.1 (s. 647 ff.).

Alligevel kan der stilles spørgsmål ved, om sagen materielt set fik det rigtige udfald.²²⁶ Efter *intern dansk skatteret* sondres der ikke mellem renteudgifter og evt. valutakurstab mv. på *ansvarlige lån* og andre former for lån. Renteudgifter og kurstab vedrørende ansvarlige lån er derfor fradragsberettigede efter de almindelige regler. Såfremt man i stedet for at anskue sagen som et spørgsmål om fiktiv forrentning af interne lån havde anskuet sagens problem som et allokeringsproblem, ville det centrale have været at fastslå, om nogle af foretagendets *eksterne udgifter* kunne henføres til det danske driftssted. Landsrettens præmisser i tilkendegivelsen har ikke omtalt dette spørgsmål, og da sagen ikke blev optaget til dom, er det ikke af referatet i TfS 1996, 715 ØLR muligt at se selskabets advokats anbringender og indholdet af proceduren for landsretten.

I sin indstilling til Landsskatteretten havde *Told- og Skattestyrelsen* dels afvist at anvende arms længde priser med henvisning til de særlige vilkår for forskellige dele af et finansforetagende, dels gjort gældende, at det måtte være "... selskabet, som måtte påvise en sammenhæng mellem lånt kapital og driften af filialen i Danmark, og det var ikke gennem regnskaber for Citibank N.A. eller på anden måde godtgjort, at der havde været en sådan sammenhæng."

I sin kendelse tiltrådte *Landsskatteretten* Told- og Skattestyrelsens argumentation. Herved blev bl.a. selskabets argumentation om, at låneforholdene fremgik af korporationsregnskabet, afvist. Såfremt det er korrekt, at selskabet Citibank N.A.'s eksterne renteudgifter mv. til uafhængige tredjemænd og koncernforbundne selskaber ikke fremgik af det pågældende korporationsregnskab, kan Landsskatterettens kendelse af *formelle årsager* tiltrædes. De danske skattemyndigheder må være berettiget til at kræve dokumentation for, at det selskab, som har et fast driftssted i Danmark, har haft eksterne renteudgifter mv. og, såfremt dokumentation herfor ikke fremlægges, nægte selskabet fradragsret. I tilfælde af, at eksterne renteudgifter mv. kan dokumenteres (hvad må anses for sandsynligt for en bank), gælder der ikke noget formelt krav om, at der kan påvises en direkte sammenhæng mellem konkrete lån og driften i Danmark. Selskabets ledelse har ved låneaftalen tilkendegivet, at det *ikke* var tilsigtet at over-

²²⁶ Jf. kritisk til tilkendegivelsens resultat Jens Wittendorff i SR-Skat 1997, 148, særligt s. 162 ff.

føre kapitalen fra søsterfilialen på Jersey som *dotationskapital*, og såfremt der ikke kunne foretages en *direkte* allokering af lån, som selskabet har optaget hos tredjemand, måtte der ske en *indirekte* fordeling af de resterende lån.

Synspunkter om dotationskapitalens størrelse var ikke fremme i Østre Landsrets præmisser.

For *Landsskatteretten* havde sagen udover det interne ansvarlige lån fra søsterfilialen på Jersey også handlet om beregnede renter af ansvarlig kapital som var indskudt af det amerikanske hovedkontor. Sagsfremstillingen er ikke klar, men kunne tyde på, at de beregnede fradrag herfor alene blev foretaget af skattemæssige årsager, hvorimod det amerikanske hovedkontors indskud af kapital i forhold til *banklougivningen* måtte betragtes som indskud af *egenkapital* i den danske bankfilial. På trods heraf argumenterede Told- og Skattestyrelsen *ikke* for, at der for så vidt angår denne del af den i det danske driftssted indskudte kapital var tale om dotationskapital, som ikke kunne forrentes. I stedet henviste Told- og Skattestyrelsen til, at selskabet måtte påvise en sammenhæng mellem eksterne lån og driften i filialen i Danmark, og at der ikke gennem regnskaber eller på anden måde var godtgjort en sådan sammenhæng. I Landsskatterettens præmisser er der vedrørende dette spørgsmål henvist til det af Told- og skattestyrelsen anførte.

Som en subsidier påstand havde selskabets advokat anført, at der hos den danske filial i hvert fald måtte anerkendes fradrag for "... den del af filialens egenkapital, der oversteg en forholdsmæssig del af koncernens egenkapital". Denne subsidiære påstand er i realiteten udtryk for, at der ifølge selskabets advokat skulle indrømmes fradrag for den del af det danske driftssteds kapital, som overstiger dotationskapitalen, når dotationskapitalen opgøres efter en *kapitalspejlsmetode*. Der er imidlertid den væsentlige *forskel* i forhold til den kapitalspejlsmetode, der er beskrevet ovenfor kapitel 10.1.1.1 (s. 412 ff.), at selskabets advokat ikke ville anvende forholdet mellem egenkapitalen og gælden i det pågældende selskab (Citibank N.A.) ved opgørelsen af driftsstedets dotationskapital, men forholdet mellem egenkapitalen og gælden i *hele koncernen*. En sådan opgørelse ville stride mod den i dansk skatteret grundlæggende skatteretlige regel, om at hvert koncernselskabs skatteforhold gøres op for sig. Det må derfor anses for korrekt, at såvel Told- og Skattestyrelsen som Landsskatteretten afviste denne argumentation fra selskabets side.

I Østre Landsrets tilkendegivelse i TfS 1996, 715 ØLR omtales udelukkende spørgsmålet om fiktiv forrentning af et internt ansvarligt lån i forholdet mellem forskellige dele af et finansforetagende. Derimod har sagen kun ringe præjudikatværdi vedrørende spørgsmålet om allokering af eksterne

renter. Østre Landsret har ikke taget stilling til spørgsmålet, og Landsskatterettens kendelse er konkret begrundet med henvisningerne til den manglende dokumentation for, at selskabet havde haft eksterne renteudgifter.

Bortset fra de afgørelser, der senere blev indbragt for domstolene i TfS 1993, 7 H og TfS 1996, 715 ØLR, er der ikke offentliggjort administrative afgørelser om allokeringen af udgifter til finansieringen af et fast driftssted. Af administrative forskrifter omtales i Ligningsvejledningen kun overfladisk de problemer, der er knyttet til opgørelsen af et fast driftssteds finansieringsudgifter.²²⁷

10.3.2 Anvendelsen af generelle allokeringskriterier

Som ovenfor anført har dotationskapitalens størrelse ikke spillet nogen afgørende rolle i dansk skattepraksis. I stedet er der blevet taget udgangspunkt i en allokering af foretagendets *gæld* til tredjemand og de dermed forbundne eksterne udgifter og indtægter.

Man kunne principielt, således som i visse andre staters praksis, jf. ovenfor kapitel 10.1.1.4 (s. 427), ved allokeringen af foretagendets finansieringsudgifter tage udgangspunkt i foretagendets egen opgørelse af dotationskapitalen i bogføringen og regnskaber mv. Da opgørelsen af den skattepligtige erhvervsindkomst efter dansk skatteret imidlertid ikke sker ved en sammenligning af den skattepligtige formue ultimo og primo i indkomståret, men derimod ved en opgørelse af de skattepligtige indtægter og udgifter, er det ikke et tvingende krav, at der skal opgøres en dotationskapital.²²⁸ En allokering af foretagendets finansieringsudgifter med udgangspunkt i foretagendets egen opgørelse af dotationskapitalen ville set ud fra en dansk skatteretlig synsvinkel være en *unødig omvej* i forhold til at tage udgangspunkt i en allokering af de *faktiske gældsposter*.

Ved vurderingen af tilknytningen til den erhvervsmæssige aktivitet hos et foretagendes faste driftssted vil det først og fremmest være nærliggende at konstatere, *hvorledes gælden er opstået*, herunder hvad et optaget lån er anvendt til.

Såfremt køb af aktiver til et fast driftssted f.eks. finansieres ved optagelse af et særskilt lån, taler dette meget for at anse lånet for at have en sådan tilknytning til den erhvervsmæssige aktivitet hos driftsstedet, hvorfor lånet som udgangspunkt skal allokere hertil. Omvendt kan lån, der f.eks. er

²²⁷ Jf. Ligningsvejledningen (1997) D.D.2. (s. 124 f.). Se dog ovenfor kapitel 9.2.2.2 (s. 401 ff.) om betydningen udtalelser i cirkulæret til ligningsloven og i Ligningsvejledningen om anvendelsesområdet for LL § 33 F.

²²⁸ Se dog om SEL § 11, stk. 5, ovenfor kapitel 10.1.2.2 (s. 432 ff.).

anvendt til at købe aktiver til gavn for hovedkontorets erhvervsmæssige aktivitet eller til dækning af private udgifter, som udgangspunkt ikke allokeres til et fast driftssted. Dog må der i et vist omfang gælde en undtagelse i tilfælde af en ændring af foretagendets finansieringsstruktur, jf. ovenfor kapitel 10.3.1 (s. 448 ff.) i tilknytning til omtalen af TfS 1993, 7 H.

I praksis vil det imidlertid ofte kunne være vanskeligt at godtgøre, hvorledes forskellige gældsposter er opstået, herunder hvad foretagendets lån er anvendt til.

I nogle tilfælde vil det kunne konstateres, at et låneprovenu er anvendt til at finansiere såvel det faste driftssteds som hovedkontorets aktiviteter i et bestemt forhold, f.eks. 60-40. I så fald vil udgifterne knyttet til det pågældende lån kunne fordeles i henhold til kriteriet om tilknytning til den erhvervsmæssige aktivitet på samme måde, som hvis der var optaget to separate lån, i eksemplet med 60 pct. af gælden og de dertil knyttede udgifter og evt. indtægter til det faste driftssted og med 40 pct. til hovedkontoret.

I andre tilfælde vil det blot kunne konstateres, at en gældspost har en tilknytning til begge dele af foretagendet, uden at det er muligt at fastlægge forholdet. Dette vil f.eks. være tilfældet, såfremt foretagendet ikke har adskilte bankkonti for driftsstedet og hovedkontoret, men f.eks. blot har en "fælles" kassekredit, som anvendes til at betale udgifter og opsamle indtægter for såvel det faste driftssted som hovedkontoret.

På den ene side må der kunne stilles krav om, at de gældsposter, der henføres til det faste driftssted, ikke samlet overstiger de *akkumulerede investeringer* og *underskud* i det faste driftssted. Gældsposter herudover kan næppe siges have noget med driftsstedets erhvervsmæssige aktivitet at gøre og bør derfor ikke accepteres som en del af grundlaget for opgørelsen af driftsstedets indkomst, uanset ledelsen i bogføringen og regnskaber mv. har henført yderligere gældsposter til driftsstedet.

TfS 1993, 7 H kan formentligt tages til indtægt for dette synspunkt med flertallets henvisning til de investeringer, der gennem årene var foretaget i Texaco Denmark inc's danske driftssted. Det må imidlertid erkendes, at dette krav næppe ofte vil have nogen særlig betydning i praksis.

På den anden side kan der *ikke* opstilles noget krav om, at det kan påvises, at de gældsposter, som allokeres til driftsstedet, *klart* er anvendt til at finansiere driftsstedets aktiviteter.

Dette fremgår bl.a. af TfS 1993, 7 H, hvor Højesterets flertal imødekom Texaco Denmark inc.'s påstand om fuld fradragsret for det eksterne lån (fra moder-

selskabet) i årene 1983-1985, selv om en del af det eksterne lån i forbindelse med en ændring af selskabets finansieringsstruktur utvivlsomt var anvendt til at finansiere Texaco Denmark inc.'s betaling af udbytte.

I tilfælde af, at en gældspost ikke har nogen klar tilknytning til hverken det faste driftssteds eller til hovedkontorets erhvervsmæssige aktivitet, vil kriteriet om ledelsens hensigt på dispositionstidspunktet få større betydning. Dette er imidlertid ikke ensbetydende med, at man – når det ikke kan lægges fast, hvorledes en gældspost er opstået – udelukkende skal allokere på baggrund af ledelsens hensigt på dispositionstidspunktet. Andre forhold end årsagen til gældens opståen må kunne inddrages ved vurderingen af gældspostens tilknytning til den erhvervsmæssige aktivitet, og valget mellem de to allokeringskriterier er ikke nødvendigvis et valg enten/eller. Særligt må det overvejes, hvilken betydning, der skal lægges på dotationskapitalens størrelse. Der skal herved sondres mellem, om der er tale om et fast driftssted i Danmark eller et fast driftssted i udlandet.

10.3.2.1 Betydningen af dotationskapitalen ved et fast driftssted i Danmark

Opgørelsen af et fast driftssteds dotationskapital og mulige funktion er diskuteret ovenfor kapitel 10.1 (s. 409 ff.). Såfremt det skal have reel mening at tillægge dotationskapitalen afgørende betydning som en begrænsning af et dansk fast driftssteds fradragsret for finansieringsudgifter, må dotationskapitalen opgøres efter en eller flere af de *objektive* metoder, der er beskrevet ovenfor kapitel 10.1.1.1 – 10.1.1.3 (s. 412-426). Det vil i almindelighed næppe give nogen særlig mening at begrænse fradragsretten med henvisning til dotationskapitalen, således som den er opgjort af foretagendets ledelse. De objektive metoder er dels kendetegnet ved at indebære praktiske vanskeligheder (særligt sammenligningsmetoden), dels kendetegnet ved at give resultater, som kan virke vilkårlige i forhold til den aktivitet, der faktisk foregår hos driftsstedet. Dette sammenholdt med, at man ikke skatteretligt opstiller særlige minimumskrav til størrelsen af egenkapitalen hos fuld skattepligtige erhvervsdrivende personer og selskaber, fører til, at dotationskapitalen næppe efter intern dansk skatteret skal tillægges afgørende betydning som en begrænsning af et fast driftssteds fradragsret.

Dette udelukker dog ikke, at man i tvivlstilfælde kan inddrage en eller flere af de objektive metoder som et element ved en *bevisbedømmelse*. Såfremt forholdet mellem et dansk driftssteds dotationskapital og gæld f.eks. er markant lavere end forholdet mellem hovedkontorets egenkapital og gæld, uden at foretagendet kan forklare denne forskel med henvisning til forskellige

funktioner, synes det rimeligt at skærpe kravene til bevis for de enkelte gældsposters opståen og ledelsens hensigt på dispositionstidspunktet. Tilsvarende må gælde, såfremt skattemyndighederne kan godtgøre, at tilsvarende foretagender har en markant højere egenfinansiering end det faste driftssted.

10.3.2.2 Betydningen af dotationskapitalen ved et fast driftssted i udlandet

Når en fuldt skattepligtig har et fast driftssted i udlandet, vil den pågældende i forhold til det danske skattekrav normalt være interesseret i at allokere så megen gæld som muligt til det danske *hovedkontor* for at undgå, at renteudgifter og kurstab skal reducere den indkomst, der opgøres for det udenlandske driftssted. *Den lempelsesberettigede indkomst* og dermed evt. overenskomstlempelsen i domicillandet Danmark vil blive reduceret i det omfang, udgifter henføres til et udenlandsk fast driftssted. Når der efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst skal ydes lempelse efter *eksempions-* eller *matching credit-*metoden, vil det kunne resultere i en samlet skattebesparelse at forøge nettoindkomsten i et udenlandsk fast driftssted ved at hævde, at det faste driftssteds aktivitet udelukkende er finansieret med uforrentet dotationskapital. Dette rejser spørgsmålet om, hvorvidt de danske skattemyndigheder med henvisning til synspunkterne bag opgørelsen af en dotationskapital vil kunne kræve flere gældsposter allokeret til driftsstedet, jf. ovenfor kapitel 10.1.3.4 (s. 441 f.).

På samme måde, som det er tilfældet i den omvendte situation med et fast driftssted i Danmark, jf. ovenfor, må det antages, at dotationskapitalens størrelse næppe skal tillægges nogen afgørende betydning ved opgørelsen af driftsstedets finansieringsudgifter, men dog således, at de objektive metoder for opgørelsen af dotationskapitalen kan inddrages ved den *bevismæssige* vurdering.

Kapitel 11

Gennemførelsen af allokering af indkomst

11.1 Allokering af varer

11.1.1 Allokering af salgsindtægter

Ved allokeringen af indtægter, som hidrører fra salg af varer, må der ud fra kriteriet om *tilknytningen til det faste driftssteds erhvervmæssige aktivitet* lægges en særlig vægt på salgsfunktionen i forhold til foretagendets kunder. Der skal foretages en samlet vurdering, hvor underskrivelsen af kontrakterne med tredjemænd blot er ét blandt flere momenter, der skal inddrages.

Det forhold, at det er salgsfunktionen, der skal tillægges en særlig vægt, medfører, at det i sig selv ikke er afgørende, hvor de varer, som sælges, *geografisk* er placeret. Hvor et foretagendes faste driftssted indgår en aftale med tredjemand om salg af varer, og varerne herefter overføres fra hovedkontorets lager til de pågældende tredjemænd, må avancen ved salget således henføres til det faste driftssted. De pågældende varer må i denne situation anses for overført fra hovedkontoret til det faste driftssted til arms længde prisen (som grossist-salg), jf. om interne overførelser af varer nedenfor kapitel 13 (s. 578 ff.).

Når det ud fra kriteriet om tilknytningen til det faste driftssteds aktivitet er klart, at salg af varer enten *er* eller *ikke* er knyttet til det faste driftssteds erhvervmæssige aktivitet, kan en tilkendegivelse fra foretagendets ledelse om en anderledes allokering ikke i sig selv antages at føre til et andet resultat. Dette fremgår bl.a. af TfS 1989, 605 H, som vil blive analyseret nedenfor. Kun hvor der er reel tvivl om, hvorvidt et salg af varer er foretaget af det faste driftssted eller af hovedkontoret, kan det antages, at kriteriet om *ledelsens hensigt på dispositionstidspunktet* skal tillægges en særlig vægt ved allokering af salgsindtægter.

11.1.1.1 TFS 1989, 605 H

Dommen TFS 1989, 605 H vedrørte dels allokeringen af nogle salgsindtægter, dels allokeringen af udbytte. Dommen er i sig selv ganske kompliceret og er i den skatteretlige teori er blevet udlagt på forskellige måder.

Sagens genstand var den skattemæssige behandling af diverse indtægter, der havde en direkte forbindelse med licensaftaler mellem den danske tyggegummikoncern *Dandy* og tre licenstagere i Nigeria, Irak og Tyrkiet. De pågældende licensaftaler gav *dels* indtægter i form af licensbetalinger for retten til at benytte varemærker mv., *dels* indtægter ved salg af råvarer til tyggegummiproduktion til licenstagerne. Sagens parter var dødsboet efter stifteren af *Dandy*-koncernen (herefter: *faderen*) og dennes søn (herefter: *sønnen*).

Det blev i sagen lagt til grund, at faderen personligt var ejer af licensrettighederne, som var omfattet af aftaler med de tre licenstagere. Den 17. november 1975 overdrog faderen sine rettigheder til et nyoprettet aktieselskab i Schweiz (Interdandy A/G), som herefter (fra og med 1. juli 1975) var berettiget til at modtage licensbetalinger fra licenstagerne. Den 12. februar 1976 erhvervede Interdandy A/G endvidere nogle nærmere bestemte varemærkerrettigheder fra to danske aktieselskaber i "*Dandy*"-koncernen.

De tre licenstagere var ifølge licensaftalerne forpligtet til at købe diverse råvarer fra "*Dandy*". Dette salg af råvarer skulle ikke forestås af Interdandy A/G, men derimod af det samtidigt oprettede schweiziske *kommanditselskab* Bagger Sørensen K/G. Kommanditselskabet havde faderen og sønnen som selskabsdeltagere i forholdet 30 pct. – 70 pct.

Kommanditselskabet Bagger Sørensen K/G var hverken efter schweizisk eller dansk ret et selvstændigt skattesubjekt. Kommanditselskabet modtog indkomst fra 3 typer virksomhed: 1) indtægter fra salg af råmateriale mv. til de tre licenstagere i tredjestater, 2) udbytte fra Interdandy A/G,²²⁹ og 3) indtægter fra salg af tyggegummi på det schweiziske marked (denne aktivitet påbegyndtes først nogen tid senere, nemlig den 1. november 1976).

Der var ikke tvist om, at Bagger Sørensen A/G's salg af tyggegummi i Schweiz, var indkomst, som skulle henføres til et *fast driftssted* i Schweiz, jf. art. 7, jf. art. 5. Kommanditselskabet havde fra 1. november 1976 bl.a. ansat en række medarbejdere, som fra et forretningslokale i Schweiz forestod salget. Derimod var der tvist om, hvorvidt faderen og sønnen havde krav på eksemptionslempelse ifølge overenskomsten mellem Danmark og Schweiz for indtægterne

229 Det fremgår ganske vist ikke klart af dommens referat, hvornår aktierne blev overdraget til kommanditselskabet Bagger Sørensen K/G, men det blev af alle parter forudsat, at kommanditselskabet modtog udbytte fra Interdandy A/G, og dermed at aktierne på et tidspunkt må være overdraget til kommanditselskabet.

fra *salg af råvarer* til de tre licenstagere i Nigeria, Iraq og Tyrkiet og for *udbyttet* fra Interdandy A/G.

Skatteministeriet (og Landsskatteretten) var af den opfattelse, at der under hensyn til den manglende erhvervmæssige aktivitet i Schweiz vedrørende forholdet til de tre licenstagere ikke kunne ydes overenskomstlempelse. Det blev under sagen oplyst, at der ikke var nogen særlig aktivitet i Interdandy A/G vedrørende opkrævningen af licensbetalingerne. Om kommanditselskabets salg af råvarer til licenstagerne blev det oplyst, at sønnen selv stod for indkøb mv. heraf i tredjestater, og at medarbejdere i Danmark siden fordelte de indkøbte råvarer mellem de enkelte aftagere, herunder de tre licenstagere. Endvidere var der i sagen fremlagt en tillægsaftale, hvori de tre licenstagere accepterede overdragelsen af rettighederne og forpligtelserne i henhold til licensaftalerne til Interdandy A/G mod en indeståelse fra det danske selskab Dansk Tyggegummi Fabrik A/S.

Både Vestre Landsret og Højesteret gav skattemyndighederne medhold, men med forskellige begrundelser. *Vestre Landsrets* præmisser er båret af generelle betragtninger om, at der ikke med oprettelsen af de schweiziske selskaber reelt var sket nogen ændring af de faktiske forhold, hvorfor arrangementet i skattemæssig henseende måtte tilsidesættes. *Højesteret* afgjorde derimod sagen med følgende præmisser:

“Efter de foreliggende oplysninger om den forretningsmæssige aktivitet i de to schweiziske selskaber finder Højesteret, at der ikke i forbindelse med overførelsen af de omhandlede licensindtægter er skabt en sådan tilknytning til et driftssted i Schweiz – jf. også dobbeltbeskatningsoverenskomstens art. 7, stk. 1 – at disse indtægter er unddraget fra beskatning her i landet.”

Højesterets præmisser kan kritiseres for at være uklare.²³⁰ For det *første* er det – da der i overenskomsten er foreskrevet eksemptionslempelse efter den *nye* metode – ikke præcist, at tvisten i præmisserne beskrives som et spørgsmål om, hvorvidt den schweiziske indkomst var *unddraget fra beskatning* i Danmark eller ej.²³¹ Landsskatteretten havde i sagen tværtimod reduceret de påklagede ansættelser til de oprindeligt selvangivne beløb. Problemet var

230 Se anderledes I. A. Strobel i SO 1991, 100, særligt s. 103, som har konkluderet, at sagen måtte helt til Højesteret for at få en tilfredsstillende begrundelse.

231 Det skal hertil bemærkes, at skatteydernes advokat ikke havde gjort de schweiziske skattemyndigheders argumentation gældende for domstolene, jf. ovenfor kapitel 5.2 (§. 165 f.) i forbindelse med diskussionen om overenskomstbeskyttelsen af personselskaber.

derimod, om skattemyndighederne ved eksemptionslempelsen i forbindelse med skatteberegningen var berettiget til at se bort fra den del af den schweiziske indkomst, som hidrørte fra salg til de tre licenstagere, og fra udbyttet fra Interdandy A/G. Højesterets formulering kan muligvis være influeret af formuleringen af den af skatteyderne nedlagte påstand, jf. herom nedenfor.

Som et *andet* mindre kritikpunkt mod Højesterets præmisser skal endvidere nævnes, at den indskudte sætning "... – jf. *også* dobbeltbeskatningsoverenskomstens art. 7, stk. 1 – ..." [min fremhævelse] er egnet til at skabe forvirring.²³² Det fremgår af den dansk-schweiziske overenskomsts art. 7, stk. 1, sammenholdt med art. 23, at domicillandet Danmark kun skal yde lempelse for indkomst, som kan henføres til et fast driftssted i Schweiz. Det er muligt, at Højesteret med den pågældende sætning har villet fastslå, at det var denne hovedregel, og ikke den særlige regel i art. 7, stk. 9, om kommanditselskaber, som var afgørende.²³³ Præmisserne lader det imidlertid stå hen i det uvisse, hvad der er ment med udtrykket *også*.

Den *tredje* og *væsentligste* indvending mod Højesterets præmisser er anvendelsen af udtrykkene *de omhandlede licensindtægter* og *disse indtægter*. Selv om Skatteministeriet i sagen gjorde gældende, at der ikke kunne påvises nogen erhvervsmæssig og økonomisk realitet ved oprettelsen og driften af de schweiziske selskaber, havde Landsskatteretten *ikke* tilsidesat overdragelsen af licensrettighederne til det schweiziske aktieselskab *Interdandy A/G*. Der var således ikke tvist om, at licensindtægterne skulle anses for erhvervet af *Interdandy A/G*. Udtrykkene *de omhandlede licensindtægter* og *disse indtægter* må derfor, såfremt det skal give nogen mening, forstås som omhandlende udbyttet fra Interdandy A/G og indtægterne fra salg af råvarer til licenstagerne i Irak, Nigeria og Tyrkiet.

Landsskatteretten havde i sin kendelse udtalt, at der måtte antages at have været nogen tvivl vedrørende realiteten i overdragelsen af licensrettighederne til Interdandy A/G, men havde samtidigt fastslået, at man – selv om man godtog overdragelsen – ikke kunne anerkende eksemptionslempelse for udbyttet og salgsindtægterne. Kendelsens resultat byggede herefter på den forudsætning, at *Interdandy A/G* skulle anses som *rette indkomstmodtager* for licensindtægterne. Det-

232 Den dansk-schweiziske overenskomsts art. 7, stk. 1, er formuleret på samme måde som art. 7, stk. 1, OECD's modeloverenskomst.

233 Den dansk-schweiziske overenskomsts art. 7, stk. 9, har følgende ordlyd: "Denne artikel skal også anvendes på indkomster fra aktiv eller passiv deltagelse i et foretagende i selskabsform (almindeligt ansvarligt selskab, kollektiv- eller kommanditselskab i henhold til schweizisk ret; interessentskab eller kommanditselskab i henhold til dansk ret)."

te ses af, at Landsskatteretten nedsatte den skattepligtige indkomst til det selvangivne beløb sammenholdt med, at skatteydernes selvangivelse naturligvis var udformet i tiltro til den valgte konstruktion.²³⁴

For domstolene var *skatteydernes principale påstand* formuleret således, at Skatteministeriet skulle anerkende, at Landsskatteretten havde været ubeføjet til at anse en del af den i Schweiz beskattede indkomst for at være indkomst, der var undergivet beskattning her i landet. Påstanden var ikke præcist formuleret, idet også indkomst, som omfattes af eksemptionslempelse efter *ny* metode, er undergivet dansk beskattning; blot indrømmes der i forbindelse med skatteberegningen et nedslag i den danske skat svarende til den danske skat, der hviler på den lempelsesberettigede indkomst.²³⁵

Den begrebsmæssige usikkerhed i sagen har forplantet sig til den skatteretlige teori.

Til illustration heraf skal nævnes, at mine bemærkninger om dommen i Skatteretten 3, 2. udg., bygger på den fejlagtige forudsætning, at Højesteret i sagen tilsidesatte overdragelsen af licensrettighederne til Interdandy A/G og dermed *Interdandy A/G* som rette indkomstmotager for de modtagne licensindtægter.²³⁶

Se endvidere Jan Pedersen, der i en kommentar til dommen har forudsat, at sagen vedrørte *udlandslempelse* for et dansk *selskab*, og at der i sagen var tale om *to* schweiziske kommanditselskaber.²³⁷

Endelig skal også nævnes, at I. A. Strobel i en gennemgang af dommen har anført, at både Landsskatteretten, Vestre Landsret og Højesteret kom til det resultat, at "*royaltyindtægten*" var tjent her i landet.²³⁸ I. A. Strobels udsagn bygger dog muligvis på den (forkerte) forudsætning, at der i sagen kun var tale om ét schweizisk selskab, jf. bl.a. følgende passus: "Hovedaktionærerne stiftede så et schweizisk selskab, som fik to funktioner, dels varetog det salget i Schweiz, og dels købte det af den ene hovedaktionær retten til at modtage royalties fra de udenlandske fabrikker for brug af varemærker og recepter."²³⁹

234 Såfremt Landsskatteretten havde tilsidesat overdragelsen af licensrettighederne, måtte Landsskatteretten som en konsekvens yderligere have nedsat faderens og sønnens indkomst med deres andele af det (i givet fald forkert) selvangivne udbytte fra Interdandy A/G. Samtidigt måtte man have forhøjet faderens indkomst (men ikke sønnens indkomst) med licensindtægterne fra de rettigheder, der var omtalt i overdragelsensaf-talen af 17. november 1975. Dette skete ikke.

235 Jf. om eksemptionsmetoden ovenfor kapitel 4.2.3.1 (s. 123 f.).

236 Jf. Niels Winther-Sørensen i Skatteretten 3, 2. udg., s. 284 note 731.

237 Jf. Jan Pedersen: Transfer pricing, 1998, s. 42.

238 Jf. I. A. Strobel i SO 1991, 100, særligt s. 101.

239 Jf. I. A. Strobel i SO 1991, 100, særligt s. 100.

I modsætning til Vestre Landsret stillede Højesteret i sine præmisser ikke spørgsmål ved realiteten i arrangementet. Afgørende var alene, om de pågældende salgsindtægter og udbyttet kunne henføres til det faste driftssted i Schweiz.²⁴⁰ Det kan på baggrund af Højesterets præmisser i hvert fald fastslås, at ledelsens beslutning ikke var tilstrækkelig til at allokere salgsindtægterne og udbyttet til det faste driftssted i Schweiz.

Skatteydernes advokat, Aage Spang-Hanssen, har i en kommentar til dommen tilkendegivet, at han anser Højesteret for i dommen at have tilsluttet sig et synspunkt om, at der gælder en stærk bevisformodning for, at formuerettigheder kun kan henføres til et udenlandsk fast driftssted, såfremt skatteyderen kan godtgøre en direkte forretningsmæssig tilknytning mellem rettighederne og den forretningsmæssige drift.²⁴¹ Denne udlægning af dommen er næppe korrekt. Dommens resultat kan forklares ud fra en ligefrem bevisvurdering set i forhold til indkomstgrundlagets tilknytning til det faste driftssted i Schweiz.

11.1.2 Allokering af udgifter til indkøb og produktion af varer

Både ved opgørelsen af indkomsten for et fast driftssted efter intern dansk skatteret og ved opgørelsen efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst skal periodiseringen af indtægter og udgifter som udgangspunkt ske i henhold til interne danske indkomstopgørelsesregler.²⁴² Efter de interne danske indkomstopgørelsesregler fratrækkes udgifter til produktion og indkøb af varer ved afholdelsen af udgifterne, uanset om de pågældende varer sælges videre til tredjemand i det pågældende eller et senere indkomstår. Opgørelsen af *varelageret* til brug for indkomstopgørelsen har først og fremmest til hensigt at korrigere herfor, således at indtægter og udgifter reelt placeres i samme indkomstår. Dette sker ved, at værdien af varelageret ultimo medtages som en indtægt og værdien af varelageret primo som en udgift i indkomstopgørelsen.²⁴³ Varelagerloven indeholder først og fremmest de nærmere regler om, hvorledes varelageret skal opgøres.²⁴⁴

240 Indtil 1. november 1976, hvor kommanditselskabet begyndte at sælge tyggegummi på det Schweiziske marked, måtte der dog først tages stilling til, om betingelserne for et *fast driftssted* var opfyldt. Denne detalje har dog ingen betydning for vurderingen af dommen, idet betingelserne for et fast driftssted *efter* dette tidspunkt under alle omstændigheder var opfyldt.

241 Jf. Aage Spang-Hanssen i TfS 1989, 604.

242 Jf. om betydningen af interne gennemførelsesregler ved indkomstopgørelsen efter en overenskomst ovenfor kapitel 4.4.3 (s. 148) og kapitel 7.2 (s. 281 ff.).

243 Jf. Mogens Glistrup: Skatteret, 1957, s. 446 ff.

244 Se om en uheldig misforståelse af varelageropgørelsens funktion Told- og Skattestyrelsens udtalelse i TfS 1998, 624 og med rette kritisk hertil Peter Rose Bjare i TfS 1998, 743.

Varelagerloven indeholder ikke et krav om, at varelageret skal opgøres hver virksomhed for sig,²⁴⁵ og der er intet til hinder for, at man særskilt kan opgøre varelageret for det faste driftssted. En sådan særskilt opgørelse af varelageret tilhørende et udenlandsk fast driftssted er således også forudsat i bestemmelserne om udenlandske varelagre i varelagerlovens kapitel II.²⁴⁶ Ved allokeringen af de udgifter, der skal henføres til et fast driftssted for produktion og indkøb af varer, vil der derfor mest enkelt kunne foretages fradrag i produktions-/anskaffelsessåret, således at værdien af det faste driftssteds varelager ultimo tillægges driftsstedets indkomstopgørelse, mens værdien af driftsstedets varelager primo fradrages. En sådan metode må anvendes både ved indkomstopgørelsen efter intern dansk skatteret og ved indkomstopgørelsen efter en overenskomst, og såvel ved opgørelsen af indkomsten for et fast driftssted i Danmark som ved indkomstopgørelsen for et fast driftssted i udlandet. De nærmere konsekvenser heraf i tilfælde af interne ydelser analyseres nedenfor kapitel 13 (s. 578 ff.).

11.2 Allokering af driftsmidler

Allokeringen af udgifter og indtægter mv., der knytter sig til driftsmidler, skal foretages på baggrund af en forudgående allokering af de pågældende driftsmidler. Da driftsmidler normalt undergår en værdiforringelse som følge af den erhvervsmæssige brug, er det typisk *udgifter*, der skal allokeres mellem de enkelte dele af foretagendet. Som følge af de liberale afskrivningsregler i den interne danske skattelovgivning, vil der imidlertid kunne konstateres genvundne afskrivninger ved afståelse af de enkelte driftsmidler, dvs. at der skattemæssigt er afskrevet med mere end den faktiske værdiforringelse ved brugen. Skattepligtige *indtægter*, som i realiteten er udtryk for genvundne afskrivninger, er også omfattet af overenskomstlempelsen, jf. ovenfor kapitel 4.4.3.2.3 (s. 155 ff.), og må som udgangspunkt allokeres til samme del af foretagendet som de driftsmidler, der har udløst den skattepligtige indtægt.

I almindelighed vil driftsmidler uden større problemer kunne allokeres efter kriteriet om tilknytningen til det faste driftssteds erhvervsmæssige aktivitet. Selv om der typisk vil være en sammenhæng mellem den *fysiske placering* af driftsmidlerne og den del af foretagendet, hvortil de skal allokeres, må

245 Sammenlign om afskrivningslovens virksomhedsbegreb nedenfor kapitel 11.2.2.1 (s. 468 ff.).

246 Bestemmelserne i varelagerlovens kapitel II har efter ophøret af nedskrivningsadgangen, jf. VL § 1, stk. 4, nu kun retshistorisk betydning og vil derfor ikke blive analyseret nærmere.

det dog principielt fastholdes, at der skal foretages en vurdering efter tilknytningen til den erhvervsmæssige aktivitet.

Til *illustration* kan man forestille sig tilfælde, hvor et driftsmiddel i driftsstatsstaten skal allokere til hovedkontoret, f.eks. et køretøj, der anvendes af hovedkontoret til at bringe varer ud til kunder i driftsstatsstaten, som hovedkontoret betjener. For driftsmidler, der udlejes til tredjemand, må driftsmidlerne (og dermed både lejeindtægterne og afskrivningerne) som udgangspunkt allokere til den del af foretagendet, der forestår udlejningen og kontakten til kunderne, uafhængigt af driftsmidlernes geografiske placering.

OECD's modeloverenskomst indeholder ikke regler om, hvorledes afskrivninger skal beregnes og gennemføres. Ved opgørelsen af indkomsten for et fast driftssted i medfør af en dobbeltbeskatningsoverenskomst må overenskomsten derfor suppleres med interne gennemførelsesregler om afskrivninger og genvundne afskrivninger.²⁴⁷ Både ved indkomstopgørelsen efter intern dansk skatteret og ved opgørelsen efter en overenskomst til brug for lempelse i Danmark er det således afskrivningslovens kapitel 2, der skal lægges til grund.

Afskrivningslovens kapitel 2 er opbygget som et *saldosystem*. Afskrivningerne beregnes på baggrund af hver virksomheds saldo værdi, jf. AFL § 5, stk. 1. Saldoværdien opgøres som anskaffelsessummen af virksomhedens driftsmidler. Saldoværdien udgør det beløb, hvortil de i tidligere indkomstår anskaffede driftsmidler er nedskrevet ved skattemæssige afskrivninger med tillæg af anskaffelsessummen for anskaffede driftsmidler og med fradrag af salgssummen for afståede driftsmidler. Det resulterer ikke i sig selv i nogen umiddelbar beskatning, hvis et driftsmiddel sælges til en salgssum, der overstiger den nedskrevne værdi. I stedet nedsættes saldo værdien med salgssummen, hvorfor salget resulterer i en reduktion af de fremtidige afskrivningsmuligheder. Reglerne om udligning af en negativ saldo værdi i AFL § 8 og om beskatning ved ophør af virksomhed i AFL § 9 sikrer mod, at de skattemæssige afskrivninger bliver endelige. Den skattepligtige indtægt, som måtte indtræde i medfør af disse bestemmelser, er derfor udtryk for beskatning af genvundne afskrivninger.

Omvendt kan der ikke ske fradrag ved et salg af et driftsmiddel til en salgssum, der er mindre end den nedskrevne værdi. I stedet vil denne forskel fortsat indgå i saldo værdien og dermed være grundlag for de følgende års afskrivninger. Dette er eksempelvis tilfældet, hvis et driftsmiddel år 1 erhverves for

247 Jf. ovenfor kapitel 4.4.3.2.3 (s. 155 ff.) og kapitel 7.2 (s. 281 ff.).

100 og sælges år 2 for 60, selv om der afskrives med den maksimale sats (30). Tilsvarende gælder driftsmidler, der skrotes efter endt brug. Saldoværdien vil således kunne indeholde beløb, der ikke kan henføres til konkrete driftsmidler, som fortsat benyttes i virksomheden.

De beregnede skattemæssige fradrag og indtægter efter afskrivningsloven er således ikke nødvendigvis fuldt ud udtryk for udgifter, henholdsvis indtægter, som vedrører driftsmidler, der i det pågældende indkomstår har været knyttet til virksomheden. Dette medfører ikke i sig selv nogen konflikt i forhold til de almindelige allokeringsprincipper for opgørelsen af indkomsten for et fast driftssted. Såfremt der afskrives på baggrund af en saldo værdi, hvori indgår beløb der vedrører driftsmidler, som er solgt eller skrottet i tidligere indkomstår, er afskrivningerne i det senere indkomstår i realiteten blot udtryk en *tidsmæssig forskydning* af virksomhedens udgifter. Ved opgørelsen af indkomsten for et fast driftssted i medfør af en dobbeltbeskatningsoverenskomst reguleres den tidsmæssige placering af indtægter og udgifter ikke af overenskomstens bestemmelser, men af interne gennemførelsesregler, og denne tidsmæssige forskydning er derfor (heller) ikke i sig selv i strid med de allokeringsprincipper, der skal lægges til grund ved opgørelsen af et fast driftssteds indkomst i henhold til en overenskomst.

Der er ikke i afskrivningsloven taget stilling til, hvorledes allokeringen af de af afskrivningsloven omfattede udgifter og indtægter skal ske. Der vil derfor ved analysen nedenfor blive taget udgangspunkt i det grundlæggende synspunkt, at de udgifter og indtægter, der allokeres til det faste driftssted, skal knytte sig til de driftsmidler, der kan allokeres til det faste driftssted.²⁴⁸

11.2.1 Fast driftssted i Danmark

For en begrænset skattepligtig med et fast driftssted i Danmark er kun afskrivninger mv., som er knyttet til driftsstedets driftsmidler, omfattet af den begrænsede skattepligt.²⁴⁹

Ifølge afskrivningslovens saldosystem foretages afskrivninger under ét, hver virksomhed for sig, jf. AFL § 5, stk. 1. I forhold til en begrænset skattepligtig med et fast driftssted i Danmark, må afskrivningsloven fortolkes med den *indskrænkning*, at kun de driftsmidler, som er omfattet af den danske skattepligt, skal inddrages ved opgørelsen af virksomhedens saldo værdi. Driftsmidler, som skal henføres til det udenlandske hovedkontor, skal såle-

248 Interne overførelser af driftsmidler og fælles benyttelse af driftsmidler undersøges nedenfor kapitel 12 (s. 510 ff.).

249 Jf. KSL § 2, stk. 2, og SEL § 2, stk. 2, 1. punktum, og § 9.

des ikke medtages ved opgørelsen af saldoværdien, selv om aktiviteterne i udlandet og i Danmark har en så nær tilknytning, at man – hvis der havde været fuld skattepligt – ville have betragtet det som én virksomhed i afskrivningslovens forstand. Det forhold, at aktiviteten fra det faste driftssted udgør én virksomhed i afskrivningslovens forstand, må også antages at omfatte bestemmelserne om negativ saldoværdi i AFL § 8 og ophør mv. i AFL § 9.

En dobbeltbeskatningsoverenskomst fører ikke til nogen begrænsning af størrelsen af de afskrivninger, der kan henføres til et fast driftssted i Danmark. Ved anvendelsen af en overenskomst skal afskrivninger allokeres på baggrund af en forudgående allokering af de bagved liggende afskrivningsberettigede aktiver, hvilket netop er tilfældet, når saldoværdien opgøres på baggrund af de driftsmidler, der kan henføres til et fast driftssted i Danmark.

I de mere sjældne tilfælde, hvor en person er fuldt skattepligtig til Danmark, men efter en overenskomsts dobbeltdomicil-klausul anses for hjemmehørende i en anden stat, vil indkomstopgørelsen efter de interne danske regler omfatte globalindkomsten. Såfremt der er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, kan Danmark som overenskomstens kildeland kun beskatte den indkomst, som kan henføres til et fast driftssted i Danmark, jf. art. 7, idet der skal ydes fuld eksemptionslempelse for øvrig indkomst.²⁵⁰ De afskrivninger, der allokeres til det faste driftssted, skal beregnes på baggrund af driftsstedets driftsmidler. Spørgsmålet om, hvorvidt det faste driftssted i Danmark må anses som en selvstændig *virksomhed* efter afskrivningsloven, eller om det faste driftssteds og hovedkontorets aktivitet tilsammen udgør én *virksomhed* i afskrivningslovens forstand, må afgøres efter tilsvarende synspunkter som angivet nedenfor vedrørende den situation, hvor en fuldt skattepligtig har et fast driftssted i udlandet. Hvis det faste driftssted sammen med hovedkontoret (eller et fast driftssted i udlandet) samlet udgør én *virksomhed*, må allokeringen derfor ske ved hjælp af fiktive saldoværdier.

Såfremt anskaffelsessummen for driftsmidler fuldt ud fratrækkes i anskaffelsesåret, jf. AFL § 6, stk. 1, eller i det efterfølgende indkomstår, jf. AFL § 6, stk. 3, er afskrivningslovens virksomhedsbegreb uden betydning. De afskrivninger og genvundne afskrivninger, som opstår på grundlag af driftsmidler, for hvilke anskaffelsessummen ikke indgår i opgørelsen af saldoværdien, skal allokeres til samme virksomhedsdel som de bagved liggende driftsmidler.

250 Jf. ovenfor kapitel 4.2.2 (s. 119 ff.). Det forudsættes herved, at Danmark ikke er tillagt beskatningsretten til anden indkomst i medfør af andre af overenskomstens fordelingsbestemmelser.

11.2.2 Fast driftssted i udlandet

Ved opgørelsen af indkomsten for en fuldt skattepligtig faste driftssted i udlandet kan det indledningsvis fastslås, at allokeringen af indtægter og udgifter vedrørende driftsmidler ikke giver anledning til særlige problemer, når anskaffelsessummen for driftsmidler fuldt ud fratrækkes i anskaffelsesåret, jf. AFL § 6, stk. 1, eller i det efterfølgende indkomstår, jf. AFL § 6, stk. 3. I så fald skal afskrivninger og genvundne afskrivninger, jf. AFL § 6, stk. 2 og 4, allokere til det faste driftssted, såfremt de enkelte bagved liggende driftsmidler skal allokere hertil.

Derimod giver anvendelsen af afskrivningslovens saldossystem anledning til særlige problemer, når indkomsten for et fast driftssted i udlandet skal opgøres. Afskrivningslovens saldossystem forudsætter som nævnt, at der afskrives hver *virksomhed* for sig, jf. AFL § 5, stk. 1. Det forhold, at indkomsten for et fast driftssted i udlandet skal opgøres til brug for lempelsesberegningen efter LL § 33 eller efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, kan ikke i sig selv antages at føre til, at det udenlandske faste driftssted skal anses for at udgøre én virksomhed i afskrivningslovens forstand. I visse tilfælde vil et fast driftssted i udlandet kunne udgøre en *virksomhed*, mens en *virksomhed* i andre tilfælde både vil omfatte driftsmidler, der er knyttet til det udenlandske faste driftssted, og driftsmidler, der er knyttet til hovedkontoret.

Afgrænsningen af afskrivningslovens virksomhedsbegreb undersøges nedenfor kapitel 11.2.2.1 (s. 468 ff.). Nedenfor kapitel 11.2.2.2 (s. 478) og 11.2.2.3 (s. 479 ff.) undersøges det på baggrund heraf, hvorledes allokeringen skal foretages, når det faste driftssted udgør, henholdsvis *ikke* udgør, en selvstændig virksomhed efter afskrivningsloven.

11.2.2.1 En eller flere virksomheder efter afskrivningsloven.

I medfør af AFL § 5, stk. 1, afskrives der "... på en samlet konto for den enkelte virksomhed." Det er herved forudsat, at en skattepligtig kan have flere erhvervsvirksomheder, og at man i så fald skal opgøre en saldo værdi og afskrive *hver virksomhed for sig*. Afgørelsen af, om der er tale om en eller flere virksomheder, er særlig betydningsfuld i forhold til bestemmelserne i AFL §§ 8 og 9.

Til illustration af betydningen heraf i forhold til dobbeltbeskatningslempelse skal nævnes TFS 1992,434 V. I dommen blev en passiv selskabsdeltagers andel af et færøsk partrederi ikke anset som en selvstændig virksomhed i afskrivningslovens forstand. Selskabsdeltageren måtte derfor acceptere, at hans andel af salgssummen for partrederiets skib blot blev fratrasket saldo værdien og således ikke resulterede i eksemptionslempelse efter den dansk-færøske overenskomst. Hvis andelen af det færøske partrederi havde været anset for en selvstændig virksomhed, ville der have været tale om virksomhedsophør, og den herved op-

ståede skattepligtige (særlige) indkomst ville have været omfattet af eksemptionsempelsen. Se om dommen nedenfor kapitel 11.2.2.1.1 (s. 469 ff.).

Der er hverken i lovens ordlyd eller i forarbejderne til afskrivningsloven givet vejledning til, hvorledes det afgøres, om der er en eller flere virksomheder. I henhold til globalindkomstprincippet finder afskrivningsloven anvendelse for såvel indenlandske som udenlandske aktiver, og der er ikke grundlag for at antage, at der skulle gælde særlige regler for aktiver i udlandet. Det forhold, at det af hensyn til dobbeltbeskatningsempelsen efter LL § 33 eller efter en overenskomst er nødvendigt at opgøre den indkomst, der kan henføres til et fast driftssted i udlandet, fører således ikke til, at man uden videre skal anse det faste driftssted for at udgøre en selvstændig virksomhed i afskrivningslovens forstand. Der må tages udgangspunkt i de samme regler, som også gælder for skattepligtige, som alene driver virksomhed i Danmark, jf. TfS 1992, 434 V, i hvilken afgørelse Vestre Landsret ikke tillagde det afgørende betydning, at der var tale om deltagelse i et *færøsk* partrederi.

Ved afgørelsen af, om der er tale om en eller flere virksomheder, har der i rets- og administrativ praksis været en afgørende sondring mellem tilfælde, hvor en fysisk person er *passiv* deltager i flere *personelskaber*, og andre tilfælde. Ifølge denne praksis er der som altovervejende hovedregel statueret *én virksomhed* i afskrivningslovens forstand, når en fysisk person har været passiv deltager i flere personelskaber. Den direkte praktiske betydning af denne praksis er nu mindre, jf. nedenfor kapitel 11.2.2.1.2 (s. 473 f.), om deltagelse i personelskaber, som omfattes af de særlige anpartsregler. Den praktiske betydning vil dog fortsat eksistere i forhold til fysiske personers passive deltagelse i personelskaber *uden for* anpartsreglernes anvendelsesområde. Endvidere er sondringen væsentlig for at fastslå, at de domme og afgørelser, der vedrører fysiske personers passive deltagelse i personelskaber, ikke bør tillægges nogen særlig præjudikatværdi ved afgørelsen af, om der *i andre tilfælde* er tale om en eller flere virksomheder i afskrivningslovens forstand, jf. om øvrige tilfælde nedenfor kapitel 11.2.2.1.3 (s. 474 ff.).

11.2.2.1.1 Fysiske personers passive deltagelse i flere personelskaber

Den mest omfattende praksis om, hvorvidt der er en eller flere virksomheder i afskrivningslovens forstand, er i sager, hvor en fysisk person har været passiv deltager i flere personelskaber. Indtil anpartsindgrebet i 1989 fulgte skattemyndighederne med domstolenes tilslutning en praksis, hvorefter passiv deltagelse i flere personelskaber blev anset for *én virksomhed* i afskrivningslovens forstand. Dette gjaldt, uanset der ofte var tale om indbyrdes uafhængige personelskaber med hver sin ledelse og administration, eget regnskab, og med en forskellig ejerkreds mv.

Sagen *U 1977, 913 Ø* omhandlede en person, der var beskæftiget (bl.a. som direktør) i fiskemelsindustrien, og som bl.a. var medinteressent i en fiskemelsfabrik. Han var medejer af flere fiskekuttere, der skulle fange industrifisk til fiskemelsfabrikkerne. Endvidere var han selskabsdeltager i et interessentskab, der drev virksomhed med motortankskibet M/T Rønland (et fragtskib). Det i sagen omtvistede spørgsmål var, om afhændelsen af hans andel i dette interessentskab skulle betragtes som *ophør af virksomhed* i medfør af dagældende AFL § 6 (nu: AFL § 9). Konsekvensen heraf ville være en forholdsvis lav beskatning i form af særlig indkomst. Det fremgår af sagens oplysninger, at M/T Rønland kun et par uger om året sejlede for fiskemelsfabrikkerne, og at der i øvrigt blev ført selvstændigt bogholderi og regnskab for interessentskabets drift. Østre Landsret nåede imidlertid med følgende præmisser frem til, at den pågældendes interessentskabsandel i skibet *ikke* i sig selv udgjorde en selvstændig virksomhed i afskrivningslovens forstand:

“I tilfælde som det foreliggende, hvor en skatteyder har afhændet en andel i et fragtskib, men fortsat har anpart i et fiskefartøj må bestemmelsen i afskrivningslovens § 6 om anvendelse af reglerne om særlig indkomstskat i forbindelse med afhændelse, afståelse eller opgivelse af en virksomhed forudsætte, at det kan lægges til grund, at skatteyderen – ud over sin investering – har været aktiv i forbindelse med driften af skibene. Idet det i så henseende må lægges til grund, at sagsøgeren ikke har deltaget aktivt i driften, tiltrædes det, at Landskatteretten har forudsat, at hans virksomhed må betragtes under et, hvorfor afhændelsen af hans andel i M/T Rønland må vurderes som afhændelse af et driftsmiddel i en større virksomhed.”

Præmisserne må forstås således, at den manglende aktive deltagelse i driften gjaldt for alle skibene, og landsretten har følgelig ikke tillagt det afgørende betydning, at skatteyderen ifølge domsreferatet havde været korresponderende reder for én af fiskekutterne og regnskabsfører for en anden. Endvidere synes landsretten ikke at have tillagt det nogen særlig vægt, at den pågældendes ejerandele ikke var ganske uvæsentlige (ca. 20 – 33 pct.). Heller ikke fiskekutternes tilknytning til de fiskemelsfabrikker, hvor skatteyderen havde sin hovedbeskæftigelse, blev anset for tilstrækkeligt til, at han aktivt havde deltaget i driften af fiskekutterne.

TfS 1992, 434 V vedrørte en dansk regnskabschefs deltagelse i et færøsk partrederi. Regnskabschefen var ansat i et selskab i Esbjerg, som bl.a. forestod regnskabsførelsen for partrederiets skib. Den overordnede ledelse af skibet (en trawler) blev foretaget hos det danske selskabs færøske moderselskab. Ved salget af partrederiets skib 1979 gjorde regnskabschefen gældende, at der var tale om *ophør af virksomhed* efter afskrivningsloven, og at Danmark efter den dagældende dansk-færøske dobbeltbeskatningsoverenskomst skulle yde eksemptionslempelse. Vestre Landsret lagde imidlertid afgørende vægt på, at skatteyderen i

1977 havde købt en anpart i et Mercandia-fragtskib, hvilken anpart han beholdte efter det færøske partrederis salg af trawleren i 1979. Vestre Landsret fandt på denne baggrund *ikke*, at der var tale om ophør af virksomhed. I præmisserne er anført, at skatteyderen ikke ved sin beskæftigelse som regnskabschef i det danske selskab havde deltaget i driften på en sådan måde, at afhændelsen kunne anses som ophør af virksomhed. Da det måtte betragtes som *én virksomhed*, medførte salget alene en reduktion af virksomhedens saldo værdi, og der skulle ikke ske lempelse efter overenskomsten.²⁵¹

Højesteret har ikke direkte taget stilling til spørgsmålet om en eller flere virksomheder efter afskrivningsloven. *TfS 1984, 215 H* synes imidlertid at være afgjort ud fra den *forudsætning*, at der *ikke* ville have været tale om ophør af virksomhed, hvis ikke der i den konkrete sag var gået ca. $\frac{1}{2}$ år fra det ene partrederis ophør med at drive virksomhed indtil det tidspunkt, skatteyderen købte en andel af et kommanditselskab (K/S Suncoat). Præmissernes udformning synes derfor at tale for, at Højesteret evt. ville have statueret *én* samlet virksomhed efter afskrivningsloven, hvis skatteyderen havde erhvervet andelen i K/S Suncoat på et tidligere tidspunkt.

I U 1977,913 Ø og TfS 1992,434 V blev det i præmisserne fremhævet, at der var tale om *passiv* selskabsdeltagelse. Arbejde som korresponderende reder eller regnskabsfører i personselskaberne eller en tilknytning til skatteyderens hovedbeskæftigelse blev ikke fundet tilstrækkeligt for at statuere *aktiv* deltagelse i driften. I dommene blev der endvidere statueret *én* virksomhed i afskrivningslovens forstand, selv om nogle af personselskaberne drev virksomhed uafhængigt af hinanden, med selvstændige regnskaber og med forskellige selskabsdeltagere. Endelig må det på baggrund af TfS 1992,434 VLD antageligt kunne udledes, at det ikke var afgørende, om de enkelte personselskaber beskæftigede sig med forskellige erhverv (i dommen: fiskeri contra fragt).

Landsskatteretspraksis har i en række sager fulgt samme retsopfattelse vedrørende passiv deltagelse i personselskaber, jf. følgende kendelser efter U 1977, 913 Ø; TfS 1989, 510 LSR; TfS 1988, 689 LSR; og fra tiden før U 1977, 913 Ø: kendelserne LSRM 1975, 58; LSRM 1972, 29; LSRM 1968, 119. I *LSRM 1969, 136* fastslog Landsskatteretten, at en fisker havde to virksomheder, men i denne sag var den ene virksomhed en fiskekutter, som skatteyderen *aktivt* anvendte i sit hovederhverv, mens den anden virksomhed var en passiv halvpart af en kutter, som han ejede sammen med sin søn. Der var således ikke tale om

251 Jf. om dommen Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 230 f.

passiv deltagelse i flere personselskaber. Kendelsen *TfS 1987, 613 LSR* synes dog vanskeligt forenelig med de ovenfor refererede domme. I sagen blev deltagelse i et partrederi anset for at være aktivt udøvet af skatteyderen, hvorfor denne deltagelse blev anset for at være en selvstændig virksomhed i forhold til en (passiv) Mercandia-skipsanpart. Der er ikke i referatet angivet konkrete forhold, som nærmere kan begrunde, hvorfor deltagelsen som partreder blev karakteriseret som *aktiv*.²⁵² Under forbehold for konkrete omstændigheder, som ikke fremgår af kendelsens referat, er kendelsens resultat næppe korrekt i forhold til den foreliggende praksis.

I *TfS 1988, 689 LSR* drejede sagen sig om en fysisk persons deltagelse i 2 forskellige interessentskaber, der begge drev virksomhed med udlejning af driftsmidler. Et mindretal i Landsskatteretten fandt, at der ikke kunne analogiseres fra praksis vedrørende skipsanparter, og mindretallet ville derfor give skatteyderen medhold i, at der var to virksomheder i afskrivningslovens forstand. Det er ganske vist karakteristisk for de sager, der har været afgjort ved domstolene, at der har været tale om deltagelse i personselskaber, som ejede skibe, men der er ikke nogen særlig begrundelse for, at der derfor skulle gælde noget andet for passiv deltagelse i personselskaber, der driver anden form for virksomhed. Landsskatterettens *flertal* lagde da også vægt på, at der ikke var tale om aktiv virksomhedsudøvelse fra skatteyderens side, hvorfor der kun var *én virksomhed*, jf. tilsvarende *TfS 1989, 510 LSR*, som heller ikke vedrørte skipsanparter.

I sagerne om deltagelse i personselskaber har det været afgørende, at der var tale om *passiv* deltagelse. Ved at betragte deltagelse i flere personselskaber som én virksomhed er der i et vist omfang blevet dæmmet op for, at skatteydere med passiv deltagelse i flere personselskaber har kunnet udnytte forskellen mellem på den ene side fradragsværdien af afskrivninger (op til marginals-katten af almindelig indkomst) og på den anden side den mere lempelige beskatning ved ophør af virksomhed.

Tidligere var indkomst, som i medfør af dagældende AFL § 6 (nu: § 9) blev realiseret ved ophør mv. af virksomhed, omfattet af lov om særlig indkomstskat. Under hensyn til, at særlig indkomst typisk var engangsindtægter og kapitalgevinster, blev særlig indkomst beskattet med en *lempeligere proportional skat* (til sidst med 50 pct.). Efter ophævelsen af lov om særlig indkomst er realiseret indkomst ved ophør af virksomhed efter (nu:) AFL § 9 almindelig indkomst, men for at kompensere herfor skal kun en del af den konstaterede indkomst avance med-

252 I en redaktionel kommentar i *SO 1988, 47* er det anført, at kravene til den aktive deltagelse efter referatet næppe har været store.

tages i indkomstopgørelsen, jf. (nu:) AFL § 9, stk. 4. Når der ikke ved salg af driftsmidlerne i et personselskab eller ved afhændelse af ejerandelen i et personselskab statueres *ophør mv.* af virksomhed efter AFL § 9, vil salget medføre en reduktion af saldoværdien og dermed en reduktion af de fremtidige afskrivningsmuligheder. Særligt før i tiden oversteg den skattemæssige værdi af at kunne fradrage afskrivninger i indkomstopgørelsen i betydelig grad byrden ved den beskatning, som indtrådte ved ophør af virksomhed.

For personer, som aktivt driver virksomhed, herunder ved aktiv deltagelse personselskaber, har der ikke været samme risiko for skattetænkning, allerede fordi der vil være en naturlig begrænsning i, hvor mange forskellige virksomheder man aktivt kan deltage i.

Der er kun offentliggjort praksis om *fysiske personers* passive deltagelse i personsel skaber, derimod ikke om selskabers passive deltagelse. Forklaringen hertil må søges i den omstændighed, at der sædvanligvis ikke har været en tilsvarende skattemæssige tilskyndelse til for selskaber, der beskattes proportionalt, til at deltage passivt i personselskaber. I det hele taget forekommer sondringen mellem *aktiv* contra *passiv* deltagelse ikke ligeså naturlig for juridiske som for fysiske personer. Den praksis, som har dannet sig for fysiske personers passive deltagelse i personselskaber, kan derfor næppe overføres til selskaber. I stedet må de kriterier, der behandles nedenfor kapitel 11.2.2.1.3 (s. 474 ff.), antages at gælde generelt for selskaber.

11.2.2.1.2 Særligt om praksis efter anpartsindgrebet i 1989

I forbindelse med anpartsindgrebet i 1989 blev der i LL § 29, jf. SKL § 8 S, indsat bestemmelser om, at virksomheder med flere end 10 ejere, hvoraf nogle ejere ikke deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang, skal udarbejde et *fælles skatteregnskab* efter skattelovgivningens almindelige regler. Dette regnskab skal med enkelte undtagelser lægges til grund ved de enkelte selskabsdeltageres indkomstopgørelse, og der skal som udgangspunkt anvendes samme afskrivningssatser.²⁵³ I *bemærkningerne* til lovforslaget blev det udtrykkeligt forudsat, at praksis om en eller flere virksomheder efter afskrivningsloven skulle ændres for så vidt angår skattepligtige, der anskaffer virksomheden (f.eks. ved indtræden i et personselskab) den 12. maj 1989 eller senere. Herefter skal medejendomsret erhvervet efter den 12. maj 1989 til flere interessentskaber, kommanditselskaber mv. anses for *hver sin virksomhed* efter afskrivningsloven.²⁵⁴

253 Jf. Folketingstidende 1988/89, tillæg A, spalte 5819.

254 Jf. Folketingstidende 1988/89, tillæg A, spalte 5819 f.

Som følge af baggrunden for denne udtalelse i bemærkningerne må det antages, at der *kun* er tilsigtet en praksisændring for deltagelse i personselskaber, der er omfattet af kravet om at føre fælles skatteregnskab. Det kan derfor *ikke* antages, at der er tilsigtet en praksisændring ved passiv deltagelse i personselskaber med færre end 10 deltagere. Endvidere er *udenlandske personselskaber*, der alene driver virksomhed i udlandet, ikke omfattet af kravet om fælles skatteregnskab,²⁵⁵ hvorfor der næppe heller i forhold til danske selskabsdeltagere i sådanne personselskaber er tilsigtet nogen ændring af praksis.

11.2.2.1.3 Aktiv erhvervsudøvelse mv.

Resultatet i de ovenfor refererede domme U 1977, 913 Ø og TfS 1992, 434 V må anses for båret af, at der var tale om *fysiske personers passive* deltagelse i personselskaber. Tilsvarende gælder for den ovenfor nævnte landsskatteretspraksis. Afgørelserne om fysiske personers passive deltagelse i flere personselskaber kan derfor *ikke* tillægges nogen særlig præjudikatvægt ved fastlæggelsen af, om der er en eller flere virksomheder i øvrige tilfælde, dvs. når der er tale om fysiske personer, som aktivt driver virksomhed, eller der er tale selskaber. I sådanne tilfælde synes der at være almindelig enighed om, at der skal foretages en *konkret vurdering*.²⁵⁶ Ved denne konkrete vurdering må graden af selvstændighed af de enkelte deles erhvervsmæssige aktivitet fastlægges. Et udsagn om, at der skal foretages en konkret vurdering, giver imidlertid i sig selv kun begrænset vejledning til, hvad der specielt skal lægges vægt på ved bedømmelsen.

Hvis der drives virksomhed inden for *forskellige brancher*, taler dette i høj grad for at betragte det som flere virksomheder.

I *Vestre Landsrets dom af 1. december 1983* blev salg af en ostedetailforretning med enkelte grossistkunder i Kolding betragtet som ophør af virksomhed, selv om skatteyderen i tidsmæssig tilknytning hertil startede ostegrossistforretning i Vejle og herved beholdt enkelte grossistkunder svarende til 2-3 pct. af omsætningen i Koldingforretningen.²⁵⁷ Der blev af landsretten lagt vægt på, at den overvejende del af detailforretningens kunder og driftsmidler var afstået, og at man i øvrigt ikke kunne lægge vægt på skatteyderens forklaring om, at han påtænkte

255 Jf. cirkulære nr. 72 af 17. april 1996, punkt 24.1, stk. 3.

256 Jf. Ulrik G. Møller og Svend Vedde: Skattemæssige afskrivninger og særlig indkomst mv., 1988, s. 37; Ole Bjørn i Lærebog om indkomstskat, 7. udg., bind 1, s. 327 ff.; John Engsig i Lærebog om indkomstskat, 8. udg., s. 357 ff.; Kurt Siggaard i Skatteretten 2, 2. udg., s. 191; Ligningsvejledningen 1997 E.I.3.1.1, s. 446 ff.

257 Dommen er refereret i SO 1984, 116.

te at have fælles drift af forretningerne i Kolding og Vejle i den korte periode, han havde ejet begge forretningerne. Et af de forhold, der formentligt har haft væsentlig betydning for dommens resultat, er, at der, selv om der var tale om virksomhed inden for oste, var tale om i det væsentlige forskellige typer virksomhed, nemlig primært salg til *private* i Kolding-forretningen og rent *engrossalg* i Vejle-forretningen.

I *TjS 1984, 73 LSR* gjorde en lods forgæves gældende, at vedligeholdelse af farvandsafmærkninger var en selvstændig virksomhed i forhold til lodsvirksomheden. Landsskatteretten lagde vægt på, at funktionen vedrørende farvandsafmærkning var således knyttet til den øvrige lodsvirksomhed, at det samlet måtte betragtes som én virksomhed.

En selvstændig daglig drift af de forskellige aktiviteter må tillægges afgørende vægt. Det blev netop fremhævet i den ovennævnte dom fra Vestre Landsret,²⁵⁸ at der her ikke var tale om fælles drift.

Ved bedømmelsen af, om der er fælles drift, må det bl.a. vurderes, om der er en fælles daglig ledelse af de forskellige aktiviteter, og om der er en mere eller mindre skarp opdeling mellem evt. ansatte. Separat bogføring og regnskab må formentligt i sig selv tale for at statuere flere virksomheder. Det må også vurderes, om de enkelte funktioner i forhold til tredjemænd foretages mere eller mindre uafhængigt af hinanden, f.eks. i forhold til kunder, indkøb, offentlige myndigheder mv.

Når spørgsmålet er, om et *fast driftssted i udlandet* udgør en selvstændig virksomhed i henhold til afskrivningsloven, vil der typisk være en *geografisk adskillelse*. Den geografiske adskillelse vil ofte naturligt medføre en vis adskillelse af de daglige funktioner hos de enkelte dele af foretagendet. Det vil derfor være nærliggende at antage, at den geografiske adskillelse af de forskellige dele af foretagendet i sig selv taler for, at der er tale om *flere* virksomheder. Nogen støtte for dette synspunkt kan imidlertid ikke endnu findes i praksis.

I forhold til fysiske personers passive deltagelse i personselskaber har den geografiske adskillelse ikke været udslagsgivende i praksis, jf. ovenfor kapitel 11.2.2.1.1 (s. 469 ff.). Dette forhindrer imidlertid ikke, at der lægges vægt på den geografiske adskillelse mellem et fast driftssted i udlandet og et hovedkontor i Danmark ved den konkrete vurdering, der skal foretages uden for de særlige tilfælde med fysiske personers passive deltagelse i personselskaber.

258 Jf. SO 1984, 116.

Indtil det ved lov nr. 1030 af 29. december 1992 i VSL § 2, stk. 3, blev bestemt, at man i relation til virksomhedsskatteordningen skal anse flere virksomheder for én virksomhed, måtte der i relation hertil foretages en lignende sondring mellem en og flere virksomheder. Den tidligere praksis om sondringen mellem en og flere virksomheder i forhold til virksomhedsskatteordningen synes at have givet den skatteretlige teori inspiration ved afgrænsningen af virksomhedsbegrebet i afskrivningsloven.

VSL § 2, stk. 3, blev indført, fordi sondringen mellem en og flere virksomheder i relation til virksomhedsskatteordningen havde givet anledning til betydelige administrative og regnskabsmæssige problemer.²⁵⁹ I det tidligere cirkulære til virksomhedsskatteoven fra 1986 var det om *virksomhedsskatteovens virksomhedsbegreb* anført, at det måtte bero på en konkret vurdering, om der er en eller flere virksomheder.

For den nærmere afgrænsning efter *virksomhedsskatteoven* var anført:²⁶⁰ "Driver den skattepligtige en række ensartede virksomheder, f.eks. udlejningsejendomme, må det efter en konkret vurdering afgøres, hvorvidt der er tale om én eller flere virksomheder. Ved denne afgørelse må der ses på, om virksomheden drives som én virksomhed. Det vil sige, om der har været fælles regnskabsføring, fælles administration, fælles indkøb mv."

Endvidere blev det anførte sted i *cirkulæret til virksomhedsskatteoven* angivet, at såvel *investeringsfondsloven* som *afskrivningsloven* indeholder et virksomhedsbegreb, og at der her er dannet en fast praksis for visse typer af virksomheder. Om praksis efter *investeringsfondsloven* blev det i cirkulæret til virksomhedsskatteoven udtalt, at der foreligger flere virksomheder, hvis ejerkredsen er forskellig, mens det modsatte er tilfældet for praksis efter *afskrivningsloven* vedrørende deltagelse i flere kommanditselskaber/interessentskaber, der udlejer driftsmidler. Nogen konklusion i forhold til virksomhedsskatteoven indeholder cirkulæret imidlertid ikke.

Ole Bjørn har i Lærebog om indkomstskat, 7. udg., bind 1, om afskrivningslovens virksomhedsbegreb anført, at de "... afgørende komponenter synes at være, om der består et driftsmæssigt og ledelsesmæssigt fællesskab mellem de forskellige aktiviteter, ligesom det tillægges vægt, om regnskabsføringen er fælles for hele virksomheden eller foregår særskilt for de enkelte aktiviteter. Endvidere kan der evt. lægges vægt på, om aktiviteterne er registreret samlet eller for sig hos toldvæsen og i skattevæsenet ..."²⁶¹ Tilsvarende kriterier ved af-

259 Jf. skatteministerens bemærkninger til lovforslag L 96 af 17. november 1992, til § 1, nr. 5.

260 Jf. cirkulære nr. 21 af 9. december 1986 til virksomhedsskatteoven, punkt 55.

261 Ole Bjørn i Lærebog om indkomstskat, 7. udg., bind 1, s. 328.

grænsningen af afskrivningslovens virksomhedsbegreb er udtalt af *John Engsig* i Lærebog om indkomstskat, 8. udg., og *Kurt Siggaard* i Skatteretten 2, 2. udg.²⁶²

Ulrik G. Møller og *Svend Vedde* har særligt om den situation, hvor en person ejer forretninger på forskellige geografiske placeringer udtalt, at man vil kigge på de objektive kriterier for, om den enkelte forretning er drevet som en selvstændig virksomhed. De objektive kriterier er ifølge forfatterne f.eks., om der er særskilt bogføring for forretningerne, særskilt momsregistrering og lignende.²⁶³

I praksis vil et *fast driftssted* i et andet land formentligt ofte have en sådan selvstændighed, at det må anses som en *selvstændig virksomhed*. Selvstændig bogføring og regnskabsføring vil være helt sædvanligt,²⁶⁴ og driftsstedet vil allerede af skattemæssige årsager være registreret hos myndighederne i driftsstedsstaten. Den geografiske adskillelse vil ofte naturligt medføre, at den daglige drift og ledelse, bogføring osv. for driftsstedet vil være adskilt fra hovedkontoret, og selve den geografiske adskillelse kan vel også i et vist omfang tale for at anse driftsstedet for en selvstændig virksomhed. Selv om driftsstedet og hovedkontoret måtte operere inden for samme branche, f.eks. hvis der er tale om et salgsdriftssted, som sælger hovedkontorets produktion i driftsstedsstaten, vil der således ofte kunne være en række forhold, som taler for at anse det faste driftssted som en selvstændig virksomhed efter afskrivningsloven.

For at anse et udenlandsk fast driftssted for en selvstændig virksomhed i afskrivningslovens forstand taler endvidere *praktiske hensyn*. Som der nærmere vil blive redegjort for nedenfor kapitel 11.2.2.3 (s. 479 ff.) og nedenfor kapitel 12.3.2.2 (s. 551 ff.) i forbindelse med interne overførelser mellem driftsstedet og hovedkontoret, kan man udmærket gennemføre en præcis allokering ved hjælp af fiktive saldo værdier, når det udenlandske faste driftssted og hovedkontoret sammen udgør *én virksomhed*, men det må samtidigt erkendes, at fremgangsmåden bliver mere kompliceret, end når man anser det faste driftssted for selv at udgøre en selvstændig virksomhed i afskrivningslovens forstand.

Nedenfor kapitel 11.2.2.2 (s. 478) vil det først blive undersøgt, hvorledes allokeringen af udgifter og indtægter vedrørende driftsmidler kan foretages, når det udenlandske faste driftssted udgør en selvstændig virksomhed efter

262 Jf. John Engsig i Lærebog om indkomstskat, 8. udg., s. 357; Kurt Siggaard i Skatteretten 2, 2. udg., s. 191.

263 Jf. Ulrik G. Møller og Svend Vedde: Skattemæssige afskrivninger og særlig indkomst mv., 1988, s. 37.

264 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 12.

afskrivningsloven. Dernæst vil det i kapitel 11.2.2.3 (s. 479 ff.) blive undersøgt, hvorledes allokeringen kan foretages, når det udenlandske driftssted er en del af samme virksomhed efter afskrivningsloven som hovedkontoret.

11.2.2.2 Det faste driftssted udgør en selvstændig virksomhed efter afskrivningsloven

Når det faste driftssted udgør en selvstændig virksomhed efter afskrivningsloven, opgøres denne virksomheds saldo værdi separat efter de almindelige regler i AFL § 5, og der kan uafhængigt af afskrivningssatsen for hovedkontorets selvstændige virksomhed efter afskrivningsloven, vælges en afskrivningssats inden for 0 og 30 pct., jf. AFL § 5, stk. 3. Anskaffelsessummen for driftsmidler, der erhverves til det faste driftssted, lægges til det faste driftssteds saldo værdi, og afståelsessummen fratrækkes efter de almindelige regler i AFL § 5, stk. 2.

Da det faste driftssted betragtes som en selvstændig virksomhed efter afskrivningsloven, skal *ophør mv.* af driftsstedets virksomhed behandles efter reglerne i AFL § 9. Ved anvendelsen af en dobbeltbeskatningsoverenskomst i domicillandet Danmark betragtes dette som en indkomst, der hidrører fra afståelse af selve det faste driftssted, hvorfor overenskomstens kildeland er tildelt beskatningsretten i henhold til art. 13, stk. 2.

Såfremt der, som følge af at salgssummen skal fradrages saldo værdien, er fremkommet en negativ saldo, og denne ikke udlignes ved nyanskaffelser, skal saldoen udlignes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, jf. nærmere AFL § 8. Den negative saldo værdi er udtryk for, at der er afskrevet *for meget* i forhold til den faktiske værdiforringelse, og indtægtsførelsen kan anskues som en tilbageregulering, der blot periodiseres i et senere indkomstår end de forudgående afskrivninger. Der er en nær forbindelse med de tidligere foretagne afskrivninger, og indtægtsførelsen må som andre genvundne afskrivninger allokere til de dele af foretagendet, hvor der tidligere er afskrevet *“for meget”*.

Efter indførelsen af reglerne om genbeskatning af underskud i LL § 33 D giver en evt. indtægtsførelse hos et fast driftssted i udlandet næppe anledning til misbrug i Danmark, selv om der måtte være indgået en overenskomst med eksemptionslempelse. Enten har de tidligere *“for meget”* foretagne afskrivninger reduceret den positive udenlandske indkomst og dermed overenskomstlempelsen i Danmark; og ellers – hvor dette ikke er tilfældet, idet det faste driftssteds nettoresultat har været negativt – vil der ske genbeskatning efter LL § 33 D.

11.2.2.3 Det faste driftssted udgør *ikke* en selvstændig virksomhed efter afskrivningsloven

11.2.2.3.1 Allokering ved hjælp af fiktive saldobørdier

Når et fast driftssted i udlandet ikke udgør en selvstændig virksomhed efter afskrivningsloven, vil de driftsmidler, der skal henføres til et fast driftssted i udlandet, efter afskrivningsloven indgå i *samme saldobørdi* som virksomhedens øvrige driftsmidler.

Ved opgørelsen af det faste driftssteds indkomst til brug for lempelsesberegningen i domicillandet Danmark skal der i henhold til fiktionen om det faste driftssteds selvstændighed ske en fordeling af virksomhedens afskrivninger mellem det faste driftssted og hovedkontoret. Afskrivningerne skal allokere på baggrund af en forudgående allokering af de afskrivningsberettigede driftsmidler. En konkret indirekte fordeling af afskrivninger, f.eks. efter en fordeling i forhold til driftsstedets omsætning eller bruttoindkomst i forhold til den samlede virksomheds omsætning eller bruttoindkomst, vil ikke sikre, at der til de enkelte dele af foretagendet allokere de afskrivninger, som modsvare værdiforringelsen grundet brugen af driftsmidler hos de enkelte dele af foretagendet. Den indirekte metode kan ikke anvendes som supplement til den direkte metode, blot fordi den direkte metode konkret kan synes kompliceret. Den indirekte metode vil nemlig ofte føre til et andet resultat. Hvor det er muligt at allokere afskrivningerne på grundlag af en forudgående allokering af virksomhedens driftsmidler, skal dette gøres.

Der er ikke i hidtidig praksis eller teori taget stilling til, hvorledes afskrivninger og genvundne afskrivninger skal allokere, når det faste driftssted i udlandet og det danske hovedkontor udgør én samlet virksomhed i henhold til afskrivningsloven. På baggrund af det grundlæggende synspunkt om, at allokeringen af udgifter og indtægter skal ske på baggrund af en forudgående allokering af driftsmidlerne, gøres det i det følgende gældende, at allokeringen mest præcis vil kunne foretages ved brug af *fiktive saldobørdier*.

De af virksomhedens driftsmidler, der indgår i saldobørdien, allokere i henhold til de almindelige allokeringskriterier til det faste driftssted i udlandet, henholdsvis den øvrige del af virksomheden (hovedkontoret). Virksomhedens saldobørdi opdeles i to fiktive saldobørdier: *det faste driftssteds fiktive saldobørdi* (eller blot: *driftsstedets fiktive saldobørdi*) og den øvrige del af virksomhedens fiktive saldobørdi (i det følgende blot: *hovedkontorets fiktive saldobørdi*).

Summen af det faste driftssteds fiktive saldobørdi og hovedkontorets fiktive saldobørdi udgør virksomhedens saldobørdi efter afskrivningsloven (i det følgende kaldet *virksomhedens samlede saldobørdi*, eller *virksomhedens saldobørdi*), som ligger til grund for beregningen af virksomhedens afskrivninger mv.

Opgørelsen af de enkelte virksomhedsdeles fiktive saldoværdier medfører ikke nogen ændringer i beregningen af afskrivningerne for den samlede virksomhed efter afskrivningsloven. Afskrivningssatsen efter AFL § 5, stk. 3, gælder således for den samlede virksomhed efter afskrivningsloven.

Den del af et indkomstårs afskrivninger, der skal henføres til det faste driftssted, beregnes ved at multiplicere *virksomhedens afskrivningssats* med *driftsstedets fiktive saldoværdi ultimo*.

Virksomhedens samlede saldoværdi ultimo udgøres i medfør af AFL § 5, stk. 2, som saldoværdien primo med fradrag af salgssummer for solgte driftsmidler og anskaffelsessummer for anskaffede driftsmidler. *Det faste driftssteds fiktive saldoværdi ultimo* opgøres som den fiktive saldoværdi efter sidste års afskrivninger med fradrag af salgssummer for de driftsmidler, der på salgstidspunktet skulle henføres til det faste driftssted, samt med tillæg af anskaffelsessummer for de driftsmidler, der skal henføres til det faste driftssted. På tilsvarende måde opgøres *hovedkontorets fiktive saldoværdi*. Herved bliver summen af de fiktive saldoværdier ultimo lig med virksomhedens samlede saldoværdi ultimo, og summen af de fiktive afskrivninger, der beregnes ud fra de fiktive saldoværdier, bliver lig med virksomhedens samlede afskrivninger.

Hvis de enkelte virksomhedsdeles *fiktive saldoværdier* ikke tidligere er opgjort, kan disse første gang opgøres som summen af de nedskrevne værdier for de enkelte driftsmidler, der skal henføres til det faste driftssted, henholdsvis hovedkontoret. Hvis der efter opgørelsen heraf stadig måtte være en resterende saldoværdi (fordi driftsmidler gennem årene er solgt til en lavere salgssum end den nedskrevne værdi), må også denne allokere til de enkelte virksomhedsdeles fiktive saldoværdier. Hvis det ikke er muligt at henføre denne rest til den ene virksomhedsdel direkte, må der ske en indirekte fordeling, f.eks. efter forholdet mellem den nedskrevne værdi af de driftsmidler, der er allokert til de enkelte virksomhedsdele.

Opgørelsen af de fiktive saldoværdier er alene et *hjælpemiddel* til at nå frem til en korrekt allokering af afskrivninger mv. i henhold til fiktionen om det faste driftssteds selvstændighed. Ved at anvende de fiktive saldoværdier som hjælpemiddel sker allokeringen af afskrivninger på baggrund af en forudgående allokering af de afskrivningsberettigede driftsmidler. Et eksempel vil *ilustrere* konsekvenserne af den her foreslåede metode:

En virksomheds saldoværdi udgør 100 ultimo år 1 efter fradrag af salgssummer og tillæg af anskaffelsessummer. Heraf udgør hovedkontorets fiktive saldoværdi 60 og driftsstedets fiktive saldoværdi 40. Der afskrives i år 1 med 30 pct.

I løbet af år 2 anskaffes der driftsmidler for 10, der alle skal henføres til

driftsstedet, og der sælges driftsmidler for 20, hvilke driftsmidler skulle henføres til hovedkontoret. Der afskrives i år 2 med 25 pct.

År 1 afskrives der efter afskrivningsloven samlet med 30 pct. af $100 = 30$. Disse afskrivninger (30) allokeres således, at der til hovedkontoret henføres afskrivninger på 30 pct. af $60 = 18$, og til det faste driftssted 30 pct. af $40 = 12$.

År 2 vil virksomhedens samlede saldobærdi udgøre 100 fratrukket de i år 1 foretagne af skrivninger (30) og salgssummerne fra år 2 (20), med tillæg af anskaffelsessummerne fra år 2 (10), i alt 60. Med en afskrivningssats på 25 vil der i alt blive afskrevet 15. Hovedkontorets fiktive saldobærdi udgør ($60 \div 18 \div 20 =$) 22. Driftsstedets fiktive saldobærdi udgør ($40 \div 12 + 10 =$) 38. Der skal herefter i år 2 henføres afskrivninger på (25 pct. af $22 =$) 5,5 til hovedkontoret, og (25 pct. af $38 =$) 9,5 til driftsstedet.

År 3 vil virksomhedens samlede saldobærdi primo udgøre ($60 \div 15 =$) 45. Hovedkontorets fiktive saldobærdi primo vil udgøre ($22 \div 5,5 =$) 16,5, og driftsstedets fiktive saldobærdi primo vil udgøre ($38 \div 9,5 =$) 28,5.

I eksemplet blev der i år 1 allokert en større del af virksomhedens afskrivninger til hovedkontoret end til det faste driftssted. I år 2 var det omvendt. Årsagen til dette er, at de solgte driftsmidler alle skulle henføres til *hovedkontoret*, hvorimod de anskaffede driftsmidler alle skulle henføres til det faste driftssted. Beregningen af de fiktive saldobærdier medfører *ikke* nogen konsekvenser for de samlede afskrivninger eller saldobærdien for *virksomheden*, men anvendes alene til at foretage en præcis allokering af afskrivningerne mellem de enkelte dele af foretagendet.

I princippet vil det alene være nødvendigt at opgøre *det faste driftssteds* fiktive saldobærdi for at beregne, hvilke afskrivninger der skal allokeres til det faste driftssted. Når *hovedkontorets* fiktive saldobærdi i eksemplet og i det følgende også opgøres, er dette begrundet i fremstillingsmæssige hensyn.

Ligeledes forudsættes det af fremstillingsmæssige årsager, at hovedkontorets erhvervsmæssige aktiviteter *alene* knytter sig til den virksomhed i afskrivningslovens forstand, som også det faste driftssted er omfattet af. Der ses således bort fra muligheden af, at hovedkontoret tillige kan have en anden *virksomhed* i afskrivningslovens forstand, som intet har med det faste driftssted at gøre.

11.2.2.3.2 Negativ saldobærdi

Som følge af, at salgssummer skal fratrækkes saldobærdien, vil virksomhedens samlede saldobærdi kunne blive negativ. En negativ saldobærdi er udtryk for, at der er afskrevet *for meget* i forhold til den faktiske værdiforringelse på virksomhedens driftsmidler.

Efter AFL § 8, stk. 1, skal en negativ saldo værdi udlignes ved nyanskaffelser eller ved, at det negative beløb medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Nyanskaffelser og/eller indtægtsførelse skal foretages i det år, hvor saldo værdien er blevet negativ eller i det følgende år.

Såfremt virksomhedens samlede negative saldo værdi udlignes ved *nyanskaffelser*, vil anskaffelsessummen for disse driftsmidler skulle lægges til saldo værdien. Ved opgørelsen af de fiktive saldo værdier vil anskaffelsessummen for de enkelte driftsmidler (som ellers) skulle lægges til de fiktive saldo værdier hos de virksomhedsdele, de pågældende driftsmidler skal henføres til.

Såfremt der sker udligning af den negative saldo værdi ved indtægtsførelse, er dette i realiteten udtryk for en regulering på indtægts siden af, at der tidligere er afskrevet *for meget* i forhold til den faktiske værdiforringelse. Denne indtægtsførelse skal henføres til det faste driftssted i det omfang, indtægtsførelsen modsvarer, at der er afskrevet *for meget* på driftsstedets driftsmidler. Ligesom allokeringen af afskrivninger må også allokeringen af en indtægtsførelse efter AFL § 8 ske på baggrund af de fiktive saldo værdier.

Det skal understreges, at de fiktive saldo værdier alene anvendes som et hjælpemiddel til brug for allokeringen af udgifter og indtægter efter afskrivningsloven. En indtægtsførelse af en negativ saldo værdi kommer derfor kun på tale, hvor virksomhedens samlede saldo værdi er negativ. Der må ved allokeringen af den skattepligtige indtægt i medfør af AFL § 8 sondres mellem de tilfælde, hvor såvel driftsstedets som hovedkontorets fiktive saldo værdi er negativ, og de tilfælde, hvor kun den ene virksomhedsdeles fiktive saldo værdi er negativ.

Begge fiktive saldo værdier er negative.

Hvis begge fiktive saldo værdier er negative, vil det være udtryk for, at der er afskrevet *for meget* i forhold til den faktiske værdiforringelse, både for de driftsmidler, der skulle henføres til driftsstedet og for de driftsmidler, der skulle henføres til hovedkontoret. Den *indtægtsførte* negative saldo værdi skal fordeles mellem de enkelte virksomhedsdele i forhold til de enkelte virksomhedsdeles fiktive (negative) saldo værdi. Et eksempel til illustration:

I år 1 sælges der driftsmidler, så virksomhedens samlede saldo værdi ultimo bliver +50. Heraf udgør hovedkontorets fiktive saldo værdi -30 og driftsstedets fiktive saldo værdi +20. Den skattepligtige vælger i henhold til AFL § 8 at medtage den negative saldo værdi fuldt ud som en indtægt (50) i år 1. Der skal herefter til hovedkontoret henføres indtægter i år 1 på 30, og til driftsstedet i år 1 henføres indtægter på 20. Såvel virksomhedens samlede saldo værdi, som de enkelte virksomhedsdeles fiktive saldo værdier vil være 0 primo år 2.

Såfremt den skattepligtige vælger alene at *indtægtsføre en del* af den negative saldo-værdi, må det antages, at der skal ske fordeling af indtægten efter størrelsen af de fiktive saldo-værdier.

Hvis i eksemplet den skattepligtige alene havde valgt at indtægtsføre 30, ville 18 skulle henføres til hovedkontoret og 12 til driftsstedet. Virksomhedens saldo-værdi ville herefter primo år 2 udgøre ± 20 (som i år 2 skulle udlignes ved nyanskaffelser eller indtægtsførelse, jf. AFL § 8, stk. 1). Hovedkontorets fiktive saldo-værdi ville udgøre ± 12 , og driftsstedets fiktive saldo-værdi ± 8 .

Ved *nyanskaffelser* skal driftsmidlernes anskaffelsessum derimod som ellers henføres til samme virksomhedsdels fiktive saldo-værdi, som aktivet skal henføres til.

En virksomhedsdels fiktive saldo-værdi er positiv, den anden virksomhedsdels fiktive saldo-værdi er negativ.

Hvis virksomhedens samlede saldo-værdi er negativ, men kun den ene virksomhedsdels fiktive saldo-værdi er negativ, skal en indtægtsførelse, jf. AFL § 8, stk. 1, henføres til den virksomhedsdel, som har en negativ fiktiv saldo-værdi. Det er hos denne virksomhedsdel, der er afskrevet *for meget*. Et eksempel til illustration:

Virksomhedens saldo-værdi er ± 20 . Hovedkontorets fiktive saldo-værdi er ± 10 , og driftsstedets fiktive saldo-værdi ± 30 . Hvad enten den skattepligtige vælger at indtægtsføre den negative saldo-værdi fuldt ud (20) eller delvist (f.eks. 10), skal indtægten henføres til det faste driftssted, og ved opgørelsen af de enkelte virksomhedsdeles fiktive saldo-værdi skal det indtægtsførte beløb lægges til driftsstedets fiktive saldo-værdi.

11.2.2.3.3 Positiv saldo-værdi kombineret med en negativ fiktiv saldo-værdi

Denne situation vil f.eks. kunne opstå, hvis det primært er den ene virksomhedsdels driftsmidler, som afstås til priser, der overstiger den nedskrevne værdi. Det kan her *ikke* komme på tale at indtægtsføre den negative fiktive saldo-værdi efter AFL § 8, idet de fiktive saldo-værdier alene er et hjælpemiddel til at foretage en korrekt allokering og ikke udgør noget selvstændigt grundlag for beskattning.

Anskaffelsessummer skal som normalt lægges til, og salgssummer skal trækkes fra, virksomhedens samlede saldo-værdi og de enkelte virksomhedsdeles fiktive saldo-værdier. Afskrivningerne beregnes efter afskrivningsloven

ud fra virksomhedens saldo-værdi. Da alene den ene virksomhedsdels fiktive saldo-værdi har været positiv, skal afskrivningerne allokere til denne virksomhedsdel. Det forhold, at den anden virksomhedsdel har en negativ saldo-værdi, må ses som udtryk for, at der hos denne virksomhedsdel er afskrevet *for meget* i forhold til den faktiske værdiforringelse, hvorfor der ikke skal allokere afskrivninger til denne virksomhedsdel. Et eksempel til illustration:

Ultimo år 1 er virksomhedens samlede saldo-værdi +60. Hovedkontorets fiktive saldo-værdi er +20, og det faste driftssteds fiktive saldo-værdi er +80. Der afskrives med en afskrivningssats på 25 pct., i alt (25 pct. af 60 $\Rightarrow$ 15). Disse afskrivninger allokere til driftsstedet. Efter afskrivning i år 1 vil virksomhedens saldo-værdi udgøre +45. Hovedkontorets fiktive saldo-værdi vil efter afskrivningerne fortsat udgøre +20, mens driftsstedets fiktive saldo-værdi vil udgøre +65.

11.2.2.3.4 Konklusion om fiktive saldo-værdier som hjælpemiddel til allokering

Det er ovenfor gjort gældende, at allokeringen i tilfælde, hvor et fast driftssted i udlandet ikke udgør en selvstændig virksomhed efter afskrivningsloven, mest præcist kan foretages ved hjælp af en opgørelse af fiktive saldo-værdier. Ved anvendelsen af de fiktive saldo-værdier opnås det, at afskrivninger i henhold til afskrivningslovens saldosystem kan allokere på baggrund af en forudgående allokering af de enkelte *driftsmidler*. Allokeringen kan gennemføres, uden at der ændres ved, at fastsættelsen af størrelsen af virksomhedens afskrivninger og indtægtsførelse af en negativ saldo-værdi mv. alene sker i henhold til afskrivningslovens regler. De fiktive saldo-værdier opgøres alene som et hjælpemiddel for allokeringen.

En indvending om, at opstilling af fiktive saldo-værdier er *mere kompliceret* end en indirekte fordeling af foretagendets afskrivninger, bør *ikke* tillægges afgørende vægt. Valget mellem en direkte og en indirekte metode som grundlag for opgørelsen af det faste driftssteds indkomst skal foretages generelt, og i Danmark har man generelt (bortset fra forsikringsselskaber) givet den direkte metode forrang. Et pragmatisk valg mellem den direkte og indirekte metode ud fra praktiske synspunkter må ikke anses for tilladt, idet valget af metode ikke blot er af formel karakter, men kan have betydning for det resultat, man når frem til. Særligt må det fremhæves, at den i LL § 33 F, stk. 2, angivne fordelingsnøgle (*bruttoindkomst*), som ifølge cirkulæret til ligningsloven finder anvendelse generelt,²⁶⁵ meget vel vil give et vilkårligt

²⁶⁵ Jf. ovenfor kapitel 9.2.2.2 (s. 401 ff.).

billede af den værdiforringelse af virksomhedens driftsmidler, de enkelte virksomhedsdeles brug har forårsaget.

I øvrigt må det anses som diskutabelt, om det overhovedet ville være lettere i praksis at allokere afskrivningerne efter en indirekte metode. Ved opstillingen af de fiktive saldoværdier skal der ikke tages hensyn til andre anskaffelses- og salgssummer, end der i øvrigt skal medtages ved opgørelsen af virksomhedens saldoværdi efter AFL § 5. Anskaffelses- og salgssummerne skal blot allokere mellem de enkelte dele af foretagendet. Som nævnt ovenfor kapitel 11.2.2.1.3 (s. 477 f.) taler praktiske forhold imidlertid for, at man ved afgørelsen af, om der er en eller flere virksomheder i afskrivningslovens forstand, tendere mod at anse det faste driftssted for at udgøre en selvstændig virksomhed.

Nedenfor kapitel 12.3.2.2 (s. 551 ff.) behandles de særlige spørgsmål ved interne overførelser af driftsmidler mellem et fast driftssted og hovedkontoret. Det vil blive påvist, at anvendelsen af fiktive saldoværdier også i disse situationer sikrer en præcis allokering af afskrivninger mv. på foretagendets driftsmidler.

11.3 Allokering af fordringer

Renter af fordringer, der kan allokere til et fast driftssted, skal medtages ved opgørelsen af det faste driftssteds indkomst. Tilsvarende skal også kursgevinster og -tab på fordringer på tredjemænd allokere på baggrund af en forudgående allokering af de enkelte fordringer. Et *force of attraction*-princip, hvorefter driftsstedsstaten kan inddrage samtlige de indkomster, der hidrører fra driftsstedsstaten, under sin beskatning, er udtrykkeligt afvist i art. 7, stk. 1, 2. punktum, art. 11, stk. 4, og art. 13, stk. 2. Dette medfører for det *første*, at renter, der hidrører fra driftsstedsstaten, ikke nødvendigvis skal allokere til det fast driftssted, og for det *andet*, at også renter, der hidrører fra en tredjestat eller fra domicillandet, kan allokere det faste driftssted. Det centrale problem ved allokeringen af renteindtægter og kursgevinster og -tab på fordringer er således, hvorvidt de enkelte fordringer skal allokere til det faste driftssted eller ej.

11.3.1 Allokering af fordringer efter de generelle allokeringskriterier

Der findes ikke i dansk ret eller i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne nærmere forskrifter for, hvorledes allokeringen af fordringer skal foretages.

Efter de almindelige allokeringskriterier skal der som udgangspunkt lægges vægt på *tilknytningen* til det *faste driftssteds erhvervs-mæssige aktivitet*. En fordring, som et fast driftssted har modtaget fra tredjemand som vederlag for

en ydelse fra driftsstedet, må ud fra dette kriterium som udgangspunkt allokere til driftsstedet.²⁶⁶

I dansk retspraksis fandt Østre Landsret i TfS 1996, 532 H, at indestående på investeringsfondskonti, der var henlagt af en begrænset skattepligtig person, skulle henføres til et fast driftssted i Danmark. Denne allokering til det faste driftssted må anses som et udslag af indeståendets tilknytning til driftsstedets erhvervsmæssige aktivitet.²⁶⁷

Fra hollandsk retspraksis kan henvises til Hoge Raads dom af 27. marts 1991, hvor den ved en uventet betaling indtrådte kursgevinst på en fordring blev allokere til et fast driftssted i Tyrkiet, selv om den skattepligtige, der var hjemmehørende i Holland, i flere år ikke havde medtaget fordringen i regnskaberne for det tyrkiske faste driftssted.²⁶⁸

Som det andet allokeringskriterium skal der lægges vægt på foretagendets *ledelses hensigt på dispositionstidspunktet*. De danske domstole har endnu ikke haft lejlighed til at lægge afgørende vægt på dette kriterium ved allokeringen af fordringer, men Landsskatteretten har i LSRM 1981, 197 og LSRM 1983, 60 lagt vægt på forhold, som må anses som et udslag af kriteriet.

I LSRM 1981,197 fandt Landsskatteretten, at renteindtægter fra sælgerpantebreve ikke skulle medtages ved indkomstopgørelsen for et fast driftssted i Danmark, mens Landsskatteretten kom frem til det modsatte resultat i LSRM 1983, 60. Den for Landsskatteretten afgørende forskel har formentlig været, at pantebrevene i LSRM 1983, 60 ikke var udskilt af interessentskabets regnskab.²⁶⁹

I tysk retspraksis har *Bundesfinanzhof* i dom af 19. november 1991 anvendt ledelsens hensigt som det afgørende kriterium i en sag, hvor tilknytningen til den erhvervsmæssige aktivitet hos de enkelte dele af foretagendet ikke var klar.²⁷⁰

Sagen vedrørte det parallelle problem om opgørelsen af den til Tyskland begrænset skattepligtige formue. Et japansk selskab havde en bankfilial (et fast driftssted) i Tyskland. I indkomstårene 1982/1983 og 1983/1984 havde den tyske filial overført henholdsvis ca. DM 24 mio. og ca. DM 22 mio. til det japan-

266 Jf. nedenfor kapitel 11.3.3.1 (s. 490 ff.) om vederlag i næring.

267 Jf. nedenfor kapitel 10.3.3.3 (s. 495 ff.) om renter af indestående på investeringsfondskonti.

268 Hoge Raads dom af 27. marts 1991 er refereret ovenfor kapitel 6.4.1.2 (s. 237).

269 Jf. Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 212. Se om kendelserne nedenfor kapitel 11.3.3.1 (s. 491 f.).

270 Jf. Bundesfinanzhofs dom af 19. november 1991, jf. Recht der Internationalen Wirtschaft 1992, 956.

ske hovedkontor, som delvist anvendte beløbene til udlodning til selskabets aktionærer. De overførte beløb oversteg ikke det overskud, der var indtjent hos det faste driftssted. De tyske skattemyndigheder gjorde gældende, at de nævnte beløb stadig skulle anses som en del af det faste driftssteds erhvervsformue ved indkomstårets udløb.

Bundesfinanzhof fastslog generelt, at der ved allokeringen af aktiver skal lægges afgørende vægt på, om aktiverne er knyttet til driftsstedets erhvervsmæssige aktivitet.²⁷¹ Hvis det ikke entydigt er muligt at allokere et aktiv til enten det faste driftssted eller til hovedkontoret, vil allokeringen ifølge Bundesfinanzhof normalt afhænge af foretagendets ledelses hensigt, som særligt lader sig fastslå på baggrund af regnskabet. Regnskabet bliver derved kun et *indicium* for, hvortil det pågældende aktiv skal allokeres.

Herefter fastslog Bundesfinanzhof, at den andel af de i sagen overførte beløb, der allerede inden indkomstårets udløb var udbetalt som *udlodning* til selskabets aktionærer, i hvert fald ikke længere kunne siges at tjene driftsstedets formål. Denne andel af de overførte beløb skulle derfor ikke allokeres til det faste driftssted.

Heller ikke den andel af de overførte beløb, som *ikke* kunne siges at være anvendt til udlodning, skulle allokeres til det faste driftssted. Ganske vist kunne hverken de geografiske forhold eller regnskabet i sig selv være afgørende, men selve overførelsen af beløbene til det japanske hovedkontors konto, samt det forhold, at beløbene ikke længere var medtaget i regnskabet for det faste driftssted, dokumenterede *ledelsens hensigt* om, at beløbene fremover skulle allokeres til hovedkontoret. Der var herved skabt en formodning for, at beløbene fremover skulle være til gavn for det japanske hovedkontor og ikke for det faste driftssted i Tyskland. Denne formodning kunne konkret ikke afkræftes.²⁷²

I dom af 27. april 1960 har den hollandske Hoge Raad ved allokeringen af værdipapirer ligeledes lagt vægt på skatteyderens hensigt og hvorledes han havde forholdt sig med værdipapirerne, jf. referatet af dommen ovenfor kapitel 6.4.1.2 (s. 236 f.).

271 Jf. Bundesfinanzhofs dom af 19. november 1991, jf. Recht der Internationalen Wirtschaft 1992, 956, særligt s. 958: "Wirtschaftsgüter dienen dem Gewerbe der inländischen Betriebsstätte, wenn sie nach ihrer Zweckbestimmung der Erreichung des Betriebszwecks dienen".

272 Jf. Bundesfinanzhofs dom af 19. november 1991, jf. Recht der Internationalen Wirtschaft 1992, 956, særligt s. 959. Dommen minder om TfS 1993, 7 H, hvor der (som et af problemerne) var tale om en overførelse af midler fra et fast driftssted i Danmark til det amerikanske hovedkontor til udlodning til selskabets moderselskab. I TfS 1993, 7 H var spørgsmålet imidlertid, om der var grundlag for at beskære driftsstedets rentefradrag for lån, optaget hos andre koncernselskaber i forbindelse med udlodningen. Se om TfS 1993, 7 H ovenfor kapitel 10.3.1 (s. 448 ff.).

11.3.2 Nødvendig driftskapital som allokeringskriterium

I hidtidig dansk teori og i enkelte administrative afgørelser er det gjort gældende, at man ved allokeringen af renteindtægter til en begrænset skattepligtigs faste driftssted i Danmark skal lægge afgørende vægt på kriteriet *nødvendig driftskapital*. Der synes imidlertid at være nogen uenighed om, hvilke konsekvenser der skal drages heraf.

Erna Christensen m.fl. har vedrørende indkomstopgørelsen for et fast driftssted i Danmark udtalt:²⁷³ "Skattepligten omfatter også eventuelle renter af den i virksomheden indestående kapital og af eventuel herværende sikkerhedskapital. Et udenlandsk selskab, der driver erhvervsmæssig virksomhed her i landet, skal medregne renteindtægten af den for virksomheden her nødvendige driftskapital. Renter som hidrører fra kapital anbragt her i landet er kun skattefri, hvis det klart fremgår af anbringelsesmåden, at midlerne ikke er nødvendige for driften, jf. RR 1977 SM 214."

Denne udtalelse er i overensstemmelse med *Statsskattedirektoratets afgørelse RR 1977 SM 214*. I sagen var et hollandsk aktieselskab interessant i et dansk interessentskab. Inter essentskabet investerede overskydende likviditet på kontomarkedsindsud i en dansk bank. I sagen var der ifølge oplysningerne tale om likvide midler, som oversteg interessentskabets arbejdskapitalbehov. Statsskattedirektoratet udtalte, "... at udenlandske selskaber, som driver skattepligtig virksomhed her i landet, eller som deltager i sådan virksomhed, må medregne renter af den for virksomheden nødvendige driftskapital. Hvad angår bankindestående og lignende må det klart fremgå af anbringelsesmåden, at midlerne ikke er nødvendige for driften for at renteindtægten kan anses for skattefri".

Derimod synes *Aage Michelsen* at have indtaget en betydeligt mere restriktiv holdning til, hvilke renteindtægter der kan allokere til en begrænset skattepligtigs faste driftssted i Danmark. Aage Michelsen har citeret fra den ovennævnte fremstilling af *Erna Christensen m.fl.*, men har i stedet for det ovenfor angivne citat citeret følgende om omfanget af danske selskabers *udlandslempelse*: "Renteindtægter af kapitaler i udlandet kan kun betragtes som virksomhed i udlandet i det omfang, hvor kapitalanbringelsen har været strengt nødvendig for driften af den udenlandske virksomhed". Aage Michelsen synes at give udtryk for, at dette citat (også) giver en dækkende beskrivelse vedrørende indkomstopgørelsen for et fast driftssted i Danmark.²⁷⁴

²⁷³ Jf. *Erna Christensen, Alex Dalgaard og Erik M. Hansen: Selskabsbeskatning*, 18. udg., 1998, s. 171 f.

²⁷⁴ Jf. *Aage Michelsen: International skatteret*, 2. udg., s. 214 f. med citat fra *Erna Christensen, Alex Dalgaard og Erik M. Hansen: Selskabsbeskatning*, 15. udg., 1995, s. 258 (gentaget i 18. udg., 1998, s. 272).

Denne analogislutning fra reglerne om beregning af udlandslempelse til reglerne om opgørelsen af et fast driftsstedes indkomst er efter min opfattelse kritisabel. Det forhold, at der i relation til beregningen af udlandslempelsen måtte gælde en snæver afgrænsning af, hvilke indtægter der kan medtages, kan ikke uden videre overføres til diskussionen om opgørelsen af indkomsten for et fast driftssted. Beregningen af *udlandslempelse* er en særlig regel, som ikke (længere) primært har til opgave at forhindre international dobbeltbeskatning, men som *reelt begunstiger* danske selskaber med indkomst fra virksomhed i udlandet. Det er derfor mere nærliggende at begrænse omfanget af den indkomst, der berettiger til udlandslempelsen, end at opstille begrænsninger for, hvilke renteindtægter der skal medtages i et fast driftsstedes indkomstopgørelse til brug for dobbeltbeskatningslempelse eller ved afgrænsningen af skattepligten efter KSL § 2, stk. 1, litra d, og SEL § 2, stk. 1, litra a.²⁷⁵

Til støtte for at lægge afgørende vægt på kriteriet *nødvendig driftskapital* ved allokeringen af fordringer kan der argumenteres for, at kun renter mv. af sådan kapital kan anses som erhvervsmæssige. Dette synspunkt er kritiseret ovenfor kapitel 8.4.2 (s. 309 ff.).

Endvidere kan der argumenteres for, at kriteriet som et allokeringsskriterium fastlægger, hvornår fordringer har den fornødne tilknytning til det faste driftssted. Heller ikke som allokeringsskriterium skal kriteriet imidlertid tillægges nogen afgørende vægt. Der kan for det første hverken i OECD's modeloverenskomst eller i kommentarerne hertil eller i dansk skattelovgivning findes støtte for, at der netop i relation til allokeringen af fordringer skulle anvendes et specielt allokeringsskriterium. Heller ikke i retspraksis kan der findes støtte for synspunktet.

I TfS 1996, 532 H blev der fra skatteyderens advokat procederet på kriteriet *nødvendig driftskapital*. Alligevel antog Østre Landsret, at renter fra investeringsfondskonti skulle medtages i indkomstopgørelsen for det faste driftssted. Højesteret, som ikke anså betingelserne for et fast driftssted for opfyldt, nævnte i øvrigt heller ikke kriteriet ved afvisningen af at medtage indtægterne som en del af indkomsten fra fast ejendom i Danmark. I præmisserne er det blot anført, at Højesteret ikke fandt grundlag for at sidestille renter fra de pågældende investeringsfondskonti med indtægter, der oppebæres fra ejendommene.²⁷⁶

Endelig vil kriteriet *nødvendig driftskapital* kunne føre til resultater, der kan have karakter af vilkårlighed. Eksistensen af en driftskapital forudsætter nor-

²⁷⁵ Jf. om udlandslempelse ovenfor kapitel 8.4.2.2.5 (s. 330 ff.).

²⁷⁶ Jf. nedenfor kapitel 11.3.3.3 (s. 495 ff.).

malt, at et fast driftssted betaler sine løbende udgifter fra en folio og ikke f.eks. ved træk på en kassekredit. Endvidere vil kriteriet om nødvendig driftskapital kunne føre til, at et driftssted, der har optaget et større flerårigt lån til en investering, og som sparer op til tilbagebetalingen af lånet, ikke skal medtage renteindtægterne fra opsparingen i indkomstopgørelsen, selv om renteudgifterne på lånet fradrages i driftsstedets indkomstopgørelse. Tfs 1990,125 LSR illustrerer et tilsvarende problem i relation til udlandslempelse.²⁷⁷

11.3.3 Gennemførelsen af allokeringen af fordringer

11.3.3.1 Fordringer modtaget som vederlag i næring

Når der fra tredjemand modtages en fordring som vederlag for en erhvervsmæssig ydelse, består der en nær forbindelse mellem ydelsen og fordringen. Praksis om vederlagsnæring for kursgevinster kan bl.a. ses som et udslag heraf.

I tiden indtil kursgevinstloven var kursgevinster på fordringer, der var modtaget som vederlag i næring, skattepligtige, mens omvendt kurstab på sådanne fordringer var fradragsberettigede, jf. SL §§ 4-6. Denne praksis blev videreført i kursgevinstloven med KGL 1987 § 4.²⁷⁸ Ved ændringen af kursgevinstloven med virkning fra og med indkomståret 1998 blev dette ændret, idet man indførte et asymmetrisk situation, hvor kursgevinster på fysiske personers fordringer, der er modtaget som vederlag i næring, omfattes af den almindelige mindsterenteregulering, mens tab på tilsvarende fordringer er fradragsberettigede, jf. KGL § 17.²⁷⁹ Det forhold, at man i praksis indførte *skattefrihed for kursgevinster* på fordringer omfattet af vederlagsnæring, skal ikke tillægges nogen betydning ved afgørelsen af, om sådanne fordringer og de dertil knyttede skattepligtige indtægter og udgifter skal *allokeres* til et fast driftssted eller ej.

Denne nære forbindelse mellem den leverede ydelse og den fordring, der modtages som vederlag, skal tillægges stor betydning ved allokeringen mellem forskellige dele af foretagendet. Hvis et fast driftssted som vederlag for en af driftsstedet leveret erhvervsmæssig ydelse modtager en fordring, må denne fordring anses at have en sådan tilknytning til den erhvervsmæssige

²⁷⁷ Jf. herom Svend Erik Holm i Tfs 1990, 281 og ovenfor kapitel 8.4.2.2.5 (s. 333 f.).

²⁷⁸ Jf. Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning I, s. 600 og s. 618 (om SL §§ 4-6); Jan Pedersen i Skatteretten 1, 2. udg., s. 371 ff.; Jens Olav Engholm Jacobsen i Skatteretten 1, 2. udg., s. 494 ff.; Lida Hulgaard i Lærebog om indkomstskat, 7. udg., bind 1, s. 184 ff.

²⁷⁹ Jf. Margrethe Nørgaard i Lærebog om indkomstskat, 8. udg., s. 424 f.; Kjeld Hemmingsen i Almen Skatteret, 1998/99, s. 324.

aktivitet hos det faste driftssted, at der må gælde en *formodning* for, at indkomst fra fordringen i form af renter og kursgevinster/-tab skal allokere til det faste driftssted. I de to kendelser LSRM 1981, 197 og LSRM 1983, 60 tog Landsskatteretten stilling til, om indtægter i form af renter og kursgevinster fra *sælgerpantebreve* kunne anses for omfattet af begrænset skattepligt til Danmark.

I begge afgørelser blev det af Landsskatteretten antaget, at der forelå virksomhed med fast driftssted i Danmark. I *LSRM 1981, 197* modtog en muremester, der var fraflyttet Danmark, renter og kursgevinster fra sælgerpantebreve. Han havde i en årrække været interessent i et interessentskab, hvis indtægter dels hidrørte fra udlejning af beboelseslejligheder, dels fra fortjeneste ved salg af ejerlejligheder. Ved interessentskabets salg af ejerlejligheder blev sælgerpantebrevene udstedt til de enkelte interessenter, og de pantebreve, der blev udstedt til muremesteren, blev straks efter tinglysning fremsendt til hans bankforbindelse, hvor de blev lagt i et depot lydende på hans navn. Landsskatteretten udtalte:

“Idet Landsskatteretten lagde til grund, at de pågældende sælgerpantebreve – udstedt til klageren som fordringshaver ved fremkomst efter tinglysning – var indgået direkte i åbent depot på klagerens navn i en herværende bank, kunne retten tiltræde klagerens påstand om, at pantebrevene havde opnået en af det herværende driftssted uafhængig eksistens, således at de omhandlede renter og kursgevinster ikke kunne medtages til beskatning her i landet med hjemmel i kildeskattelovens § 2.”

I *LSRM 1983, 60* deltog en i Schweiz hjemmehørende person i et interessentskab, som ifølge Landskatterettens kendelse drev virksomhed fra et fast driftssted i Danmark med udstykning og salg af parceller. Spørgsmålet var også her, om modtagne sælgerpantebreve skulle allokere til interessentens faste driftssted i Danmark. Herom udtalte Landsskatteretten:

“Da pantebreve, modtaget i forbindelse med salg af grunde, ikke havde været udskilt af interessentskabets regnskab og derfor havde været en del af interessentskabets formue, fandt retten, at indestående i interessentskabet måtte henføres til det faste driftssted, og at det derfor var med rette, at disse indeståender var medregnet ved opgørelsen af klagerens skattepligtige formue.”

I *LSRM 1983, 60* var pantebrevene i modsætning til *LSRM 1981, 197* fortsat medtaget i *interessentskabets regnskab*. Det må ud fra præmisserne antages at være denne forskel, der førte til et forskelligt resultat i de to kendelser.²⁸⁰

280 Jf. Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 212.

Regnskabets udvisende dokumenterede den skattepligtiges hensigt om, at pantebrevene skulle henføres til det faste driftssted.

Resultatet i LSRM 1981, 197, *kan* på trods af den dokumenterede hensigt på dispositionstidspunktet *diskuteres*. Henset til sælgerpantebrevenes nære tilknytning til det faste driftssteds erhvervsmæssige aktivitet ville man i hvert fald ikke have kunnet bebrejde Landsskatteretten, såfremt kendelsen havde fået det modsatte udfald.

Såfremt muremesteren i LSRM 1981, 197 havde solgt pantebrevene, ville der derimod ikke have været tvivl om, at han ville have kunnet overføre provenuet heraf til sit udenlandske hovedkontor. Det er et lignende synspunkt, der i relation til praksis om vederlagsnæring har givet det udslag, at der ikke er tale om vederlagsnæring, hvis en person erhverver et pantebrev på det åbne marked for det provenu, han har modtaget ved salg af et vederlagsnæringspantebrev.

11.3.3.2 Fordringer modtaget som led i bankvirksomhed

Det hører til en banks primære aktivitet at foretage udlån. Ved allokeringen af renter og kursgevinster fra bankers udlån kan det, da *force of attraction*-princippet ikke finder anvendelse, indledningsvis slås fast, at det ikke i sig selv er afgørende, om låntager er hjemmehørende i driftsstedsstaten, i domicil landet eller evt. i en tredjestat. Denne konstatering løser imidlertid ikke problemerne vedrørende allokeringen, snarere tværtimod.

Ved revisionen af OECD's modeloverenskomst i 1994 blev problemet om interne overførelser af helt eller delvis *uerholdelige udlån* viet en særlig opmærksomhed.

I OECD's kommentarer diskuteres særligt allokeringen af tab på udlån, som opstår efter (et forsøg på) en intern overførelse af fordringer.²⁸¹ I denne situation understreges det i kommentarerne, at der må foreligge forretningsmæssige grunde for at acceptere, at der er foretaget en intern overførelse. En *beslutning fra foretagendets ledelse*, som evt. også måtte være nedfældet i regnskaber mv., er således ikke i sig selv tilstrækkelig til, at man skal acceptere, at der er sket en intern overførelse.

Hvis der konstateres en intern overførelse fra f.eks. hovedkontoret til et fast driftssted, er dette i realiteten udtryk for, at der er foretaget en allokering to gange. Hermed er det nemlig dels lagt til grund, at fordringen *før* den interne

281 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 15.2 ff., jf. om interne overførelser af fordringer nedenfor kapitel 14.3 (s. 627 ff.).

overførelse skulle allokere til hovedkontoret, og at fordringen *efter* den interne overførelse skal allokere til det faste driftssted. OECD's kommentarer vedrørende interne overførelser af helt eller delvis uerholdelige lån er, selv om de omhandler en speciel situation, derfor et udslag af almindelige principper for allokeringen, nemlig at der ved allokeringen må tages udgangspunkt i tilknytningen til den erhvervsmæssige aktivitet hos de enkelte dele af foretagendet.

Det afgørende synspunkt ved allokeringen af en banks fordringer må som udgangspunkt være, hvilken virksomhedsdel der primært har udført *den erhvervsmæssige aktivitet*, som har resulteret i udlånet. Det er naturligvis af betydning, hvilken virksomhedsdel der har udfærdiget lånedokumenter mv., men dette er næppe i sig selv afgørende. Selve udlånsforretningen består af en lang række momenter som f.eks. den indledende kontakt til kunden, vurderingen af kundens soliditet, forhandlinger om vilkår osv., og selve udfærdigelsen og underskrivelsen af lånedokumenterne er blot nogle af disse momenter.²⁸²

Derimod skal der næppe lægges nogen særlig vægt på, hvorfra de midler, der udlånes, hidrører. Et sådant kriterium ville dels give vilkårlige resultater, dels være umuligt at praktisere i en bank med en række ind- og udlån.

De danske skattemyndigheder fulgte i har tidligere praksis en lempelig fortolkning af, hvornår bankers tilgodehavender kunne allokere til et fast driftssted (en bankfilial) i udlandet. Denne praksis har Skatteministeriet, Departementet, søgt at skærpe med virkning fra 1. januar 1996, jf. TfS 1995, 737 MIN.

Spørgsmålet er særligt af betydning, når det faste driftssted ligger i en stat med lavere skattesatser mv. end de danske, og der efter en indgået overenskomst skal lempes efter *eksempionsmetoden* eller *matching credit-metoden*. Tidligere, hvor den danske selskabsskat var betydeligt højere end nu, og der yderligere var mulighed for at få store nedslag i skatten som følge af udlandslempelse, var den skattemæssige fordel forbundet med allokeringen af lukrative udlån til et sådant fast driftssted endnu større.

I TfS 1985, 114 MIN udtalte Skatteministeriet, Departementet, sig på baggrund af en forespørgsel om udlandslempelse i medfør af dagældende SEL § 17, stk. 2. En dansk bank havde etableret sig i udlandet med såvel datterselskaber som med filialer. Valget af organisationsform i udlandet var ifølge banken begrundet i lokale myndigheders krav til bl.a. kapitalens størrelse. Baggrunden

282 Jf. OECD: Transfer Pricing and Multinational Enterprises – Three Taxation Studies, 1984, s. 68 f., punkt 84 ff.

for at etablere sig i udlandet var, at de dagældende danske *valutarestriktioner* i et vist omfang hindrede danske banker i at yde lån i fremmed valuta. Ifølge bankens redegørelse om forretningsgangen ved en udenlandsk filials udlån til en dansk kunde blev selve låneaftalen udarbejdet og underskrevet af det danske hovedkontoret, ligesom låntagers ydelser på lånet omregnet til danske kroner blev indbetalt til det danske hovedkontor. For sin indsats modtog hovedkontoret en intern (fiktiv) *formidlingsprovision*, mens selve rentebeløbet blev vidersendt til den udenlandske filial. Den danske kunde havde formelt sin konto hos den udenlandske filial, og det var filialen, som stod for den nødvendige refinansiering.

Skatteministeriet anerkendte, at de beskrevne udlån til danske kunder måtte kvalificeres som *virksomhed i udlandet*, hvorfor der kunne indrømmes udlandslempelse. Der kan næppe være nogen tvivl om, at udlånene efter Skatteministeriets opfattelse også måtte allokere til de udenlandske bankfilialer ved opgørelsen af driftsstedindkomsten til brug for dobbeltbeskatningslempelse efter LL § 33 eller efter en overenskomst.

I TfS 1995,737 MIN meddelte Skatteministeriet, Departementet, at udtalelsen i TfS 1985, 114 MIN var truffet på baggrund af de dagældende valutarestriktioner vedrørende lån i fremmed valuta til danske kunder, hvorfor Skatteministeriet nu i stedet kunne anbefale at *ændre praksis* med virkning for lån optaget efter den 1. januar 1996. Ifølge den nye praksis vil et danske pengeinstituts nettoindkomst af udlån til valutaindlændinge som udgangspunkt være dansk indkomst, som hverken berettiger til udlandslempelse eller til dobbeltbeskatningslempelse efter LL § 33 eller efter en overenskomst. Kun hvis der er en *forretningsmæssig begrundelse* herfor, f.eks. en særlig faglig ekspertise med finansiering af aktiviteter i det pågældende område, vil udlån kunne henføres til en udenlandsk filials indkomst.

Begge udtalelser fra Skatteministeriet kan kritiseres for at være for *unuancerede*.²⁸³

I en situation, hvor det efter valutareglerne er *forbudt* indenlandske banker at yde lån i udenlandsk valuta, er der forretningsmæssig substans bagved allokeringen af udlån til en udenlandsk filial. I en sådan situation må det anses for korrekt, når Skatteministeriet i udtalelsen i TfS 1985, 114 MIN vil henføre udlån til den udenlandske bankfilial, og det må her, da der er tale om en intern ydelse med en nær forbindelse til foretagendets indkomstskabende aktivitet,

283 Jf. kritisk til TfS 1995, 737 MIN også Inge Beicher og Clive M. Baxter i den danske nationalrapport til IFA-kongressen i 1996, jf. Cahiers LXXXIa, s. 345 ff., særligt s. 362 f.

“blot” sikres, at der til det danske hovedkontor beregnes en intern arms længde provision for kontakten til kunden og det udførte arbejde. Det problematiske ved *1985-udtalelsen* er, at der ikke tages forbehold for de tilfælde, hvor valutarestriktioner *ikke* forhindrer det danske hovedkontor i selv at foretage udlån til sine danske kunder. I en situation som den i udtalelsen beskrevne burde udlån, såfremt der ikke var særlige valutarestriktioner, allokere til det danske hovedkontor, som har haft kontakten til kunden, og som reelt har udført alt arbejdet.

Omvendt synes *TfS 1995, 737 MIN* at give udtryk for en for unuanceret afvisning af at allokere udlån til et fast driftssted i udlandet. Udtalelsen kan muligvis ses som udslag af, at det i praksis ofte vil være bankens danske hovedkontor, som har kontakten til de danske kunder, og som udfører de fleste aktiviteter i forbindelse med sådanne udlån. Dette ændrer imidlertid ikke ved, at der må foretages en *konkret vurdering*, og at den omstændighed, at de danske kunder er hjemmehørende i Danmark, ikke i sig selv er afgørende for allokeringen. Det i udtalelsen fremførte eksempel på en forretningsmæssig begrundelse for at henføre udlån til en udenlandsk filial (faglig ekspertise med finansieringen af aktiviteter i det pågældende område) må anses som et meget klart eksempel på, at udlån til en dansk kunde skal henføres til en udenlandsk bankfilial. Eksemplet kan derfor ikke anses at danne en ydre grænse for, hvilke lån der kan henføres til et udenlandsk fast driftssted.

11.3.3.3 Indestående på investeringsfondskonti

Henlæggelse til investeringsfonds kan i medfør af investeringsfondsloven fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Det beløb, der kan henlægges til investeringsfonds, beregnes på baggrund af indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed, jf. IFL § 4, og skal indsættes på særlige bankkonti. I Østre Landsrets dom i *TfS 1996, 532 H* samt i de to landsskatteretskendelser *TfS 1986, 170 LSR* og *TfS 1988, 393 LSR* er der taget stilling til, hvorvidt renter af indestående på investeringsfondskonti skal allokere til et fast driftssted i Danmark.

I *TfS 1996, 532 H* deltog en i Schweiz bosiddende person i to danske personelskaber (henholdsvis et interessentskab og et kommanditselskab), der udlejede fast ejendom i Danmark. *Østre Landsret* lagde til grund, at udlejningsvirksomheden måtte anses som erhvervsvirksomhed med fast driftssted efter den dagældende KSL § 2, stk. 1, litra c (nu: litra d).²⁸⁴ Indestående på investeringsfondskonti, der var henlagt på baggrund af deltagelsen i udlejningsvirksom-

284 Jf. om indkomstkvalifikation ovenfor kapitel 8.1.2.1 (s. 296 ff.).

heden, fandtes at have en så nær tilknytning til udlejningsvirksomheden, at renteindtægterne fra kontiene blev anset for omfattet af den begrænsede skattepligt efter KSL § 2, stk. 1, litra c (nu: litra d). For så vidt angår den dansk-schweiziske overenskomst fandt Østre Landsret, at renterne under henvisning til art. 11, stk. 3, (svarer til OECD's modeloverenskomsts art. 11, stk. 4) jf. art. 7, stk. 1, kunne beskattes i Danmark.

Henlæggelserne til investeringsfonds blev foretaget individuelt hos de enkelte selskabs deltagere, hvorfor henlæggelserne ikke var medtaget i personselskabernes regnskaber. Østre Landsret anså således det forhold, at henlæggelser til investeringsfonds var foretaget på baggrund af erhvervsindkomst fra et fast driftssted i Danmark, for tilstrækkeligt til, at indeståendet måtte allokere til det faste driftssted.

Højesteret fandt i modsætning til Østre Landsret ikke, at betingelserne for et fast driftssted i Danmark var opfyldt. Da renteindtægterne efter Højesterets vurdering ikke kunne anses som indkomst fra en fast ejendom efter KSL § 2, stk. 1, litra d (nu: litra e), var renteindtægterne ikke omfattet af den danske skattepligt. Det fremgår ikke klart af Højesterets præmisser, hvorledes sagen *ville være* blevet bedømt, såfremt betingelserne om et fast driftssted havde været opfyldt. Den indgående diskussion i præmisserne om betingelserne for et *fast driftssted* synes dog at pege i retning af, at Højesteret forudsætningsvis er gået ud fra, at renteindtægterne *i givet fald* ville skulle allokere til det faste driftssted.²⁸⁵

Østre Landsret fulgte med sin dom i TfS 1996, 532 H resultatet fra tidligere kendelser fra Landsskatteretten.

I *TfS 1986, 170 LSR* havde en begrænset skattepligtig indtægt fra bortforpagtning af et landbrug og havde foretaget henlæggelser til investeringsfonds på baggrund heraf. Landsskatteretten fandt på baggrund af reglerne i investeringsfondsloven, at indeståendet på investeringsfondskontiene var omfattet af dansk formueskattepligt, jf. KSL § 2, stk. 2, og at renterne heraf var omfattet af dansk indkomstskattepligt, jf. KSL § 2, stk. 1. Det kan ikke af præmisserne ses, om Landsskatteretten anvendte bestemmelsen om erhvervsindkomst fra fast driftssted eller bestemmelsen om indkomst fra en fast ejendom.

I *TfS 1988, 393 LSR* havde en i England bosiddende skatteyder foretaget henlæggelse til investeringsfonds på baggrund af indkomst fra nogle udlejningsejendomme i Danmark. Landsskatteretten fandt, at der forelå et fast driftssted i Danmark. Renterne fra de omhandlede investeringsfondskonti fandtes omfattet af dansk skattepligt, idet Landsskatteretten både henviste til *litra d*, og til *li-*

285 Se muligvis anderledes Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 212.

tra, i KSL § 2, stk. 1. Uden nærmere uddybning fastslog Landsskatteretten, at beskatningsretten efter den dansk-engelske overenskomst tilkom Danmark.

Aage Michelsen har kritiseret, at renter fra investeringsfondskonti i Østre Landsrets dom i TfS 1996, 532 H og i de nævnte landsskatteretskendelser blev anset for omfattet af begrænset skattepligt til Danmark.

Aage Michelsen har støttet sin kritik på, at der "... ikke er nogen nødvendig driftsmæssig forbindelse mellem indeståendet på investeringsfondskonti og erhvervsvirksomheden. Der er ikke noget til hinder for at indeståendet anvendes til anskaffelse af afskrivningsberettigede aktiver, der intet har med den virksomhed at gøre, på grundlag af hvis underskud henlæggelsen er foretaget."²⁸⁶

Denne kritik af at henhøre indestående på investeringsfondskonti til et *fast driftssted* er efter min opfattelse ikke berettiget. Det afgørende synspunkt må være, at indeståendet på investeringsfondskonti er henlagt på grundlag af overskuddet i *et fast driftssted* i Danmark og er fratrullet ved opgørelsen af driftsstedets indkomst. Hermed har indeståendet en sådan tilknytning til driftsstedets erhvervsmæssige aktivitet, at det skal allokeres til driftsstedet. Det forhold, at indeståendet på et senere tidspunkt kan anvendes til erhvervelse af afskrivningsberettigede aktiver i et andet fast driftssted eller bygninger i Danmark, kan ikke tillægges afgørende betydning, så længe beløbene henstår uberørt på investeringsfondskonti.

Tilsvarende resultat må antages at gælde, hvor der er tale om en fuldt skattepligtig persons henlæggelse på baggrund af overskud hos et *fast driftssted i udlandet*. Investeringsfondshenlæggelserne beregnes på baggrund af den samlede virksomhed, jf. IFL § 4. Såfremt indeståendet på investeringsfondskonti består af henlæggelser beregnet på baggrund af både det faste driftsstedes overskud og overskud fra øvrig virksomhed, må der ske en *fordeling* af renterne fra investeringsfondskonti i forhold til det fradrag for henlæggelser, der er allokeret til det faste driftssted, henholdsvis hovedkontoret.

11.3.3.4 Indestående på bankkonti, børsnoterede obligationer mv.

Penge, som et fast driftssted modtager som led i sin erhvervsmæssige aktivitet, f.eks. kunders betaling for varer, må som udgangspunkt allokeres til driftsstedet. Det ville ikke være i overensstemmelse med de almindelige allo-

²⁸⁶ Jf. Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 212. Se ovenfor kapitel 8.1.2.1 (s. 298) om Aage Michelsens kritik vedrørende indkomstkvalifikationsproblemet i TfS 1996, 532 H.

keringskriterier, hvis man f.eks. generelt allokerede likvide midler til hovedkontoret.

Såfremt penge indsættes på *konto i et pengeinstitut*, må dette indestående som udgangspunkt skulle allokere til samme del af foretagendet, som pengene skulle allokere til. Heraf følger, at hvis et fast driftssted har indsat et beløb, som er erhvervet af driftsstedet, på sin konto i et pengeinstitut, må indeståendet og renterne som udgangspunkt allokere til driftsstedet.

Penges karakter medfører imidlertid, at tilknytningen til den enkelte del af foretagendet *ikke altid* ikke kan karakteriseres som særlig nær. Dette kan føre til, at man ved afgørelsen af, om et fast driftssteds opsparing af likviditet skal henføres til det faste driftssted eller skal anses for overført til hovedkontoret, må lægge en særlig vægt på *ledelsens beslutning*. Hvis midler, som er optjent hos et fast driftssted, henstår på *driftsstedets konto*, må midlerne som udgangspunkt fortsat henføres til driftsstedet. Med likvide midler indsat på bankkonti mv. må sidestilles *børsnoterede obligationer* og andre likvide rentebærende fordringer, der hurtigt vil kunne realiseres. Det kan ikke anses for afgørende, om et fast driftssted sætter modtagne beløb på en konto i et pengeinstitut eller placerer midlerne i likvide obligationer.

Hvor formålet med at erhverve obligationer ikke blot er en kortvarig placering af pengene til senere anvendelse hos driftssted, men i stedet må anses som en *længerevarende anlægsinvestering*, må det vurderes, om det har væsentlig betydning for driftsstedets aktivitet at ligge inde med obligationerne, f.eks. for at opfylde solvenskrav eller lignende. I så fald må obligationerne allokere til det faste driftssted. Mere tvivlsomt er det, om anlægsinvesteringer i obligationer for midler, der er *optjent* af et *fast driftssted*, vil kunne henføres til driftsstedet, men også her må det antages, at obligationerne som udgangspunkt skal allokere til *det faste driftssted*. Det må som udgangspunkt være op til foretagendet selv at vurdere, om et overskud skal forblive hos det faste driftssted eller overføres til hovedkontoret.

Såfremt der efter en overenskomst skal lempes efter *eksemptionsmetoden* eller *matching credit-metoden*, kan der være et skattemæssigt incitament til at lade et i forvejen eksisterende fast driftssted i den anden stat investere i obligationer, når skatteprocenten i denne stat er lavere end i Danmark. Såfremt der i en sådan situation søges overført en betydelig uforrentet kapital til det faste driftssted i udlandet, for at driftsstedet for denne kapital kan foretage passive investeringer i obligationer, må skattemyndighederne kunne kræve, at obligationerne allokere til det danske hovedkontor, med mindre der kan påvises en forretningsmæssig begrundelse for, at netop det faste driftssted skulle erhverve obligationerne.

11.4 Allokering af aktier

11.4.1 Indledning

Ved opgørelsen af et fast driftssteds indkomst efter en overenskomst, skal udbytte fra aktier, der kan henføres til et fast driftssted, medtages i indkomstopgørelsen, jf. art. 10, stk. 4, og art. 7, stk. 2 og 3. Der skal, som der er redegjort for ovenfor kapitel 9.1.4.1.3 (s. 366 ff.), ikke af udtrykket *direkte forbindelse* i art. 10, stk. 4, udledes noget krav om en særlig kvalificeret tilknytning til det faste driftssted for at medtage udbyttet i indkomstopgørelsen. Avancer og tab ved afståelse af aktier skal ligeledes medtages i indkomstopgørelsen for et fast driftssted, hvis aktierne kan henføres til driftsstedet, jf. art. 13, stk. 2. Tilsvarende må det efter intern dansk skatteret antages, at udbytte og aktieavancer og -tab skal henføres til et fast driftssted, såfremt de bagved liggende aktier efter de almindelige allokeringskriterier skal allokere hertil, jf. ovenfor kapitel 8.4.2 (s. 309 ff.) og kapitel 9.1.4.2.1 (s. 370 ff.).

Der er kun i begrænset omfang taget stilling til allokeringen af aktier i offentliggjort dansk skatteretlig praksis.

I *TfS 1989, 605 H* var det de danske skatteyderes hensigt, at det kommanditselskab i Schweiz (Bagger Sørensen K/G), i hvilket de pågældende var selskabsdeltagere, skulle eje aktierne i det schweiziske aktieselskab (Interdandy A/G), således at udbytte fra dette aktieselskab skulle medtages i kommanditselskabets indkomstopgørelse og dermed indgå i den indkomst fra det faste driftssted i Schweiz, som var omfattet af eksemptionslempelsen i Danmark. Hverken Vestre Landsret eller Højesteret anerkendte, at aktierne i Interdandy A/G havde en tilstrækkelig tilknytning til den virksomhed, der blev drevet fra det faste driftssted i Schweiz.²⁸⁷

Peter Dyhr har refereret en *utrykt afgørelse* fra Skattedepartementet fra 1967.²⁸⁸ Departementet udtalte, at der *ikke* var hjemmel til at inddrage aktieavancerne under den begrænsede skattepligt i det forelagte tilfælde, men det blev antaget, at en sådan skattepligt ikke var udelukket og kunne forekomme, hvis der var en meget nær tilknytning mellem driftsstedet og aktiebesiddelsen. Den konkrete sag angik ifølge Peter Dyhr aktier, der tjente til sikkerhed for virksomhedens banklån i Danmark.

Aage Michelsen har antaget, at man næppe kan forestille sig et tilfælde med en større tilknytning end i denne afgørelse.²⁸⁹ Dette udsagn er jeg ikke enig i. Det er antaget, at et lån vil skulle allokere til et fast driftssted (således at bl.a. renteudgifterne skal allokere til det faste driftssted), hvis lånet er optaget *til*

²⁸⁷ Jf. om *TfS 1989, 605 H* ovenfor kapitel 11.1.1.1 (s. 459 ff.).

²⁸⁸ Jf. Peter Dyhr i *U 1974 B, 44*, særligt s. 50.

²⁸⁹ Jf. Aage Michelsen: *International skatteret*, 2. udg., s. 215.

gavn for *det faste driftssted*. Dette gælder, uanset lånet måtte være optaget af hovedkontoret.²⁹⁰ Det er således ikke i sig selv afgørende, hvilken del af foretagendet, der har *optaget* lånet. På baggrund heraf kan det næppe heller i sig selv være afgørende, hvilken del af foretagendet der har *stillet sikkerhed* for lånet. En sammenligning med koncernforhold synes heller ikke at tale for, at der via pantsætning af aktier er skabt en særlig nær tilknytning til det faste driftssted. Hvis et koncernselskab stiller pant for et andet koncernselskabs lån, medfører dette ikke, at man anser ejendomsretten til de pantsatte aktiver for at være overdraget til det låntagende selskab.

Fra administrativ praksis kan endvidere nævnes *SKDM 1968, 49* hvor en fuldt skattepligtig person fik medhold i, at et tab på aktier i et tysk aktieselskab ikke skulle fragå indkomstopgørelsen for hans andel af et tysk interessentskab, hvis aktivitet udgjorde et fast driftssted i Tyskland.²⁹¹ Herved undgik den pågældende, at aktietabet reducerede størrelsen af eksemptionslempelsen i henhold til den dagældende overenskomst med Tyskland. I sagen var der tilsyneladende ingen forbindelse mellem det faste driftssteds erhvervsmæssige aktivitet og aktiebesiddelsen.

Spørgsmålet om allokering af aktier har ikke givet anledning til nogen væsentlig debat i international litteratur og praksis. Heller ikke OECD's kommentarer giver megen vejledning. Det er i kommentarerne til *driftsstedsforholdet* i art. 10, stk. 4, udtalt, at der ikke gælder et princip om *force of attraction*. Udbytte kan kun medtages i driftsstedets indkomstopgørelse, hvis de udbyttegivende aktier kan henføres til det faste driftssted.²⁹²

I tysk ret har *Bundesfinanzhof* i dom af 1. april 1987 taget stilling til, om anparter i et GmbH (selskab med begrænset hæftelse) skulle allokere til et fast driftssted i Tyskland.²⁹³

Et selskab, som var hjemmehørende i USA, havde i flere tyske byer bankfilialer, der hver for sig udgjorde et fast driftssted. Selskabet stiftede i Tyskland et GmbH, som det amerikanske selskab herefter ejede 100 pct. Det omtalte GmbH erhvervede en kommanditistandel i en bank i Tyskland. De tyske skattemyndigheder gjorde gældende, at det amerikanske selskabs anparter i det tyske GmbH skulle anses for omfattet af den begrænsede skattepligt som en del af den udøvede erhvervsvirksomhed i Tyskland gennem faste driftssteder.

290 Jf. ovenfor kapitel 10.3 (s. 448 ff.).

291 Jf. om afgørelsen Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, s. 412.

292 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 10, punkt 31 f.

293 Jf. Bundesfinanzhofs dom af 1. april 1987, jf. Bundessteuerblatt 1987 II, 550.

Bundesfinanzhof udtalte generelt, at et *foretagendes ledelses hensigt* skal være afgørende ved allokeringen af formuegoder, der ikke ud fra deres formål lader sig allokere til den ene del af foretagendet. Dog skal der ikke tages hensyn til ledelsens hensigt, "... wenn er im Widerspruch zu kaufmännischen und wirtschaftlichen Erfordernissen steht". I den konkrete sag fastslog Bundesfinanzhof, at det amerikanske selskab på intet tidspunkt havde henført anparterne i det tyske GmbH til de faste driftssteder i Tyskland, idet anparterne tværtimod i regnskaberne var opført som en del af *hovedkontorets* formue. Der var heller ikke konkret grundlag for at antage, at ejerskabet i GmbH'et havde vedrørt den erhvervsmæssige aktivitet hos de tyske filialer. Det forhold, at GmbH'et ligesom filialerne deltog i virksomhed af samme art (bankvirksomhed) kunne ikke i sig selv medføre, at anparterne skulle henføres til de tyske faste driftssteder.

11.4.2 Gennemførelsen af allokeringen af aktier

For foretagender, der er *næringsdrivende* med køb og salg af aktier, må man i lighed med allokering af varer, jf. herom ovenfor kapitel 11.1 (s. 458 ff.), først og fremmest allokere aktierne til den del af foretagendet, som forestår salgsfunktionen.

Ved allokering af *anlægsaktier* kan det være mere vanskeligt at allokere aktierne efter kriteriet om tilknytningen til det faste driftsstedes erhvervsmæssige aktivitet. Dette medfører, at ledelsens hensigt vil skulle tillægges en større vægt ved allokeringen. Som det fremgår af TfS 1989, 605 H skal skattemyndighederne imidlertid ikke acceptere den allokering, ledelsen for et foretagende har foretaget, når det kan fastslås, at der ikke er nogen tilknytning til det faste driftsstedes erhvervsmæssige aktivitet.

Såfremt et fast driftssted i et vist tidsrum har overskydende likviditet og i stedet for at indsætte beløbet på en bankkonto eller placerer midlerne i fordringer, jf. ovenfor kapitel 11.3.3.4 (s. 497 f.), erhverver likvide børsnoterede aktier, må sådanne aktier som udgangspunkt skulle allokeres til det faste driftssted.

Det forhold, at der anskaffes aktier i et selskab, som er hjemmehørende i driftsstedetsstaten, fører ikke automatisk til, at aktierne skal henføres til det faste driftssted. Dette følger af afvisningen af *force of attraction*-princippet, og end ikke det forhold, at selskabet og det faste driftssted opererer inden for samme branche, fører i sig selv til, at aktierne skal henføres til det faste driftssted.²⁹⁴ Der kan imidlertid være situationer, hvor aktierne i et selskab vil

²⁹⁴ Jf. til illustration heraf Bundesfinanzhofs dom af 1. april 1987, jf. Bundessteuerblatt 1987 II, 550, jf. ovenfor kapitel 11.4.1 (s. 500 f.).

skulle allokeres til et fast driftssted på grund af en nær sammenhæng mellem *det faste driftssteds erhvervmæssige aktivitet* og *den aktivitet, der udøves i selskabet*.²⁹⁵

Dette kunne f.eks. være tilfældet, hvor et foretagende erhverver aktierne i et selskab, som har konkurreret med foretagendets faste driftssted. I en sådan situation vil aktierne kunne henføres til det faste driftssted, såfremt foretagendets ledelse lader det faste driftssted og ikke hovedkontoret erhverve aktierne.

Et andet eksempel kunne være et fast driftssted, som opfører bygninger med henblik på videresalg. Det kan i en sådan situation, bl.a. af hensyn til stempelafgift, være hensigtsmæssigt at lade selvstændige anpartsselskaber eje hver sin ejendom. Herved kan driftsstedet sælge et ejendoms-anpartsselskab i stedet for at sælge selve ejendommen. Sådanne anpartsselskaber vil have en nær tilknytning til det faste driftssteds erhvervmæssige aktivitet, og anparterne heri skal derfor som udgangspunkt allokeres til driftsstedet.

I forhold til kommanditister i et *kommanditselskab* med et *aktieselskab* som *komplementar* kan der opstå et særligt allokeringsproblem, hvor en person ud over at være kommanditist tillige er aktionær i det pågældende aktieselskab, hvis eneste eller væsentligste funktion er at være komplementar i kommanditselskabet. Konstruktionen ses bl.a. hyppigt anvendt i Tyskland, og det har for danske kommanditister, som samtidigt er aktionærer i komplementarselskabet, væsentlig betydning, om aktierne skal henføres til det faste driftssted i Tyskland eller ej.

Efter det i dansk skatteret gældende princip om *skattemæssig transparens* anses de enkelte kommanditister for at drive erhvervsvirksomhed fra et fast driftssted, såfremt kommanditselskabets aktivitet i overenskomstens kilde-land opfylder betingelserne herfor, jf. ovenfor kapitel 5.2.3 (s. 170 ff.). Da aktierne i komplementarselskabet *ikke* vedrører selve driften i kommanditselskabet og dermed heller ikke det faste driftssteds erhvervmæssige aktivitet, skal aktierne i komplementarselskabet næppe allokeres til det faste driftssted. Dette må antages at gælde såvel ved opgørelsen af et fast driftssteds indkomst efter intern dansk skatteret som ved opgørelsen af et fast driftssteds indkomst til brug for overenskomstlempelse i Danmark.

11.5 Immaterielle rettigheder og udviklingsomkostninger

11.5.1 Genstanden for allokeringen

Det gøres i denne afhandling gældende, at allokeringen af indtægter og udgifter skal ske på baggrund af en allokering af foretagendets bagved lig-

295 Jf. Preben Underbjerg Poulsen og Søren Rasmussen: Aktieavancebeskatning, 1995, s. 140 ff.

gende *indkomstgrundlag*, herunder en forudgående allokering af foretagendets aktiver og passiver.

Ved allokeringen af *royalties* fremgår sammenkædningen mellem de modtagne indtægter og de bagved liggende rettigheder i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne af art. 12, stk. 3, (“... såfremt den rettighed eller ejendom, som ligger til grund for de nævnte royalties”). Sammenkædningen mellem allokeringen af kapitalgevinster og allokeringen af de enkelte aktiver fremgår af art. 13, stk. 2. I intern dansk skatteret var der tidligere udtrykkeligt i ordlyden af LSI § 13, 3. punktum, en sammenkædning mellem begrænset skattepligt for kapitalgevinster og begrænset skattepligt for afkastet. Bestemmelsen omfattede også immaterielle rettigheder, og der blev ikke tilsigtet nogen ændring af denne sammenkædning ved ophævelsen af lov om særlig indkomst, hvorved de tilsvarende kapitalgevinster blev omfattet af 6. punktum i KSL § 2, stk. 1, litra d, og SEL § 2, stk. 1, litra a.²⁹⁶

Tilsvarende følger det af det generelle synspunkt, at også *udviklingsomkostninger* og *omkostninger til vedligeholdelse* af immaterielle rettigheder skal allokeres på baggrund af en forudgående allokering af de bagved liggende rettigheder.

I *OECD's kommentarer* til modeloverenskomsten blev der ved *1994-revisio-
nen* imidlertid indføjet et nyt punkt vedrørende udviklingsomkostninger, hvori der tages afstand fra en fremgangsmåde, hvorefter *ejendomsretten* til en immateriel rettighed henføres til kun den ene del af foretagendet, og at denne del af foretagendet herefter skal modtage interne royalties fra de øvrige dele af foretagendet. Det foreslås i stedet at foretage en fordeling af udviklingsomkostningerne.²⁹⁷

OECD's kommentarer giver ikke nogen udtømmende vejledning om, hvorledes allokeringen rent faktisk skal gennemføres. Den i kommentarerne foreslåede fremgangsmåde vil kunne give et præcist resultat i en situation, hvor det allerede *på udviklingstidspunktet* ligger klart, hvilken brug de enkelte dele af foretagendet vil gøre af de resultater, som fremkommer ved udviklingsarbejdet, f.eks. immaterielle rettigheder. Derimod vil allokeringen få en mere vilkårlig karakter, såfremt der sker en forskydning af det faste driftsstedes og hovedkontorets anvendelse af de immaterielle rettigheder i forhold til den anvendelse, som blev forudsat i forbindelse med fordelingen af udviklingsomkostningerne. Der er heller ikke i kommentarerne taget stilling til, hvorledes man skal allokere licensindtægter eller kapitalgevinster fra immaterielle rettigheder.

296 Bemærkningerne til lovforslaget er tavse herom, jf. lovforslag L 137 af 18. januar 1995.

297 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 17.4. Se herom ovenfor kapitel 6.3.4.1 (s. 221 ff.).

Det nævnte punkt i OECD's kommentarer giver *ikke* tilstrækkelig grund til at forlade det generelle udgangspunkt om, at allokeringen af indtægter og udgifter må ske ud fra en forudgående allokering af de bagved liggende immaterielle rettigheder. En allokering af indtægter og udgifter på baggrund af en forudgående, eventuel forholdsmæssig, allokering af de immaterielle rettigheder, vil endvidere kunne løse en række af de problemer vedrørende allokeringen, som aktualiseres ved en *ændret anvendelse* af de immaterielle rettigheder.²⁹⁸

Den fordeling af udviklingsomkostningerne, som fremkommer på baggrund heraf, vil ikke nødvendigvis adskille sig fra den fordeling, som foretages efter den i OECD's kommentarer foreskrevne metode. I tilfælde, hvor der foretages udviklingsarbejde til gavn for *begge* dele af foretagendet, vil de immaterielle rettigheder, som opstår som følge af udviklingsarbejdet, kunne allokeres forholdsmæssigt.

Ud over at give et afkast i form af *licensindtægter* vil immaterielle rettigheder ofte danne baggrund for en *produktion* og/eller salg af varer. Ejeren af en patentrettighed inden for medicinalindustrien eller ejeren af en varemærkerettighed til en læskedrik kan således ud over at få afkast fra sin rettighed i form af licensindtægter få et afkast ved selv at producere og sælge de pågældende lægemidler eller læskedrikke. I skattemæssig sammenhæng vil den del af avancen, som kan henføres til værdien af den immaterielle rettighed, imidlertid ikke blive anset som en licensindtægt. Værdien af de immaterielle rettigheder vil afspejle sig i værdiansættelsen af de producerede varer og dermed indgå som en del af *fortjenesten ved salg af varer*. Tilsvarende gælder ved interne overførelser af varer mellem et foretagendes hovedkontor og faste driftssted.²⁹⁹

Af væsentlig betydning for indkomstopgørelsen for et fast driftssted er det særlige forhold for immaterielle rettigheder, at de ofte vil kunne *opdeles* i *flere forskellige (del-)rettigheder*.

Såfremt et foretagende producerer en spillefilm, kan foretagendets rettigheder til filmen opdeles i en række rettigheder, f.eks. fordelt på forskellige *typer* rettigheder (retten til biograffremvisninger, retten til videoudlejning, retten til video-salgsassetter, retten til produktion og salg af merchandise osv.), på et *geografisk* område (f.eks. til bestemte lande), på den *tidsmæssige udstrækning*, eller på kombinationer heraf.

298 Jf. herom nærmere nedenfor kapitel 14.1 (s. 598 ff.) og kapitel 14.2 (s. 617 ff.)

299 Jf. forudsætningsvis OECD's modeloverenskomst (1997-versionen) til art. 7, punkt 14.

I det omfang et foretagendet ville kunne sælge sådanne delrettigheder enkeltvis til tredjemand, må det principielt også anses for muligt at foretage en opdeling mellem de enkelte dele af foretagendet.

I eksemplet ovenfor kunne man f.eks. forestille sig, at et udenlandsk foretagende, som har verdensrettigheden til udlejning og salg af videokassetter med en bestemt film, for en tidsbestemt periode overfører rettigheden til udlejning og salg på det danske marked til et fast driftssted i Danmark. Se nedenfor kapitel 14.1.3 (s. 601) og kapitel 14.2.3 (s. 619 ff.) om de nærmere konsekvenser heraf.

Ved allokeringen af *udviklingsomkostninger* knyttet til immaterielle rettigheder er det ikke tilstrækkeligt at allokere de omkostninger, der kan henføres direkte til konkrete rettigheder. Udviklingen af eksempelvis patenterbare produkter inden for medicinalindustrien vil ofte have baggrund i en betydelig forskningsmæssig indsats, som har været karakteriseret ved forsøg med positive og forsøg med negative resultater. Det ville resultere i en skæv allokering af de reelle udviklingsomkostninger, såfremt man ikke tog hensyn til sådanne "*förgæves*" *afholdte udgifter*.

En *tidsmæssig forskydning* af indtægter og udgifter vedrørende samme aktiv kan forekomme på en række områder, men problemet vil være *særligt tydeligt* i tilknytning til immaterielle rettigheder. Såvel ved den internretlige opgørelse som ved opgørelsen af et fast driftssteds indkomst i medfør af en dobbeltbeskatningsoverenskomst afgøres det af interne *danske* periodiseringsregler, hvornår udgifter og indtægter tidsmæssigt skal placeres.³⁰⁰ Ved ophavsrettigheder og patentrettigheder vil der ofte – også i skattemæssig henseende – kunne være afholdt en betydelig del af udgifterne på et tidligere tidspunkt end erhvervelsestidspunktet for indtægterne. Anderledes vil der ved en rettighed til et varemærke, som kræver vedligeholdelse i form af en betydelig reklameindsats, ofte kunne være en tættere tidsmæssig sammenhæng mellem udgifterne og indtægterne.

Både spørgsmålet om de "*förgæves*" afholdte omkostninger og spørgsmålet om den tidsmæssige forskydning af udgifter og indtægter bliver særligt aktuelt, når såvel det faste driftssted som hovedkontoret er involveret. Analysen af de dertil knyttede problemer foretages derfor nedenfor kapitel 14.1 (s. 598 ff.) og kapitel 14.2 (s. 617 ff.) i afsnittet om interne ydelser.

300 Jf. ovenfor kapitel 4.4.3 (s. 148 ff.) og kapitel 7.2 (s. 281 ff.).

11.5.2 Allokeringen af immaterielle rettigheder efter de generelle allokeringskriterier

Ved allokeringen af immaterielle rettigheder skal der tages udgangspunkt i de almindelige allokeringskriterier, dvs. særligt tilknytningen til den erhvervsmæssige aktivitet og ledelsens beslutning på dispositionstidspunktet.

Der må antages at være en række praktiske tilfælde, hvor allokeringen af indtægter og udgifter vedrørende en immateriel rettighed ikke giver anledning til nogen problemer. Dette vil være tilfældet, når den pågældende immaterielle rettighed udelukkende har tilknytning til den erhvervsmæssige aktivitet hos den ene del af foretagendet, og ledelsen selv i regnskaber mv. har givet udtryk for, at rettigheden skal allokeres hertil.

Såfremt et fast driftssted har forestået udviklingen af et patenterbart produkt, og driftsstedet tillige står for kontakten til tredjemænd, der mod vederlag erhverver retten til at benytte patentet (licenstagerne), er der f.eks. ingen tvivl om, at såvel udgifterne som indtægterne knyttet til patentet skal allokeres til det faste driftssted.

Det samme gælder, hvis det faste driftssted selv benytter patentet som grundlag for en *produktion af varer*, som overføres til hovedkontoret til videre salg. I så fald vil værdien af patentet afspejle sig i værdiansættelsen af varerne ved den interne overførelse. Ved opgørelsen af udgifterne og indtægterne vedrørende immaterielle rettigheder må dobbeltbeskatningsoverenskomsterne suppleres af interne gennemførelsesregler, jf. for dansk skatterets vedkommende bl.a. LL § 8 B og AFL § 40.

De væsentligste tvivlsspørgsmål opstår først, når licensindtægter har forbindelse til den erhvervsmæssige aktivitet hos *begge* dele af foretagendet, og/eller når allokeringen i henhold til ledelsens beslutning *ikke* er i overensstemmelse med den erhvervsmæssige tilknytning.

En tilknytning til begge dele af foretagendet vil f.eks. være til stede, hvor et foretagendes *hovedkontor* har forestået udviklingsarbejdet, mens *det faste driftssted* helt eller delvis har stået for markedsføring, indgåelse af licensaftaler med tredjemænd eller produktion af varer på baggrund af den immaterielle rettighed osv.

På den ene side er det hovedkontoret, som ved sit udviklingsarbejde har muliggjort indtjeningen. I relation til visse immaterielle rettigheder (f.eks. visse patentrettigheder og ophavsrettigheder) vil udviklingsomkostningerne i betydelig grad kunne overstige de udgifter, der er forbundet med kontakten til licenstagere/kunder og evt. produktion. Dette taler for at anse tilknytningen til *hoved-*

kontorets erhvervsmæssige aktivitet for at være den væsentligste og for som følge heraf at allokere licensindtægterne til hovedkontoret.

På den anden side har også det faste driftssteds aktivitet været en nødvendig forudsætning for indtægterne. Ved salg af varer er det antaget, at en indkomst i almindelighed må allokere til den del af foretagendet, der har forestået salgsfunktionen, jf. ovenfor kapitel 11.1 (s. 458 ff.). Indgåelse af aftaler med tredjemænd vedrørende immaterielle rettigheder kan sammenlignes med denne udøvelse af en salgsfunktion. Dette taler for at anse tilknytningen til *det faste driftssteds* erhvervsmæssige aktivitet for at være den væsentligste og allokere licensindtægterne til driftsstedet.

Eksemplet illustrerer nogle af de problemer, der kan være knyttet til allokeringen af immaterielle rettigheder ud fra kriteriet om tilknytningen til den erhvervsmæssige aktivitet. Vanskelighederne knyttet til anvendelsen af dette kriterium bør dog ikke føre til, at man helt tilsidesætter kriteriet i forbindelse med allokeringen af immaterielle rettigheder og udelukkende lader allokeringen ske på baggrund af ledelsens beslutning på dispositionstidspunktet. Man må blot holde sig for øje, at en lang række konkrete omstændigheder må inddrages ved vurderingen af den erhvervsmæssige tilknytning til de enkelte dele af foretagendet, og at en ændring heraf vil kunne medføre en ændret allokering.

Der er ikke megen praksis om allokeringen af immaterielle rettigheder og de dertil knyttede udgifter og indtægter. Der er således ikke i dansk ret nogen retspraksis vedrørende overførelse af immaterielle aktiver til eller fra et fast driftssted. TfS 1989, 605 H har en vis tilknytning til spørgsmålet, om end det centrale i sagen ikke var allokeringen af immaterielle rettigheder og licensindtægter til et fast driftssted i Schweiz, men derimod allokeringen af salgssindtægter vedrørende rågummi og udbytte.³⁰¹ På baggrund af den nære sammenhæng mellem licensindtægterne og indtægterne fra salg af råvarer i sagen forekommer det nærliggende at antage, at Højesteret heller ikke villet have allokeret de modtagne licensindtægter til det faste driftssted i Schweiz, såfremt man i stedet havde valgt en konstruktion, hvor licensrettighederne var overdraget direkte til det schweiziske kommanditselskab. Det må imidlertid understreges, at der ikke blev taget stilling hertil i dommen.

301 Jf. om TfS 1989, 605 H ovenfor kapitel 11.1.1.1 (s. 459 ff.)

AFSNIT V

Interne ydelser

Kapitel 12

Interne ydelser vedrørende driftsmidler

Det gøres i denne afhandling gældende, at selvstændighedsfiktionens indhold grundlæggende lader sig splitte op i to, nemlig dels de problemer, der knytter sig til allokering af indkomst, dels de problemer, der knytter sig til interne ydelser mellem et fast driftssted og hovedkontoret. I dette afsnit V vil de interne ydelser mellem et foretagendes faste driftssted og hovedkontor blive underkastet en nærmere analyse. Som grundlag for denne analyse vil der blive taget udgangspunkt i de teser om selvstændighedsfiktionens indhold, der er redegjort for ovenfor afsnit III. Det vil således blive lagt til grund, at *fiktionen om det faste driftssteds selvstændighed* såvel ved indkomstopgørelsen efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst som ved indkomstopgørelsen efter intern dansk skatteret er *begrænset*, og at der ved afgørelsen af, om der skal beregnes fiktive interne avancer i forhold til arms længde prisen, skal lægges afgørende vægt på, om de interne ydelser har en nær tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet.¹ Endvidere vil interne gennemførelsesregler have væsentlig betydning for de interne ydelsers konsekvenser for opgørelsen af et fast driftssteds indkomst efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst.²

I dette kapitel 12 undersøges først problemer knyttet til interne overførelser af driftsmidler. Efter en analyse af det overenskomstmæssige grundlag straks nedenfor kapitel 12.1 (s. 512 ff.) undersøges i 12.2 (s. 515 ff.) retsudviklingen i Tyskland. Den tyske retsudvikling illustrerer nogle grundlæggende problemer ved interne overførelser af aktiver. Herefter analyseres i kapitel 12.3 (s. 534 ff.) konsekvenserne af interne overførelser af driftsmidler efter dansk ret. Endelig undersøges nedenfor kapitel 12.4 (s. 565 ff.) de situationer, hvor et foretagendes faste driftssted og hovedkontor benytter samme driftsmidler (fælles benyttelse), og hvor der ikke sker en permanent intern overførelse af driftsmidler, men alene kortvarige interne lån.

1 Jf. ovenfor kapitel 6.1 (s. 195 ff.) og kapitel 8.2 (s. 300 ff.) om afhandlingens teser om selvstændighedsfiktionens indhold i henholdsvis dobbeltbeskatningsoverenskomsterne og i intern dansk skatteret.

2 Jf. om betydningen af interne gennemførelsesregler ovenfor kapitel 7 (s. 279 ff.) og mere generelt ovenfor kapitel 4.1.2 (s. 114 ff.) og kapitel 4.4 (s. 141 ff.).

12.1 Den overenskomstmæssige regulering af interne overførelser af driftsmidler

Ifølge kriteriet om tilknytningen til foretagendets indkomstskabende aktivitet vil det umiddelbart ikke være nærliggende at sidestille interne overførelser af driftsmidler med salg. Driftsmidler danner efter aktivernes karakter *grundlaget* for den erhvervsmæssige aktivitet i foretagendet, og der bør derfor ikke i medfør af dette kriterium konstateres fiktive avancer eller tab ved interne overførelser af driftsmidler.

I praksis vil det være yderst sjældent, at driftsmidler efter nogen tids brug vil kunne sælges til en højere pris end anskaffelssummen. Tværtimod vil værdien af driftsmidler typisk blive reduceret i takt med foretagendets brug. I skattemæssig henseende tages der typisk hensyn hertil ved adgangen til at foretage løbende *afskrivninger* med virkning for indkomstopgørelsen. Såfremt der ved en anvendelse af arms længde prisen på overførelsestidspunktet registreres en skattepligtig avance, vil dette i almindelighed blot være udtryk for en beskatning af *genvundne afskrivninger*, eller med andre ord: en regulering af, at der tidligere er blevet afskrevet *for meget* i forhold til den faktiske værdiforringelse. Set ud fra denne synsvinkel kan det ikke uden videre afvises, at man også ved anvendelsen af en dobbeltbeskatningsoverenskomst kan sidestille interne overførelser af driftsmidler med salg til arms længde prisen på overførelsestidspunktet.

I OECD's kommentarer til modeloverenskomsten er det *fra og med 1994-versionen* udtrykkeligt angivet, at det er overladt til de enkelte overenskomststater *interne ret* at fastlægge de nærmere regler om den skattemæssige behandling af interne overførelser af driftsmidler og øvrige anlægsaktiver. Dette gælder både ved interne overførelser fra og ved interne overførelser til et fast driftssted. Endvidere gælder det både ved anvendelsen af overenskomsten i overenskomstens kildeland og i domicillandet.³

I *1963-versionen* omtalte kommentarerne til art. 7 ikke interne overførelser af anlægsaktiver mellem de enkelte dele af et foretagende. Interne overførelser af aktiver var alene omtalt i kommentarerne til art. 13, hvori det var udtalt:⁴ "I nogle stater sidestilles overdragelsen af et aktiv fra et fast driftssted, der er beliggende på denne stats territorium, til et fast driftssted eller til samme foretagendes hovedkontor, beliggende i en anden stat, med afståelse af formuegoder. Artiklen forhindrer ikke disse stater i at beskatte fortjenester eller gevinster, der er anset for at opstå i forbindelse med en sådan overdragelse; det er imidlertid forudsat, at en sådan beskatning er i overensstemmelse med art. 7."

³ Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 15.

⁴ Jf. OECD's kommentarer (1963-versionen) til art. 13, punkt 10. Punktet er uændret videreført i de senere versioner af OECD's modeloverenskomst.

I 1977- og 1992-versionerne blev udtalelsen i kommentarerne til art. 13 suppleret med et nyt punkt i kommentarerne til art. 7. Ifølge dette punkt forhindrer art. 7 ikke en stat i at beskatte fortjenester, der efter intern ret anses for at være opstået ved overførelse af et anlægsaktiv (*aktiv bortset fra driftslager*) fra et fast driftssted til hovedkontoret.⁵ Derimod blev der ikke i disse versioner af kommentarerne taget udtrykkelig stilling til, om der kan ske beskatning ved interne overførelser af anlægsaktiver fra hovedkontoret til et fast driftssted.

Ved de forskellige revisioner af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst er det således med en stigende klarhed angivet, at spørgsmålet reguleres af intern ret. I 1963-versionen blev der ikke taget udtrykkelig stilling til, om der af reglen i art. 7 kan udledes noget folkeretligt bindende udsagn om den skattemæssige behandling af interne overførelser, mens der i 1977 kun blev taget udtrykkelig stilling til interne overførelser af driftsmidler *fra* et fast driftssted til hovedkontoret. Først fra og med kommentarerne til 1994-versionen er det utvetydigt angivet, at det både ved interne overførelser *fra* og ved interne overførelser *til* et fast driftssted afhænger af intern ret, om der skal ske beskatning.

Den ændrede affattelse i de forskellige versioner af OECD's kommentarer må anses som udtryk for *præciseringer*, snarere end ændringer. Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne indeholder ikke udtrykkelige bestemmelser om, hvornår indtægter og udgifter tidsmæssigt skal placeres. Et forsøg på at nå frem til udsagn herom ud fra en fortolkning af art. 7 ville i realiteten blot være udtryk for et valg båret af løsere teoretiske overvejelser, evt. suppleret af synspunkter hentet fra intern ret. Ved afgørelsen af, i hvilken udstrækning en dobbeltbeskatningsoverenskomst har overladt det til intern ret at fastsætte de skattemæssige konsekvenser af interne overførelser af anlægsaktiver, kan det derfor *ikke* antages, at *ældre* overenskomster skal fortolkes anderledes end nye overenskomster.

I bl.a. *tysk teori* er det gjort gældende, at der af princippet i art. 7 i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne kan udledes udsagn om såvel realisationstidspunkt som værdiansættelsen ved interne overførelser af driftsmidler.⁶ En sådan autonom fortolkning af art. 7 kan ikke tiltrædes. Ved interne overførelser af driftsmidler er det i stedet centralt at fokusere på forholdet mellem dobbeltbeskatningsoverenskomsterne og intern ret. Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne overlader det som udgangspunkt til intern ret at fastlægge regler for den tidsmæssige placering af indkomst og for opgørelsen af den skattepligtige indkomst.⁷ Når det af OECD's kommentarer fremgår, at det afgøres af intern ret, om en intern overførelse af driftsmidler skal sidestilles

5 Jf. OECD's kommentarer (1992-versionen) til art. 7, punkt 15.

6 Jf. herom nedenfor kapitel 12.2 (s. 515 ff.).

7 Jf. ovenfor kapitel 4.4.3.2 (s. 151 ff.) og kapitel 7.3 (s. 285 ff.).

med realisation til arms længde prisen, er udtalelsen således blot udtryk for, at de særlige regler i art. 7, stk. 2 og 3, ikke ændrer ved dette grundlæggende forhold mellem dobbeltbeskatningsoverenskomsterne og intern ret.

I forbindelse med diskussionen om *realisationstidspunktet* har det endvidere været omtvistet, om realisation af en skattemæssig fortjeneste på aktiver, der overføres til et fast driftssted, skal ske senest på overførelsestidspunktet, hvis fortjenesten skal henføres til hovedkontoret (og tilsvarende ved overførelser fra et fast driftssted til hovedkontoret). Problemstillingen kan også formuleres som et spørgsmål om, hvorvidt en fortjeneste, der konstateres efter overførelsen til det faste driftssted i udlandet, kan henføres til hovedkontoret. I OECD's kommentarer er dette spørgsmål fra og med 1994-versionen besvaret bekræftende.⁸ Begrundelsen er, at det generelt er overladt til *intern ret* at fastlægge realisationskriterier. Selv om det ikke er udtrykkeligt udtalt i de tidligere versioner af modeloverenskomsten, må tilsvarende antages at gælde for overenskomster, der er indgået før 1994, jf. ovenfor.

Ved *værdiansættelsen* af driftsmidler *kan* arms længde prisen på overførelsestidspunktet ifølge OECD's kommentarer lægges til grund. Så længe arms længde prisen *ikke overstiger* de faktiske anskaffelssummer, fører denne værdiansættelse normalt ikke til nogen konflikt med begrænsningen af selvstændighedsfiktionen. Værdiansættelsen til arms længde prisen fører i sådanne tilfælde normalt blot til, at de skattemæssige afskrivninger allokeres på grundlag af den faktiske værdiforringelse af de overførte driftsmidler.

Derimod vil en værdiansættelse af overførte driftsmidler til en pris, der *overstiger* de faktiske anskaffelssummer kunne indebære en konflikt i forhold til begrænsningen af selvstændighedsfiktionen, idet der herved konstateres en *fiktiv* avance. På trods heraf er OECD's kommentarer formuleret således, at en overenskomststat *kan* opgøre fiktive avancer og tab, som beregnes i forhold til arms længde prisen.⁹ Baggrunden herfor må søges i de generelle betragtninger om fordelingen af beskatningsretten til kapitalgevinster.¹⁰ Om der faktisk vil skulle opgøres fiktive avancer (eller fiktive tab) ved anvendelse af arms længde prisen ved interne overførelser af driftsmidler, afhænger af indholdet af *interne gennemførelsesregler*.

Denne retsstilling, som i vidt omfang overlader reguleringen til interne gennemførelsesregler, er ikke uden problemer. Såfremt der ved en intern overførelse af driftsmidler realiseres en fiktiv avance beregnet i forhold til arms længde prisen på overførelsestidspunktet, realiseres der herved en skat-

8 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 15, stk. 2.

9 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 15 f.

10 Jf. herom ovenfor kapitel 6.3.4.2.2 (s. 226 ff.).

tepligtig indkomst på et *tidligere tidspunkt* end det tidspunkt, foretagendet faktisk erhverver en avance ved videresalg til tredjemand. Endvidere vil der ikke blive taget hensyn til, at de overførte driftsmidler evt. måtte undergå en ikke driftsbetinget *værdiforringelse* efter overførelsetidspunktet. Begge disse forhold er grundlæggende i strid med *skatteevneprincippet*. Endvidere vil forskelle i to overenskomststaters interne ret kunne føre til enten dobbeltbeskatning, som der ikke lempes for, eller dobbelt ikke-beskatning.

De ulemper, der er forbundet med at overlade spørgsmål til regulering i interne gennemførelsesregler, kan ikke afhjælpes ved at søge at nå frem til en entydig løsning ud fra en autonom fortolkning af de nuværende dobbeltbeskatningsoverenskomster. Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne indeholder ikke regler herom. Uheldige konsekvenser må derfor søges undgået ved udformningen af intern ret i de enkelte stater evt. suppleret med konkrete gensidige aftaler.¹¹

12.2 Tysk ret om interne overførelser af driftsmidler

I Tyskland har spørgsmålet om interne overførelser af driftsmidler været genstand for en ganske omfattende diskussion. Udviklingen af den tyske retsstilling på området er interessant som illustration af de grundlæggende problemer ved interne overførelser af driftsmidler (og andre aktiver), og som inspirationskilde for dansk ret. I tysk ret har diskussionen særligt vedrørt interne overførelser af driftsmidler fra et tysk foretagendes hovedkontor til et fast driftssted placeret i en overenskomststat, hvorfor der nedenfor tages udgangspunkt i denne situation. Dernæst vil retsstillingen vedrørende andre former for interne overførelser mellem et fast driftssted og hovedkontoret blive undersøgt.

Som der nærmere vil blive redegjort for nedenfor kapitel 12.3 (s. 534 ff.) har opmærksomheden i *dansk skatteret* modsat særligt været rettet mod spørgsmålet om, hvorvidt en intern overførelse af driftsmidler fra en begrænset skattepligtigs faste driftssted i Danmark til et udenlandsk hovedkontor skal sidestilles med salg. Derimod har det i dansk skatteret, herunder i den danske skatteretlige teori, stort set ikke været berørt, hvilke konsekvenser interne overførelser til og fra et dansk foretagendes faste driftssted i udlandet har for opgørelsen af et fast driftssteds indkomst.

11 Jf. om konkrete gensidige aftaler ovenfor kapitel 3.2.2 (s. 102 ff.).

12.2.1 Intern overførelse af driftsmidler til udenlandsk fast driftssted

12.2.1.1 *Entnahme*-teorien

I tysk ret har diskussionen om interne overførelser af driftsmidler særligt været knyttet til interne overførelser fra et tysk foretagendes hovedkontor til et udenlandsk fast driftssted, idet der herved er taget udgangspunkt i den såkaldte *Entnahme-Theorie*. Denne teori tager sit udspring i bestemmelsen om *Entnahme* i Einkommensteuergesetz § 4, stk. 1.

Erhvervsmæssig indkomst opgøres i henhold til Einkommensteuergesetz § 4, stk. 1, som forskellen mellem den erhvervsmæssige formue (Betriebsvermögen) ultimo og primo. Til denne difference lægges værdien af de formuegoder, der er indskudt i virksomheden i løbet af indkomståret (*Einnahme*). Endvidere fratrækkes værdien af de formuegoder, der er trukket ud af virksomheden i løbet af indkomståret (*Entnahme*). Som følge af de grundlæggende forskellige opgørelsesmåder i Tyskland og Danmark, er der ikke i dansk skatteret noget begreb svarende til *Entnahme*, men tilsvarende hensyn bliver i dansk skatteret bl.a. varetaget ved bestemmelsen i AFL § 4 om overførelse af driftsmidler til privat benyttelse og den praksis, der med hjemmel i SL §§ 4-6 er opstået om beskatning af forbrug af egne varer.

Det er defineret i Einkommensteuergesetz § 4, stk. 1, 2. punktum, hvad der skal forstås som *Entnahme*:

“Entnahmen sind alle Wirtschaftsgüter (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen), die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirtschaftsjahres entnommen hat.”

Det centrale problem i den tyske diskussion har været, om en intern overførelse af driftsmidler fra et tysk foretagendes hovedkontor til et udenlandsk fast driftssted kan anses for at falde ind under formuleringen *andere betriebsfremde Zwecke* eller det grundlæggende princip, der er udtrykt hermed.

Entnahme-princippet skal forhindre, at man uden skattemæssige konsekvenser kan fjerne aktiver fra den erhvervsmæssige formue. Fjernelse af aktiver reducerer den erhvervsmæssige formue ultimo (men ikke primo), og dermed reduceres den skattepligtige erhvervsindkomst.

En intern overførelse af driftsmidler til et fast driftssted i en *ikke-overenskomststat* vil som følge af globalindkomstprincippet ikke føre til en reduktion af den skattepligtige indkomst til Tyskland. I denne situation er der derfor *ikke* grundlag for at fremføre *Entnahme*-synspunktet.

Når der derimod er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med *eksempleslemphelse* med driftsstatsstaten, er det af tilhængerne af *Entnahme*-teori- en blevet fremført, at konsekvenserne i realiteten stort set bliver de samme, som

når de pågældende driftsmidler fjernes fra den erhvervsmæssige formue: Tyskland må afstå fra at beskatte latente gevinster vedrørende driftsmidlerne (herunder genvundne afskrivninger). Da Tyskland i sine overenskomster konsekvent har foretrukket eksemptionsmetoden, har det afgørende spørgsmål for tilhængerne af *Entnahme*-teorien derfor været, om det faste driftssted er beliggende i en overenskomststat eller ej.

De skattemæssige konsekvenser af *Entnahme*-teorien er for det første, at der sker en skattemæssig realisation ved selve overførelsen til det faste driftssted. For det andet skal værdiansættelsen ske til den såkaldte *Teilwert* (og ikke til arms længde prisen) på overførelsestidspunktet. *Teilwert* er defineret i Einkommensteuergesetz § 6, stk. 1, 3. punktum:

“Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkauf preises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt”

Teilwert er således en hypotetisk værdi, som skal modsvare, hvad en erhverver af hele virksomheden i en going concern situation ville have givet for foretagendets aktiver. Det siger næsten sig selv, at en sådan værdi kan være vanskelig at vurdere. I praksis tager man derfor udgangspunkt i anskaffelses- eller fremstillingsudgifterne, når *Teilwert* skal opgøres kort tid efter anskaffelsen eller fremstillingen. Værdiansættelsen til *Teilwert* omfatter således normalt *ikke* virksomhedens profit.¹²

Synspunktet om, at overførelse af driftsmidler til et fast driftssted i en overenskomststat skal anses for *Entnahme*, blev første gang¹³ fremført i en administrativ udtalelse fra 1952.

Oberfinanzdirektion Düsseldorf slog i en udtalelse fra 1952 fast, at der ved en intern overførelse til en ikke-overenskomststat ikke sker beskatning, idet de pågældende aktiver også efter overførelsen skal bogføres som en del af erhvervsformuen. Derimod udtaltes det, at en overførelse til en overenskomststat skal betragtes som *Entnahme*.¹⁴

12 Jf. Brigitte Knobbe-Koek, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. udg., 1993, s. 184 f.

13 Jf. H. Meilicke og K. Hohlfeld i Betriebsberater 1972, 507; Klaus Vogel i Steur und Wirtschaft 1974, s. 196. Klaus Vogel har i.c. redegjort for, at afgørelser af Reichsfinanzhof fra 1930-erne, som tidligere var blevet fremført i debatten, ikke direkte omhandlede det pågældende problem.

14 Jf. Oberfinanzdirektion Düsseldorf i meddelelse af 29. september 1952, jf. Der Betrieb 1952, 998.

Entnahme-teorien stødte hurtigt på modsigelser i den tyske skatteretlige teori,¹⁵ men fik fornyet aktualitet i en teoretisk diskussion i begyndelsen af 1960-erne mellem embedsmænd fra skatteforvaltningen. Regierungsassessor *Plückebaum* henviste til formålet med *Entnahme*-begrebet og antog, at der er tale om *Entnahme*, når der sker overførelse til en overenskomststat, idet de stille reserver ellers ikke vil kunne beskattes.¹⁶ Ministeralrat *H. Vogel* tiltrådte dette resultat i to artikler fra 1961 og 1962.¹⁷

Heroverfor argumenterede Regierungsoberinspektor Karl-Heinz Baranowski mod *Entnahme*-teorien i en artikel fra 1962,¹⁸ som er særlig interessant ved en sammenligning med den senere retsudvikling i Tyskland, jf. nedenfor kapitel 12.2.1.2 (s. 520 ff.). Karl-Heinz Baranowski tog udgangspunkt i det grundlæggende forhold mellem dobbeltbeskatningsoverenskomsterne og intern ret og gjorde gældende, at det hidtil var blevet overset, at overenskomsternes direkte metode blot har til formål at opdele og afgrænse beskatningen af erhvervsindkomst mellem driftsstatsstaten og domicillandet. Den direkte metode har således kun betydning for afgrænsningen af, hvilken indkomst der kan beskattes hvor, men derimod ikke for fastlæggelsen af *beskatningstidspunktet*. Dette afgøres alene af *intern ret*. Efter intern tysk ret fandt Karl-Heinz Baranowski ikke hjemmel til at beskatte på overførelsestidspunktet, hvorimod der var hjemmel til at beskatte ved salg til tredjemand på et senere tidspunkt end overførelsestidspunktet.¹⁹

I modsætning hertil blev indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster i en *kommissionsrapport fra 1964* fortolket således, at beskatningen af overførte aktiver måtte ske senest på overførelsestidspunktet.²⁰ Der blev dog i rapporten udtrykt

15 Jf. kritisk til *Entnahme*-teorien bl.a. Kohlenbach i Finanzrundschau 1953, 40 (ud fra en argumentation, der bygger på den indirekte opgørelsesmetode); H. Brönnner i Deutsche Steuerzeitung 1961, 118, særligt s.119.

16 Jf. Plückebaum i Deutsche Steuerzeitung 1961,118, særligt s. 119

17 Jf. H. Vogel i Betriebsberater 1961, 685, særligt s. 685, vedrørende faste driftssteder i udviklingslande og – mere generelt – i Steuerberater Jahrbuch 1962/63, s. 269 ff., særligt s. 273-277.

18 Jf. Karl-Heinz Baranowski i Der Betrieb 1962, 881.

19 Der skal herved ifølge Karl-Heinz Baranowski ikke gøres forskel på anlægs- og omsætningsaktiver. Det fremgår ikke klart af Karl-Heinz Baranowskis artikel, hvilken værdi der ved den senere realisation til tredjemand skal lægges til grund ved opgørelsen af hovedkontorets indkomst vedrørende de pågældende aktiver. A. Rädler og A. Raupach: Deutsche Steuern bei Auslandsbeziehungen, 1966, s. 98, har anvendt værdien *Teilwert* i et eksempel, der skal illustrere beskatningen efter Karl-Heinz Baranowskis forslag. Dette er næppe korrekt, idet Karl-Heinz Baranowski i artiklen netop afviste *Entnahme*, som er knyttet til værdiansættelsen *Teilwert*.

20 Jf. Bericht der Einkommensteuerkommission: Untersuchungen zum Einkommensteuerrecht unter besonderer Berücksichtigung textkritischer, rechtssystematischer und verfassungsrechtlicher Gesichtspunkte, Schriftenreihe des Bundesministerium der Finanzen, Heft 7, 1964.

tvivl om, hvorvidt der efter intern tysk ret var hjemmel til at beskatte de stille reserver på overførelsestidspunktet, hvorfor kommissionen anbefalede en afklaring i loven.²¹ Tilsvarende tvivl om hjemlen for beskatning efter *Entnahme*-synspunktet blev udtrykt af A. Rädler og A. Raupach, der yderligere anførte, at argumentationen for *Entnahme* ved interne overførelser til netop overenskomststater var lidet overbevisende; også ved interne overførelser til et fast driftssted i en ikke-overenskomststat kunne Tyskland på grund af den interne creditregel berøves mulighederne for at beskatte de stille reserver.²²

Unigheden om, hvorvidt der var behov for og hjemmel til *Entnahme* ved overførelse af driftsmidler til et fast driftssted i en overenskomststat, syntes at skulle få en endelig afklaring ved to domme, afsagt af Bundesfinanzhof i 1969 og 1972.

Dommen fra 1969 omhandlede en i Tyskland hjemmehørende fysisk person, som havde overført nogle driftsmidler til sit faste driftssted i Østrig.²³ Da Tyskland ifølge den tysk-østrigske overenskomst fra 1954 skulle yde lempelse efter eksemptionsmetoden, gjorde de tyske skattemyndigheder gældende, at der var tale om *Entnahme* i medfør af Einkommensteuergesetz § 4, stk. 1.

Bundesfinanzhof udtalte indledningsvist, at der ved overførelse af anlægsaktiver til et fast driftssted i udlandet måtte lægges afgørende vægt på, om der var indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller ej. Hvis der ikke var indgået nogen overenskomst, skulle indkomsten fra det udenlandske driftssted medregnes i den skattepligtige indkomst til Tyskland, og ved en senere realisation ville de stille reserver kunne beskattes af Tyskland.

Hvis der derimod var indgået en *dobbeltbeskatningsoverenskomst*, ville de stille reserver ifølge Bundesfinanzhof *ikke* kunne beskattes på et senere tidspunkt end overførelsestidspunktet. Tysk beskatning af de stille reserver måtte derfor ske senest på overførelsestidspunktet. Bundesfinanzhof fandt, at der i Einkommensteuergesetz § 4, stk. 1, var fornøden hjemmel til at anse en sådan intern overførelse for *Entnahme*. Bestemmelsens væsentligste formål var ifølge Bundesfinanzhof af sikre beskatningen af stille reserver. Formuleringen: *andere betriebsfremde Zwecke* omfattede derfor ikke kun overførelser til privatsfæren, men generelt overførelser som medførte, at de indeholdte stille reserver ikke senere ville kunne komme til tysk beskatning.

21 Der blev dog ikke gennemført nogen sådan lovændring, jf. Klaus Vogel i *Steuer und Wirtschaft* 1974, 193, særligt s. 196, med yderligere henvisninger.

22 Jf. A. Rädler og A. Raupach: *Deutsche Steuern bei Auslandsbeziehungen*, 1966, s. 96 ff.; jf. for samme synspunkt H. Flink i *Steuerberater Jahrbuch* 1964/65, s. 433 ff., særligt s. 456 f. Se om lempelsesmetoden almindelig credit ovenfor kapitel 4.2.3.2 (s. 124 f.).

23 Jf. Bundesfinanzhofs dom af 16. juli 1969, jf. *Bundessteuerblatt* 1970 II, 175.

Dommen fra 1972²⁴ vedrørte også en intern overførelse af driftsmidler fra en i Tyskland hjemmehørende fysisk persons hovedkontor til et fast driftssted i Østrig. Et andet senat i Bundesfinanzhof tilsluttede sig argumentationen fra 1969-dommen og fastslog, at overførelsen skulle betragtes som *Entnahme*.

12.2.1.2 Kritik af *Entnahme*-teorien

De to domme fra Bundesfinanzhof er stødt på stærk kritik i den tyske skatteretlige teori.

I årene *indtil* 1977 blev afgørelserne primært kritiseret for at mangle lovhjemmel. Kritikker nes væsentligste indvending var, at *Entnahme*-begrebet i Einkommensteuergesetz § 4, stk. 1, ikke omfatter tilfælde, hvor aktiver flyttes mellem forskellige dele af et foretagende, uanset om der så måtte være indgået en overenskomst eller ej. Mest kritisk var *H. Meilicke* og *K. Hohlfeld*, der under den polemiske overskrift "Der Bundesfinanzhof und die Bundesregierung – Neue Steuergesetzgeber im Aussensteuerrecht?" gjorde gældende, at grænsen for tiladelig fortolkning var overskredet.²⁵ Andre kritikere i samme retning var *K. Tipke*, *Klaus Vogel* og *Kohlenbach*.²⁶ Der blev endvidere henvist til, at *Entnahme*-beskatningen vil være urimelig, idet den kun rammer interne overførelser til fast driftssteder i *aktuelle* overenskomststater og ikke, når der først på et efterfølgende tidspunkt indgås en dobbeltbeskatningsoverenskomst med den stat, hvori det faste driftssted er placeret,²⁷ samt at beskatningen sker på et (for tidligt) tidspunkt, hvor foretagedet ikke har opnået en faktisk indkomst.²⁸

Der var dog også enkelte forfattere, der tiltrådte Bundesfinanzhofs domme. Således opgav *E. Littmann* i Das Einkommensteuerrecht, 9. udg. (1969) og 10. udg. (1972), det synspunkt, han i 8. udgaven (1966) havde anført om, at der ikke var hjemmel til *Entnahme* ved overførelse af aktiver til et fast driftssted i en overenskomststat.²⁹

24 Jf. Bundesfinanzhofs dom af 30. maj 1972, jf. Bundessteuerblatt 1972 II, 760.

25 Jf. H. Meilicke og K. Hohlfeld i Betriebsberater 1972, 505, særligt s. 507 f.

26 Jf. K. Tipke i Steuer und Wirtschaft 1972, 264; Klaus Vogel i Steuer und Wirtschaft 1974, 193, særligt s. 198 f; Kohlenbach i Der Betrieb 1972, 360.

27 Jf. således H. Meilicke og K. Hohlfeld i Betriebsberater 1972, 505, s. 508; Klaus Vogel i Steuer und Wirtschaft 1974, 193, s. 199.

28 E. Quack har i Betriebsberater 1975, 830, særligt s. 833 f. ligeledes støttet synspunktet om, at der ikke var hjemmel til *Entnahme*, men ud fra en anden argumentation med særlig vægt på de tyske gennemførelsesregler vedrørende eksemptionslempelse.

29 Jf. E. Littmann: Das Einkommensteuerrecht, 9. udg. (1969) ad § 6, margin nr. 516, og 10. udg. (1972) ad § 6, margin nr. 516, sammenholdt med 8. udg. (1966) ad § 6, margin nr. 516.

Ved en konference i midten af 1970-erne om indkomstopgørelsen for et fast driftssted blev *Entnahme*-teorien igen kritiseret, men ud fra en anderledes indfaldsvinkel. Diskussionen mellem Wolfgang Ritter og Heinz Neubauer, som efterfølgende har fået stor betydning for den tyske teori og senere også administrative praksis, er gengivet i *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht* 1976/77.

Ministerialrat a.D. *Wolfgang Ritter* konkluderede i sit indlæg, at der ifølge indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster ikke kan ske beskatning på selve overførelsestidspunktet, idet dette både ville føre til en *for tidlig* beskatning og i visse tilfælde til en *for stor* beskatning.³⁰ Endvidere anføres det i Wolfgang Ritters indlæg, at *Entnahme*-teorien er et resultat af en misforståelse om fordelingen af beskatningsretten ved interne overførelser, idet man også efter en intern overførelse til et fast driftssted i en overenskomststat vil kunne beskatte stille reserver, som er opstået, mens driftsmidlerne var knyttet til det tyske hovedkontor. Efter almindelige allokeringsprincipper skal stille reserver, der er opstået under tilhørsforholdet til det tyske hovedkontor, allokere til det tyske hovedkontor, og da dobbeltbeskatningsoverenskomsterne ifølge Wolfgang Ritter samtidig forhindrer driftsstatsstaten i at beskatte denne del af gevinsten, undgås dobbeltbeskatning.

I et diskussionsindlæg til Wolfgang Ritters analyse tiltrådte Oberregierungsrat *Heinz Neubauer*, at en intern overførelse af driftsmidler til et fast driftssted i en overenskomststat ikke skal anses som *Entnahme*.³¹ I modsætning til Wolfgang Ritter gjorde Heinz Neubauer imidlertid gældende, at man ved værdiansættelsen skal anvende *arms længde prisen* på overførelsestidspunktet for at opnå en rimelig målestok for fordelingen af indkomsten mellem de enkelte dele af foretagendet. Selve beskatningen skal dog ikke ske på overførelsestidspunktet, men først ved den senere faktiske realisation, jf. om metoden nedenfor kapitel 12.2.1.3 (s. 524 ff.).

Som anført ovenfor kapitel 12.2.1.1 (s. 516 ff.) vil et tilsvarende resultat med udskudt beskatning kunne nås ud fra det af Karl-Heinz Baranowski i 1962 fremførte synspunkt, nemlig at det alene er *intern ret*, som afgør beskatningstidspunktet.³² Forskellen er, at både Wolfgang Ritter og Heinz Neubauer tilsyneladende har forudsat, at det udskudte beskatningstidspunkt også er en nødvendig konsekvens af den (efter disse forfatteres opfattelse) korrekte fortolkning af indgåede *dobbeltbeskatningsoverenskomster*.

30 Jf. Wolfgang Ritter i *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht* 1976/77, s. 288 ff., særligt s. 307 f.

31 Jf. Heinz Neubauer i *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht* 1976/77, s. 312 ff., særligt s. 318 ff.

32 Jf. Karl-Heinz Baranowski i *Der Betrieb* 1962, 881.

I den efterhånden ganske omfattende tyske skatteretlige teori om beskatningen af faste driftssteder siden slutningen af 1970-erne har der været en overvældende tilslutning til at anse *Entnahme*-teorien for uhjemlet. Det har endvidere været karakteristisk for den tyske teori, at Bundesfinanzhof er blevet kritiseret for i de to domme fra 1969 og 1972 at have taget et *forkert udgangspunkt* vedrørende den tyske beskatningsret til de stille reserver (ikke realiserede genvundne afskrivninger og evt. avancer), der kan registreres på overførelsestidspunktet. Det er således efterhånden blevet almindeligt antaget i tysk teori, at beskatningsretten til de stille reserver, der registreres på overførelsestidspunktet, skal allokere til det tyske hovedkontor, selv om beskatningen rent faktisk først sker på et senere tidspunkt, f.eks. ved realisation til tredjemand.

Disse synspunkter ses bl.a. fremført af *Alexander Hemmelrath, Wolfgang Kumpf, B. Halfar, J. Mössner, A. Roth, Helmut Debatin, Siegfried Schröder, Klaus Vogel og Otto H. Jacobs*.³³ Alexander Hemmelrath har i tilknytning hertil bemærket, at *Entnahme* principielt ikke vil kunne komme på tale for skattepligtige selskaber.³⁴

Modsat har *Jörg-Dietrich Kramer* i en artikel fra 1991 stillet sig uforstående overfor, at *die gesamte Fachwelt* med en *erstaunlicher Einmütigkeit* har afvist, at beskatningsretten til stille reserver, der er optjent hos hovedkontoret inden overførelsen, skal tilfalde driftsstedstaten, hvis der ikke sker beskatning på overførelsestidspunktet.³⁵ Ifølge Jörg-Dietrich Kramer ville det være mere konsekvent såvel efter intern ret som efter indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster at anse beskatningsretten for internt overførte aktiver for fuldt og helt at tilfalde driftsstedstaten.

33 Jf. Alexander Hemmelrath: Die Ermittlung des Betriebsstättengewinns im internationalen Steuerrecht, 1982, s. 220 ff., særligt s. 224 ff.; Wolfgang Kumpf: Besteuerung inländischer Betriebsstätten von Steuerausländer, 1982, s. 124 ff.; samme i Steuerberater Jahrbuch 1988/89, s. 399 ff., særligt s. 413 ff.; B. Halfar i Finanzrundschau 1985, 281; J. Mössner i nationalrapporten til IFA-kongressen 1986, jf. Cahiers LXXIa, II, s. 119 ff., særligt s. 134 ff.; A. Roth i Finanzrundschau 1988, 680; Helmut Debatin i Der Betrieb 1989, 1692 og i Der Betrieb 1989, 1739, særligt s. 1742 f.; samme i Betriebsberater 1990, 826; Siegfried Schröder i Mössner m.fl.: Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 1992, margin nr. C-99 ff., s. 218 ff., særligt margin nr. C-101 ff.; Klaus Vogel, Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., ad artikel 7, margin nr. 101 f.; Otto H. Jacobs: Internationale Unternehmensbesteuerung, 4. udg., 1999, s. 563 f.

34 Jf. Alexander Hemmelrath: Die Ermittlung des Betriebsstättengewinns im internationalen Steuerrecht, 1982, s. 222.

35 Jf. Jörg-Dietrich Kramer i Steuer und Wirtschaft 1991, 151, særligt s. 160.

I administrativ praksis blev *Entnahme*-teorien fulgt i en årrække på trods af kritikken i den skatteretlige teori. Senest blev *Entnahme*-synspunktet anført i et cirkulære fra 1984 til Einkommensteuergesetz.³⁶ I 1987-udgaven af cirkulæret blev *Entnahme*-synspunktet ikke gentaget. En egentlig officiel afstandtagen til *Entnahme*-synspunktet fra skattemyndighederne kom imidlertid først i en skrivelse af 12. februar 1990 fra Bundesminister der Finanzen.³⁷

Skrivelsen fra 12. februar 1990 omfatter både *anlægsaktiver* og *omsætningsaktiver*, og både materielle og immaterielle aktiver. Det er i skrivelsen indledningsvis slået fast, at der ved afgrænsningen af indkomsten altid skal lægges *arms längde prisen* på overførelsestidspunktet til grund ("Bei der Einkünfteabgrenzung ist stets der Fremdvergleichspreis zum Zeitpunkt der Überführung anzusetzen").

Videre anføres det, at overenskomsterne ikke regulerer, på hvilket tidspunkt en gevinst eller et tab bliver realiseret, hvorfor man må besvare dette spørgsmål efter almindelige grundsætninger. Herefter vil der ved en intern overførelse af aktiver til et fast driftssted i en overenskomststat ikke blive realiseret nogen gevinst eller et tab, "... weil der betriebliche Bereich nicht verlassen wird". Tysk beskatning vil således også kunne gennemføres på et tidspunkt, der ligger *efter* overførelsestidspunktet. Den tekniske gennemførelse af de ovennævnte grundlæggende synspunkter er nært knyttet til det tyske skatteretlige system for opgørelsen af den skattepligtige erhvervsindkomst som differencen af erhvervsformuen ultimo og primo og beskrives derfor nærmere nedenfor kapitel 12.2.1.3 (s. 524 ff.).

Bundesfinanzhof har ikke siden dommene fra 1969 og 1972 haft lejlighed til at tage udtrykkelig stilling til *Entnahme*-teorien.

I en dom fra 1975 fastslog Bundesfinanzhof, at en intern overførelse af anlægsaktiver til et fast driftssted i en ikke-overenskomststat ikke skal betragtes som *Entnahme*, og at der heller ikke foreligger *Entnahme*, hvis der på et tidspunkt efter overførelsen af aktiverne bliver indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med den pågældende stat.³⁸ Denne dom kan imidlertid ikke i sig selv tages som

36 Jf. Einkommensteuer Richtlinie 1984, afsnit 13 a, stk. 1, 3. punktum.

37 Jf. skrivelse af 12. februar 1990 fra Bundesminister der Finanzen, jf. Bundessteuerblatt 1990 I, 72. I litteraturen er det dog forskellige steder angivet, at de tyske skattemyndigheder også forinden skrivelsen af 12. februar 1990 i praksis havde forladt *Entnahme*-synspunktet. Siegfried Schröder i Mössner m.fl.: Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 1992, margin nr. C-106, s. 221, har særligt henvist til, at ingen sag var blevet fremført for Bundesfinanzhof. Se også om administrativ praksis indtil skrivelsen af 12. februar 1990 hos Jörg-Dietrich Kramer Steuer und Wirtschaft 1991, 151, særligt s. 157.

38 Jf. Bundesfinanzhofs dom af 16. december 1975, jf. Bundessteuerblatt 1976 II, 246.

udtryk for en afvisning af *Entnahme*-teorien, idet dommen med lige så god ret kan betragtes som en præcisering af *Entnahme*-teoriens anvendelsesområde.

Hessisches Finanzgericht har i en dom fra 1977 fastslået, at der ikke foreligger *Entnahme* ved interne overførelser af varer til et fast driftssted i en overenskomststat.³⁹ Da også varer omfattes af bestemmelsen om *Entnahme* i Einkommensteuergesetz § 4, kan denne dom muligvis tages til indtægt for, at *Entnahme*-teorien er forladt, omend der heller ikke i denne dom er taget udtrykkelig stilling til interne overførelser af anlægsaktiver.

12.2.1.3 Særligt om metoden for udskudt avanceopgørelse

Med afvisningen af *Entnahme*-synspunktet måtte man i tysk ret anvende et andet regelsæt for fastlæggelsen af realisationstidspunkt og værdiansættelse ved interne overførelser af driftsmidler til et udenlandsk fast driftssted. Det er karakteristisk for diskussionen i tysk teori og for skrivelsen af 12. februar 1990 fra Bundesminister der Finanzen, at man i høj grad har fokuseret på tekniske detaljer om, hvordan man skal opgøre udligningsposter. De tekniske detaljer kan ikke direkte overføres til dansk skatteret. Når diskussionen alligevel har interesse fra en dansk synsvinkel, skyldes det, at den tyske diskussion om opgørelsen af udligningsposter dækker over nogle grundlæggende problemstillinger om realisationstidspunkt og værdiansættelse ved interne overførelser.

Det er endvidere karakteristisk for diskussionen i tysk ret, at der normalt er taget udgangspunkt i samme regler, hvad enten sagen har vedrørt interne overførelser af anlægsaktiver eller interne overførelser af omsætningsaktiver. De problemer, som i tysk ret er diskuteret i tilknytning til metoden med udskudt beskatning, har derfor også relevans ved interne overførelser af varer, jf. herom nedenfor kapitel 13 (s. 578 ff.), og interne overførelser aktier, fordringer og immaterielle rettigheder, jf. herom nedenfor kapitel 14 (s. 598 ff.).

Der blev for alvor taget hul på denne debat ved Wolfgang Ritters og Heinz Neubauers diskussion i Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1976/77.⁴⁰ I denne diskussion lancerede *Heinz Neubauer* den korrekturteknik, der siden er blevet kaldt metoden for udskudt avanceopgørelse (*Methode der aufgeschobenen Gewinnermittlung*).

Heinz Neubauer tog ved udviklingen af metoden udgangspunkt i, at man såvel efter intern tysk ret som efter dobbeltbeskatningsoverenskomsterne skal opdele

39 Jf. Hessisches Finanzgerichts dom af 12. juli 1977, jf. Entscheidungen der Finanzgerichte 1977, 608.

40 Jf. Wolfgang Ritter i Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1976/77, s. 288 ff.; Heinz Neubauer i Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1976/77, s. 312 ff. Se om diskussionen mellem Wolfgang Ritter og Heinz Neubauer også ovenfor kapitel 12.2.1.2 (s. 520 ff.).

foretagendets indkomst mellem et fast driftssted og hovedkontoret efter, hvad de enkelte dele af foretagendet har tjent.⁴¹ Opgørelsen heraf kan ifølge Heinz Neubauer kun fastsættes ved hjælp af en sammenligning med uafhængige foretagender (arms længde princippet). Dette medfører ikke, at man skal acceptere aftaler mellem det faste driftssted og hovedkontoret om f.eks. rente- eller royaltymbetalinger, men det betyder, at man ved interne overførelser af omsætningsaktiver og anlægsaktiver mellem et fast driftssted og hovedkontoret konsekvent skal anvende *arms længde prisen* på overførelsestidspunktet.

Såfremt *varer* efter en intern overførelse fra et tysk hovedkontor til et udenlandsk fast driftssted undergår en værdiforringelse, eller det faste driftssted må anvende ekstraordinære salgsomkostninger for at få varerne solgt, vil dette kunne resultere i, at der hos *driftsstedet* registreres et tab, mens der hos det tyske *hovedkontor* registreres en gevinst opgjort i forhold til arms længde prisen på overførelsestidspunktet. Dette resultat vil ifølge Heinz Neubauer være korrekt ud fra selvstændighedsfiktionen, hvis en sælger af varer i en tilsvarende situation ikke ville have påtaget sig at dække omkostningerne vedrørende forringelsen eller salget overfor en uafhængig køber.

For at forhindre, at der bliver registreret en skattemæssig gevinst hos hovedkontoret på et tidspunkt, hvor foretagendet faktisk ikke har solgt varerne, skal man ifølge Heinz Neubauers forslag oprette en *passivpost* i regnskabet til udligning af beregnede gevinster for varer, der ikke er solgt ved årets udgang. Passivposten skal have samme størrelse som den på overførelsestidspunktet opgjorte fiktive gevinst vedrørende disse varer.

Som nævnt har Heinz Neubauer også gjort gældende, at arms længde prisen skal lægges til grund ved interne overførelser af *anlægsaktiver*. Ligeledes i denne situation skal man ifølge Heinz Neubauers forslag neutralisere den registrerede gevinst med en passiv udligningspost i balancen ultimo. Denne passivpost vil for anlægsaktivers vedkommende udgøre forskellen mellem den bogførte værdi og arms længde prisen på overførelsestidspunktet. Passivposten opløses for anlægsaktiver, der undergår en løbende værdiforringelse, over restlevetiden for aktiverne eller senest ved salg til tredjemand.

Et eksempel vil kunne illustrere virkningen af den af Heinz Neubauer foreslåede metode med udskudt avanceopgørelse:

Et tysk foretagendes hovedkontor overfører en maskine til sit faste driftssted i en overenskomststat. På overførelsestidspunktet har maskinen en restlevetid på 5 år. Maskinens bogførte (afskrevne) værdi hos hovedkontoret er på overførel-

41 Jf. Heinz Neubauer i *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht* 1976/77, s. 312 ff., særligt s. 315 f.

sestidspunktet 100, mens arms længde prisen udgør 150. Ved overførelsen bliver arms længde prisen opført på aktivsiden i balancen for hovedkontoret. For at undgå en beskatning af forskellen mellem 150 (arms længde prisen) og 100 (den bogførte værdi) opføres på passivsiden en *udligningspost* på 50.

Udligningsposten på 50 *opløses* over restlevetiden på 5 år med 10 pr. år. Her ved bliver det tyske hovedkontors andel af foretagendets indkomst reelt forøget (og det faste driftssteds indkomst tilsvarende reelt reduceret) med 10 pr. år efter overførelsen.

Ved *salg til tredjemand* skal en evt. resterende udligningspost opløses. Hvis maskinen f.eks. sælges 3 år efter overførelsen, vil der hos hovedkontoret i de 2 første år efter overførelsen blive registreret en indkomst på 10 pr. år til beskatning i Tyskland, mens der i salgsåret vil blive registreret en indkomst til beskatning i Tyskland på den resterende udligningspost (30). Den faktiske salgspris til tredjemand registreres alene ved opgørelsen af det faste driftssteds indkomst, der som følge af overenskomstens eksemptionslempelse ikke beskattes i Tyskland.

Det ses således, at forskellen mellem den bogførte værdi og arms længde prisen på overførelsestidspunktet kommer til beskatning i Tyskland. Der vil således også ske beskatning, selv om aktiverne ikke bliver realiseret til tredjemand, men forbliver hos det faste driftssted. Et andet resultat ville ifølge Heinz Neubauer give urigtige resultater, idet man i så fald ikke ville tage hensyn til den nytte, driftsstedet har haft af aktiverne i perioden efter den interne overførelse.

Heinz Neubauers forslag har efterfølgende opnået bred tilslutning i den skatteretlige teori, der har fuldstændiggjort metoden, så den også kan anvendes, hvis arms længde prisen på overførelsestidspunktet ligger under den bogførte værdi, og der således beregnes et tab hos hovedkontoret. I så fald skal der blot opføres en *udligningspost* på *aktivsiden*.

Støtte til metoden med udskudt avanceopgørelse med anvendelse af arms længde prisen på overførelsestidspunktet kan bl.a. findes hos *P.-H. Schieber, Alexander Hemmelrath, Wolfgang Kumpf, B. Halfar, J. Mössner, Siegfried Schröder, Klaus Vogel* og *Otto H. Jacobs*.⁴² Også *Institut der Wirtschaftsprüfer* har argumenteret for, at arms

42 Jf. Heinz Neubauer i *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht* 1976/77, s. 312 ff., særligt s. 318 ff.; P.-H. Schieber: *Die Besteuerung von Auslandsbetriebsstätten*, 1979, s. 37; Alexander Hemmelrath: *Die Ermittlung des Betriebstättengewinns im internationalen Steuerrecht*, s. 180 ff.; B. Halfar i *Finanz-Rundschau* 1985, 281, særlig s. 282; J. Mössner i nationalrapport til IFA-kongressen 1986, jf. *Cahiers LXXIa*, II, s. 119 ff., særligt s.134 ff.; Siegfried Schröder i Mössner m.fl.: *Steuerrecht international tätiger Unternehmen*, 1992, margin nr. C-107 ff., s. 221 ff.; Klaus Vogel: *Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar*, 3. udg., ad artikel 7, margin nr. 102; Otto H. Jacobs: *Internationale Unternehmensbesteuerung*, 4. udg., 1999, s. 563 f. Siegfried Schröder l.c. har argumenteret for en lidt anden teknisk metode, der dog giver samme resultat.

længde prisen på overførelsestidspunktet skal anvendes, men adskiller sig fra den øvrige del af teorien ved at argumentere for, at gevinst/tab skal anses for realiseret på overførelsestidspunktet.⁴³

Det er ovenfor kapitel 12.2.1.2 (s. 520 ff.) omtalt, at *Hessisches Finanzgericht* i en dom fra 1976 undlod at betragte en intern overførelse af varer til et fast driftssted i en overenskomststat som *Entnahme*.⁴⁴ Retten fandt, at varerne også efter den interne overførelse skulle bogføres til den oprindelige anskaffelses- eller produktionsværdi efter Einkommensteuergesetz § 6, stk. 1, nr. 1 og 2. Her ved ville der ikke ved selve overførelsen til det udenlandske faste driftssted indtræde skattemæssige konsekvenser. Ved et senere salg af de overførte varer fra det faste driftssted bemærkede retten i et *obiter dictum*, at det forekom mest korrekt at værdiansætte varerne til arms længde prisen på overførelsestidspunktet for at få en korrekt fordeling af indkomsten mellem driftsstedet og hovedkontoret. Metoden giver i situationer med interne overførelser af varer det samme resultat som metoden med udskudt avanceopgørelse, men giver ikke noget svar på, hvorledes man skal løse de tilfælde, hvor der overføres afskrivningsberettigede driftsmidler. Endvidere kan metoden kritiseres for, at det er upraktisk, at man først på tidspunktet for realisation til tredjemand skal opgøre arms længde prisen på overførelsestidspunktet.⁴⁵

Bundesministerium der Finanzen har med skrivelse af 12. februar 1990 tilsluttet sig metoden med udskudt avanceopgørelse. Dette gælder ifølge skrivelserne, hvad enten metoden fører til, at der hos hovedkontoret registreres en gevinst eller et tab. Gevinsten henholdsvis tabet medregnes via opløsning af udligningsposten enten gradvist over aktiverens resterende levetid eller senest – ved salg til tredjemand – på salgstidspunktet. Ifølge skrivelserne tilslades det dog den skattepligtige at vælge at indtægtsføre gevinsten/fradraget tabet allerede på overførelsestidspunktet. Denne valgfrihed er dog indskrænket således, at valget skal foretages for alle overførte aktiver i det pågældende indkomstår.⁴⁶

43 Jf. Institut der Wirtschaftsprüfer i Der Betrieb 1988, 309, særligt s. 310.

44 Jf. Hessisches Finanzgerichts dom af 12. juli 1977, jf. Entscheidungen der Finanzgerichte 1977, 608.

45 Se kritisk mod dommen Wolfgang Kumpf i Steuerberater Jahrbuch 1988/89, s. 399 ff., særligt s. 414 ff.

46 Jf. skrivelse af 12. februar 1990 fra Bundesminister der Finanzen, jf. Bundessteuerblatt 1990 I 72, særligt s. 73, punkt 4.

Som nævnt har metoden med udskudt avanceopgørelse fået bred støtte i den skatteretlige litteratur. Der har dog også været kritiske røster herimod. Generelt kritisk overfor metoden er *Jörg-Dietrich Kramer*.⁴⁷

Brigitte Knobbe-Koek har kritiseret skrivelsen fra Bundesministerium der Finanzen for, at en gevinst/et tab principielt anses for at være opstået på overførelsestidspunktet.⁴⁸ *Helmut Debatin* har kritiseret, at valgetten til at bestemme, om der skal ske beskatning af afskrivningsberettigede aktiver på overførelsestidspunktet eller først senere, er indskrænket, idet valget skal foretages ens for alle de overførte aktiver.⁴⁹ En sådan indskrænkning kan ifølge Helmut Debatin alene begrundes ud fra administrative hensyn. Såvel *Brigitte Knobbe-Koek* som *Helmut Debatin* har endvidere kritiseret, at der i skrivelsen ikke er taget særlige forholdsregler for den situation, hvor der efter den interne overførelse sker en uventet forringelse af de overførte aktiver. *Siegfried Schröder* har særligt kritiseret, at fremgangsmåden muliggør en beskatning før faktisk realisation eller forbrug.⁵⁰

Ved anvendelsen af metoden med udskudt avanceopgørelse vil en værdiforringelse i forhold til arms længde prisen på overførelsestidspunktet resultere i, at der hos hovedkontoret registreres en indkomst eller genvundne afskrivninger, som det samlede foretagende ikke faktisk erhverver.

Såfremt et aktiv på overførelsestidspunktet har en arms længde pris på 100, men har en bogført værdi på 60, vil der i forbindelse med opløsningen af udligningsposten reelt ske en beskatning i Tyskland af differencen på 40.

Dette kan uden større vanskeligheder retfærdiggøres, når beskatningen i realiteten blot er udtryk for, at der hos hovedkontoret sker en beskatning af *genvundne afskrivninger*. I så fald er der i realiteten blot tale om skattemæssig korrektion af, at der i de foregående år er afskrevet *for meget* i forhold til den reelle værdiforringelse på de overførte driftsmidler.

Tilsvarende argumentation kan imidlertid ikke fremføres, når arms længde prisen på overførelsestidspunktet *overstiger* anskaffelsessummen. En sådan situation vil ud fra en praktisk synsvinkel formentligt sjældent forekomme i

47 Jf. Jörg-Dietrich Kramer i *Steuer und Wirtschaft* 1991, 151, særligt s. 160, hvor han blandt andet har anført: "So gesehen, würde durch die Verwaltungsauffassung nicht eine Theorie der aufgeschobenen Gewinnverwirklichung begründet, sondern eine komplizierte und raffinierte Methode zur Gewinnabgrenzung durch Schätzung."

48 Jf. Brigitte Knobbe-Koek: *Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht*, 9. udg., 1993, s. 276.

49 Jf. Helmut Debatin i *Betriebsberater* 1990, 826, særligt s. 827.

50 Jf. Siegfried Schröder i Mössner m.fl.: *Steuerrecht international tätiger Unternehmen*, 1992, margin nr. C- 106, s. 221.

relation til driftsmidler, men hyppigere ved omsætningsaktiver (varer mv.). Diskussionen opstår typisk i den situation, hvor aktiverne efter en intern overførelse sælges videre til tredjemand til en lavere pris end arms længde prisen på overførelsestidspunktet, eller aktiverne evt. undergår en *uventet værdiforringelse*. I denne situation vil der med metoden blive registreret en skattepligtig gevinst hos hovedkontoret, som foretagendet ikke faktisk erhverver. Om man her finder en beskatning i forhold til arms længde prisen på overførelsestidspunktet for rigtig og rimelig, synes primært at afhænge af det grundlæggende syn på selvstændighedsfiktionens udstrækning.

12.2.2 Overførelse fra et fast driftssted i Tyskland til et udenlandsk hovedkontor

Hvor der som ovenfor angivet findes en omfangsrig tysk litteratur og en vis praksis om interne overførelser fra et tysk hovedkontor til et udenlandsk fast driftssted i en overenskomststat, har man i et væsentligt mere beskedent omfang beskæftiget sig med den situation, hvor aktiver overføres fra et fast driftssted i Tyskland til et udenlandsk hovedkontor. Dette er for så vidt ganske bemærkelsesværdigt sammenlignet med udviklingen i Danmark, jf. nedenfor kapitel 12.3 (s. 534 ff.). I Einkommensteuergesetz § 49, stk. 1, nr. 2, der fastslår betingelserne for skattepligt, kan der ikke findes udsagn om opgørelsen af indkomsten hos det faste driftssted, og i Einkommensteuergesetz § 50, stk. 1, nr. 1, fastslås det blot, at omkostninger kan fratrækkes, hvis de står *in wirtschaftlichem Zusammenhang* med de indenlandske indkomster. Det kan således også på dette område konstateres, at der ikke i tysk ret er taget direkte stilling til spørgsmål i lovgivningen.⁵¹ Heller ikke i Bundesfinanzhofs praksis er det taget stilling til spørgsmålet.

I den omvendte situation, hvor et tysk hovedkontor overfører driftsmidler til et fast driftssted har Bundesfinanzhof som ovenfor kapitel 12.2.1.1 (s. 519 f.) nævnt i to domme fra 1969 og 1972 antaget, at der forelå *Entnahme* under forudsætning af, at der var indgået en overenskomst med driftsstedetsstaten. Ved overførelse af driftsmidler fra et fast driftssted i Tyskland til et udenlandsk hovedkontor vil tilsvarende betragtninger om den overenskomstmæssige regulering kunne fremføres, idet modeloverenskomstens artikel 7, stk. 1 altid medfører eksemptionslempelse i driftsstedetsstaten for indkomst, der ikke kan henføres til det faste driftssted, jf. ovenfor kapitel 4.2.2 (s. 119 ff.). Endvidere vil man også kunne argumentere for *Entnahme*-synspunktet, selv om der ikke er indgået en overenskomst, idet

51 Jf. Wolfgang Kumpf i Steuerberater Jahrbuch 1988/89, s. 399 ff., særligt s. 405.

den begrænsede skattepligt i henhold til intern tysk ret kun omfatter den indkomst, der kan henføres til det faste driftssted, jf. Einkommensteuergesetz § 50, stk. 1, nr. 1.⁵²

Blandt de relativt få tyske forfattere, der har ytret sig om den situation, hvor der overføres aktiver fra et fast driftssted i Tyskland til udlandet, har det været gjort gældende, at man her skulle anvende en tilsvarende metode med udskudt avanceopgørelse ved hjælp af metoden med udskudt avanceopgørelse.⁵³

I en skrivelse af 3. juni 1992 har *Bundesminister der Finanzen* imidlertid tilkendegivet, at metoden med udskudt avanceopgørelse ikke skal finde anvendelse ved en intern overførelse fra et fast driftssted i Tyskland til udlandet.⁵⁴ Synspunktet er her, at de pågældende aktiver (driftsmidler og varer) efter overførelsestidspunktet ikke længere er omfattet af begrænset skattepligt til Tyskland, hvorfor det er nødvendigt at sidestille selve overførelsen med salg.

Skrivelsen er kortfattet, og det er ikke udtrykkeligt angivet, om det skattepligtige beløb skal beregnes i forhold til *Teilwert* (ud fra synspunktet om *Entnahme*) eller i forhold til arms længde prisen på overførelsestidspunktet. Det er heller ikke i skrivelsen sondret mellem anlægs- og omsætningsaktiver, eller mellem materielle og immaterielle aktiver.

Skrivelsen er stødt på nogen kritik i teorien.

Jörg-Dietrich Kramer har efter en sammenligning med skrivelsen fra Bundesministerium der Finanzen af 12. februar 1990 bl.a. kritiseret skrivelsen af 3. juni 1992 for at hvile på en forkert forudsætning om udstrækningen af den begræn-

52 Jf. J. Mössner i nationalrapporten til IFA kongressen 1986, jf. Cahiers LXXIa, s. 119 ff., særligt s. 129. J. Mössner har dog selv l.c., særligt s. 134 f. afvist dette synspunkt.

53 Jf. Wolfgang Kumpf i *Steuerberater Jahrbuch* 1988/89, s. 399 ff., særligt s. 413 ff; Klaus Vogel: *Doppelbesteuerungsabkommen*, 3. udg., art. 7, margin nr. 103 (dog kun eksplicit for omsætningsaktiver); Siegfried Schröder i Mössner m.fl.: *Steuerrecht international tätiger Unternehmen*, 1992, margin nr. C-108, s. 223. Wolfgang Ritter i *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht* 1976/77, s. 288, særligt s. 306, har uden henvisning til metoden med udskudt avanceopgørelse anført, at der ikke er hjemmel til beskatning på selve overførelsestidspunktet, men at de stille reserver vedrørende aktiverne skal allokere til det tyske driftssted. Se dog modsat Karl-Heinz Baranowski: *Besteuerung von Auslandsbeziehungen*, 1978, s. 109 f., der på linje med Bundesministerium der Finanzen, jf. straks nedenfor i teksten, har argumenteret for, at der bør ske en beskatning på overførelsestidspunktet opgjort efter arms længde prisen, idet der ifølge Karl-Heinz Baranowski ellers ikke vil kunne gennemføres nogen beskatning.

54 Jf. skrivelse af 3. juni 1992 fra Bundesminister der Finanzen, jf. *Der Betrieb* 1992, 1655.

sede skattepligt.⁵⁵ De interne tyske regler udtaler sig ikke udtrykkeligt om, hvorledes indkomsten hos et tysk driftssted skal opgøres, hvorfor det ifølge Jörg-Dietrich Kramer kan synes vanskeligt forståeligt, at det i skrivelsen angives, at beskatningen nødvendigvis skal foretages senest på overførelsestidspunktet. Det antages af Jörg-Dietrich Kramer, at det i stedet reelt har været *administrative hensyn*, der er den egentlige baggrund for, at skattemyndighederne ifølge skrivelsen af 3. juni 1992 vil foretage en beskatning på tidspunktet for overførelsen af aktiver fra et fast driftssted i Tyskland til et udenlandsk hovedkontor. Det er administrativt vanskeligere at kontrollere en begrænset skattepligtig persons indkomstforhold i udlandet end en fuldt skattepligtig persons indkomstforhold i udlandet. Herudover har Jörg-Dietrich Kramer kritiseret skrivelsen for ikke at angive konsekvenserne af det indtagne standpunkt.

Klaus Vogel har i sin 3. udg. fra 1997 af Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar fastholdt udsagnet fra 2. udg. (fra 1990), om, at der ved overførelse af omsætningsaktiver skal anvendes arms længde prisen, samt at beskatningen først skal ske ved den faktiske realisation til tredjemand.⁵⁶ Harald Schaumburg og Otto H. Jacobs har på trods af skrivelsen fra Bundesminister der Finanzen anført, at metoden med udskudt avanceopgørelse skal anvendes generelt.⁵⁷

12.2.3 Overførelse fra udenlandsk fast driftssted til et tysk hovedkontor

Som følge af globalindkomstprincippet vil aktiver, der overføres fra et udenlandsk fast driftssted til et tysk hovedkontor, både før og efter overførelsen være omfattet af den tyske skattepligt. De hensyn, der muligvis kunne begrundes, at en intern overførelse skal anses for realisation/*Entnahme*, er således under alle omstændigheder *ikke* til stede i denne situation. Af hensyn til dobbeltbeskatningslempelsen (efter en overenskomst eller efter en intern lempelsesregel) er det imidlertid nødvendigt at afgrænse, hvilken indkomst, der kan henføres til det udenlandske faste driftssted. Spørgsmålet har ikke været underkastet nogen særlig diskussion i den tyske teori og praksis.

I teorien har *Ferdinand Pach-Hanssenheim* gjort gældende, at man også her skal anvende en metode med udskudt avanceopgørelse, således at aktivernes arms længde pris på overførelsestidspunktet opgøres, men elimineres med udlig-

⁵⁵ Jf. Jörg-Dietrich Kramer i *Steuer und Wirtschaft* 1993, 149.

⁵⁶ Jf. Klaus Vogel: *Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar*, 3. udg., til art. 7, margin nr. 103.

⁵⁷ Jf. Harald Schaumburg: *Internationales Steuerrecht*, 2. udg., 1998, margin nr. 18.47, s. 1184 f.; Otto H. Jacobs: *Internationales Unternehmensbesteuerung*, 4. udg., 1999, s. 564 f.

ningspost indtil realisation eller forbrug.⁵⁸ Synspunktet er formentligt støttet af *Harald Schaumburg*, og vedrørende værdiansættelsen til arms længde prisen af *Karl-Heinz Baranowski*.⁵⁹ Se dog modsat *Siegfried Schröder* med henvisning til grundlæggende indkomstopgørelsesregler.⁶⁰ *Bundesministerium der Finanzen* har i skrivelsen af 12. februar 1990 alene omtalt den situation, hvor aktiver, der tidligere er overført fra et tysk hovedkontor til et udenlandsk fast driftssted, tilbageføres til det tyske hovedkontor.⁶¹

12.2.4 Overførelse fra et udenlandsk hovedkontor til et fast driftssted i Tyskland

Ved en intern overførelse af aktiver fra et udenlandsk hovedkontor til en begrænset skattepligtig faste driftssted i Tyskland overgår aktiverne fra ikke at være omfattet af den tyske skattepligt til at være omfattet. I denne situation er problemet således ikke, hvorvidt man skal opgøre en gevinst eller et tab på overførelsestidspunktet eller ej, men derimod hvilken *indgangsværdi*, der skal anvendes ved opgørelsen af det faste driftssteds indkomst. I den tyske teori er valget af indgangsværdi et omtvistet spørgsmål.

Der kan argumenteres for, at arms længde prisen på overførelsestidspunktet skal lægges til grund som det faste driftssteds anskaffelsessum. Herved undgås det, at den tyske opgørelse af driftsstedsindkomsten bliver påvirket af værdistigninger og /-fald, som er opstået, mens aktiverne var knyttet til det udenlandske hovedkontor. Som repræsentanter for dette synspunkt kan formentligt nævnes *Gerhard Bopp* og *Harald Schaumburg*.⁶²

Samme resultat fremkommer ved den af *Wolfgang Kumpf* foreslåede metode, hvorefter man skal anvende den hos hovedkontoret bogførte værdi samt opgøre en udligningspost svarende til differencen op til arms længe prisen.⁶³ Udlig-

58 Jf. Ferdinand Pach-Hanssenheimb i *Betriebs-Berater* 1992, 2115, særligt s. 2123.

59 Jf. Harald Schaumburg: *Internationales Steuerrecht*, 2. udg., 1998, s. 1184 f.; Karl-Heinz Baranowski: *Besteuerung von Auslandsbeziehungen*, 1978, s. 108 f.

60 Jf. Siegfried Schröder i Mössner m.fl.: *Steuerrecht international tätiger Unternehmen*, 1992, margin nr. C- 124, s. 232.

61 Jf. skrivelse af 12. februar 1990 fra Bundesministerium der Finanzen, jf. *Bundessteuerblatt* 1990 I, 72, særligt s. 73, punkt 5.

62 Jf. Gerhard Bopp i *Deutsche Steuerzeitung* 1974 A, 91, særligt s. 97; Harald Schaumburg: *Internationales Steuerrecht*, 2. udg., 1997, s.1184 f., margin nr. 18.47. Wolfgang Ritter i *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht* 1976/77, s. 288 ff., særligt s. 306 har i samme retning udtalt, at det ikke er tilladt driftsstedsstaten at beskatte de værdistigninger, der er opstået, mens overførte aktiver skulle allokere til hovedkontoret.

63 Jf. Wolfgang Kumpf: *Besteuerung inländischer Betriebstätten von Steuerausländern*, 1982, s. 127.

ningsposten opløses herefter i takt med anvendelsen og senest ved salg til tredjemand. Herved sikres det, at der ved beskatningen i Tyskland alene tages hensyn til de ændringer af værdien i forhold til arms længde prisen på overførelsestidspunktet, der er sket, mens aktiverne var knyttet til det tyske driftssted. Wolfgang Kumpf har herved forudsat, at også foretagendets domicilland er forpligtet at anvende en metode svarende til metoden med udskudt avanceopgørelse.

Siegfried Schröder har derimod med henvisning til grundlæggende tyske indkomstopgørelsesregler argumenteret for, at den oprindelige anskaffelses- eller produktionspris skal anvendes som indgangsværdi.⁶⁴

12.2.5 Vurdering af tysk ret

Diskussionen i Tyskland har særligt vedrørt de tilfælde, hvor aktiver overføres fra et tysk foretagendes hovedkontor til et fast driftssted i en overenskomststat. Det grundlæggende problem har været at sikre, at de stille reserver (genvundne afskrivninger og evt. avancer), der er knyttet til de overførte aktiver, ikke ved den interne overførelse til det udenlandske driftssted undrages tysk beskatning som følge af eksemptionslempelsen.

Indtil midten af 1970-erne var diskussionen styret af, at der var almindelig enighed om, at en tysk beskatning af stille reserver vedrørende overførte aktiver skulle gennemføres senest på overførelsestidspunktet. Ud fra denne forudsætning var det afgørende spørgsmål, om man kunne anvende bestemmelsen om *Entnahme* i Einkommensteuergesetz § 4, stk. 1, eller ej.

Fra og med midten af 1970-erne (særligt ved diskussionen mellem Wolfgang Ritter og Heinz Neubauer) ændredes denne forudsætning, og i tiden herefter blev der efterhånden opnået almindelig enighed om *metoden med udskudt avanceopgørelse*. Efter denne metode værdiansættes aktiver ved interne overførelser til arms længde prisen på overførelsestidspunktet samtidigt med, at der opgøres en udligningspost, som opløses i de følgende år, senest ved salg til tredjemand. Metoden medfører i realiteten, at der ved *fordelingen af beskatningsretten* foretages en værdiansættelse, der svarer til, hvad der ville gælde mellem uafhængige foretagender, men således at der ved fastlæggelsen af *beskatningstidspunktet* tages hensyn til, at det faste driftssted og hovedkontoret er uselvstændige dele af samme foretagende.

Metoden for udskudt avanceopgørelse kombinerer dermed hensynet til en præcis fordeling af beskatningsretten med hensynet til foretagendets enhed. Ved at anvende arms længde prisen på overførelsestidspunktet som grundlag for

64 Jf. Siegfried Schröder i Mössner m.fl.: Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 1992, margin nr. C-122 f., s. 230 ff.

fordelingen af beskatningsretten opnås, at de stille reserver (genvundne afskrivninger og evt. avancer), der kan opgøres på overførelsestidspunktet, allokteres til den del af foretagendet, aktiverne indtil dette tidspunkt skulle allokteres til. Samtidigt forhindres det, at beskatningen gennemføres tidligere end det tidspunkt, hvor foretagendet får en skatteevne.

Selv om metoden om udskudt avanceopgørelse må bedømmes positivt og bør være til inspiration for dansk ret også de lege lata, må man samtidigt være opmærksom på, at metoden ikke løser alle samspilsproblemer mellem indkomstbeskatningen i de enkelte overenskomststater.⁶⁵ Det må bl.a. fremhæves, at metoden i en række stater ikke anvendes eller kun anvendes delvis. Selv i Tyskland finder metoden efter skattemyndighedernes opfattelse ikke anvendelse ved interne overførelser af aktiver fra et fast driftssted i Tyskland til et udenlandsk hovedkontor, ligesom der er betydelig uenighed i teorien om retsstillingen ved interne overførelser af aktiver fra et udenlandsk fast driftssted eller hovedkontor til et tysk hovedkontor, henholdsvis et tysk fast driftssted. Endvidere løser metoden ikke de problemer, som opstår på grund af forskellige interne regler om den tidsmæssige placering af indkomst, jf. herom ovenfor kapitel 4.4.3.2 (s. 136 ff.).

12.3 Dansk ret om interne overførelser af driftsmidler

Opgørelsen af udgifter og indtægter knyttet til driftsmidler reguleres efter intern dansk skatteret af afskrivningslovens regler. Udgangspunktet er, at afskrivninger mv. opgøres ud fra afskrivningslovens saldosystem, idet anskaffelsessummen for visse driftsmidler dog tillades afskrevet fuldt i anskaffelsesåret, jf. AFL § 6. Ovenfor kapitel 11.2 (s. 464 ff.) er der redegjort for allokeringen af driftsmidler og dertil knyttede udgifter og indtægter. I det følgende skal det nærmere undersøges, hvorledes interne overførelser af driftsmidler påvirker opgørelsen af indkomsten for et fast driftssted.

Det er ovenfor kapitel 8.2 (s. 300 ff.) om indholdet af selvstændighedsfiktionen i intern dansk skatteret gjort gældende, at der ved interne overførelser af driftsmidler ikke skal beregnes fiktive avancer og tab, med mindre der er særskilt hjemmel herfor. Denne tese vil danne grundlag for og vil blive uddybet i den følgende analyse.

I den danske retsudvikling har opmærksomheden særligt været knyttet til spørgsmålet om, hvorvidt en intern overførelse fra en begrænset skattepligtigt fast driftssted i Danmark til det udenlandske hovedkontor skal sidestilles med salg. Det er derfor hensigtsmæssigt at begynde analysen af dansk ret

65 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 15.1.

med denne problemstilling. Dernæst undersøges øvrige former for interne overførelser mellem et foretagendes hovedkontor og faste driftssted. De særlige forhold, der gør sig gældende for driftsmidler, som straksafskrives i medfør af AFL § 6, undersøges dog samlet nedenfor kapitel 12.3.5 (s. 560 ff.).

12.3.1 Overførelse fra et fast driftssted i Danmark til udenlandsk hovedkontor

Ifølge KSL § 8 A, stk. 2, og SEL § 7 A, stk. 2, sidestilles overførelse af driftsmidler i visse tilfælde med salg.

Bestemmelsernes ordlyd er en videreførelse af den nu ophævede bestemmelse i LSI § 5 A, stk. 2, og ordlyden er mere vidtgående end bestemmelsernes faktiske indhold. Det ligger således på baggrund af bestemmelsernes forarbejder fast, at *fuldt skattepligtige fysiske personer* kun omfattes af bestemmelsen i KSL 8 A, stk. 2, såfremt de i forbindelse med overførelsen opgiver skattepligt til Danmark, jf. nærmere nedenfor. For fuldt skattepligtige *selskaber* har SEL § 7 A, stk. 2, på grund af den generelle ophørsbeskatning ved opgivelse af fuld skattepligt, jf. SEL § 5, stk. 7, næppe noget reelt indhold.

Bestemmelsernes begrebsanvendelse adskiller sig i nogen grad af den begrebsanvendelse, der er anvendt i OECD's kommentarer og i denne afhandling. Der tales om driftsmidler, der *har været anvendt i skattepligtig virksomhed her i landet* og som *overføres ... til benyttelse i udlandet*. For begrænset skattepligtige med fast driftssted her i landet må bestemmelserne med den terminologi, der er anvendt i denne afhandling, forstås således, at de omfatter tilfælde, hvor driftsmidler, der har været allokateret til det faste driftssted i Danmark, overføres til det udenlandske hovedkontor. Udtrykket *overføres* refererer sig således til allokeringen af driftsmidlerne og ikke til den geografiske placering.

Overførelse af driftsmidler til udlandet blev omfattet af KSL § 8 A, stk. 2, og SEL § 7 A, stk. 2, med virkning fra 1. januar 1996 i forbindelse med ophævelsen af lov om særlig indkomstskat. Det vil nedenfor blive påvist, at forudsætningen i bemærkningerne til KSL § 8 A, stk. 2, og SEL § 7 A, stk. 2, om, at der i medfør af den hidtidige LSI § 5 A, stk. 2, var generel hjemmel til at sidestille begrænset skattepligtiges interne overførelser af driftsmidler til udlandet med salg, var forkert. Ud over den retshistoriske interesse må dette forhold inddrages ved vurderingen af, om der efter 1. januar 1996 er tilstrækkelig hjemmel til at sidestille interne overførelser med salg, jf. nedenfor kapitel 12.3.1.3 (s. 543 f.).

12.3.1.1 Udviklingen indtil 1993

De skattemæssige konsekvenser af interne overførelser af driftsmidler fra en begrænset skattepligtig persons faste driftssted i Danmark til udlandet blev første gang berørt ved indførelsen af den nu ophævede bestemmelse i LSI § 5 A i 1964.

Hjemmel til at beskatte avancer ved salg af driftsmidler blev først indført med ligningsloven fra 1939.⁶⁶ Indtil dette tidspunkt var det i praksis fast antaget, at SL §§ 4-6 ikke i sig selv gav hjemmel til at gennemføre en beskatning ved salg af afskrivningsberettigede driftsmidler (uden for næring og spekulation), omend man i praksis havde accepteret, at der kunne foretages fradrag for et konstateret tab (beregnet i forhold til den afskrevne værdi) på driftsmidler.⁶⁷ Den omstændighed, at man i en årrække efter gennemførelsen af statsskatteoven i 1903 ikke havde hjemmel til at beskatte ved salg af driftsmidler, giver en naturlig forklaring på, at man ikke i skatteretlig praksis og teori overvejede, hvorvidt en intern overførelse af driftsmidler fra en begrænset skattepligtigs faste driftssted i Danmark til udlandet skulle sidestilles med salg.⁶⁸

Baggrunden for, at man tilsyneladende heller ikke interesserede sig for problemstillingen i perioden fra 1939 til 1964, kan muligvis tilskrives den på daværende tidspunkt begrænsede interesse for de skattemæssige forhold ved grænseoverskridende forhold.

LSI § 5 A fik ved indførelsen i 1964 følgende formulering:⁶⁹

“§ 5 A. Virksomhed her i landet anses først for opgivet, når afståelse af virksomhedens maskiner, driftsmidler og inventar m.v. har fundet sted.

Stk. 2. Overfører en skattepligtig maskiner, driftsmidler og inventar m.v., der har været anvendt i skattepligtig virksomhed her i landet, til benyttelse i udlandet, sidestilles sådan overførelse med salg. Som salgssum betragtes værdien i handel og vandel på overførelsestidspunktet.”

Bestemmelsen i LSI § 5 A var blot et enkelt af flere elementer i lovændringen, som først og fremmest havde til hensigt at ændre de daværende bestemmelser om *subjektiv skattepligt* i lov om særlig indkomstskat.

66 Jf. Lov nr. 458 af 22. december 1939 (LL 1939) § 6, stk. 1, litra c.

67 Jf. bemærkningerne til LL 1939 § 6, jf. Rigsdagstidende 1939/40, tillæg A, spalte 2577 ff., særligt spalte 2583 f.

68 Det nedenfor kapitel 13.2.1 (s. 582 f.) omtalte cirkulære af 13. marts 1905 til statsskatteoven, jf. Ministerialtidende 1905, s. 63, omtaler i punkt 7 kun interne overførelser af varer.

69 Varelager blev først medtaget i bestemmelsen ved lov nr. 192 af 13. maj 1968, jf. herom nedenfor kapitel 13.2.1.1 (s. 584 ff.).

Lovændringen blev gennemført på baggrund af kritik mod de daværende skattepligtsreglers utilstrækkelighed, særligt i forbindelse med fuldt skattepligtige *fysiske personers fraflytning*. Kritikken havde især rettet sig mod, at man ved opgivelse af skattepligt på et hensigtsmæssigt tidspunkt kunne undgå beskatning af indkomst, som var realiseret inden opgivelsen af den subjektive skattepligt.⁷⁰

Baggrunden herfor var, at der på tidspunktet for lovændringen ikke var *samtidighedsskat*, idet skatteåret var forskudt i forhold til indkomståret. Problemet var, at der ifølge de hidtidige regler ikke altid kunne opkræves skat af særlig indkomst, som var erhvervet på et tidspunkt, hvor den pågældende person var skattepligtig til Danmark. Dertil krævedes *yderligere*, at den pågældende var skattepligtig i *det følgende* skatteår. Som anført af Henning Vogt i en kommentar til lovændringen, gjaldt det samme for *almindelig* indkomst, men ved *særlig* indkomst kunne det ofte dreje sig om skattebeløb af en anseelig størrelse. Det kunne derfor ikke "... undre, at der har været skatteydere, som har rystet fædrelandets støv af deres fødder efter at have realiseret deres aktiver med betydelig fortjeneste, og som har valgt et så belejligt tidspunkt, at de slap for at betale skat af fortjenesten, hvad enten den nu manifisterede sig som almindelig indkomst eller som særlig indkomst."⁷¹

Til *illustration* af virkningen af de hidtidige skatteregler kan nævnes, at en fysisk person, som 2. januar 1962 erhvervede en indkomst omfattet af lov om særlig indkomstskat, kunne undgå at betale særlig indkomstskat, hvis han ved fraflytning opgav sin fulde skattepligt til Danmark inden den 1. april år 1963. Ved lovændringen blev det bestemt, at det for pligten til at svare særlig indkomstskat var tilstrækkeligt, at der på tidspunktet for erhvervelsen eller konstateringen af indkomsten var subjektiv skattepligt til Danmark, jf. LSI 1964 § 1. Da selskabsskatteoven i forvejen sikrede, at skattepligtige selskaber kom til at svare skat af al indkomst, havde ændringen af skattepligtsreglerne særligt betydning for *fysiske* personer.⁷² Bestemmelserne i LSI § 5 A omfattede dog både fysiske personer og skattepligtige selskaber, foreninger mv.⁷³

For *begrænset* skattepligtige var der indtil lovændringen ligeledes ikke pligt til at svare særlig indkomstskat, hvis en afhændelse af samtlige driftsmidler bevirkede, at den begrænsede skattepligt for så vidt angår denne indkomstkilde ophørte. I så fald var den pågældende begrænset skattepligtige på tilsvarende vis som illustreret ovenfor ikke underkastet subjektiv skattepligt i det

70 Jf. Folketingstidende 1963/64, tillæg A, spalte 1511 f., og Folketingstidende 1963/64, tillæg B, spalte 1010.

71 Jf. Henning Vogt i RR 1964, 255, særligt s. 256 f.

72 Jf. A. Begtrup i RR 1965, 1, særligt s. 4.

73 Jf. Jan Hinze i Revisorbladet 1974, 774, særligt s. 781.

følgende skatteår.⁷⁴ Lovændringens bestemmelse om, at der fremover skulle svares særlig indkomstskat, hvis blot der var skattepligt på erhvervelsestidspunktet, fik ligeledes virkning i forhold til begrænset skattepligtige.⁷⁵

LSI 1964 § 5 A knyttede sig til denne ændring af reglerne om subjektiv skattepligt efter lov om særlig indkomstskat. Ifølge bemærkningerne var bestemmelsens formål alene at *undgå fortolkningstvivl* og at *forhindre omgåelse*.⁷⁶

Det er ikke i forarbejderne til LSI § 5 A udtrykkeligt angivet, hvilke omgælsessituationer, bestemmelsen var tiltænkt at forhindre. Årsagen hertil er muligvis, at dette på daværende tidspunkt (modsat i dag) forekom selvfølgeligt. Det tiltænkte anvendelsesområde for LSI § 5 A kan formentligt beskrives på følgende måde.

§ 5 A, stk. 1, forhindrede, at en skatteyder ville kunne undgå særlig indkomstskat ved først at afhænde, afstå eller opgive virksomheden i Danmark og opgive skattepligt (fuld eller begrænset) til Danmark, for først på et senere tidspunkt at afstå driftsmidlerne. Uden LSI § 5 A, stk. 1, blev det frygtet, at der ikke ville være skattepligt på tidspunktet for salget af driftsmidlerne. I LSI § 5 A, stk. 1, blev det fastslået, at virksomhed her i landet ikke kunne anses for opgivet, før alle driftsmidler var afstået; bestemmelsen sikrede med andre ord, at der på tidspunktet for afståelsen af driftsmidlerne var *subjektiv skattepligt*. En tilsvarende bestemmelse er videreført i de nugældende KSL § 7 A, stk. 1, og SEL § 8 A, stk. 1.

LSI § 5 A, stk. 2, forhindrede en omgåelse af værnereglen i § 5 A, stk. 1. Hvor LSI § 5 A, stk. 1, sikrede beskatning af driftsmidler, der efter ophøret af skattepligt fortsat befandt sig i Danmark, sikrede LSI § 5 A, stk. 2, at skattepligten ikke kunne omgås ved overførelse af driftsmidlerne til udlandet i forbindelse med eller efter opgivelsen af dansk skattepligt.

Dette kan muligvis tages som udtryk for, at der bag lovændringen lå en forudsætning om, at det *uden* LSI § 5 A, stk. 2, ikke ville være muligt at pålægge nogen skattemæssige konsekvenser til salg af driftsmidler på et tidspunkt efter overførelsen til udlandet. I givet fald kunne dette give anledning til overvejelser om, hvorvidt dette evt. skal tillægges betydning ved formuleringen af de interne gennemførelsesregler, der finder anvendelse ved interne overførelser af driftsmidler i andre situationer, f.eks. ved interne overførelse af driftsmidler fra en fuldt skattepligtig hovedkontor i Danmark til sit udenlandske faste driftssted. Sådanne refleksioner må imidlertid forkastes. Ændringen af lov om særlig indkomstskat i 1964 var konkret rettet mod nogle misbrugssituationer. LSI § 5

74 Jf. Folketingstidende 1963/64 tillæg A, spalte 1512. Se også herom Henning Vogt i RR 1964, 255, særligt s. 258.

75 Jf. Folketingstidende 1963/64, tillæg A, spalte 1513.

76 Jf. Folketingstidende 1963/64, tillæg A, spalte 1514 f.

A var kun en beskeden del af denne lovændring, og der er ikke grundlag for at antage, at lovgiver med bestemmelsen ville indføre et generelt princip med virkning uden for bestemmelsens direkte anvendelsesområde.

Det kan derimod med stor sikkerhed fastslås, at det *ikke* med 1964-loven var tiltænkt, at LSI § 5 A, stk. 2, skulle finde anvendelse også i tilfælde, hvor der *ikke sker ophør* mv. af virksomheden. Efter de dagældende regler skulle der kun svares *særlig* indkomstskat ved afståelse af driftsmidler i forbindelse med virksomhedsophør, jf. LSI § 2, stk. 1, nr. 1, jf. AFL § 6. Afståelse af driftsmidler i *virksomhedens levetid* berørte ikke den særlige, men derimod den *almindelige indkomst*, idet salgssummerne blev fratrukket i virksomhedens saldo-værdi eller evt. anset for en skattepligtig almindelig indkomst i medfør af AFL § 3. *Thøger Nielsen* har med rette påpeget, at lovgiver i forbindelse med LSI § 5 A netop ikke indføjede tilsvarende bestemmelser i f.eks. afskrivningsloven.⁷⁷

Selv om formålet med lovændringen i 1964 og sammenhængen mellem afskrivningsloven og lov om særlig indkomstskat således i sig selv synes at gøre det klart, at LSI § 5 A, herunder bestemmelsens stk. 2, ikke skulle gælde uden for ophør af virksomhed og ophør af skattepligt til Danmark, skal synspunktet *yderligere* underbygges af følgende udtalelser fra forarbejderne til bestemmelsen.

I skatteministerens bemærkninger til lovforslaget i 1964 blev det bl.a. udtalt, at man ved lovændringen sikrede, at "... der altid ved ophør af erhvervsvirksomhed her i landet [vil] skulle svares særlig indkomstskat af fortjeneste ved salg af virksomhedens maskiner, inventar og lignende driftsmidler".⁷⁸ I udvalgsbetænkningen blev der refereret et ministersvar om fuldt skattepligtiges overførelser af driftsmidler til udlandet. Begrundelsen for, at fuldt skattepligtiges overførelser i almindelighed ikke skulle sidestilles med salg, blev angivet at være, at "... den samlede virksomhed ikke [anses] for opgivet, fordi driften i udlandet indstilles. Der skal derfor ikke ved salg af de i driften i udlandet anvendte driftsmidler ske beskatning med særlig indkomstskat, men i almindelighed skal salgssummerne for de solgte driftsmidler på sædvanlig måde fradrages i saldo-værdien for hele virksomhedens bestand af maskiner og driftsmidler".⁷⁹

I perioden efter indførelsen af LSI § 5 A i 1964 bestemmelsen var der i teorien heller ikke nogen særlig tvivl om, at bestemmelsen ikke skulle finde anvendelse i situationer uden for ophør af virksomhed og skattepligt.

⁷⁷ Jf. Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning I, s. 676.

⁷⁸ Jf. Folketingstidende 1963/64, tillæg A, spalte 1514.

⁷⁹ Jf. Folketingstidende 1963/64 tillæg B, spalte 1011.

Dette gjaldt såvel i den skatteretlige teori, der fremkom kort tid efter vedtagelsen i 1964,⁸⁰ som i den efterfølgende.⁸¹ Som den vistnok eneste undtagelse her til må dog nævnes *Erik Møller*, der uden angivelse af anden hjemmel end OECD's modeloverenskomsts art. 7 antog, at overførelse af "... stock, machinery, working plant, or equipment etc." fra et fast driftssted i Danmark til et udenlandsk hovedkontor skulle sidestilles med salg.⁸²

Endvidere blev samme synspunkt om det begrænsede anvendelsesområde for LSI § 5 A, stk. 2, udtrykt i Betænkning nr. 1060/1985, der om dagældende administrativ praksis udtalte følgende:⁸³

"Selv om stk. 2 er generelt formuleret, anvendes den i praksis kun, når de pågældende aktiver overføres til udlandet samtidigt med, at den skattepligtige opgiver sin danske skattepligt.

Denne praksis baserer sig på, at da bestemmelsen blev indført i 1964, var den netop rettet mod overførsel af aktiver til udlandet uden afhændelse i forbindelse med skatteydernes emigration. Dette fremgår da også af cirkulære nr. 134 af 8. juli 1964."

Endelig er sammenhængen mellem LSI § 5 A og skattepligtsophør ligeledes forudsat i bemærkningerne til ændringerne af varelagerloven i forbindelse med *Skatteflugts-pakken* i 1987.⁸⁴

Det må på baggrund heraf anses for at være uden fornøden hjemmel, at skatteministeren i begyndelsen af 1990-erne i nogle svar til Folketingets skatteudvalg skiftede standpunkt til spørgsmålet.

I forbindelse med drøftelserne om Danmarks stillingtagen til fusionsdirektivet blev skatteministeren af Folketingets skatteudvalg anmodet om at redegøre for de praktiske muligheder for at forhindre skattespekulation efter en grænseoverskridende fusion med det danske selskab som det ophørende selskab, f.eks. ved en "... systematisk udhuling/overflytning af aktiverne i det tidligere dan-

80 Jf. Vogt i RR 1964, 255, særligt s. 257; A. Begtrup i RR 1965, 1, særligt s. 4 f.; Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning I, s. 676; Bent Colding og Peter Dyhr: Lov om særlig indkomstskat, 1966, s. 277.

81 Jf. Jan Hinze i Revisorbladet 1974 774, særligt s. 781 f.; Esther Schmidt og Robert Koch-Nielsen i den danske nationalrapport til IFA-kongressen 1986, jf. Cahiers LXXIa, s. 245 ff., særligt s. 251; Jens Dreier, Hanne Søgaard Hansen og Gitte Skouby: Skattepligt og skatteflugt, 1987, s. 240; Jan Pedersen i Skatteretten 1, 1. udg., 1990, s. 578; Aage Michelsen i Lærebog i Indkomstskat, 6. udg., 1989, s. 492.

82 Jf. Erik Møllers i nationalrapporten til IFA-kongressen i 1973, jf. Cahiers LVIIIa, II, s. 67 ff., særligt s. 70.

83 Jf. Betænkning nr. 1060 afgivet af det af ministeren for skatter og afgifter den 22. november 1983 nedsatte udvalg, december 1985, s. 104 f.

84 Jf. Folketings Tidende 1986/87, tillæg A, spalte 4337.

ske selskab, som nu "kun" er et fast driftssted, til moderselskabet, hvorved den løbende skat helt eller delvist forsvinder." I svaret anførte ministeren bl.a.:⁸⁵

"Ved fysisk overførsel af varelager, maskiner, driftsmidler og inventar m.v. fra det faste driftssted i Danmark til det fortsættende selskabs hovedkontor eller eventuelle faste driftssted i et andet land, kan Danmark foretage beskatning af fortjeneste eller tab på de overførte driftsmidler m.v. ... jf. fusionsdirektivets artikel 4, stk. 2. Som salgssum betragtes værdien i handel og vandel, jf. LSI § 5 A.

... Beskatningen i forbindelse med det faste driftssteds afhændelse (overførsel) af formuegoder (herunder den beskatning af det ophørende selskabs formuegoder, som blev udskudt ved fusionen) kan gøres gældende mod det faste driftssted.

... Skatteunddragelse i den forstand, at et udenlandsk selskab "tømmer" dets faste driftssted her i landet, er som nævnt imødegået ved at sidestille overførsel af formuegoder til udlandet med salg. Når et udenlandsk selskab fjerner formuegoder fra dets danske faste driftssted, skal det betale dansk skat efter samme regler som ved salg af formuegoder."

I svaret blev LSI § 5 A, stk. 2 ikke direkte angivet som hjemmel til at beskatte overførslerne, idet denne bestemmelse alene knyttedes til spørgsmålet om værdiansættelsen. Det fremgår imidlertid af et andet svar til Skatteudvalget, at skatteministeren har anset LSI § 5 A, stk. 2, for at være hjemlen til at beskatte ved overførelser, og *ikke* f.eks. mere generelle betragtninger om indholdet af fiktionen om det faste driftssteds selvstændighed.⁸⁶

I et svar fra skatteministeren i forbindelse med Folketingets behandling af lovforslag L 20 (gennemført som lov nr. 219 af 3. april 1992), blev det tilsvarende anført, at LSI § 5 A, stk. 2, i praksis bl.a. fandt anvendelse, når "... en begrænset skattepligtig overfører de pågældende aktiver til udlandet."⁸⁷

I konsekvens af skatteministerens udtalelser blev der i Ligningsvejledningens 1992-udgave indføjet flg. nye afsnit:⁸⁸ "Selv om virksomheden ikke er [ophørt], betyder LOSI § 5 A, at der skal svares særlig indkomstskat af inventar, driftsmateriel mv., der overføres til benyttelse i udlandet uanset om aktiverne sælges eller ej." Det er i det citerede afsnit tydeligt forudsat, at overførelse af

85 Jf. skatteministerens svar til spørgsmål nr. 60 fra Folketingets skatteudvalg (alm. del – bilag 93) af 17. januar 1990. Ministersvaret er også optrykt i SU 1990, 84.

86 Jf. svar på spørgsmål 96, som er vedhæftet Skatteudvalgets skrivelse af 6. juni 1990 til Markedsudvalget, s. 14 ff., jf. Spørgsmål og Svar, Skatteudvalget, almindelig del – bilag 243.

87 Jf. skatteministerens svar af 12. februar 1992 på spørgsmål 33 i forbindelse med Folketingets behandling af lovforslag L 20 (gennemført som lov nr. 219 af 3. april 1992). Fuldmægtig Kirsten Hvelplund, Skatteministeriet, har tilsluttet sig ministeriets fortolkning i SU 1991, 19, særligt s. 25.

88 Ligningsvejledningen (1992) D.A.2.4.

driftsmidler til benyttelse i udlandet sidestilles med salg. Men selv om dette måtte antages at være tilfældet, er det udtryk for en misforståelse, at overførelse af driftsmidler skulle kunne medføre, at der skal svares særlig indkomstskat i tilfælde, hvor der ikke sker ophør m.v. af virksomhed. Hvis overførelse af driftsmidler i tilfælde uden virksomhedsophør skal sidestilles med salg, vil det beløb, som modsvarer salgssummen, derimod skulle fradrages i virksomhedens saldobværdi, jf. AFL § 2, stk. 3 (nu: AFL § 5, stk. 2).

12.3.1.2 Tiden efter 1993

Ved lov nr. 428 af 25. juni 1993 blev der vedtaget nogle nye bestemmelser i KSL § 8 A og SEL § 7 A. Bortset fra, at bestemmelserne omfattede interne overførelser af immaterielle aktiver omfattet af dagældende LL § 16 E, stk. 1-3, var bestemmelserne i det væsentlige formuleret på samme måde som LSI § 5 A, stk. 2.⁸⁹ I bemærkningerne til KSL § 7 A, og SEL § 8 A blev det klart angivet, at bestemmelserne dels skulle finde anvendelse ved overførelser til udlandet i forbindelse med en fuldt skattepligtig samtidige skattepligtsophør, dels hvor en begrænset skattepligtig overfører immaterielle aktiver, der har været knyttet til et fast driftssted i Danmark, til udlandet.⁹⁰ Da ordlyden af bestemmelserne samtidigt er bredt formuleret, kan der næppe være tvivl om, at man efter gennemførelsen KSL § 7 A og SEL § 8 A måtte side stille alle interne overførelser af immaterielle aktiver fra et fast driftssted i Danmark til et udenlandsk hovedkontor med salg.

Bestemmelsen i LSI § 5 A, stk. 2, blev ikke ændret i forbindelse med vedtagelsen af KSL § 8 A og SEL § 7 A. Fra ikrafttrædelsestidspunktet for de to sidstnævnte bestemmelser kunne retstilstanden herefter sammenfattes således, at alle interne overførelser af *immaterielle aktiver* fra en begrænset skattepligtig faste driftssted i Danmark skulle sidestilles med salg, hvorimod interne overførelser af *driftsmidler* kun skulle sidestilles med salg ved overførelser i tilknytning til ophør af virksomhed og skattepligt.⁹¹

Bestemmelsen i LSI § 5 A, stk. 2, blev i forbindelse med ophævelsen af lov om særlig indkomstskat ophævet med virkning fra 1. januar 1996.⁹² I stedet blev KSL § 8 A og SEL § 7 A udvidet til også at omfatte *varelager* og *driftsmidler*, jf. KSL § 8 A, stk. 2, og SEL § 7 A, stk. 2. I bemærkningerne blev følgende udtalelse knyttet hertil:⁹³

89 Dog var tilføjelsen fra LSI § 5 A, stk. 2: *der har været anvendt i skattepligtig virksomhed i Danmark*, ikke medtaget i KSL § 7 A og SEL § 8 A.

90 Jf. bemærkningerne til lovforslag L 296 af 19. maj 1993, til § 4, nr. 3 og nr. 6.

91 Jf. Niels Winther-Sørensen i SU 1993, 307.

92 Jf. lov nr. 313 af 17. maj 1995.

93 Jf. bemærkningerne til lovforslag 137 af 18. januar 1995 til § 9 "Til nr. 2" og til § 14, "Til nr. 2".

“Overførelse af [varelager og driftsmidler] fra en skattepligtig virksomhed her i landet til benyttelse i udlandet sidestilles med salg. For begrænset skattepligtige med et fast driftssted her i landet gælder dette som hidtil, også når der ikke samtidigt med overførslen sker ophør af den begrænsede skattepligt.”

Udtalelsen i forarbejderne om den hidtidige retstilstand må anses som udtryk for en *retsvildfarelse*. På den baggrund bør der efter min opfattelse næppe være tvivl om, at udtalelsen ikke som en *bagud* rettet forarbejde ændrede på den rette fortolkning af LSI § 5 A, stk. 2.

Spørgsmålet er mere tvivlsomt for fortolkningen af KSL § 8 A, stk. 2, og SEL § 7 A, stk. 2, der som nævnt fik virkning fra 1. januar 1996. På den *ene* side må man generelt være tilbageholdende med at tillægge udtalelser i forarbejderne, som bygger på en retsvildfarelse, vægt som udtryk for lovgivers vilje. På den *anden* side er udtalelsen i forarbejderne klar, utvetydig og fremadrettet, ligesom udtalelsen stemmer udmærket med selve formuleringen af bestemmelserne og bestemmelsernes nye placering uden for lov om særlig indkomstskat. Det kan endvidere fremføres, at det ville være besynderligt at sidestille overførelser af immaterielle aktiver med salg, hvis ikke det samme skulle gælde for driftsmidler, når begge typer aktiver reguleres af samme bestemmelse.

Det må derfor med en vis forsigtighed *konkluderes*, at der efter ophævelsen af LSI § 5 A, stk. 2, sammenholdt med udvidelsen af KSL § 8 A, stk. 2, og SEL § 7 A, stk. 2, er skabt hjemmel til at sidestille interne overførelser af driftsmidler fra en begrænset skattepligtigs faste driftssted til et udenlandsk hovedkontor med salg, også *uden for ophør* af virksomheden og den begrænsede skattepligt til Danmark.⁹⁴

12.3.1.3 Overførelse fra en fuldt skattepligtigs faste driftssted i Danmark

Når en dobbeltdomicileret person efter en overenskomst anses for hjemmehørende i en anden stat, er der ikke i KSL § 8 A, stk. 2, og SEL § 7 A, stk. 2, hjemmel til at sidestille interne overførelser af driftsmidler fra et dansk fast driftssted til det udenlandsk hovedkontor med salg. Der er *ikke* i bestemmelserne taget højde for denne situation med dobbeltdomicil. På baggrund af princippet om *den gyldne regel* og det forhold, at der i en række andre bestemmelser udtrykkeligt er reguleret for dobbeltdomicil-situationen,⁹⁵ er der ikke grundlag for en analogi-slutning.

94 Jf. Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 282.

95 Jf. bl.a. KSL § 1, stk. 2, KSL § 10, ABL § 13 a, KGL § 37 og SEL § 5, stk. 7.

Dette udelukker imidlertid ikke, at interne overførelser medfører skattemæssige konsekvenser for den danske beskatning. Det faste driftssteds indkomst må opgøres for at afgrænse, hvilken indkomst Danmark som *overenskomstens kildeland* kan beskatte, og ved opgørelsen heraf må der tages hensyn til, at de pågældende driftsmidler overføres fra det danske driftssted. Da situationen med intern overførelse af driftsmidler fra en dobbeltdomicileret persons faste driftssted i Danmark næppe vil være hyppigt forekommende i praksis, skal problemstillingen ikke forfølges videre. Blot skal det nævnes, at der bør tages udgangspunkt i tilsvarende betragtninger, som gøres gældende nedenfor kapitel 12.3.2 (s. 544 ff.) vedrørende fuldt skattepligtige personers interne overførelser af driftsmidler fra et dansk hovedkontor til et fast driftssted i udlandet.

Det må herefter først afgøres, om det faste driftssted sammen med hovedkontoret udgør en virksomhed i afskrivningslovens forstand eller om det faste driftssted i sig selv udgør en virksomhed i afskrivningslovens forstand. Arms længde prisen af de overførte driftsmidler skal herefter fratrækkes saldobværdien (i den førstnævnte situation: den fiktive saldobværdi) for det faste driftssted.

12.3.2 Overførelse fra et dansk hovedkontor til et udenlandsk fast driftssted

Det følger af *globalindkomstprincippet*, at driftsmidler, der overføres fra en fuld skattepligtig persons danske hovedkontor til et udenlandsk fast driftssted, også efter overførelsen er omfattet af dansk skattepligt. Som tidligere nævnt omfattes fuldt skattepligtige kun af KSL § 8 A, stk. 2, og SEL § 7 A, stk. 2, såfremt driftsmidler overføres til udlandet i tilknytning til opgivelse af fuld skattepligt til Danmark.⁹⁶

Det er først og fremmest af hensyn til opgørelsen af det faste driftssteds indkomst til brug for dobbeltbeskatningslempelse efter en overenskomst eller efter LL § 33, det har betydning at tage stilling til konsekvenserne af en intern overførelse af driftsmidler til et udenlandsk driftssted. I det følgende analyseres først interne overførelser til et udenlandsk fast driftssted i den situation, hvor det faste driftssted udgør en selvstændig virksomhed i afskrivningslovens forstand. Dernæst den situation, hvor det faste driftssted sammen med det danske hovedkontor udgør en samlet virksomhed, og hvor der derfor må opereres med fiktive saldobværdier.⁹⁷

96 Jf. bemærkningerne til lovforslag L 296 af 19. maj 1993, til § 4, nr. 3 og nr. 6, og ovenfor kapitel 12.3.1 (s. 535 ff.).

97 Jf. om afskrivningslovens virksomhedsbegreb ovenfor kapitel 11.2.2.1 (s. 468 ff.).

12.3.2.1 Det udenlandske driftssted udgør en selvstændig virksomhed

I medfør af afskrivningslovens regler om saldoafskrivninger afskrives der hver *virksomhed* for sig. Ved en overførelse af driftsmidler fra en virksomhed, som udgøres af det danske hovedkontor, til samme persons virksomhed, som udgøres af det udenlandske faste driftssted, må der tages stilling til, hvorledes overførelsen påvirker saldoværdien for virksomhederne.

I princippet er overførelse af driftsmidler mellem en persons virksomheder ikke et problem, som er forbeholdt de grænseoverskridende tilfælde. Der er intet til hinder for, at en fuldt skattepligtig i relation til afskrivningsloven skal anses at have *flere virksomheder i Danmark*, og også i en sådan situation må der tages stilling til, hvorledes en overførelse af driftsmidler mellem disse virksomheder påvirker saldoværdien for virksomhederne. De skattemæssige konsekvenser er blot større, når der er tale om grænseoverskridende overførelser.

Der skal derfor som udgangspunkt tages udgangspunkt i afskrivningslovens almindelige regler. *Tre mulige løsninger* må overvejes:

For det *første* kunne man som udgangspunkt fratrække *arms længde prisen* af de overførte driftsmidler fra saldoværdien for den *overførende* virksomhed og modsvarende lægge *arms længde prisen* til den *modtagende* virksomheds saldoværdi. Efter overførelsen indgår de overførte driftsmidler i den modtagende virksomheds saldoværdi, og ved et senere salg af de overførte driftsmidler skal salgssummen derfor fratrækkes i denne virksomheds saldoværdi.

For det *andet* kunne man i stedet for *arms længde prisen* anvende den *afskrevne værdi* (= anskaffessummen fratrukket afskrivninger med de afskrivningsprocenter, der er anvendt i de enkelte indkomstår). På tilsvarende vis må en senere salgssum for de overførte driftsmidler også efter denne løsning fratrækkes i den *modtagende* virksomheds saldoværdi.

Endelig, for det *tredje*, kunne man forestille sig, at overførelsen *ikke* påvirker saldoværdien for hverken den overførende eller den modtagende virksomhed. Efter denne løsning vil såvel efterfølgende afskrivninger som en evt. salgssum ved salg af de overførte driftsmidler alene påvirke den *overførende* virksomheds saldoværdi.

Afskrivningsloven indeholder forskellige regler om afståelseskriterier, men der er ikke udtrykkeligt taget stilling til de skattemæssige konsekvenser af overførelser af driftsmidler mellem samme persons virksomheder.

AFL § 4 omhandler overførelse fra *erhvervsmæssig* til *privat* benyttelse (og omvendt) af driftsmidler. Sådanne ændringer af benyttelsen af driftsmidler skal ifølge bestemmelsen sidestilles med salg (henholdsvis køb) i relation til afskriv-

ningslovens regler. Som salgssum (henholdsvis anskaffelsessum) anvendes handelsværdien på tidspunktet for den ændrede benyttelse. Ved overførelse mellem virksomheder er der ikke tale om en sådan ændring af benyttelsen, som omfattes af AFL § 4, og de kortfattede bemærkninger til bestemmelsen giver ikke belæg for en analogislutning.⁹⁸

Ifølge AFL § 49 sidestilles overdragelse ved *gave* eller *arvefors kud* med salg til den værdi, der ligger til grund for beregningen af gaveafgift, boafgift eller indkomstskat af den pågældende erhvervelse, eller subsidiært handelsværdien. Denne bestemmelse må anses for udtryk for et almindeligt skatteretligt princip, som sidestiller gave og arvefors kud med salg.⁹⁹

Hverken AFL § 4 eller AFL § 49 giver noget vægtigt bidrag til løsningen af konsekvenserne af overførelser af driftsmidler mellem virksomheder tilhørende samme person. De to bestemmelser vedrører *dels* andre situationer (efter AFL § 4 er der tale om overgang mellem privat og erhvervsmæssig benyttelse, mens der efter AFL § 49 er tale om en overgang af ejendomsretten fra ét skattesubjekt til et andet), *dels* er bestemmelserne generelle og medfører således også realisation for driftsmidler omfattet af AFL § 6. Sådanne straksafskrevne driftsmidler er ikke knyttet til afskrivningslovens virksomhedsbegreb, jf. nedenfor kapitel 12.3.5 (s. 560 ff.).

Mere nærliggende er det at sammenligne med bestemmelsen i AFL § 64. Ved lov nr. 486 af 24. juni 1992 vedtog Folketinget regler om dobbelte afskrivnings-satser mv. i særlige *erhvervszoner*. Inden loven trådte i kraft blev reglerne herom ændret ved lov nr. 1114 af 22. december 1993. Ifølge AFL § 63 skal driftsmidler, som ønskes afskrevet med de dobbelte afskrivningssatser, opgøres på en særskilt saldo. Ved lovændringen i 1993 indførtes AFL § 32 B (nu: § 64),¹⁰⁰ hvorefter der ved overførelse af driftsmidler fra erhvervszonen til fortsat fuld erhvervsmæssig benyttelse skal ske et fradrag i den særskilte erhvervszone-saldo med driftsmidlernes *handelsværdi*. Handelsværdien på overførelsestidspunktet lægges samtidigt til den ordinære saldoværdi. Omvendt skal der ved overførelse af driftsmidler til erhvervszonen ske fradrag med driftsmidlernes handelsværdi i den ordinære saldoværdi, mens samme handelsværdi skal lægges til den særskilte erhvervszonesaldo.

Den løsning, som er valgt i AFL § 64, svarer således til *den første* af de ovenfor angivne tre mulige løsninger. Det må dog erkendes, at det af bemærknin-

98 Jf. Folketingstidende 1957/58, tillæg A, spalte 448, til § 41. Bestemmelsens materielle indhold blev ikke ændret ved revisionen af afskrivningsloven ved lov nr. 433 af 26. juni 1998, jf. lovforslag L 102 af 2. juni 1998, til § 4.

99 Jf. Jan Pedersen i Skatteretten 1, 2. udg., s. 362 ff.

100 Bestemmelsens materielle indhold blev ikke ændret ved revisionen af afskrivningsloven ved lov nr. 433 af 26. juni 1998, jf. lovforslag L 102 af 2. juni 1998, til § 63.

gerne til AFL § 64 ikke fremgår, om lovgiver opfattede bestemmelsen i AFL § 64 som en præcisering eller ændring af de regler, som ellers ville være gældende.¹⁰¹

I mangel af en direkte regulering i afskrivningslovens bestemmelser, må det ved valget af løsning anses for berettiget at lægge en vis vægt på de bagved liggende hensyn, herunder – da konsekvenserne af den valgte løsning i praksis vil være mest betydningsfulde i de grænseoverskridende tilfælde – de hensyn, der ligger bag principperne for opgørelsen af et fast driftssteds indkomst. I Tyskland anvendes *arms længde* prisen på overførelsestidspunktet som grundlag for den ovenfor kapitel 12.2.1.3 (s. 524 ff.) beskrevne metode med udskudt avanceopgørelse. Herved sikres en præcis allokering, således at allokeringen af afskrivningerne svarer til den faktiske værdiforringelse. Tilsvarende vil en anvendelse af *arms længde værdien* ved interne overførelser fra et dansk foretagendes hovedkontor til et udenlandsk fast driftssted føre til en præcis allokering af afskrivningerne mellem de forskellige virksomheder, som svarer til den faktiske værdiforringelse i den periode, driftsmidlerne er knyttet til de enkelte virksomheder. Dette må formentligt også anses som baggrunden for, at det er en tilsvarende løsning, der er valgt i AFL § 64. De andre mulige løsninger vil kunne føre til en vilkårlig allokering af udgifter og indtægter vedrørende driftsmidler mellem virksomhederne.

Såfremt en overførelse af driftsmidler slet *ikke* registreres ved opgørelsen af virksomhedernes saldo værdi, vil hele værdiforringelsen vedrørende de overførte driftsmidler blive henført til den *overførende* virksomhed, herunder også værdiforringelsen mens driftsmidlerne anvendes i den *modtagende* virksomhed.

En lidt mere præcis fordeling af de skattemæssige udgifter i forhold til af den reelle værdiforringelse af de overførte driftsmidler fremkommer ved at fratrække den afskrevne værdi i den overførende virksomheds saldo værdi og lægge samme værdi til den modtagende virksomheds saldo værdi. Ved anvendelsen af de afskrevne værdier vil allokeringen imidlertid afhænge af, hvilke afskrivnings-satser, den skattepligtige i tidligere indkomstår har valgt at anvende i den *overførende* virksomhed. Dette valg vil ofte være foretaget ud fra helt andre hensyn end hensynet til at afspejle den reelle værdiforringelse, hvorfor fordelingen af de skattemæssige udgifter og indtægter vedrørende de overførte driftsmidler også efter denne metode præges af vilkårlighed. Et *eksempel* med overførelse af et driftsmiddel fra et dansk hovedkontor til et udenlandsk fast driftssted kan illustrere dette:

Et driftsmiddel er anskaffet af hovedkontoret i år 1 for 100. Ved overførelse

101 Jf. lovforslag L 45 af 27. oktober 1993, til § 1, nr. 10.

af driftsmidlet i år 3 til det faste driftssted i udlandet har driftsmidlet undergået en faktisk værdiforringelse på 30. Driftsmidlet sælges senere i år 3 af det udenlandske driftssted til tredjemand for 65.

Såfremt der *ikke er afskrevet* i år 1 og 2, vil *det faste driftssteds* saldo-værdi blive forøget med 35. Ved at anvende den afskrevne værdi på overførelsestidspunktet vil der nemlig i år 3 blive lagt 100 til det faste driftssteds saldo-værdi og fratrasket salgssummen på 65. Denne forøgelse af driftsstedets saldo-værdi vil være udtryk for, at der hos driftsstedet registreres et *tab* på 35, selv om driftsmidlet i den korte periode, det var knyttet til driftsstedet, kun undergik en faktisk værdiforringelse på 5 ($= 70 \div 65$).

Resultatet bliver derimod helt anderledes, såfremt der i år 1 og 2 er *afskrevet fuldt ud* i den overførende virksomhed. I så fald vil driftsmidlet være afskrevet med 30 i år 1 og 21 i år 2, i alt 51. I denne situation vil driftsmidlet reducere driftsstedets saldo-værdi med 16. Dette vil være udtryk for, at der hos driftsstedet registreres en *fortjeneste* på 16 for driftsmidlet.

Imod at tage udgangspunkt i arms længde prisen af de overførte driftsmidler kunne muligvis argumenteres, at der i mangel af en udtrykkelig bestemmelse herom ikke er hjemmel til at anvende en metode, der reelt svarer til, at man sidestiller overførelser mellem en skattepligtigs virksomheder med salg for den overførende virksomhed og køb for den modtagende virksomhed. En sådan argumentation bør imidlertid *ikke* tillægges afgørende vægt.

Argumentationen måtte i givet fald være uafhængig af, om der er tale om overførelse mellem to indenlandske virksomheder eller mellem en indenlandsk og en udenlandsk virksomhed. Når der først ses bort fra de grænseoverskridende forhold vil anvendelsen af arms længde prisen ved en overførelse mellem virksomheder, der begge før og efter overførelsen har positive saldo-værdier, ikke i sig selv medføre nogen skattemæssig belastning. Den forringede mulighed for afskrivninger på grundlag af den ene virksomheds saldo-værdi opvejes af den forøgede mulighed for afskrivninger på grundlag af den anden virksomheds saldo-værdi. Kun i tilfælde af, at den ene saldo-værdi bliver negativ, eller den ene virksomhed ophører, vil løsningen få skattemæssige konsekvenser for den skattepligtige. Dette vil imidlertid være en konsekvens af en fordeling mellem virksomhederne, som modsvarer den *faktiske* værdiforringelse.

Man kunne også overveje at drage paralleller overførelse af driftsmidler fra en *begrænset* skattepligtigs faste driftssted i Danmark til et udenlandsk hovedkontor. Der er ovenfor kapitel 12.3.1.2 (s. 542 f.) redegjort for, at der ikke uden KSL § 8 A, stk. 2, og SEL § 7 A, stk. 2, ville være hjemmel til at sidestille en sådan overførelse med salg, selv om der også i en sådan situation er tale om, at

driftsmidlerne udskilles af en *virksomhed* i afskrivningslovens forstand. Der er imidlertid den væsentlige forskel, at man ved at anvende arms længde prisen ved overførelser af driftsmidler mellem en fuldt skattepligtig persons virksomheder opvejer ulempen ved fradraget i den overførende virksomheds saldo-værdi med et tilsvarende tillæg til den modtagende virksomheds saldo-værdi. De to situationer er derfor *ikke* sammenlignelige.

En undtagelse til udgangspunktet om at anvende arms længde prisen på overførelsestidspunktet må overvejes i tilfælde af, at arms længde prisen på overførelsestidspunktet *overstiger* anskaffelsessummen.

Såfremt arms længde prisen overstiger den oprindelige anskaffelsessum (dvs. uden fradrag for senere afskrivninger), vil et fradrag af denne difference være udtryk for, at der til den overførende virksomhed registreres en avance, som foretagendet ikke har haft. Dette vil ganske vist ikke være i strid med indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster, jf. ovenfor kapitel 12.1 (s. 512 ff.), men det strider mod det synspunkt, at der ved interne ydelser, som ikke har en direkte tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet, *ikke* skal beregnes *fiktive* interne avancer.

Dette synspunkt må inddrages ved formuleringen af de interne danske gennemførelsesregler for indkomstopgørelsen af et fast driftssteds indkomst, hvor der som her ikke er særlig støtte for et andet resultat. Selv om fradraget af en fiktiv avance i den overførende virksomheds saldo-værdi ikke i sig selv normalt fører til nogen beskatning, men blot til en reduktion af afskrivningsmulighederne, vil det være bedst overensstemmende med den i dansk skatteret gældende begrænsning af selvstændighedsfiktionen, såfremt der *maksimalt* fratrækkes anskaffelsessummen i den overførende virksomheds saldo-værdi og omvendt *maksimalt* lægges anskaffelsessummen til den modtagende virksomheds saldo-værdi.

En anden atypisk situation, som kan give anledning til særlige overvejelser, er, hvor et driftsmiddel på et tidspunkt *efter* den interne overførelse sælges til en højere pris end arms længde prisen på overførelsestidspunktet.

Situationen vil f.eks. kunne opstå, hvis et driftsmiddel, der i år 1 er anskaffet af et dansk hovedkontors hovedkontor for 100, i år 2 overføres til et udenlandsk fast driftssted med en opgjort arms længde pris på 70, og efterfølgende sælges for en salgssum på 80. Såfremt man her lægger arms længde prisen til grund, vil der vedrørende driftsmidlet blive allokeret udgifter på 30 til hovedkontoret og indtægter i form af en reduktion af saldo-værdien på 10 til driftsstedet. Ved denne opgørelse vil der reelt blive allokeret en fiktiv avance til det faste drifts-

sted. Det må imidlertid formentligt antages, at dette er en konsekvens af afskrivningslovens opdeling i *flere virksomheder*.¹⁰²

Særligt ved eksemptionslempelse for det faste driftssteds indkomst vil denne fremgangsmåde kunne give anledning til nogen spekulation i, at det for visse driftsmidler kan være vanskeligt at opgøre arms længde prisen på overførelsestidspunktet korrekt. Ved salg forholdsvis kort tid efter overførelsen vil man dog kunne tage den efterfølgende salgssum med i den bevismæssige vurdering af arms længde prisen på overførelsestidspunktet.

Afskrivninger foretages i medfør af afskrivningsloven efter et *skatteårsprincip*, således at der normalt kan afskrives fuldt ud for et helt år i anskaffelsesåret, mens der modsat ikke kan afskrives i afståelsesåret. Ved som udgangspunkt at fratrække arms længde prisen på overførelsestidspunktet i den overførte virksomheds saldo værdi vil afskrivninger for de overførte driftsmidler i *selve overførelsesåret* kun kunne foretages i den *modtagende* virksomhed.

En anden løsning, som fordelte afskrivningsretten i overførelsesåret mellem de to virksomheder, ville være vanskelig at tilpasse afskrivningslovens saldosystem. Der er i øvrigt heller ikke noget væsentligt behov for en anden løsning. Afskrivningsretten i overførelsesåret medfører *ikke* i sig selv nogen forskydning i størrelsen af de udgifter og indtægter, som fordeles til de enkelte virksomheder. Denne fordeling afhænger af værdiansættelsen af de overførte driftsmidler på overførelsestidspunktet. Ved at fratrække arms længde prisen, dog maksimalt anskaffelssummen, i den overførende virksomheds saldo værdi, er der hos denne virksomhed gjort endeligt op med den faktiske værdiforringelse af de pågældende driftsmidler, mens de var knyttet til denne virksomhed.

Det er ved den ovenfor kapitel 12.2.1.3 (s. 524 ff.) beskrevne metode med udskudt avanceopgørelse et centralt element, at de på overførelsestidspunktet beregnede stille reserver (beregnet i forhold til arms længde prisen på dette tidspunkt) først allokeres hovedkontoret, efterhånden som de overførte driftsmidler bliver benyttet af det udenlandske faste driftssted. Dette sker ved, at den *udligningspost*, der er opgjort på overførelsestidspunktet, opløses over de overførte driftsmidlers levetid. Som følge af de grundlæggende anderledes afskrivningsregler i intern dansk skatteret er det ikke muligt og heller ikke nødvendigt at kopiere denne metode. Afskrivningslovens saldosystem fører normalt til, at der ikke sker beskatning på selve overførelsestidspunktet. En reduktion af den *overførende virksomheds* (hovedkontorets) saldo værdi

102 Se modsat nedenfor kapitel 12.3.2.2 (s. 551 ff.) om overførelse af driftsmidler til et fast driftssted i udlandet, der ikke udgør en selvstændig virksomhed efter afskrivningsloven.

med arms længde prisen på de overførte driftsmidler vil blot reducere afskrivningsgrundlaget og dermed størrelsen af de mulige afskrivninger i overførelsesåret og i de efterfølgende år.

Det kan på baggrund af ovenstående *konkluderes*, at der, når et foretagendes danske hovedkontor og faste driftssted i udlandet udgør en *hver sin virksomhed* i afskrivningslovens forstand, kan opnås en præcis allokering ved at tage udgangspunkt i arms længde prisen ved overførelser mellem virksomhederne. I det væsentlige vil der herved opnås en allokering af afskrivninger mv., som modsvarer den faktiske værdiforringelse i de perioder, de pågældende driftsmidler skal allokere til foretagendets hovedkontor i Danmark, henholdsvis det faste driftssted i udlandet. I modsætning til den ovenfor kapitel 12.2.1.3 (s. 524 ff.) beskrevne metode med udskudt beskatning opgøres der ikke nogen udligningspost ved den interne overførelse. Afskrivningslovens saldossystem vil normalt forhindre, at der sker en *før tidlig* beskatning, jf. ovenfor.

12.3.2.2 Det udenlandske driftssted udgør ikke en selvstændig virksomhed

I visse tilfælde må det antages, at et udenlandsk fast driftssted ikke udgør en selvstændig *virksomhed* i afskrivningslovens forstand. Udgifter og indtægter i henhold til afskrivningsloven kan i sådanne tilfælde mest præcist allokere ved hjælp af en opdeling af virksomhedens saldo værdi i fiktive saldo værdier, nemlig driftsstedets fiktive saldo værdi og hovedkontorets saldo værdi, jf. nærmere ovenfor kapitel 11.2.2.3 (s. 531 f.).

En overførelse af driftsmidler fra et dansk foretagendes hovedkontor til et udenlandsk driftssted vil, når der i afskrivningslovens forstand er tale om én virksomhed ikke medføre nogen ændring i størrelse af virksomhedens saldo værdi eller i årets afskrivninger. I modsætning til den ovenfor analyserede situation, hvor driftsmidler overføres mellem *to* virksomheder, vil de overførte driftsmidler både før og efter overførelsen til det udenlandske driftssted indgå i *samme virksomheds* saldo værdi. De fiktive saldo værdier anvendes alene som et middel til at allokere virksomhedens afskrivninger mv. mellem det faste driftssted og hovedkontoret.

Ved allokeringen af afskrivninger på driftsmidler skal der anvendes en fremgangsmåde, som sikrer en præcis allokering i forhold til driftsmidlernes faktiske værdiforringelse ved de enkelte virksomhedsdeles brug. Dette kan bedst sikres ved at tage udgangspunkt i *arms længde prisen* af de overførte driftsmidler på overførelsestidspunktet, således at arms længde prisen fratrækkes hovedkontorets fiktive saldo værdi og lægges til driftsstedets fiktive saldo værdi.¹⁰³

103 Jf. tilsvarende ovenfor kapitel 12.3.2.1 (s. 545 ff.) vedrørende interne overførelser mellem *to* selvstændige virksomheder.

Såfremt den afskrevne værdi er *mindre* end arms længde prisen på overførelsestidspunktet, er dette udtryk for, at der vedrørende de pågældende driftsmidler er afskrevet med for meget i forhold til den faktiske værdiforringelse. Anvendelsen af arms længde prisen medfører her, at *hovedkontorets* fiktive saldoværdi fratrækkes et beløb, der er større end det afskrivningsgrundlag, som er knyttet til de pågældende driftsmidler. *Det faste driftssteds* fiktive saldoværdi bliver omvendt forøget tilsvarende. *Virksomhedens samlede saldoværdi* forbliver uændret, og der sker således ikke i relation til afskrivningsloven nogen opskrivning af de overførte driftsmidler. Et *eksempel* vil illustrere konsekvenserne:

En virksomheds samlede saldoværdi primo år 1 er 1000, som er opdelt med 500 til det danske *hovedkontors* fiktive saldoværdi og 500 til det udenlandske *faste driftssteds* fiktive saldoværdi. Et driftsmiddel erhverves i år 1 for 100 til brug for det danske *hovedkontor*, således at hovedkontorets fiktive saldoværdi ultimo år 1 udgør 600 og virksomhedens samlede saldoværdi udgør 1100.

I år 1 afskrives der med maksimum 30 pct., i alt 330. Disse afskrivninger fordeles på baggrund af de fiktive saldoværdier med 180 (= 30 pct. af 600) til *hovedkontoret* og med 150 (= 30 pct. af 500) til *det faste driftssted*. Primo år 2 udgør virksomhedens samlede saldoværdi 770, hvoraf *hovedkontorets* fiktive saldoværdi udgør 420 og *driftsstedets* fiktive saldoværdi 350.

I år 2 overføres det driftsmiddel, som i år 1 blev købt til hovedkontoret, til det udenlandske faste driftssted. Driftsmidlets *arms længde pris* på overførelsestidspunktet vurderes til 90. Dette beløb fratrækkes *hovedkontorets* fiktive saldoværdi, som herefter udgør $(420 - 90) = 330$, og lægges til *driftsstedets* fiktive saldoværdi, som herefter udgør $(350 + 90) = 440$. Summen af de fiktive saldoværdier (770) er således fortsat lig med *virksomhedens* saldoværdi i henhold til afskrivningsloven. Der afskrives ikke i år 2, men i år 3 afskrives med maksimalt 30 pct. af 770, eller i alt 231. Disse afskrivninger fordeles på baggrund af de fiktive saldoværdier med 99 (30 pct. af 330) til *hovedkontoret* og 132 (= 30 pct. af 440) til *det faste driftssted*.

Virksomheden af anvendelsen af arms længde prisen på overførelsestidspunktet ses ved at sammenligne med fordelingen af afskrivningerne i år 3, såfremt driftsmidlet *ikke* var overført til driftsstedet. I så fald ville virksomhedens afskrivninger på 231 være fordelt med $(30 \text{ pct. af } 420) = 126$ til *hovedkontoret* og med $(30 \text{ pct. af } 350) = 105$ til *driftsstedet*. Overførelsen af driftsmidlet resulterer således i, at der i år 3 bliver "flyttet" afskrivninger på 27 fra *hovedkontoret* til *det faste driftssted* (svarende til 30 pct. af 90). Da den afskrevne værdi på det pågældende driftsmiddel primo år 3 er $(100 - 30) = 70$, har driftsmidlet kun bidraget med afskrivninger på 21. Herved vil der over en årrække blive reguleret for, at der i år 1 blev allokeret for store afskrivninger til *hovedkontoret* i forhold til den faktiske værdiforringelse for det pågældende driftsmiddel.

Metoden vil føre til, at der over en årrække sker en allokering af udgifter og indtægter i henhold til afskrivningsloven, som modsvarer den faktiske værdiforringelse af overførte driftsmidler i de perioder, de pågældende driftsmidler har været knyttet til de enkelte virksomhedsdele.

Såfremt arms længde prisen på overførelsestidspunktet er *lavere* end den afskrevne værdi, vil et tilsvarende eksempel kunne vise, at der via allokeringen af afskrivninger beregnet på baggrund af de fiktive saldoværdier i de efterfølgende indkomstår vil ske en regulering for, at der indtil overførelsestidspunktet ikke er afskrevet tilstrækkeligt i forhold til den faktiske værdiforringelse.

Ved *salg af driftsmidler*, der tidligere er overført fra hovedkontoret til det faste driftssted, skal hele salgssummen fratrækkes virksomhedens samlede saldoværdi, jf. AFL § 5, stk. 2. Ved opgørelsen af de fiktive saldoværdier fratrækkes salgssummen i det faste driftssteds fiktive saldoværdi.

Såfremt det i ovenstående eksempel antages, at det overførte driftsmiddel sælges i år 4 for en salgssum på 60, skal dette beløb således fratrækkes i virksomhedens samlede saldoværdi og ved opgørelsen af de fiktive saldoværdier fratrækkes i *driftsstedets* fiktive saldoværdi. Set over hele perioden vil værdiforringelsen på 40 vedrørende det pågældende driftsmiddel være fordelt med 10 til *hovedkontoret* og 30 til *det faste driftssted*. Allokeringen af 30 til det faste driftssted vil udgøres af afskrivningerne på 21 i år 3 og en forøgelse af driftsstedets fiktive saldoværdi på 9 ($= 90 \div 21 \div 60$).

I medfør af AFL § 8 skal en *negativ saldoværdi* under visse omstændigheder indtægtsføres. En sådan indtægtsførelse er i realiteten udtryk for beskattning af genvundne afskrivninger, fordi der er afskrevet med mere end den faktiske værdiforringelse. De fiktive saldoværdier for hovedkontoret og det faste driftssted anvendes også som grundlag for allokeringen af de skattepligtige indtægter i medfør af AFL § 8, således at indtægter allokeres forholdsmæssigt efter de negative fiktive saldoværdier. Anvendelsen af arms længde prisen ved overførelse af driftsmidler fra det danske hovedkontor til det udenlandske faste driftssted vil sørge for, at den skattepligtige indtægt allokeres således, at allokeringen afspejler, hvor der er afskrevet *for meget* i forhold til den faktiske værdiforringelse. Anvendelsen af arms længde prisen ved interne overførelser medvirker også i denne situation til at nå frem til en allokering, der modsvarer den reelle værdiforringelse på de enkelte virksomhedsdeles driftsmidler. Et eksempel vil illustrere dette.

Primo år 1 udgør virksomhedens samlede saldoværdi 0, der er fordelt med $\div 200$ til hovedkontorets fiktive saldoværdi og $+200$ til driftsstedets fiktive saldoværdi. Til det danske *hovedkontor* anskaffes år 1 et driftsmiddel til 100, mens

der fra *det faste driftssteds* beholdning sælges driftsmidler for 400. Den negative saldo-værdi ultimo år 1 er herefter $+300$ fordelt med $+100$ til *hovedkontoret* og $+200$ til *det faste driftssted*.

År 2 overføres det pågældende driftsmiddel til det faste driftssted. *Arms længde prisen* på overførelsestidspunktet på 90 fratrækkes i *hovedkontorets* fiktive saldo-værdi, der herefter udgør $+190$, og lægges til *driftsstedets* fiktive saldo-værdi, der herefter udgør $+110$. I medfør af AFL § 8 indtægtsføres virksomhedens samlede (negative) saldo-værdi på $+300$. Denne skattepligtige indtægt fordeles med 190 til *hovedkontoret* og 110 til *det faste driftssted*, således at begge de fiktive saldo-værdier (og naturligvis virksomhedens samlede saldo-værdi) herefter udgør 0.

Indkøbet af driftsmidlet i år 1 har nedbragt det beløb, der efter AFL § 8 skulle indtægtsføres i år 2, med 100, idet *virksomheden* uden denne anskaffelse ellers skulle have indtægtsført 400 fordelt med 200 til *hovedkontoret* og 200 til *driftsstedet*. Det ses, at det overførte driftsmiddel har reduceret størrelsen af den indtægt, der allokeres til *hovedkontoret*, med 10 svarende til den faktiske værdiforringelse af driftsmidlet i den periode, det skulle allokeres til hovedkontoret. De resterende 90 har nedbragt den indtægtsførelse, der er allokeret til *det faste driftssted*.

Såfremt den samlede virksomheds negative saldo-værdi er negativ, men det *kun* er *den ene* virksomhedsdels fiktive saldo-værdi, der er negativ, skal en indtægtsførelse efter AFL § 8 kun allokeres til denne virksomhedsdel. Beskatning i medfør af AFL § 8 kan kun finde sted, såfremt virksomhedens samlede saldo-værdi er negativ; beskatning udløses således ikke alene af, at den ene virksomhedsdels fiktive saldo-værdi er negativ, såfremt dette opvejes af, at den anden virksomhedsdels fiktive saldo-værdi er positiv. I tilfælde af, at virksomhedens samlede saldo-værdi er positiv, kan der afskrives, og evt. afskrivninger må i så fald allokeres til den virksomhedsdel, som har en positiv fiktiv saldo-værdi.

Ovenstående eksempler illustrerer, hvorledes anvendelsen af fiktive saldo-værdier for de enkelte virksomhedsdele samt anvendelsen af *arms længde prisen* på overførelsestidspunktet vil føre til en allokering af udgifter og indtægter efter afskrivningsloven, som udtrykker den faktiske værdiforringelse på driftsmidlerne, mens de er knyttet til de enkelte virksomhedsdele. Visse *atypiske situationer* giver imidlertid anledning til særlige overvejelser.

Det må bl.a. overvejes, om *arms længde prisen* på overførelsestidspunktet skal lægges til grund, hvis denne pris *overstiger* den faktiske anskaffelsessum (excl. afskrivninger). Spørgsmålet afhænger alene af de interne danske gennemførelsesregler, jf. ovenfor kapitel 12.1 (s. 512 ff.). Ud fra synspunktet om begrænsningerne i fiktionen om det faste driftssteds selvstændighed kan det næppe uden særlig støtte antages, at der efter de danske gennemførelsesregler skal allokeres en fiktive avance ved interne overførelser af driftsmidler, som ikke har

en tæt tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet. Anskaffelsessummen må derfor antages at danne et *maksimum* for det beløb, der ved den interne overførelse skal fradrages hovedkontorets fiktive saldo værdi, henholdsvis lægges til driftsstedets fiktive saldo værdi.

Samme synspunkt om den i intern dansk skatteret gældende begrænsning af selvstændighedsfiktionen må antages at føre til, at der skal træffes særlige foranstaltninger, såfremt et driftsmiddel efter en intern overførelse sælges for en *salgssum*, der *overstiger* arms længde prisen på overførelsestidspunktet. Ovenfor kapitel 12.3.2.1 (s. 545 ff.) er det ved overførelse mellem flere virksomheder konkluderet, at man som følge af afskrivningslovens opdeling i flere virksomheder næppe kan fordele salgssummen mellem de enkelte virksomheder. Samme resultat er ikke nødvendigt, når det faste driftssted og hovedkontoret er to dele af samme virksomhed i afskrivningslovens forstand. Her kan der i dette atypiske tilfælde foretages en fordeling af salgssummen, således at der ikke ved opgørelsen af nogen af de fiktive saldo værdier bliver registreret en fiktiv avance. I det ovenfor l.c. angivne eksempel blev et driftsmiddel, der var anskaffet for 100 overført til det faste driftssted til en arms længde pris på 70 og senere solgt for 80. I dette eksempel bør man, når det faste driftssted *ikke* udgør en selvstændig virksomhed i afskrivningslovens forstand, kun allokere den del af salgssummen til *det faste driftssteds* fiktive saldo værdi, som ikke overstiger *arms længde prisen* på overførelsestidspunktet (dvs. 70). De resterende 10 bør fratrækkes *hovedkontorets* fiktive saldo værdi.

Der er ovenfor kapitel 12.3.2 (s. 544 ff.) argumenteret for, at der ved en intern overførelse af driftsmidler mellem flere virksomheder tilhørende samme skattesubjekt ikke skal tages særlige hensyn til, at driftsmidlerne måske overføres midt på året. Det er her den *modtagende* virksomhed, som i overførelsesåret kan foretage afskrivninger i medfør af princippet om skatteårsafskrivinger. På baggrund af en tilsvarende argumentation er der ikke behov for særlige regler om allokeringen af overførelsesårets afskrivninger, når driftsmidler overføres til et udenlandsk fast driftssted, der er en del af samme virksomhed i afskrivningslovens forstand. Anvendelsen af arms længde prisen på overførelsestidspunktet ved opgørelsen af de fiktive saldo værdier sikrer en korrekt allokering.

Det kan på baggrund af ovenstående *konkluderes*, at der, når et foretagendes danske hovedkontor og faste driftssted i udlandet udgør en *samlet virksomhed* i afskrivningslovens forstand, kan opnås en præcis allokering ved at allokere på baggrund af fiktive saldo værdier og tage udgangspunkt i arms længde prisen ved interne overførelser. I det væsentlige vil der herved opnås en allokering af afskrivninger mv., som modsvarer den faktiske værdiforringelse i de perioder, de pågældende driftsmidler skal allokeres til foretagendets hovedkontor i Danmark, henholdsvis det faste driftssted i udlandet. I

modsætning til den ovenfor kapitel 12.2.1.3 (s. 524 ff.) beskrevne metode med udskudt beskatning opgøres der ikke nogen udligningspost ved den interne overførelse. Afskrivningslovens saldosystem samt det forhold, at der alene sker en allokering af de for *den samlede virksomhed* opgjorte udgifter og indtægter, sikrer, at der *ikke* foretages en *for tidlig* beskatning.

12.3.3 Overførelse fra et udenlandsk hovedkontor til et dansk fast driftssted

Ved en intern overførelse af driftsmidler til en begrænset skattepligtig faste driftssted i Danmark fra udlandet sker der ikke nogen ændring af de subjektive skattepligtsforhold. Den pågældende er både før og efter overførelsen omfattet af begrænset skattepligt til Danmark. Overførelsen bevirker imidlertid, at driftsmidlerne bliver omfattet af den danske skattepligt, hvorfor indtægter og udgifter vedrørende driftsmidlerne fremover vil påvirke den skattepligtige danske indkomst.

Ved afgørelsen af, hvilke *indgangsværdier* der skal anvendes ved overførelser af driftsmidler til en begrænset skattepligtig faste driftssted i Danmark, må først rækkevidden af de særlige bestemmelser om indgangsværdier mv. i KSL § 9 og SEL § 4 A undersøges.

KSL § 9 og SEL § 4 A, som blev indført ved lov nr. 312 af 17. maj 1995, har særligt betydning for værdiansættelsen af *afskrivningsberettigede aktiver*. I medfør af KSL § 9, stk. 2, og SEL § 4 A, stk. 2, skal afskrivningsberettigede aktiver, herunder driftsmidler, værdiansættes til det mindste af følgende to beløb: 1) den oprindelige anskaffelsessum fratrukket de maksimale afskrivninger, der kunne have været foretaget efter danske regler, eller 2) handelsværdien på tilflytnings-tidspunktet.

Bestemmelserne reducerer alene afskrivningsmulighederne på de aktiver, den skattepligtige ejer på tidspunktet for skattepligtens indtræden, idet reglerne om beskatning af genvundne afskrivninger i KSL § 9, stk. 3, og SEL § 4 A, stk. 3, sikrer, at der ikke sker beskatning af genvundne afskrivninger, som ikke har nedbragt den danske indkomst.

Begrundelsen for at indføre de særlige værdiansættelsesregler for afskrivningsberettigede aktiver var ifølge bemærkningerne, at man ønskede at *forhindre skattemæssigt fradrag to gange for samme investering*, først i udlandet og siden i Danmark.¹⁰⁴ Denne begrundelse forekommer ikke overbevisende, idet det

104 Jf. lovforslag L 35 af 2. november 1994, indledende bemærkninger punkt 2 E og bemærkningerne til § 1, nr. 4.

ikke sig selv er misbrug, at man kan afskrive på samme aktiv i to stater. Dette er helt sædvanligt, når en person fra en stat ejer afskrivningsberettigede aktiver i en anden stat, og KSL § 9, stk. 2, og SEL § 4 A, stk. 2, forhindrer alligevel ikke en evt. manglende beskatning af genvundne afskrivninger i fraflytningsstaten. Bestemmelserne i KSL § 9, stk. 2, og SEL § 4 A, stk. 2, skal formentligt snarere anskues i lyset af de samtidigt indførte regler om værdiansættelsen af udenlandske datterselskabers aktiver ved påbegyndelse af sambeskatning, jf. SEL § 31, stk. 6, selv om hensynene bag bestemmelserne er væsentligt forskellige.

Ifølge KSL § 9, stk. 5, og SEL § 4 A, stk. 5, finder bestemmelserne om værdiansættelse ved tilflytning også anvendelse, når en udenlandsk person bliver omfattet af begrænset skattepligt uden i forvejen at have været omfattet af fuld skattepligt. Derimod omfattes overførelser af driftsmidler til et *allerede eksisterende* fast driftssted *ikke* af ordlyden. Der er heller ikke fornødent grundlag for at antage, at KSL § 9, stk. 5, og SEL § 4 A, stk. 5, skulle være udtryk for et almindeligt gældende værdiansættelsesprincip for afskrivningsberettigede aktiver, der bliver omfattet af dansk skattepligt.

KSL § 9, stk. 5, og SEL § 4 A, stk. 5, blev foreslået i udvalgsbetænkningen. I *Skatteudvalgets bemærkninger* til ændringsforslaget blev det udtalt, at de nye stykker alene var udtryk for en *præcisering* i forhold til det oprindelige forslag.¹⁰⁵ Dette må anses at være *forkert*. *Det oprindelige lovforslag* omfattede kun situationer, hvor personer bliver omfattet af fuld skattepligt eller efter en overenskomsts dobbeltdomicil-klausul overgår til at blive hjemmehørende i Danmark, jf. KSL § 9, stk. 1, og SEL § 4 A, stk. 1. Endvidere var det udtrykkeligt i bemærkningerne til det oprindelige lovforslag anført, at de nye lovregler medførte en ændring i forhold til tidligere praksis vedrørende værdiansættelsen af aktier og afskrivningsberettigede aktiver.¹⁰⁶ Skatteudvalgets bemærkninger giver derfor ikke grundlag for en antagelse om, at KSL § 9, stk. 5, og SEL § 4 A, stk. 5, skulle være udtryk for et almindeligt gældende værdiansættelsesprincip.

Ved værdiansættelsen af driftsmidler ved overførelse til en begrænset skattepligtig allerede eksisterende faste driftssted i Danmark er det derimod nærliggende at tage udgangspunkt i den praksis, der indtil vedtagelsen af KSL § 9 og SEL § 4 A i 1995 gjaldt for værdiansættelse ved indtræden af subjektiv skattepligt.

105 Jf. betænkning til L 35 af 6. april 1995, til § 1, nr. 7 og til § 2, nr. 23.

106 Jf. bemærkningerne til L 35 af 2. november 1994, til § 1, nr. 4.

Som nævnt var det i bemærkninger til KSL § 9 og SEL § 4 A angivet, at man i henhold til *hidtidig praksis* for andre aktiver end aktier havde anvendt *handelsværdien* på tilflytningstidspunktet som indgangsværdi ved tilflytning.¹⁰⁷ Denne udtalelse er vedrørende afskrivningsberettigede aktiver i overensstemmelse med Landsskatterettens kendelse i *LSRM 1978, 96* og også med vilkår 2.9 i det dagældende sambeskatningscirkulære vedrørende indgangsværdier ved sambeskatning med udenlandske datterselskaber.¹⁰⁸

Der kan dog i dagældende *teori* spores en *vis usikkerhed* om spørgsmålet. *Thøger Nielsen* har således blot udtalt, at man ikke skulle være bundet af den afskrevne værdi i domicillandet.¹⁰⁹ *Poul Olsen* har anført, at man stod forholdsvis frit ved fortolkningen, og har argumenteret for, at man tog udgangspunkt i den oprindelige anskaffelsessværdi, som herefter blev reduceret med afskrivninger fra anskaffelsestidspunktet indtil tilflytningstidspunktet, beregnet ud fra en levetidsbetragtning.¹¹⁰ *Aage Michelsen* har i sin 1. udg. af *International skatteret* fra 1991 betegnet problemet som vanskeligt og ikke ganske afklaret, men har i øvrigt refereret *LSRM 1978, 96* uden at fremføre nogen kritik.¹¹¹

Det kan på baggrund heraf kun med en *vis forsigtighed* konkluderes, at der blev taget udgangspunkt i *arms længde prisen* ved værdiansættelsen af driftsmidler i forbindelse med tilflytning. På den anden side kan det klart konkluderes, at der i hvert fald *ikke* var enighed om noget *andet* princip for værdiansættelsen. Tidligere praksis vedrørende fastlæggelsen af indgangsværdier kan således ikke tale imod, at der tages udgangspunkt i *arms længde prisen* ved en begrænset skattepligtig persons overførelse af driftsmidler til sit faste driftssted i Danmark.

I mangel af klare regler på området bør der lægges en særlig vægt på hensynet til at nå frem til et resultat, der i videst mulige omfang afspejler de værdisvingninger, der er knyttet til de enkelte driftsmidler i de perioder, driftsmidlerne skal allokere til det udenlandske hovedkontor, henholdsvis det faste driftssted i Danmark. Ud fra dette hensyn skal der ved en intern overførelse af driftsmidler til en begrænset skattepligtig faste driftssted i Danmark anvendes *arms længde prisen* på overførelsestidspunktet som indgangsværdi.¹¹² *Den faktiske anskaffelsessum* må dog formentligt antages at danne et

107 Jf. bemærkningerne til L 35 af 2. november 1994, til § 1, nr. 4.

108 Jf. TS-cirkulære 10 af 3. maj 1994, punkt 2.9.

109 Jf. Thøger Nielsen: *Indkomstbeskatning II*, s. 247.

110 Jf. Poul Olsen i Aage Spang-Hanssen (red): *Beskatning ved familieoverdragelser*, 2. udg., 1979, s. 104 f.

111 Aage Michelsen: *International skatteret*, 1. udg., 1991, s. 108 f.

112 Jf. Esther Schmidt og Robert Koch-Nielsen i den danske nationalrapport til IFA-kongressen i 1986, jf. Cahiers LXXIa, s. 245 ff., særligt s. 249.

maksimum for værdiansættelsen af driftsmidler. Fiktionen om det faste driftsstedets selvstændighed fører ikke ved interne overførelser af driftsmidler til noget krav om at opgøre *fiktive* avancer, heller ikke hos et udenlandsk hovedkontor, og der kan heller ikke i afskrivningslovens regler findes belæg for at anvende en højere anskaffelsessum end den faktiske anskaffelsessum.

Den ovennævnte landsskatteretskendelse *LSRM 1978, 96* er yderligere interessant derved, at Landsskatteretten ved opgørelsen af de *genvundne afskrivninger* ved salg af en skibsanpart kun ville medtage afskrivninger for 67 dage i tilflytningsåret, svarende til det tidsrum den pågældende havde været underkastet fuld skattepligt.

Landsskatterettens begrundelse var, at fradrag af et helt års afskrivning ville medføre en uforholdsmæssig stor nedbringelse af saldo værdien for den første partielle beskatningsperiode. Landsskatterettens begrundelse er vanskelig at forene med det forhold, at afskrivningsloven opererer med *skatteårsafskrivninger* og *ikke pro anno-afskrivninger*. Når en skattepligtig person, der erhverver et driftsmiddel den sidste dag i indkomståret, kan afskrive på driftsmidlerne med 30 pct. i anskaffelsesåret, forekommer det vanskeligt at begrunde, at man ikke skulle kunne afskrive fuldt ud, når det er den subjektive skattepligt, der først indtræder midt i et indkomstår.¹¹³ Efter indførelsen af KSL § 9 og SEL § 4 A har *Skatteministeriet* da også tilsyneladende indtaget det standpunkt, at der i tilflytningsåret kan afskrives fuldt ud.¹¹⁴

Under alle omstændigheder er der *ikke* grundlag for at *reducere* retten til at afskrive på driftsmidler, som en begrænset skattepligtig person overfører til sit *allerede eksisterende* faste driftssted i Danmark midt i et indkomstår. Det må herved også erindres, at skatteårsafskrivninger i overførelsesåret ikke fører til, at der set over en årrække kan foretages højere skattemæssige afskrivninger, men blot at afskrivningerne kan foretages lidt tidligere end ved anvendelse af pro anno-princippet.

I de særlige situationer med *dobbeltdomicil*, hvor en fuldt skattepligtig person, der efter en overenskomst anses for hjemmehørende i den anden stat, overfører et driftsmiddel til sit faste driftssted i Danmark, må allokeringen til brug for overenskomstlempelsen ske efter tilsvarende retningslinjer, som angivet ovenfor kapitel 12.3.2 (s. 544 ff.).

Det må herefter afgøres, om den pågældende har en eller flere *virksomheder* i afskrivningslovens forstand. Arms længde prisen på tilførelsestidspunktet

113 Jf. Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, s. 247.

114 Det fremgår forudsætningsvis af eksemplet i cirkulære nr. 82 af 29. maj 1997, punkt 3.2.3, at der er afskrevet fuldt ud på den faste ejendom i tilflytningsåret, hvor fuld skattepligt indtræder 1. april i indkomståret.

må som udgangspunkt lægges til grund. KSL § 9 og SEL § 4 A finder her kun anvendelse, hvis den pågældende person overgår til at blive hjemmehørende i Danmark i medfør af overenskomstens dobbeltdomicil-klausul, og i så fald vil de driftsmidler, der allerede var overført til det danske driftssted, ikke påny skulle værdiansættes i henhold til de ugunstige regler i KSL § 9, stk. 2, og SEL § 4 A.¹¹⁵

12.3.4 Overførelse fra et udenlandsk fast driftssted til et dansk hovedkontor

Ved overførelse af driftsmidler fra et dansk foretagendes udenlandske faste driftssted til hovedkontoret, er de pågældende driftsmidler både før og efter overførelsen *omfattet af fuld skattepligt* til Danmark. De skattemæssige konsekvenser af overførelsen viser sig derfor som udgangspunkt kun ved opgørelsen af den lempelsesberettigede driftsstedtsindkomst til brug for dobbeltbeskatningslempelsen i medfør af LL § 33 eller en overenskomst.

Ved udformningen af de interne gennemførelsesregler, der skal finde anvendelse ved overførelse til et dansk hovedkontor, må der sondres mellem, om det faste driftssted og hovedkontoret hver for sig udgør en *virksomhed* i afskrivningslovens forstand, eller om det faste driftssted og hovedkontoret er dele af *samme* virksomhed. De fremgangsmåder, der er redegjort for ovenfor kapitel 12.3.2 (s. 544 ff.), sikrer en præcis allokering af overførte driftsmidler i forhold til den faktiske værdiforringelse i de perioder, driftsmidlerne har været knyttet til de enkelte dele af foretagendet. Tilsvarende synspunkter kan fremføres ved overførelse af driftsmidler til et dansk hovedkontor, hvorfor der kan henvises til fremstillingen ovenfor.

12.3.5 Overførelse af driftsmidler omfattet af AFL § 6

Anskaffelsessummen for visse driftsmidler kan i medfør af AFL § 6, stk. 1, fradrages fuldt ud i *anskaffelsesåret*. I så fald afskrives de pågældende driftsmidler *uafhængigt* af afskrivningslovens saldoopgørelsessystem og inddeling i virksomheder. I det følgende vil forskellige situationer med interne overførelser af driftsmidler, som i medfør af AFL § 6 kan straksafskrives, blive analyseret. Det vil herved blive forudsat, at de pågældende driftsmidler straksafskrives, og at der således ikke gøres brug af muligheden for i stedet at medtage anskaffelsessummerne i saldoværdien efter AFL § 5, i hvilke tilfælde de ovenfor beskrevne regler finder anvendelse.

115 Jf. cirkulære nr. 82 af 29. maj 1997, punkt 3.2.

12.3.5.1 Overførelse fra et fast driftssted i Danmark til et udenlandsk hovedkontor

Ved en intern overførelse fra en begrænset skattepligtig persons faste driftssted i Danmark til et udenlandsk hovedkontor, er det i fremstillingen ovenfor kapitel 12.3.1.2 (s. 542 f.) konkluderet, at der i KSL § 8 A, stk. 2, og SEL § 7 A, stk. 2, formentligt findes fornøden hjemmel til at sidestille overførelsen med *salg*. Bestemmelserne må antages også at gælde for driftsmidler omfattet af AFL § 6. Ved en intern overførelse fra det danske driftssted skal arms længde prisen på overførelsestidspunktet derfor føres til indtægt.

KSL § 8 A og SEL § 7 A omfatter ikke tilfælde, hvor en fuldt skattepligtig person efter en overenskomsts dobbeltdomicil-klausul anses for hjemmehørende i en anden stat. I denne situation er der således ikke hjemmel til at gennemføre en beskatning ved selve overførelsen til udlandet. Allokeringen af indtægter efter AFL § 6, stk. 4, på overførte driftsmidler mellem det faste driftssted i Danmark og det udenlandske hovedkontor må foretages på baggrund af tilsvarende synspunkter, som der nærmere redegøres for nedenfor kapitel 12.3.5.2.

12.3.5.2 Overførelse fra et hovedkontor i Danmark til et udenlandsk fast driftssted

Der sker ingen beskatning i medfør af afskrivningsloven ved en intern overførelse af straksafskrevne driftsmidler fra en fuldt skattepligtigs danske hovedkontor til et udenlandsk fast driftssted. Evt. beskatning vil først indtræde ved et senere salg af de overførte driftsmidler, jf. AFL § 6, stk. 4.

Ved opgørelsen af et udenlandsk fast driftssteds indkomst til brug for lempelse efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst er det intern ret, som fastlægger beskatningstidspunktet, jf. ovenfor kapitel 12.1 (s. 512 ff.) og ovenfor kapitel 12.2.1.2 (s. 520 ff.) om tysk ret. Der tages ikke i afskrivningsloven stilling til, om en evt. salgssum skal *allokeres* til det udenlandske faste driftssted eller til hovedkontoret i Danmark. Enhver salgssum vil være udtryk for, at der hos det danske hovedkontor er afskrevet *for meget* i forhold til den faktiske værdiforringelse. Under hensyn til, at anskaffelsessummen hverken helt eller delvis er bragt til fradrag i det faste driftssteds indkomstopgørelse, skal heller ikke den senere salgssum allokeres til det faste driftssted. Det må derfor antages, at *hele salgssummen* skal allokeres til det danske hovedkontor.

Når anskaffelsessummen er straksafskrevet i et *tidligere* indkomstår end overførelsesåret, er det *ikke muligt* at fordele disse afskrivninger mellem hovedkontoret og driftsstedet. Afskrivningerne er en gang for alle allokeret til det danske hovedkontor. Dette fører til, at det ikke altid er muligt at sikre,

at afskrivningerne vedrørende straksafskrevne driftsmidler allokeres til det faste driftssted, således at der til driftsstedet allokeres afskrivninger svarende til den faktiske værdiforringelse på driftsmidlerne i den periode, de er knyttet til driftsstedet. Dette ses f.eks., når et driftsmiddel efter en intern overførelse til et udenlandsk fast driftssted ikke sælges, men blot anvendes af driftsstedet. I denne situation vil der *ikke* blive allokeret nogen udgift til det faste driftssted. Da en forøgelse af den lempelsesberettigede indkomst ikke fører til nogen reduktion af overenskomstlempelsen i domicillandet Danmark, vil denne konsekvens af de interne danske gennemførelsesregler ikke være i strid med indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Såfremt straksafskrevne driftsmidler overføres fra en fuldt skattepligtig danske hovedkontor til et udenlandsk fast driftssted *i selve anskaffelsesåret*, vil det være muligt at allokere afskrivningerne præcist mellem driftsstedet og hovedkontoret. Denne allokering må i givet fald ske på baggrund af *arms længde prisen* på overførelsestidspunktet.

12.3.5.3 Overførelse fra et udenlandsk hovedkontor til et fast driftssted i Danmark

De særlige bestemmelser om indgangsværdier i KSL § 9 og SEL § 4 A finder som anført ovenfor kapitel 12.3.3 (s. 556 ff.) ikke anvendelse ved interne overførelser til en begrænset skattepligtig *allerede eksisterende* faste driftssted i Danmark. Dette gælder også ved interne overførelser af driftsmidler omfattet af AFL § 6, hvorfor de skattemæssige konsekvenser af sådanne interne overførelser må afgøres ud fra en fortolkning af afskrivningslovens regler sammenholdt med selvstændighedsfiktionens indhold.

I medfør af AFL § 6 kan hele anskaffelsessummen afskrives på anskaffelsestidspunktet. Da de pågældende driftsmidler er anskaffet på et tidspunkt, hvor de ikke var omfattet af den danske skattepligt, *kunne* dette give anledning til at overveje, om man helt skulle frakende den begrænset skattepligtige muligheden for at afskrive på de pågældende driftsmidler ved opgørelsen af det faste driftssteds indkomst. Et sådant resultat ville imidlertid *dels* give en helt urimelig allokering mellem det faste driftssted og hovedkontoret, *dels* ikke harmonere med, at den pågældende efter AFL § 6 har valgfrihed til i stedet for at straksafskrive at medtage anskaffelsessummen for driftsmidlerne i saldoværdiopgørelsen efter AFL § 5.

En *præcis allokering* af udgifter og evt. indtægter knyttet til de driftsmidler, som overføres til en begrænset skattepligtig faste driftssted i Danmark, vil i stedet blive sikret ved at anvende *arms længde prisen* på overførelsestidspunktet som grundlag for allokeringen. Dog vil den faktiske anskaffelsessum danne et maksimum, idet der ellers ville blive beregnet fiktive gevinster.

Hvorvidt den begrænset skattepligtige bør indrømmes en ret til at *straksafskrive* arms længde prisen i overførelsesåret eller om arms længde prisen “kun” kan medtages i *saldoværdien* for det faste driftssted, er tvivlsomt. Under hensyn til, at der næppe er nogen misbrugsmuligheder bør den begrænset skattepligtige næppe frakendes retten til at straksafskrive.

Ved vurderingen af, om der er tale om et driftsmiddel omfattet af AFL § 6 bør der formentligt tages hensyn til forholdene på anskaffelsestidspunktet. Den interne overførelse af driftsmidler skal ikke sidestilles med køb og salg, og der er ikke grund til at indrømme begrænset skattepligtige rettigheder, som fuldt skattepligtige ikke har. Såfremt værdien *ved anskaffelsen* var højere end beløbsgrænsen i AFL § 6, stk. 1, nr. 2, eller driftsmidlernes forventede levetid ved anskaffelsen oversteg 3 år, skal der således ikke indrømmes en adgang til straksafskrivning, selv om arms længde prisen eller den forventede rest-levetid *på overførelsestidspunktet* overholder betingelserne i AFL § 6, stk. 1.

I en situation med *dobbeltdomicil*, hvor en fuldt skattepligtig person, som efter en overenskomst anses for hjemmehørende i den anden overenskomststat, overfører driftsmidler til et fast driftssted i Danmark, kan der derimod ikke indrømmes en ret til at straksafskrive på overførelsestidspunktet. Her må en evt. straksafskrivning efter AFL § 6 foretages på det faktiske anskaffelsestidspunkt, hvor driftsmidlerne skulle allokere til det udenlandske hovedkontor. Den efterfølgende interne overførelse af driftsmidlerne til det danske driftssted må løses efter tilsvarende kriterier som angivet ovenfor kapitel 12.3.5.2 (s. 561 f.).

12.3.5.4 Overførelse fra et udenlandsk fast driftssted til hovedkontor i Danmark

Ved en intern overførelse af straksafskrevne driftsmidler fra et udenlandsk fast driftssted til en fuldt skattepligtigs danske hovedkontor må der anvendes tilsvarende retningslinjer, som angivet ovenfor kapitel 12.3.5.2 (s. 561 f.) vedrørende en overførelse fra et dansk hovedkontor til et udenlandsk fast driftssted. Når der i et tidligere indkomstår er foretaget straksafskrivninger, medfører en intern overførelse derfor ikke nogen ændring ved opgørelsen af det faste driftssteds indkomst, men en efterfølgende salgssum skal allokere til det faste driftssted.

Såfremt overførelsen foretages i *anskaffelsesåret*, vil en fordeling af straksafskrivningerne kunne foretages i forhold til arms længde prisen på overførelsestidspunktet.

12.3.6 Vurdering af dansk ret

Det er ovenfor argumenteret for, hvorledes interne overførelser af driftsmidler mellem et foretagendets faste driftssted og hovedkontor kan tilpasses afskrivningslovens regelsæt. Ved at lægges arms længde værdien på overførelsestidspunktet til grund ved allokeringen af de udgifter og indtægter, som knytter sig til de enkelte driftsmidler, opnås, at de fradragsberettigede udgifter og skattepligtige indtægter så vidt muligt allokeres på baggrund af den faktiske værdiforringelse mv. af de overførte driftsmidler. Samtidigt sikres det, at der ikke uden særlig hjemmel beregnes fiktive gevinster og tab.

En samlet vurdering af løsningerne viser, at *afskrivningslovens saldossystem* indeholder den fornødne fleksibilitet, og at reglerne generelt set opfylder disse målsætninger. Et problem ved afskrivningslovens saldossystem er dog, at det ikke er ganske ukompliceret at anvende.

Ved interne overførelser af driftsmidler omfattet af AFL § 6 er de skattemæssige forhold knap så komplicerede, omend nok forbundet med en vis usikkerhed som følge af manglende praksis mv. Ved interne overførelser af straksafskrevne driftsmidler er det endvidere ikke altid muligt at foretage en allokering, som modsvarer den faktiske værdiforringelse af overførte driftsmidler i de enkelte perioder. Problematisk i denne henseende er tilfælde, hvor der er straksafskrevet i et tidligere indkomstår end overførelsesåret.

Som nævnt er der ovenfor taget udgangspunkt i afskrivningslovens regler for den tidsmæssige placering af udgifter og indtægter. De interne overførelser fører således i sig selv normalt ikke til, at der realiseres gevinster, herunder genvundne afskrivninger, på et tidligere tidspunkt end det, som følger af afskrivningsloven. En undtagelse hertil er interne overførelser af driftsmidler fra en begrænset skattepligtig faste driftssted i Danmark til udlandet. KSL § 8 A, stk. 2, og SEL § 7 A, stk. 2, indeholder formentligt tilstrækkelig hjemmel til at sidestille sådanne overførelser med salg.

Dette er imidlertid ikke nødvendigvis ensbetydende med, at der sker beskatning på et tidligere tidspunkt end rimeligt. For så vidt angår overførelse af driftsmidler, som omfattes af de almindelige regler i AFL § 5, vil en intern overførelse til det udenlandske hovedkontor blot resultere i en reduktion af saldoværdien og dermed de fremtidige afskrivningsmuligheder. Den skattemæssige konsekvens vil således *normalt* ikke komme i forbindelse med selve den interne overførelse, men først i løbet af de følgende år. I realiteten kan virkningen derfor sammenlignes med det resultat, som i Tyskland fremkommer efter *metoden med udskudt avanceopgørelse*.

Ved overførelse af driftsmidler omfattet af AFL § 6 fra en begrænset skattepligtig persons faste driftssted i Danmark til et udenlandsk hovedkontor fører bestemmelserne til, at hele arms længde prisen på overførelsestidspunktet skal indtægtsføres. Hvorvidt dette er rimeligt, kan, ligesom det ovenfor kapitel

12.2.2 (s. 529 ff.) er anført i forhold til tysk skatteret, diskuteres. Spørgsmålet har næppe nogen betydelig praktisk interesse, henset til karakteren af de omhandlede driftsmidler og til, at der normalt alene sker beskatning af *genvundne afskrivninger*.

12.4 Fælles benyttelse og kortvarige interne lån af driftsmidler

En *intern overførelse* af et driftsmiddel er karakteriseret ved, at et driftsmiddel overgår *fra* at skulle allokeres til et fast driftssted *til* fremover at skulle allokeres til foretagendets hovedkontor (eller omvendt). I det følgende undersøges de mere specielle problemer, som opstår, når det faste driftssted og hovedkontoret i *fællesskab* benytter et driftsmiddel, eller hvor et driftsmiddel kortvarigt *udlånes* fra den ene del af foretagendet til den anden.

Det kan indledningsvis slås fast, at en løsning, hvorefter der beregnes en *fiktiv intern leje*, normalt vil være i strid med begrænsningen af selvstændighedsfiktionen.¹¹⁶ Dette gælder såvel ved indkomstopgørelsen efter en overenskomst som ved indkomstopgørelsen efter intern dansk skatteret.

En undtagelse hertil må dog formentligt gøres, hvis foretagendet driver *udlejningsvirksomhed* med driftsmidler af den pågældende slags. Et eksempel herpå kunne være, at et fast driftssted i udlandet hos sit danske hovedkontor “lejer” et udlejningsaktiv, som driftsstedet skal udleje til en af driftsstedets kunder. I så fald har det interne lejeforhold en direkte tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet, og der må derfor anerkendes en ret til skattemæssigt at beregne en fiktiv arms længde leje. Dette svarer til, at der ved udlån af penge mellem en banks faste driftssted og hovedkontor kan beregnes arms længde renter.

Det kan af art. 7, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst udledes, at der skal tages hensyn til den værdiforringelse, der er begrundet i det faste driftssteds benyttelse af driftsmidlerne.¹¹⁷ Den nærmere gennemførelse heraf må dog anses for overladt til interne gennemførelsesregler.

116 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 17.3 og ovenfor kapitel 6.3.4.2.2 (s. 226 ff.); Alexander Hemmelrath: Die Ermittlung des Betriebstättengewinns im internationalen Steuerrecht, 1982, s. 216; Siegfried Schröder i Mössner m.fl.: Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 1992, margin nr. C-130, s. 235. Se dog anderledes Alfred Storck: Ausländische Betriebstätten im Ertrag- und Vermögensteuerrecht, 1980, s. 339, der har foreslået en sådan løsning som alternativ til at allokere driftsmidlerne forholdsmæssigt; Otto H. Jacobs: Internationale Unternehmensbesteuerung, 4. udg., 1999, s. 565 f., der udtrykkeligt har gjort opmærksom på, at han ved at plædere for at beregne en fiktiv leje har indtaget et særstandpunkt.

117 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 16 og punkt 17.3.

12.4.1 Fælles benyttelse

Allokeringen af indtægter og udgifter knyttet til driftsmidler, som både anvendes af et fast driftssted og af hovedkontoret, vil mest enkelt kunne foretages ved at gennemføre en forholdsmæssig allokering svarende til et *fiktivt sameje*.¹¹⁸

En *alternativ* metode kunne være at anse de enkelte driftsmidler for overført med deraf følgende konsekvenser, hver gang det fast driftssted og hovedkontoret skiftes til at benytte de enkelte driftsmidler. Selv om en sådan metode ville kunne gennemføres ud fra en teoretisk synsvinkel, må den allerede af *praktiske årsager* forkastes, idet man herved måtte opgøre arms længde prisen hver gang, det faste driftssted og hovedkontoret skiftes til at benytte de enkelte driftsmidler. Endvidere kunne der med god grund stilles spørgsmål ved, om en sådan metode ville sikre en *præcis* allokering. Såfremt al vedligeholdelsen af driftsmidlerne f.eks. gennemføres hos hovedkontoret, ville en præcis allokering af udgifterne forudsætte, at udgifterne ved vedligeholdelsen afspejlede sig i en tilsvarende forøgelse af arms længde prisen af de pågældende driftsmidler. En sådan forudsætning vil ikke nødvendigvis være opfyldt.

I øvrigt kan man vanskeligt forestille sig, at to uafhængige foretagender, som i fællesskab beslutter sig for at deles om samme driftsmiddel, i praksis ville gennemføre en række køb og salg af driftsmidlerne som alternativ til enten at købe driftsmidlerne sammen eller at lade det ene foretagende købe driftsmidlerne og mod vederlag stille driftsmidlerne til rådighed for det andet foretagende.

Ved at gennemføre en forholdsmæssig allokering af driftsmidler, som både det faste driftssted og hovedkontoret benytter, vil den allokeringsmetode for udgifter og indtægter knyttet til driftsmidler, som er gjort gældende ovenfor kapitel 11.2 (s. 464 ff.), uden videre kunne benyttes.

Det *fiktive ejerforhold* må fastsættes efter et skøn for de enkelte driftsmidler. Ved udøvelsen af dette skøn vil det ofte være naturligt at tage udgangspunkt i *varigheden* af det faste driftssteds, henholdsvis hovedkontorets benyttelse af de enkelte driftsmidler.¹¹⁹ Andre forhold kan dog spille ind, f.eks. såfremt det faste driftssteds benyttelse medfører et betydeligt større slid end hovedkontorets benyttelse.

118 Jf. for en forholdsmæssig allokering under visse omstændigheder også Alexander Hemmelrath: Die Ermittlung des Betriebstättengewinns im internationalen Steuerrecht, 1982, s. 216; Alfred Storck: Ausländische Betriebsstätten im Ertrag- und Vermögensteuerrecht, 1980, s. 339; men modsat Siegfried Schröder i Mössner m.fl.: Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 1992, margin nr. C-134, s. 237.

119 Jf. ligeledes flertallet i den nedenfor nævnte norske Høyesterettsdom Rettstidende 1995, 455 H (*Safe Regalia*).

Ved en *ændring* af det faste driftssteds og hovedkontorets benyttelse af de enkelte driftsmidler, vil der – selv om man af praktiske årsager bør se bort fra mindre udsving – kunne ske en ændring af fordelingen mellem det faste driftssted og hovedkontoret. En sådan ændring må reguleres på tilsvarende måde som *interne overførelse* af driftsmidler.

Såfremt det faste driftssteds fiktive ejerandel af et driftsmiddel ændres fra 50 pct. til 30 pct., må dette behandles som en intern overførelse af 20 pct. af driftsmidlerne fra det faste driftssted til hovedkontoret. Er der eksempelvis tale om et fast driftssted i Danmark tilhørende en begrænset skattepligtig, må denne ændring efter KSL § 8 A eller SEL § 7 A anses som realisation af 20 pct. af driftsmidlerne.¹²⁰

Samme fordelingsnøgle, som anvendes ved allokeringen af udgifter og indtægter i medfør af afskrivningsloven, må normalt anvendes ved allokeringen af de udgifter, der i øvrigt er knyttet til de enkelte driftsmidler, herunder bl.a. udgifter til *vedligeholdelse*. En undtagelse hertil må dog gælde *ekstraordinære udgifter*, som skyldes aktiviteten hos den ene del af foretagendet, f.eks. omkostninger til udbedring af skader, som er opstået ved benyttelse hos den ene del af foretagendet.

12.4.1.1 Driftsmidler, der i visse perioder ikke benyttes

Fordelingen af det fiktive ejerforhold til driftsmidler, der både benyttes af det faste driftssted og af hovedkontoret, må som nævnt ske efter et skøn. Et særligt problem ved udøvelsen af dette skøn opstår, såfremt et driftsmiddel i en vis periode ikke anvendes, men det blot henstår stand-by eller lignende. Dette har givet anledning til *tre domme* fra den norske Høyesterett.¹²¹

Sagerne var karakteriseret ved det særegne forhold, at der kun var et fast driftssted i Norge i de kortvarige perioder, de pågældende driftsmidler (specialbyggede skibe) blev anvendt i Norge. Betingelserne for et fast driftssted i Norge var i henhold til de relevante overenskomster opfyldt på grund af særlige bestemmelser om et såkaldt *fingeret fast driftssted*.

I realiteten omhandlede de tre norske domme de skattemæssige forhold

120 Jf. om interne overførelser af driftsmidler fra en begrænset skattepligtigs faste driftssted i Danmark ovenfor kapitel 12.3.1.2 (s. 542 f.).

121 Derimod har problemstillingen ikke givet anledning til nogen særlig omfangsrig retspraksis i andre stater. I Høyesteretts dom af 19. maj 1998 (*B. J. Hughes*) udtalte 1. vterende, at ingen af parterne på trods af store anstrengelser havde fundet retspraksis fra andre stater om tilsvarende problemstilling.

ved *etablering og ophør* af et fast driftssted.¹²² Når de tre norske domme har interesse i nærværende sammenhæng, skyldes det, at Høyesterett i alle dommene afgjorde sagerne ud fra en *fortolkning* af overenskomstbestemmelser svarende til art. 7, stk. 2 og 3, i OECD's modeloverenskomst. I alle tre domme var det centrale spørgsmål, hvilken del af de *faste udgifter*, der skulle allokeres til det faste driftssted i Norge.¹²³ Der var enighed om, at de faste udgifter skulle fordeles forholdsmæssigt, og at der i fordelings-brøkens *tæller* skulle indgå det antal dage, det i sagen omhandlede skib havde været i brug hos det norske driftssted. Derimod var der *ikke* enighed om, hvilke beløb der skulle indgå i fordelings- brøkens *nævner*. De norske skattemyndigheder gjorde gældende, at der i fordelings- brøkens nævner skulle indgå 365 dage, mens skatteyderne gjorde gældende, at der kun skulle medtages det antal dage, skibet havde været i brug.

Skattemyndighedernes påstand ville medføre, at den forholdsmæssige del af de faste udgifter, der vedrørte de *inaktive* perioder, fuldt ud blev allokeret til det udenlandske hovedkontor og således ikke kunne fradrages ved indkomstopgørelsen til Norge. Skattemyndighederne fik medhold heri i den første og sidste af sagerne, Rettstidende 1994, 132 H (*Uncle John*) og Høyesteretts dom af 19. maj 1998 (*B. J. Hughes*), mens skatteyderne med dissens fik medhold i den anden af sagerne, Rettstidende 1995, 455 H (*Safe Regalia*).

Den første dom, Rettstidende 1994, 132 H (*Uncle John*), omhandlede skibet *Uncle John*, som var specialbygget til dykkeroperationer i forbindelse med olieudvinding i Nordsøen, og som var ejet af 3 engelske selskaber. Skibet havde været i drift siden 1977 og havde opereret på norsk, britisk, dansk og hollandsk sokkel. Det afveg fra år til år, hvor langt tidsrum skibet opererede de enkelte steder.

I det første af de omtvistede indkomstår, 1985, var skibet i drift i 204 dage, heraf 12 dage på norsk sokkel. I de resterende 161 dage var skibet oplagt i Storbritannien. De 3 britiske selskaber var omfattet af begrænset norsk skattepligt og blev som følge af en særlig protokol anset at have et *fingeret fast driftssted* i Norge i medfør af den dagældende dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Norge og Storbritannien. *Selskaberne* gjorde gældende, at de udover fradrag for de direkte udgifter, som var knyttet til skibets virksomhed i Norge, var berettiget til at fradrage *dels* en forholdsmæssig del af de direkte udgifter, der knyttede sig

122 Som nævnt ovenfor kapitel 1.4.4 (s. 30) vil de særlige problemer ved indtræden og ophør af skattepligt, herunder ved påbegyndelse af erhvervsvirksomhed fra et fast driftssted, ikke blive underkastet særskilte analyser i denne afhandling.

123 Der var ikke tvist om, at de variable udgifter, som direkte kunne henføres til aktiviteten i det norske driftssted, kunne fradrages ved opgørelsen af driftsstedsindkomsten.

til perioden, hvor skibet var lagt op i Storbritannien, *dels* 12/204 af de *indirekte udgifter* (bl.a. afskrivninger og renteudgifter). De *norske skattemyndigheder* ville omvendt ikke anerkende fradrag for nogen del af de udgifter, der knyttede sig til den periode, hvor skibet var lagt op i Storbritannien. *Skattemyndighederne* ville derfor kun anerkende et fradrag for 12/365 af de dokumenterede indirekte udgifter.

Med henvisning til, at der ikke i intern norsk ret kunne findes noget klart svar, afgjorde *Høyesterett* sagen med udgangspunkt i en fortolkning af overenskomstens art. 8, stk. 2 og 3, svarende til art. 7, stk. 2 og 3, i OECD's modeloverenskomst. Overenskomstens bestemmelser blev fortolket således, at der *kun* kunne indrømmes fradrag for udgifter for de perioder, skibets aktivitet i Norge opfyldte betingelserne for et fast driftssted i Norge. Dette inkluderede *ikke* udgifter, som var påløbet, mens skibet var lagt op i Storbritannien. Når virksomheden skal bedømmes som en selvstændig og uafhængig virksomhed, havde disse udgifter ifølge *Høyesterett* intet med det faste driftssteds virksomhed at gøre.

Endvidere bemærkede *Høyesterett*, at den omstændighed, at skattemyndighederne havde tilladt fradrag for udgifter, mens skibet i *direkte sammenhæng* med opgaver på den norske sokkel var lagt op (f.eks. ved dårligt vejr, ved reparation eller i en stand-by periode), ikke var i modstrid med, at der ikke skulle gives fradrag for udgifter knyttet til de perioder, hvor skibet var lagt op i Storbritannien.¹²⁴

I dommen *Rettstidende* 1995, 455 H (*Safe Regalia*) nåede flertallet i en sag med flere lighedspunkter modsat frem til, at udgifter fra *stand-by perioder* kunne fradrages ved opgørelsen af indkomsten fra et norsk fast driftssted.

Denne sag vedrørte fortolkningen af den nordiske overenskomst fra 1983. Et svensk partrederi var ejer af et specialbygget skib (*Safe Regalia*), der skulle anvendes til serviceopgaver i forbindelse med olieudvinding i Nordsøen. Skibet udførte i 1985 først virksomhed på norsk sokkel i 30 dage, derefter på britisk sokkel i 64 dage, hvorefter det i en periode på 55 dage var i stand-by position i Norge. Herefter fik skibet en ny opgave på britisk sokkel indtil februar 1986. *Partrederiet* gjorde bl.a. gældende, at udgifter, herunder afskrivninger, der vedrørte perioden på 55 dage, hvor skibet fuldt operativt og fuldt bemandedt lå *stand-by* i Norge, skulle fratrækkes ved opgørelsen af den norske driftsstedsindkomst, idet disse udgifter var et både nødvendigt og integreret led i virksomheden.

124 *Høyesterett* tog endvidere stilling til, om genbeskatning af fondshenlæggelser ("tilbageføring av fondsavsetninger"), som blev realiseret i 1986, kunne beskattes i Norge, henset til, at der ikke var nogen virksomhed fra fast driftssted i Norge i perioden september 1985 til august 1987. Spørgsmålet blev besvaret bekræftende.

Høyesteretts flertal på 3 dommere gav partederiet medhold. Flertallet fandt ganske vist ikke, at udgifterne kunne fratrækkes ud fra et synspunkt om, at betingelserne for et fast driftssted var opfyldt i stand-by perioden.¹²⁵ Ved vurderingen af, hvilke udgifter, der kunne fratrækkes ved opgørelsen af driftsstedsindkomsten for de 30 dage med aktiv virksomhed fra et fast driftssted i Norge, var det imidlertid afgørende, om udgifterne havde en *funktionel* (og ikke en snæver tidsmæssig) sammenhæng med de skattepligtige indtægter. Ved vurderingen af, om der var den fornødne funktionelle sammenhæng, lagde flertallet afgørende vægt på, at stand-by perioden var en nødvendig venteperiode for at få senere opgaver i enten Norge eller Storbritannien.

Med den afgørende vægt lagt på den funktionelle sammenhæng med virksomheden fra det faste driftssted, var det ifølge flertallet ikke afgørende, *hvor* skibet var placeret i stand-by perioden. Som følge heraf kunne Høyesteretts flertal *ikke* følge partederiets påstand om, at alle udgifterne kunne fratrækkes ved opgørelsen af den norske driftsstedsindkomst. Ved den skønsmæssige fordeling var det ifølge flertallet naturligt og praktisk at tage udgangspunkt i forholdet mellem varigheden af opgaverne på den norske og britiske sokkel i de to år.

Af særlig interesse for de generelle problemer om indkomstopgørelsen for et *kontinuerligt eksisterende fast driftssted* (dvs. opgørelsen af et fast driftssteds indkomst *uden for* etablering og ophør af et fast driftssted) er Høyesteretts flertals bemærkninger om sammenhængen mellem indkomstopgørelsen for et *fingret* fast driftssted, jf. art. 21 i den nordiske overenskomst fra 1983, og indkomstopgørelsen for et "*almindeligt*" fast driftssted, jf. overenskomstens art. 5. Såfremt man nægtede fradrag, *ville* allokeringen af udgifter for et *fingret* fast driftssted ifølge Høyesteretts flertal *afvige* fra de almindelige allokeringsprincipper efter art. 7, stk. 3, som gælder for et "*almindeligt*" fast driftssted. Flertallet lagde herved forudsætningsvis til grund, at et kontinuerligt eksisterende fast driftssted *under alle omstændigheder* ville have kunnet foretage fradrag for stand-by perioden i medfør af art. 7, stk. 3.

Da flertallet i *Safe Regalia*-dommen Rettstidende 1995, 455 H lagde afgørende vægt på den *funktionelle* tilknytning, kunne det forskellige udfald i forhold til *Uncle John*-dommen i Rettstidende 1994, 132 H ikke blot forklares med en henvisning til skibets placering i stand-by perioderne. Flertallet valgte derfor at opfatte *Uncle John*-dommen som *konkret begrundet*. Ifølge flertallet kunne *Uncle John*-dommen godt læses således, at Høyesterett ikke havde afvist at anvende et funktionelt kriterium, men blot konkret ikke havde fundet, at udgifterne fra

125 Jf. 2. voterendes præmisser i Rettstidende 1995, 455 H, særligt s. 465 ff.

stand-by perioderne havde nogen tilknytning til aktiviteten i Norge, henset til den korte varighed (12 dage) af denne aktivitet.

Safe Regalia-dommens *mindretal* (2 dommere) fandt derimod *ikke*, at der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst til Norge kunne allokeres nogen udgifter vedrørende stand-by perioden. Mindretallet lagde særlig vægt på, at der i sagen – ligesom i *Uncle John*-sagen – alene var et fast driftssted i medfør af den særlige bestemmelse om *fingeret fast driftssted* i art. 21 i den nordiske overenskomst fra 1983. I stand-by perioderne var der derfor ikke noget fast driftssted i Norge. Den mest korrekte fortolkning af art. 7, stk. 3, sammenholdt med art. 21 var ifølge mindretallet herefter at begrænset fradragsretten til udgifter, som *funktionelt* og *i tid* havde en direkte tilknytning til den skattepligtige periode på norsk sokkel. Dette resultat var ifølge mindretallet i fuld overensstemmelse med *Uncle John*-dommen, som ifølge mindretallet var karakteriseret ved, at de lignende stand-by perioder i Storbritannien intet havde med virksomheden fra det faste driftssted i Norge at gøre.¹²⁶

De to domme fra Høyesterett er – på trods af forsøget på at forklare en vis konsistens i *Safe Regalia*-dommen – vanskelige at forene. Der blev derfor indledt en ny sag om en tilsvarende problemstilling. Denne sag blev afgjort af Høyesterett ved dom af 19. maj 1998 (*B. J. Hughes*).

Et engelsk selskab havde for en 10-årig periode lejet et specielt udviklet skib til brug for olieudvinding i Nordsøen. Det engelske selskab lejede for kortere perioder dette skib ud til et norsk koncernforbundet selskab og modtog herfor leje. Ved alle instanser blev det lagt til grund, at betingelserne for begrænset skattepligt var opfyldt, og at Norge som overenskomstens kildeland var tillagt beskatningsretten til skibets indtægter fra aktiviteten i Norge efter den særlige bestemmelse om *fingeret fast driftssted* i den norsk-engelske overenskomst. Det centrale spørgsmål var herefter, hvorledes indkomsten for det faste driftssted skulle opgøres.

Det fremgik af sagen, at den aktive benyttelse af skibet var fordelt med 60-65 pct. i Norge og resten uden for Norge, og at der herudover i de omhandlede indkomstår var et betydeligt antal dage (90-201 dage pr. år), hvor skibet *ikke* var i brug.

De norske skattemyndigheder gjorde gældende, at det engelske selskabs faste udgifter og indtægter skulle fordeles i forholdet mellem det antal dage, skibet blev

126 Jf. i det hele 1. voterendes præmisser i Rettstidende 1995, 455 H, særligt s. 461 f. Som nedenfor nævnt fandt Høyesterett ikke i sin dom af 19. maj 1998 (*B. J. Hughes*), at flertallets dom i Rettstidende 1995, 455 H (*Safe Regalia*) var foreneligt med resultatet i Rettstidende 1994, 132 H (*Uncle John*).

brugt i Norge, og 365 dage. De faste udgifter og indtægter bestod af leje af skibet i henhold til den 10 årige lejeaftale, finansieringsudgifter og -indtægter, samt administrationsomkostninger og visse salgsudgifter. *Det engelske selskab* gjorde gældende, at de pågældende udgifter og indtægter skulle fordeles i forholdet mellem det til det antal dage, skibet var i brug i Norge, og det antal dage, skibet globalt set var i brug. Selskabets måde at fordele udgifterne på ville naturligvis medføre, at en større del af udgifterne kunne fratrækkes ved opgørelsen af det faste driftssteds indkomst, idet de perioder, hvor skibet ikke var i brug, ifølge selskabets synspunkt ikke skulle medtages i fordelingsnøglens nævner.

I *Gulating lagmannsrett* fik det engelske selskab medhold i spørgsmålet om indkomstopgørelsen, idet lagmansretten henviste til *Safe Regalia*-dommen. *Høyesterett* nåede enstemmigt frem til det modsatte resultat. Ganske vist var selskabets synspunkt om at fordele de faste udgifter i forhold til det antal dage, skibet globalt set var i brug, ifølge *Høyesterett* bedst stemmende med *driftsøkonomiske* betragtninger, hvorefter samtlige omkostninger må bæres af indtægterne. Alligevel fandt *Høyesterett*, at der *retligt* set var flere momenter, som talte for det modsatte resultat.¹²⁷

Art. 7 i den norsk-engelske overenskomst var ikke fuldstændig identisk med art. 7 i OECD's modeloverenskomst, men parterne og *Høyesterett* var enige om, at den forskellige formulering ikke skulle tillægges nogen betydning i denne sag. *Høyesterett* udtalte, at man i medfør af art. 7, stk. 2, som udgangspunkt skal anskue det faste driftssted isoleret. I medfør af art. 7, stk. 3, kan udgifter herefter kun fradrages ved opgørelsen af et fast driftssteds indkomst, såfremt udgifterne er "... pådratt direkte i forbindelse med virksomheten på norsk sokkel sett isolert". I modsat fald ville opgørelsen af indkomsten til kildelandet Norge være afhængig af, i hvilken udstrækning skibet har været i brug uden for Norge. Dette ville ifølge *Høyesterett* være i strid med kravet om en særskilt vurdering af det norske driftssted i overensstemmelse med princippet om den begrænsede beskatningsret.

I stedet for at søge at forklare en indre overensstemmelse med de to ovenfor omtalte domme, tog *Høyesterett* afstand til flertallets argumentation i *Safe Regalia*-dommen, idet den ventetid, hvor skibet i denne sag ikke blev benyttet aktivt, ikke "... på noen spesiell måte er knyttet til tidligere eller fremtidige oppdrag i Norge. Og det er oppdragene på norsk sokkel som er avgjørende for den begrensede norske beskatningsretten etter skatteavtalens artikkel 7"

De tre norske domme vedrørte som nævnt en særlig situation med et *fingeret fast driftssted*, som kun eksisterede i de perioder, skibene var i brug i Norge.

127 Ved opgørelsen af det antal dage, skibet globalt set måtte anses at være i aktiv drift, måtte man dog ifølge *Høyesterett* indregne de perioder, hvor det af hensyn til udførelsen af opgaver i og uden for Norge var nødvendigt, at skibet lå i beredskab.

I nærværende afhandling, hvor forholdene ved *indtræden og ophør* af skattepligt ikke underkastes en særskilt analyse, er det dommenes betydning for allokeringen af faste udgifter vedrørende driftsmidler til et *kontinuerligt eksisterende fast driftssted*, som har interesse.

Alle tre domme blev afgjort ud fra en fortolkning af de til OECD's modeloverenskomsts art. 7, stk. 2 og 3, svarende bestemmelser i de konkrete overenskomster. Den første af dommene, Rettstidende 1994, 132 H (*Uncle John*) var speciel, fordi der kun var tale om en forholdsvis *kortvarig aktivitet* i Norge (12 dage), og dommen er på denne baggrund blevet udlagt forskelligt i de to senere domme.

Den grundlæggende konflikt ses derfor skarpest at komme til udtryk ved en sammenligning af argumentationen i *Safe Regalia*-dommen, Rettstidende 1995, 455 H, og *B. J. Hughes*-dommen, Høyesteretts dom af 19. maj 1998. I *Safe Regalia*-dommen blev det af flertallet forudsat, at der ved allokeringen af faste udgifter til et *kontinuerligt eksisterende fast driftssted* utvivlsomt skulle anvendes et *funktionelt* kriterium, således at også en andel af de faste udgifter vedrørende stand-by perioderne skulle allokeres til det faste driftssted.

Mindretallet i Rettstidende 1995, 455 H (*Safe Regalia*) synes efter sin argumentation at dømme *ikke* at have været *uenig* med flertallet vedrørende denne forudsætning. Dette ses af, at mindretallets resultat primært blev begrundet med, at udgifterne i stand-by perioden ikke opstod på et tidspunkt, hvor der var et fast driftssted i Norge.

I *B. J. Hughes*-dommen blev det modsat antaget, at den andel af de faste udgifter, som vedrørte stand-by perioderne fuldt ud skulle allokeres til hovedkontoret. Argumentationen i *B. J. Hughes* må opfattes således, at samme resultat også ville fremkomme, såfremt der havde været tale om et *kontinuerligt eksisterende fast driftssted*.

Ved en vurdering af de modsatrettede domme må flertallets argumentation og resultat i *Safe Regalia*-dommen *foretrækkes*. En allokering efter det princip, som blev fastslået i *B. J. Hughes*-dommen af 19. maj 1998, fører til, at der til det faste driftssted ikke allokeres en rimelig andel af foretagendets faktiske udgifter.

En sammenligning med forholdene mellem *uafhængige foretagender* understreget dette. Såfremt to uafhængige foretagender sammen køber eller lejer et driftsmiddel og aftaler en forholdsmæssig fordeling af de faste omkostninger ud fra hvert foretagendes benyttelse heraf, vil samtlige udgifter i skattemæssig henseende blive fordelt forholdsmæssigt til begge foretagender. Dette gælder også, såfremt der er tale om to koncernforbundne selskaber. En tilsvarende fordeling vil ifølge *B. J. Hughes*-dommen ikke kunne lade sig gøre i forholdet mellem et foretagendes faste driftssted og hovedkontor.

Den *vilkårlighed*, princippet fra *B. J. Hughes*-dommen vil kunne medføre, kan illustreres ved at sammenligne følgende to situationer:

I *den første situation* antages det, at et foretagende anskaffer et driftsmiddel, som udelukkende skal anvendes af et fast driftssted. Driftsstedet benytter kun driftsmidlet 160 dage pr. år, mens driftsmidlet de resterende 205 dage henstår *stand-by*. I en sådan situation må driftsmidlet og dermed samtlige faste udgifter i tilknytning hertil henføres til det faste driftssted.

I *den anden situation* gør driftsstedet ligeledes brug af driftsmidlet 160 dage pr. år, mens *hovedkontoret* gør brug af driftsmidlet 5 dage. I de resterende 200 dage henstår driftsmidlet *stand-by*. Såfremt man følger *B. J. Hughes*-dommens argumentation, vil hovedkontorets benyttelse af driftsmidlet i 5 dage medføre, at ikke blot de faste udgifter, som forholdsmæssigt knytter sig til hovedkontorets benyttelse, men også de faste udgifter, som forholdsmæssigt knytter sig til de *inaktive* perioder, i alt 215/365 af de faste udgifter, skal henføres til *hovedkontoret*.

Konsekvensen heraf er, at 100 pct. af de faste udgifter i *den første situation* allokeres til det faste driftssted, mens der i *den anden situation* kun allokeres 150/365, eller ca. 41 pct., af de faste udgifter til det faste driftssted.

I norsk teori er *B. J. Hughes*-dommen blevet kritiseret af *Ole Gjems-Onstad*, som med rette har påpeget, at Høyesteretts ræsonnement kan føre til en *delvis bruttobeskatning*, idet man i en alt for beskeden udstrækning tager hensyn til faste udgifter. For norsk rets vedkommende fastslår *Ole Gjems-Onstad* dog, at retsstillingen må antages at være afklaret ved *B. J. Hughes*-dommen.¹²⁸

De norske domme vedrørte alle opgørelsen af driftsstedsindkomsten i *overenskomstens kildeland*. I kildelandet fører *B. J. Hughes*-dommens synspunkt til et *større skatteprovenu*. For en stat som Norge, der som følge af olie-industrien må antages at erhverve et betydeligt skatteprovenu fra udenlandske foretagender med fast driftssted i Norge, vil *B. J. Hughes*-dommens synspunkt måske nok føre til et større skatteprovenu. For andre stater vil synspunktet imidlertid hurtigt kunne vise sig at blive som et tveægget sværd. Såfremt situationen tænkes vendt om, således at der i stedet er tale om *domicillandets* opgørelse af indkomsten for et fast driftssted i en anden overenskomststat, vil *B. J. Hughes*-dommens synspunkt føre til en forøgelse af den lempelsesberettigede indkomst og dermed af overenskomstlempelse. Dette gælder særligt, såfremt der skal lempes efter eksemptionsmetoden.

128 Jf. *Ole Gjems-Onstad*: Norsk bedriftsskatterett, 1998, s. 1134.

Landsskatteretten er i *T/S 1999, 128 LSR* nået frem til et tilsvarende resultat som i *B. J. Hughes-dommen*.¹²⁹ Sagen vedrørte opgørelsen af indkomsten fra seismiske undersøgelser fra et skib, som var underkastet begrænset skattepligt i medfør af KBL § 3, stk. 1 (*fingeret fast driftssted*). De almindelige betingelser for et fast driftssted i SEL § 2, stk. 1, litra a, var ikke opfyldt. Landsskatteretten udtalte, at indkomsten skulle opgøres i medfør af KBL § 3, stk. 2, sammenholdt med art. 7, jf. art. 28 A i overenskomsten med Storbritannien.

Landsskatteretten konstaterede indledningsvis, at skattemyndighederne havde godkendt fradrag for både direkte og indirekte omkostninger, som strakte sig fra ca. 14 dage før til ca. 14 dage efter kontraktperioden i Danmark. I sagen var det herefter spørgsmålet, om selskabet *yderligere* kunne fratrække faste driftsudgifter, som var påløbet i *ledighedsperioder*.¹³⁰

Med henvisning til de 3 norske Høyesteretts-domme og oplysninger om administrativ praksis i Storbritannien udtalte Landsskatteretten herefter, at der ikke kunne fratrækkes udgifter påløbet i *ledighedsperioder*, med mindre der kunne påvises "... en nødvendig sammenhæng mellem udgifternes afholdelse og indkomsterhvervelse." Landsskatteretten stadfæstede herefter ansættelsen, hvorefter de faste udgifter var sat i forhold til *hele indkomståret* og ikke blot det antal dage, skibet faktisk havde været i drift.¹³¹

Ved bedømmelsen af betydningen af TfS 1999, 128 LSR for indkomstopgørelsen for et *kontinuerligt eksisterende fast driftssted* er det væsentligt at konstatere, at Landsskatterettens præmisser *ikke* som præmisserne i den norske *B. J. Hughes-dom* giver indtryk af, at der er tale om et generelt princip vedrørende opgørelsen af et fast driftssteds indkomst. Landsskatteretten tog alene stilling til det konkrete problem, som vedrørte en situation med *etablering og ophør* af et fast driftssted.

129 Kendelsen er i TfS 1999, 130 kommenteret af ledende skatterevisor Kirsten Aamand, Told- og Skattestyrelsen.

130 *Ledighedsperioder* er i kendelsen defineret som "... perioder, hvor selskabet [var] begrænset skattepligtig til Danmark eller til andre lande". Det må som en del af definitionen antages, at *ledighedsperioder* ikke omfatter perioder, hvor skibet benyttes i selskabets domicilland.

131 I *T/S 1999, 113 LSR* udtalte Landsskatteretten ligledes, at fradrag for faste omkostninger i en periode på 85 dage skulle beregnes i forhold til *hele indkomståret*. Denne sag omhandlede også indkomstopgørelsen for et fingeret fast driftssted, jf. KBL § 3, sammenholdt med art. 21 i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst fra 1989. Det skal dog hertil bemærkes, at selskabet ikke i sagen havde gjort gældende, at fradraget skulle beregnes i forhold til en kortere periode (dvs. med færre end 365 dage i fordelingsbrøkens *nævner*).

Ved indkomstopgørelsen i *Danmark* af et *kontinuerligt eksisterende fast driftssteds* indkomst må synspunktet fra *B. J. Hughes*-dommen afvises, når et driftsmiddel, som både benyttes af et fast driftssted og af hovedkontoret, i visse perioder slet ikke benyttes. Det må sikres, at også en andel af de faste udgifter vedrørende disse inaktive perioder allokeres til det faste driftssted.

En praktisk løsning vil være, at man deler samtlige udgifter og indtægter vedrørende driftsmidlet forholdsmæssigt mellem det faste driftssted og hovedkontoret. Dette kan ske ved, at man anser det faste driftssted og hovedkontoret for at eje hver sin fiktive del af driftsmidlet (*fiktivt sameje*). Herved vil også udgifterne i stand-by perioder blive allokeret mellem det faste driftssted og hovedkontoret.

12.4.2 Kortvarige interne lån af driftsmidler

Der skal ved opgørelsen af et fast driftssteds indkomst principielt tages højde for selv enkeltstående kortvarige interne lån af driftsmidler mellem foretagendets faste driftssted og hovedkontor. I modsat fald ville indkomstopgørelsen for det faste driftssted ikke afspejle de reelle udgifter, der har været knyttet til driftsstedets drift.

Den måske mest nærliggende metode – beregningen af en fiktiv arms længde leje – er som tidligere nævnt udelukket på grund af begrænsningen af fiktionen om det faste driftssteds selvstændighed. Andre mulige metoder må derfor overvejes. Man kan for det *første* anse de pågældende driftsmidler for overført to gange, først til den lånende og derefter tilbage til den udlånende del af foretagendet. En *anden* mulighed er at anse en forholdsmæssig del af driftsmidlerne for overført til den lånende del af foretagendet, således at der etableres fiktivt sameje med et skævt forhold (f.eks. 95/5). Endelig kan man for det *trejde* mere skønmæssigt fastsætte et beløb svarende til de udgifter, der er knyttet til de pågældende driftsmidler i låneperioden.

Ved anvendelse af den *første* metode, hvor de internt udlånte driftsmidler i relation til indkomstopgørelsen for det faste driftssted anses for overført to gange, kan den ovenfor kapitel 12.3 (s. 534 ff.) beskrevne fremgangsmåde anvendes. Da der herefter skal tages udgangspunkt i arms længde prisen på overførelsestidspunktet, vil den udgift, der allokeres til den lånende del af foretagendet, reelt udgøre differencen mellem arms længde prisen ved begyndelsen og ophøret af låneforholdet.

I den ovenfor kapitel 12.4.1.1 (s. 567 ff.) omtalte norske Høyesterettsdom Retts- tidende 1995, 455 H (*Safe Regalia*) forsøgte flertallet at forklare den tidligere *Uncle John*-dom ud fra lignende betragtninger. *Safe Regalia*-dommens flertal hen- viste til, at skibet i 1985 kun havde udført opgaver i Norge i 12 ud af de i alt 204 dage, skibet i alt var i aktiv brug, mens skibet i de resterende 192 dage blev

benyttet på britisk sokkel. Som følge heraf var det ifølge flertallet nærliggende at se skibets aktivitet i Norge som "... mer tilfeldig, og av den grunn å knytte opplaget og utgifterne [vedrørende den periode, hvor skibet var lagt op] til virksomheten i Storbritannien".¹³²

Med den usikkerhed, der altid vil være forbundet med værdiansættelsen af arms længde prisen, er det slet ikke sikkert, at der kan måles nogen reel værdiforringelse i en kortvarig periode, og efter metoden vil der heller ikke ske en allokering af f.eks. *vedligeholdelsesudgifter*, som afholdes af den udlånende del af foretagendet, eller blive taget hensyn til faste udgifter vedrørende *inaktive perioder*. Hertil kommer, at en fremgangsmåde, hvorefter driftsmidler anses for overført to gange i almindelighed nok vil være den løsning, som harmonerer dårligst med, hvorledes uafhængige foretagender ville forholde sig i en sammenlignelig situation.

Ovenfor kapitel 12.4.1.1 (s. 567 ff.) er der argumenteret for at anvende et synspunkt om *fiktivt sameje* i forhold til driftsmidler, som både det faste driftssted og hovedkontoret benytter over en vis tid. Ved enkeltstående kortvarige lån mellem et fast driftssted og hovedkontoret forekommer det imidlertid noget konstrueret at anse et *fiktivt sameje* for at være opstået. Heller ikke mellem uafhængige foretagender vil man normalt anvende en samejeform, hvis et foretagende har brug for i en kort periode at benytte et andet foretagendes driftsmidler.

I de fleste tilfælde vil det formentligt være *mest nærliggende* at anvende den sidstnævnte fremgangsmåde, således at man ved et *skøn* fastsætter andelen af de faktiske udgifter, der skal allokere til den lånende del af foretagendet.¹³³ De udlånte driftsmidler skal således i låneperioden fortsat allokere til den *udlånende* del af foretagendet, og afskrivninger og evt. vedligeholdelsesudgifter vedrørende de udlånte driftsmidler skal som udgangspunkt allokere hertil. Herefter beregnes på grundlag af de samlede faktiske udgifter vedrørende de pågældende driftsmidler et skønsmæssigt beløb vedrørende låneperioden. Såfremt det er et fast driftssted, som for en kortvarig periode har lånt driftsmidler af hovedkontoret, vil dette beløb skulle fratrækkes ved opgørelsen af det faste driftssteds indkomst. Såfremt det er hovedkontoret, som har lånt driftsmidler af det faste driftssted, skal beløbet lægges til ved opgørelsen af det faste driftssteds indkomst, idet dette beløb herved vil reducere det faste driftssteds udgifter vedrørende driftsmidlerne.

¹³² Jf. flertallets præmisser i Rettstidende 1995, 455 H (*Safe Regalia*), særligt s. 468.

¹³³ Jf. for tysk ret bl.a. Alexander Hemmelrath: Die Ermittlung des Betriebstättengewinns im internationalen Steuerrecht, 1982, s. 216; Helmut Debatin i Der Betrieb 1989, 1739, særligt s. 1742.

Kapitel 13

Interne overførelser af varer

13.1 Den overenskomstmæssige regulering

13.1.1 Værdiansættelsen ved interne overførelser

Interne overførelser af *varer*, som foretagendet selv udbyder til salg over for tredjemand, har en nær tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet. I overensstemmelse med selvstændighedsfiktionen skal der ved opgørelsen af et fast driftssteds indkomst derfor tages udgangspunkt i arms længde prisen på overførelsestidspunktet og opgøres fiktive avancer og tab.

Fra og med kommentarerne til den første modeloverenskomst fra 1963 har det da også i OECD's kommentarer været forudsat, at interne overførelser af varer kan sidestilles med salg til arms længde prisen på overførelsestidspunktet.¹³⁴ Det må herunder også antages, at der kan ske beskatning af fiktive avancer opgjort i forhold til arms længde prisen, hvor en vare efter en intern overførelse undergår en værdiforringelse.

Ved interne overførelser af *driftsmidler* kan der ligeledes tages udgangspunkt i arms længde prisen og beregnes fiktive avancer og tab, jf. ovenfor kapitel 12.1 (s. 512 ff.). I modsætning til interne overførelser af driftsmidler består der imidlertid i visse tilfælde en *pligt* til ved interne overførelser af varer at lægge arms længde prisen på overførelsestidspunktet til grund. Begrundelsen for denne forskel er, at anvendelsen af arms længde prisen ved interne overførelser af varer er en direkte følge af selvstændighedsfiktionens kriterium om sammenhængen til foretagendets indkomstskabende aktivitet, hvilket ikke er tilfældet ved interne overførelser af driftsmidler.

En pligt til at opgøre fiktive gevinster og tab i forhold til arms længde prisen ved interne overførelser af varer vil (naturligvis) kun være relevant at

¹³⁴ Jf. OECD's kommentarer (1963-versionen) til art. 7, punkt 12, og (1997-versionen) til art. 7, punkt 14 f. Se herom også ovenfor kapitel 6.3.4.2.2 (s. 226 ff.).

overveje i tilfælde, hvor dette fører til en *lempelse* af skattekravet.¹³⁵ F.eks. vil der ikke bestå nogen folkeretlig pligt for overenskomstens kildeland til at opgøre fiktive avancer ved interne overførelser af varer fra et fast driftssted til hovedkontoret. Spørgsmålet om pligt til at medtage *fiktive avancer* i driftsstedets indkomstopgørelse er derimod relevant at diskutere i relation til lempelsen i *domicillandet*, idet en forøgelse af driftsstedsindkomsten med fiktive avancer vil kunne føre til en forøgelse af overenskomstlempelsen. Omvendt vil spørgsmålet om pligt til at medregne *fiktive tab* kun være relevant ved overenskomstlempelsen i *driftsstedsstaten*.

13.1.2 Et fast driftssteds indkøb af varer

OECD's modeloverenskomst indeholder i art. 7, stk. 5, en særlig bestemmelse om et fast driftssteds indkøb af varer. Ifølge bestemmelsen skal ingen fortjeneste kunne henføres til det faste driftssted, blot fordi det faste driftssted har foretaget vareindkøb for foretagendet.

Bestemmelsen i art. 7, stk. 5, skal ses i sammenhæng med art. 5, stk. 4, hvorefter udøvelsen af forskellige forberedelses- og hjælpefunktioner ikke – uagtet de drives fra et fast forretningssted – opfylder betingelserne for et fast driftssted. Som en af de væsentligste hjælpe- og forberedelsesfunktioner er det i art. 5, stk. 4, litra d, 1. led, angivet, at opretholdelsen af et fast forretningssted udelukken- de for at foretage indkøb af varer ikke i sig selv opfylder betingelserne for et fast driftssted. Art. 5, stk. 4, litra d, 1. led, kan ses som et udslag af, at indkøb kun er et forberedende skridt til indkomstrealisation, samt at det kan være vanskeligt at opstille et selvstændigt beregningsgrundlag for driftsstedet ved udøvelsen af funktioner af forberedende og hjælpende karakter.¹³⁶

Art. 7, stk. 5, skal i forlængelse af art. 5, stk. 4, litra d, forhindre, at der til det faste driftssted opgøres nogen fortjeneste for driftsstedets indkøb af varer til hovedkontoret, når det faste forretningssted på grund af en anden erhvervsmæssige aktivitet opfylder betingelserne for et fast driftssted. I stedet skal de omkostninger, der forbundet med det faste driftssteds indkøb af varer, allokeres til hovedkontoret.¹³⁷

135 Jf. om *den gyldne regel* ovenfor kapitel 2.1.3 (s. 47 f.).

136 Jf. Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, s. 155 og s. 157; Aage Arvid Skaar: Permanent Establishment, 1991, s. 288 ff.; Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., art. 5, margin nr. 108, der også har henvist til hensynet om at lette mulighederne for grænseoverskridende aktiviteter.

137 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 29 f, der ikke er ændret siden 1963-versionen, jf. kommentarerne (1963-versionen) til art. 7, punkt 26 f.

Det kan diskuteres, om art. 7, stk. 5, lader sig indpasse som en *præcisering* af den selvstændighedsfiktion, der er angivet i art. 7, stk. 2 og 3, eller om art. 7, stk. 5, må anses for en særlig *undtagelse* til selvstændighedsfiktionen. For handels- og produktionsvirksomheder vil køb af varer til evt. forarbejdning og videresalg danne et naturligt led i den indkomstskabende aktivitet. Ud fra en vurdering af tilknytningen til foretagendets indkomstskabende aktivitet følger det naturligt af fiktionen om det faste driftssteds selvstændighed, at der skal allokere en vis del af fortjenesten til et fast driftssted, når fortjenesten er fremkommet som resultat af både det faste driftssteds fordelagtige indkøb af varer og hovedkontorets produktion/forarbejdning og salg. Det er derfor mest nærliggende at anse art. 7, stk. 5, som en *undtagelse* til art. 7, stk. 2 og 3.

Synspunktet om, at art. 7, stk. 5, som en undtagelse synes forudsætningsvis støttet af Klaus Vogel, der bl.a. om den tidligere dansk-tyske overenskomst fra 1962, som ikke havde en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomsts art. 7, stk. 5, har anført: "Die DBA Dänemark, ... und ... treffen keine ausdrückliche Regelung über die Gewinnzurechnung für blossen Einkauf. Nach diesen Abkommen ist der Betriebstättengewinn unter Einschluss des Gewinns aus einer Einkaufstätigkeit zu ermitteln und im Betriebstättenstaat zu versteuern."¹³⁸ Konsekvensen af, at en overenskomst ikke indeholder en bestemmelse svarende til art. 7, stk. 5, vil således være, at en skatteyder kan støtte ret på, at der efter overenskomsten er *pligt* til at henføre en fortjeneste eller et tab til det faste driftssted for driftsstedets indkøbsfunktion.

Som en særlig undtagelse begrundet i forholdet til definitionen af fast driftssteds-begrebet kan art. 7, stk. 5, ikke bruges i forhold til et *hovedkontors indkøb* af varer til et fast driftssted. Formålet med både art. 5, stk. 4, litra d, 1. led, og art. 7, stk. 5, er at sikre domicillandets (*og ikke* driftsstedsstatens) beskatningsret. Ved overførelse af indkøbte varer fra hovedkontoret til det faste driftssted skal arms længde prisen på overførelsestidspunktet således lægges til grund.

Art. 7, stk. 5, omtaler kun indkøbsfunktionen, men derimod ikke *andre* af de i art. 5, stk. 4, opregnede *forberedelses- og hjælpfunktioner*. Det kan næppe antages, at en undtagelsesbestemmelse som art. 7, stk. 5, skal fortolkes udvidende ud over sin ordlyd, således at bestemmelsen også skulle omfatte de øvrige forberedelses- og hjælpfunktioner.¹³⁹ Noget andet er så, at man på

138 Jf. Klaus Vogel Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., art. 7, margin nr. 131.

139 Se anderledes Klaus Vogel Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., art. 7, margin nr. 122.

andet grundlag, nemlig ved anvendelsen af den begrænsede selvstændighedsfiktion, konkret vil kunne nå frem til, at en af et fast driftssted ydet forberedelses- og hjælpefunktion ikke skal resultere i, at der allokeres nogen avance til driftsstedet, jf. om interne tjenesteydelser nedenfor kapitel 15.1 (s. 636 ff.).

Ved afgrænsningen af, hvilke varer der omfattes af art. 7, stk. 5, må bestemmelsen fortolkes således, at *varer* omfatter mere end den sædvanlige forståelse af udtrykket i intern dansk skatteret.

Den danske oversættelse *vareindkøb* er mere snæver end den engelske originaltekst af OECD's modeloverenskomst: *the mere purchase ... of goods or merchandise*. Selv om man med udtrykket *vare* i dansk skatteret, bl.a. i varelagerloven, udover selve genstandens karakter også må inddrage genstandens funktion i virksomheden, skal art. 7, stk. 5, formentligt fortolkes således, at udtrykket alene henviser til *genstandens karakter*. Driftsmidler, som normalt ikke kan anses for *varer* i dansk skatteret og bl.a. ikke er omfattet af varelagerloven, må således anses for omfattet af art. 7, stk. 5. I modsat fald ville man nå frem til den besynderlige konsekvens, at driftsstedsstaten ville kunne beregne en fiktiv avance ved et fast driftssteds indkøb af aktiver, som hovedkontoret vil anvende som driftsmidler, men ikke ved driftsstedets indkøb af aktiver, som hovedkontoret som en del af foretagendets indkomstskabende aktivitet vil sælge videre til foretagendets kunder.

Ud fra kriteriet om genstandens karakter kan *penge* ikke antages at udgøre en vare i bestemmelsens forstand, heller ikke for en bank, som driver virksomhed med lån og udlån.¹⁴⁰ Tilsvarende kan heller ikke *fordringer*, *aktiver* og *immaterielle rettigheder* anses for omfattet af bestemmelsen.

Det er kun den *rene indkøbsfunktion*, som omfattes af art. 7, stk. 5. Indkøb af varer til det faste driftssteds videre forarbejdning/produktion samt indkøb af varer, som driftsstedet sælger videre til tredjemand, omfattes ikke af bestemmelsen. Det må antages, at bestemmelsen kun finder anvendelse, når det på *tidspunktet for det faste driftssteds køb* af varerne har været tilsigtet, at driftsstedet alene skulle udøve en indkøbsfunktion. De almindelige regler om anvendelsen af arms længde priser og beregningen af fiktive avancer må således antages at finde anvendelse i en situation, hvor et fast driftssted til hovedkontoret overfører aktiver, som oprindeligt blev indkøbt til driftsstedets eget brug.

140 Jf. Klaus Vogel Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., art. 7, margin nr. 126.

13.1.3 Den tidsmæssige placering

Som det er tilfældet ved interne overførelser af driftsmidler må det antages, at det ved interne overførelser af varer er *intern ret*, som fastlægger den tidsmæssige placering af indtægter og udgifter. Selv om det følger af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, at der ved interne overførelser af varer skal lægges arms længde priser til grund og dermed opgøres fiktive avancer eller tab, er der således ikke noget krav om, at de skattemæssige konsekvenser nødvendigvis skal indtræde på overførelsestidspunktet.

Siden 1994-versionen af modeloverenskomsten har det i OECD's kommentarer udtrykkeligt været udtalt, at realisationstidspunktet ikke nødvendigvis behøver ligge på selve overførelsestidspunktet.¹⁴¹ Det må antages, at denne udtalelse er udtryk for en *præcisering*, og at tilsvarende gælder for dobbeltbeskatningsoverenskomster, der er indgået på et tidligere tidspunkt.¹⁴²

13.2 Intern dansk ret

Ved analysen af intern dansk skatteret om interne overførelser af varer nedenfor vil der i lighed med analysen ovenfor kapitel 12.3 (s. 534 ff.) af interne overførelser af driftsmidler blive sondret mellem forskellige situationer med interne overførelser.

13.2.1 Overførelse fra et fast driftssted i Danmark til udenlandsk hovedkontor

Allerede i Skattedepartementets cirkulære fra 1905 til statsskatteloven af 1903 blev der taget stilling til de skattemæssige konsekvenser af interne overførelser af varer fra en begrænset skattepligtig danske virksomhed til udlandet.¹⁴³ Ifølge cirkulæret skulle man ved opgørelsen af en begrænset skattepligtig indkomst fra fabrikationsvirksomhed i Danmark medregne "... den i Fabrikprisen eller Prisen for Varen i behandlet Skikkelse indbefattede Avance", men ikke en senere erhvervet avance i forbindelse med det udenlandske hovedkontors salg til tredjemand.

Cirkulæret må tillægges en særlig vægt som et af de første cirkulærer til

141 Jf. OECD's modeloverenskomst (1997-versionen) til art. 7, punkt 15.

142 Jf. om betydningen af interne gennemførelsesregler for den tidsmæssige placering ovenfor kapitel 7.3.1 (s. 285 ff.).

143 Jf. cirkulære nr. 65 af 13. marts 1905 til statsskatteloven af 1903, punkt 7, jf. Ministerialtidende 1905, s. 63. Se om dagældende regler om begrænset skattepligt for erhvervsindkomst ovenfor kapitel 8.5.2.1 (s. 341 ff.).

statsskatteloven. På baggrund af cirkulæreudtalelsen samt det forhold, at resultatet er i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst med kommentarer, må der antages at være hjemmel til at medregne *fiktive avancer* ved indkomstopgørelsen for en begrænset skattepligtig med et fast driftssted her i landet, når der overføres varer fra det faste driftssted til det udenlandske hovedkontor. Dette følger af selvstændighedsfiktionen i intern dansk skatteret, der har formel hjemmel i de almindelige regler for indkomstopgørelsen for begrænset skattepligtige, jf. KSL § 2, stk. 2, og SEL § 2, stk. 2, og § 9, jf. SL §§ 4-6.

Det her hævdede synspunkt har kun *delvis* støtte i den skatteretlige teori. I den skatteretlige teori fra tiden før ophævelsen af lov om særlig indkomstskat har flere forfattere angivet, at der ikke i LSI § 5 A, stk. 2, var hjemmel til at side stille overførelse af aktiver til udlandet med salg, når den begrænsede skattepligt bevaredes, *uden* at de pågældende forfattere har taget *forbehold* for, at der ved interne overførelser af varer var tilstrækkelig hjemmel i de almindelige regler om begrænset skattepligt for erhvervsindkomst.¹⁴⁴

Modsat har Thøger Nielsen henvist til OECD's kommentarer til 1963-versionen af modeloverenskomsten og har herved forudsat, at der var hjemmel til at side stille interne overførelser af varer fra en begrænset skattepligtigs faste driftssted til udlandet med salg.¹⁴⁵ Endvidere har Erik Møller i den danske nationalrapport til IFA-kongressen i 1973 generelt udtalt, at overførelser af varer fra en begrænset skattepligtig persons faste driftssted i Danmark til udlandet skal side stilles med salg til markedsværdien.¹⁴⁶ Udtalelsen må dog tages med det forbehold, at Erik Møller i samme vending – for vidtgående – har udtalt, at også overførelser af *driftsmidler* skal side stilles med salg. Endvidere omfattede skatteministerens svar af 17. januar 1990 til Folketingets skatteudvalg, jf. SU 1990, 84, der er omtalt ovenfor kapitel 12.3.1.1 (s. 540 f.), også overførelse af *varelager*.

144 Jf. således Jens Dreier, Hanne Søgaard Hansen og Gitte Skouby: Skattepligt og skatteflugt, 1987, s. 240 f.; Aage Michelsen i Lærebog om indkomstskat, 6. udg., 1989, s. 492; Jan Pedersen i Skatteretten 1, 1. udg., 1990, s. 492. I min artikel i SU 1993, 307 har jeg ligeledes ikke taget forbehold, mens jeg i Skatteretten 3, 2. udg., 1995, 171 f., ved note 383 har anført, at spørgsmålet om betydningen af de almindelige regler må anses for tvivlsomt.

145 Jf. Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, s. 432, og nærmere om Thøger Nielsens opfattelse af selvstændighedsfiktionens indhold ovenfor kapitel 6.5.2.4 (s. 271 ff.).

146 Jf. Erik Møller i den danske nationalrapport til IFA-kongressen 1973, jf. Cahiers LVIIIa, II, s. 67 ff., særligt s. 70. Se om Erik Møllers opfattelse af selvstændighedsfiktionens indhold ovenfor kapitel 6.5.2.5 (s. 275 f.).

13.2.1.1 Betydningen af KSL § 8 A og SEL § 7 A

Ovenstående konklusion om, at der i de almindelige regler om opgørelsen af et fast driftssteds indkomst er hjemmel til at henføre fiktive avancer til en begrænset skattepligtigs faste driftssted ved interne overførelser af varer til et udenlandsk hovedkontor, må sammenholdes med KSL § 8 A og SEL § 7 A. Det skal i det følgende særligt undersøges, om der på baggrund af forarbejderne til KSL § 8 A og SEL § 7 A er grundlag for at drage nogen modsætningslutning vedrørende interne overførelser af varer, som ikke omfattes *direkte* af bestemmelserne.

KSL § 8 A og SEL § 7 A omtaler ikke overførelse til udlandet af konkrete *varer*, men derimod overførelse af *varelager*. Begrundelsen må søges i bestemmelsernes baggrund i den nu ophævede LSI § 5 A, stk. 2.

Ved ændringen af bestemmelserne om *subjektiv skattepligt* i lov om særlig indkomstskat i 1964 blev varelager ikke medtaget i LSI 1964 § 5 A, herunder § 5 A, stk. 2.¹⁴⁷ Derimod blev det i LSI 1964 § 2, nr. 14, 1. punktum, bestemt, at man ved opgørelsen af den særlige indkomst skulle medregne beløb, "... hvorved varelagre er nedskrevet i forhold til fakturaprisen eller dagsprisen ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for det skatteår, i eller med udløbet af hvilket indkomstskattepligt til staten ophører."

Med denne bestemmelse blev det sikret, at personer ikke ved at opgive den subjektive skattepligt kunne undgå skattemæssige konsekvenser af, at der i tidligere indkomstår var foretaget *varelager-nedskrivninger*, og at der på grund skattepligtsophør ikke var subjektiv skattepligt på tidspunktet for opskrivningen af værdien af varelageret. Praktiske hensyn var baggrunden for, at man ikke indførte regler om beskatning efter reglerne om opgørelsen af den skattepligtige *almindelig* indkomst, men efter reglerne om den skattepligtige *særlige* indkomst.¹⁴⁸ Praktiske hensyn har formentligt også været baggrunden for den noget strenge udformning af LSI 1964 § 2, nr. 14. Ifølge bestemmelsen skulle der ske beskatning af det *fulde* nedskrivningsbeløb, uanset om der blev opnået fortjeneste eller tab ved realisationen af varelageret, og uanset om nedskrivningen kun havde haft virkning for en del af et skatteår.¹⁴⁹

På baggrund af bestemmelsens formål om at sikre skattemæssige konsekvenser af, at der i tidligere indkomstår var foretaget varelager-nedskrivninger, er der ingen tvivl om, at udtrykket *varelager* i LSI 1964 § 2, nr. 14, skulle forstås som hele varelageret og *ikke enkelte* varer. LSI 1964 § 2, nr. 14, blev ophæ-

147 Jf. herom ovenfor kapitel 12.3.1.1 (s. 536 ff.).

148 Jf. Folketingstidende 1963/64, tillæg A, spalte 1514.

149 Jf. herved bemærkningerne til 1968-loven, Folketingstidende 1967/68, tillæg A, spalte 2580.

vet ved ændringen af lov om særlig indkomstskat i 1968. Ophævelsen skyldtes, at det efter vedtagelsen af kildeskatteloven ikke længere var nødvendigt med en sådan regel. Efter kildeskattelovens gennemførelse ville beskatningen her i landet i tilfælde af fraflytning omfatte samtlige de indtægter, der var realiseret indtil fraflytningstidspunktet.

Samtidig med denne ophævelse af § 2, nr. 14, blev *varelager* indføjet i LSI 1968 § 5 A, stk. 1 og 2. Tilføjelsen af varelager ændrede ikke ved, at der i LSI § 5 A, stk. 2, fortsat kun var hjemmel til at beskatte ved overførelser i forbindelse med *skattepligtsophør*.¹⁵⁰ I bemærkningerne er blot anført, at man som følge af ophævelsen af LSI § 2, nr. 14, foreslog LSI § 5 A ændret, således at en virksomhed her i landet først kunne anses for opgivet, når også varelageret var solgt.¹⁵¹

Det har næppe været grundlæggende *systematiske* overvejelser, som lå til grund for, at *varelager* ved 1968-ændringen blev indføjet i LSI § 5 A. Hverken salg af varelageret efter tidspunktet for opgivelse af skattepligt eller overførelse af varelageret til udlandet ville nemlig udløse nogen skat efter reglerne om skat af *særlig* indkomst. Den derved konstaterede indkomst ville i stedet udløse skattepligtig *almindelig* indkomst. Endvidere kan det undre, at man i LSI 1968 § 5 A, stk. 2, valgte formuleringen *varelager* og ikke *varer*, idet bestemmelsen i øvrigt omhandlede overførelser af enkelte driftsmidler. Begrundelsen må søges i det forhold, at 1968-ændringen af LSI § 5 A afløste den samtidigt ophævede bestemmelse i LSI 1964 § 2, nr. 14, der som ovenfor nævnt anvendte udtrykket *varelager* efter sin naturlige forståelse. Dette bestyrker resultatet af en naturlig ordfortolkning af LSI § 5 A (og senere KSL § 8 A og SEL § 7 A), hvorefter udtrykket *varelager* skal forstås som hele varelageret og ikke blot enkelte varer.

Det er næppe for vidtgående at betegne 1968-ændringen af LSI § 5 A som et eksempel på en ikke gennemarbejdet skattelovgivning,¹⁵² og lovændringen bør derfor ikke i sig selv danne grundlag for vidtgående slutninger om retsstillingen uden for bestemmelsens *direkte* anvendelsesområde. Der bør følgelig *ikke* drages nogen modsætningsslutning fra det forhold, at der efter 1968-ændringen kun var eksplicit lovhjemmel i LSI § 5 A, stk. 2, til at side stille overførelse af *hele varelageret* til udlandet med salg, og det kun når overførelsen skete i forbindelse med skattepligtsophør.

150 Jf. ovenfor kapitel 12.3.1.1 (s. 536 ff.).

151 Jf. Folketingstidende 1967/68, tillæg A, spalte 2580.

152 Jf. Aage Michelsen i Lærebog om indkomstskat, 6. udg., 1989, s. 492, der har udtrykt sin kritik således: "Det er bemærkelsesværdigt, at en bestemmelse i lov om særlig indkomstskat hjemler adgang til, at avance ved overførelse af varelager skal belægges med almindelig indkomstskat."

Ved ændringen af KSL § 8 A og SEL § 7 A med virkning fra 1. januar 1996 blev det i forarbejderne angivet, at overførelse af varelager og driftsmidler fra en begrænset skattepligtigs faste driftssted i Danmark til benyttelse i udlandet også i tilfælde uden ophør af skattepligt skulle sidestilles med salg, jf. ovenfor kapitel 12.3.1.2 (s. 542 f.). Ændringen kan derimod *ikke* antages at have ændret ved, at udtrykket *varelager* skal fortolkes efter sin naturlige forståelse. Ved interne overførelser af varer vil KSL § 8 A og SEL § 7 A derfor kun kunne anføres som direkte hjemmel, når det er hele varelageret, som overføres til det udenlandske hovedkontor. Bortset fra, at det med hjemmel i KSL § 8 A og SEL § 7 A med større sikkerhed kan slås fast, at realisationstidspunktet ved interne overførelser af hele varelageret til et udenlandsk hovedkontor sker på overførelsestidspunktet, jf. herom straks nedenfor kapitel 13.2.1.2, er bestemmelserne uden selvstændig betydning i forhold til begrænset skattepligtiges overførelser af varer.

13.2.1.2 Realisationstidspunktet

Der er ikke i det ovenfor anførte taget stilling til, hvornår beskatningen indtræder ved overførelse af varer fra en begrænset skattepligtigs faste driftssted i Danmark til udlandet. Det må antages, at der er hjemmel til at anse realisation for indtrådt på *overførelsestidspunktet*.

Ved overførelse af *hele varelageret* fra en begrænset skattepligtig persons faste driftssted i Danmark til udlandet kan resultatet støttes direkte på bestemmelserne i KSL § 8 A og SEL § 7 A.

Ved overførelser af *enkelte* varer må resultatet støttes på almindelige regler. Selv om 1905-cirkulæret til statsskatteoven ikke udtrykkeligt angiver, at realisation skulle anses for indtrådt på overførelsestidspunktet, må det formentligt antages, at dette har været *forudsat*. Selv med nutidens muligheder for udveksling af oplysninger kan det være umuligt for de danske skattemyndigheder at kontrollere, hvornår en begrænset skattepligtig person sælger varer, der er knyttet til et udenlandsk hovedkontor. Det forekommer derfor urealistisk at hævde, at man ved århundredets begyndelse skulle have overvejet at anvende en metode med udskudt avanceopgørelse. Det ville endvidere give en usammenhængende retstilstand, såfremt man ved interne overførelser af hele varelageret, driftsmidler og immaterielle rettigheder fra en begrænset skattepligtigs faste driftssted anså realisation for indtrådt på overførelsestidspunktet, jf. KSL § 8 A og SEL § 7 A, men ikke ved interne overførelser af enkelte varer.

En tilsvarende løsning er i øvrigt valgt i tysk administrativ praksis, hvor interne overførelser af anlægs- og omsætningsaktiver fra en begrænset skattepligtigs faste driftssted i Tyskland til udlandet sidestilles med salg.¹⁵³

13.2.1.3 Et fast driftssteds indkøb af varer

Ifølge art. 7, stk. 5, i OECD's modeloverenskomst kan der ikke til et fast driftssted, som foretager vareindkøb for hovedkontoret, henføres nogen fortjeneste vedrørende de pågældende varer, jf. ovenfor kapitel 13.1.2 (s. 579 ff.). Det følger heraf, at Danmark under alle omstændigheder kun vil være berettiget til hos det faste driftssted at indtægtsføre et beløb svarende til de afholdte faktiske udgifter, når der med foretagendets domicilland er indgået en *overenskomst* svarende til OECD's modeloverenskomst. Det er derimod ikke ganske afklaret, om samme resultat følger af *interne danske skatteregler* om opgørelsen af et fast driftssteds indkomst. Dette vil i forhold til et fast driftssted i Danmark have betydning, såfremt der ikke er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, eller såfremt den pågældende overenskomst ikke indeholder en bestemmelse svarende til OECD's modeloverenskomsts art. 7, stk. 5.

I bestemmelserne om overførelse af driftsmidler og varelager til udlandet i KSL § 8 A og SEL § 7 A, samt i den tidligere bestemmelse i LSI § 5 A, stk. 2, er der *ikke* taget noget *forbehold* for interne overførelser af indkøbte varer. Dette, samt det forhold at art. 7, stk. 5, må anses som en særlig *undtagelse* til den i art. 7, stk. 2 og 3, udtrykte selvstændighedsfiktion,¹⁵⁴ vil *på den ene side* kunne tages til indtægt for, at der ikke i intern dansk skatteret gælder nogen regel svarende til art. 7, stk. 5, i OECD's modeloverenskomst.

På den anden side kan det anføres, at det vedrørende fastlæggelsen af *fast driftssteds- begrebet* i intern dansk skatteret er fast antaget, at en ren indkøbsvirksomhed fra et fast forretningssted *ikke* opfylder betingelserne for begrænset skattepligt. Således udtalte Skattedepartementet allerede i sin vejledning til statsskatteloven af 1912, at det er en betingelse for begrænset skattepligt, at "Virksomheden er rettet paa at skabe Indtægt her i Landet ved Salg, Bearbejdelse eller Forædling af Produkter eller ved anden Forretning, og Skattepligt paadrages følgelig ikke ved det blotte Opkøb af varer her til salg i Udlandet".¹⁵⁵ Den sam-

153 Jf. Bundesminister der Finanzen i Der Betrieb 1992, 1655 og ovenfor kapitel 12.2.2 (s. 529 ff.).

154 Jf. ovenfor kapitel 13.1.2 (s. 579 ff.).

155 Jf. Skattedepartementets cirkulære nr. 297 af 31. december 1912, jf. Ministerialtidende 1913, s. 1351, særligt s. 1912. Se endvidere cirkulære nr. 135 af 4. november 1988, punkt 12, med henvisning til afgrænsningen i art. 5 i OECD's modeloverenskomst; Erik Møller i RR 1963, 8, særligt s. 17; Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, s. 155 og s. 159; Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 204.; Jan Pedersen i Skatteretten 1, 2. udg., s. 600. Skattedepartementets ovenfor omtalte cirkulæreudtalelse fra 1905 omtaler kun fabriktionsvirksomhed i Danmark og giver således ikke noget fortolkningsbidrag, jf. cirkulære nr. 65 af 13. marts 1905 til statsskatteloven af 1903, punkt 7, jf. Ministerialtidende 1905, s. 63.

menhæng mellem fast driftsstedsbegrebet og opgørelsen af et fast driftsstedes indkomst, der i OECD's kommentarer anføres som begrundelse for reglen i art. 7, stk. 5, kan således også fremføres ved diskussionen om indholdet af intern dansk skatteret. Endvidere kan der argumenteres med, at den vejledning for den interne danske selvstændighedsfiktion, der hentes fra art. 7 i OECD's modeloverenskomst, ikke kun er fra bestemmelserne i art. 7, stk. 2 og 3, men fra disse stykker læst i sammenhæng med art. 7, stk. 5, idet det netop tilstræbes, at indholdet af intern dansk skatteret skal svare til indholdet af de fleste dobbeltbeskatningsoverenskomster.¹⁵⁶

Det kan overvejes, om enkelte *ældre administrative afgørelser* kan tages til indtægt for det synspunkt, at der til et fast driftsstedes indkomst ikke skal kunne henføres fortjeneste fra en ren indkøbsfunktion. I Landsoverskatterådets kendelse *U 1928, 848* blev der statueret begrænset skattepligt for slagterivirksomhed i Danmark, mens indkomsten fra opkøb af æg, der straks blev sendt videre til salg i udlandet, ikke blev anset for omfattet af dansk skattepligt. Det synes dog at have været afgørende for kendelsens resultat, at opkøbet af æg blev foretaget fra det udenlandske hovedkontor og intet havde med den begrænset skattepligtige slagterivirksomhed at gøre. Der var med andre ord *ikke* tale om overførelse af varer fra et fast driftssted i Danmark til et udenlandsk hovedkontor.

Derimod synes den af Erik Møller i RR 1963, 8, særligt s. 18, refererede sag om Cooperativ Wholesale Society, mere klart at tage stilling til det her diskuterede problem. Ved opgørelsen af den begrænsede skattepligt til Danmark skulle der alene medregnes fortjeneste for det faste driftsstedes salg af varer til tredjemand, men ikke for driftsstedets overførelser af varer til det engelske hovedkontor. Erik Møller har dog i sit referat af afgørelsen ikke sondret klart mellem overenskomstens fordeling af beskatningsretten og de interne danske skattepligtsregler, idet der efter hans opfattelse ikke kan konstateres nogen forskel.¹⁵⁷

Selv om spørgsmålet efter intern danske skatteret indtil videre må anses for *uafklaret*, er der næppe noget særligt behov for at nå frem til en anden løsning for så vidt angår intern dansk skatteret end den, der er angivet i art. 7, stk. 5, i OECD's modeloverenskomst. Hensynet til at tilpasse de interne danske indkomstopgørelsesregler til reglerne i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne må derfor veje tungt. Dette fører til, at der *ikke* kan allokeres nogen fiktiv avance til en begrænset skattepligtig faste driftssted for driftsstedets rene

156 Jf. om betydningen af dobbeltbeskatningsoverenskomsternes indhold for fortolkningen af interne danske skatteregler ovenfor kapitel 8.3 (s. 302 ff.).

157 Jf. om Eriks Møllers synspunkter ovenfor kapitel 6.5.2.5 (s. 275 f.).

indkøb for hovedkontoret. Som en refleks heraf må det antages, at der heller ikke vil kunne allokere noget fiktivt tab til det faste driftssted for driftsstedets rene indkøbsfunktion. De faktiske udgifter skal allokere til det udenlandske hovedkontor, således at det faste driftssteds indkøbsfunktion i det hele ikke påvirker størrelsen af det faste driftssteds indkomst.

Denne allokering af de faktiske udgifter må foretages ved til det faste driftssteds indkomst at lægge et beløb svarende til anskaffelssummen for de pågældende varer tillagt det faste driftssteds faktiske (direkte og indirekte) omkostninger knyttet til varerne. Dette må ske på tidspunktet for driftsstedets afholdelse af de forskellige udgifter, således at driftsstedets indkøb af varer ikke påvirker størrelsen af det faste driftssteds indkomst.

Dette gælder også for indkøbte varer, som driftsstedet *endnu ikke har overført* til hovedkontoret ved indkomstårets udløb. Den særlige undtagelse for indkøbte varer gælder kun, når det på indkøbstidspunktet lå klart, at det faste driftssted forestod indkøbet for hovedkontoret. Det er derfor mest naturligt ikke at anse de indkøbte varer for indgået i driftsstedets varelager ved varelageropgørelsen. Såfremt de indkøbte varer alligevel fysisk placeres på driftsstedets varelager, således at det ikke længere er muligt at skelne mellem varerne fra driftsstedets øvrige varer, synes det rimeligt at antage, at den særlige undtagelse for driftsstedets vareindkøb ikke finder anvendelse. I så fald må en efterfølgende overførelse af varerne til hovedkontoret i henhold til hovedreglen sidestilles med salg til arms længde priser.

13.2.1.4 Dobbelt domicil

Ved interne overførelser af varer fra et fast driftssted i Danmark til et udenlandsk hovedkontor kan de ovenfor beskrevne regler ikke direkte anvendes, når det faste driftssted drives af en dobbeltdomicileret person, som efter en overenskomst anses for hjemmehørende i den anden overenskomststat. De retningslinjer, der angives nedenfor vedrørende overførelse af varer til et udenlandsk hovedkontor, må antages at finde tilsvarende anvendelse,¹⁵⁸ dog med den modifikation, at der ved interne overførelser af varer, som det faste driftssted har indkøbt til hovedkontoret, alene skal henføres de faktiske udgifter til det faste driftssted, jf. art. 7, stk. 5, i OECD's modeloverenskomst.

158 Jf. herom nedenfor kapitel 13.2.4 (s. 597) vedrørende overførelser fra et udenlandsk fast driftssted til et dansk hovedkontor.

13.2.2 Overførelse fra et hovedkontor i Danmark til et udenlandsk fast driftssted

Der er ikke i intern dansk ret hjemmel til at sidestille interne overførelser af varer til et udenlandsk fast driftssted med salg.¹⁵⁹ Dette gælder også, når varer overføres til et udenlandsk fast driftssted i en overenskomststat, og Danmark i medfør af den konkrete dobbeltbeskatningsoverenskomst skal yde eksemptionslempelse. Såvel før som efter en intern overførelse vil de pågældende varer være undergivet dansk skattepligt, og i medfør af *den gyldne regel* kan en dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke i sig selv udløse beskatning.

I *tysk ret* har retsudviklingen vedrørende interne overførelser af driftsmidler og vedrørende interne overførelser af varer i betydeligt omfang haft et parallelt forløb. Som beskrevet ovenfor kapitel 12.2.1.1 (s. 516 ff.) var tysk ret i lang tid præget af diskussionen for og imod *Entnahme*-teorien ved interne overførelser af aktiver fra et tysk hovedkontor til et fast driftssted i en overenskomststat.

I den første egentlige stillingtagen til interne overførelser fra de tyske skattemyndigheder fra 1952 omtales generelt *Wirtschaftsgüter*.¹⁶⁰ Ifølge udtalelsen indtrådte *Entnahme* både ved interne overførelser af anlægsaktiver og ved interne overførelser af omsætningsaktiver. Baggrunden herfor må søges i det forhold, at bestemmelsen om *Entnahme* i Einkommensteuergesetz § 4, stk. 1, også omfatter varer.

I den efterfølgende teori fra 1950-erne og 1960-erne blev diskussionen for og imod *Entnahme*-teorien ligeledes i det væsentlige gennemført uafhængigt af, om der var tale om interne overførelser af anlægsaktiver eller interne overførelser af omsætningsaktiver.¹⁶¹ Som en undtagelse hertil skal dog nævnes, at *Hans Vogel*, som i en artikel fra 1961 generelt havde omtalt overførelser af *Wirtschaftsgüter*, i en artikel fra 1962 sondrede mellem overførelser af omsætningsaktiver og anlægsaktiver.¹⁶² Hans Vogel påpegede, at *Teilwert* for varer, der produceres af et tysk hovedkontor, vil svare til produktionsomkostningerne, og han fast-

159 Jf. Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 292.

160 Jf. Oberfinanzdirektion Düsseldorf i Der Betrieb 1952, 998.

161 Jf. således for tilhængere af *Entnahme*-teorien: Kohlenbach i Finanzrundschau 1953, 40; H. Brönner i Die Wirtschaftsprüfung 1959, 426; Karl-Heinz Baranowski i Der Betrieb 1962, 881; E. Littmann: Das Einkommensteuerrecht, 8. udg., 1966, margin nr. 516. H. Fink i Steuerberater Jahrbuch 1964/65 s. 433 ff., særligt s. 456 f., har dog alene omtalt interne overførelser af anlægsaktiver. Endvidere kan bl.a. henvises til, Plückerbaum i Deutsche Steuerzeitung 1961, 118, som har kritiseret *Entnahme*-teorien i forhold til både anlægsaktiver og omsætningsaktiver, jf. ligeledes A. Rädler og A. Raupach: Deutsche Steuern bei Auslandsbeziehungen, 1966, s. 96 ff.

162 Jf. Hans Vogel i Betriebs-Berater 1961, 685, særligt s. 688; samme i Steuerberater Jahrbuch 1962/63, s. 269 ff., særligt s. 273-277.

slog på den baggrund, at man måtte tillægge denne værdi en vis avance. I modsat fald ville også den del af foretagendets fortjeneste, som skyldtes de af det tyske hovedkontor udførte funktioner, blive medtaget ved opgørelsen af det faste driftssteds indkomst. Ved overførelser af anlægsaktiver fastholdt Hans Vogel en værdiansættelse til *Teikwert*, jf. ovenfor kapitel 12.2.1.1 (s. 518).

De to domme fra Bundesfinanzhof fra 1969 og 1972 omhandlede begge overførelser af anlægsaktiver.¹⁶³ Ifølge Wolfgang Ritter udløste dommene ikke nogen særlig glæde hos skattemyndighederne. Som begrundelse herfor henviste han ligesom Hans Vogel til, at en værdiansættelse til *Teikwert* ofte kun vil omfatte de faktiske omkostninger.¹⁶⁴ Hos den overvejende del af den tyske skatteretlige teori, som i de efterfølgende år kritiserede dommene, blev der ikke sondret mellem interne overførelser af anlægsaktiver og interne overførelser af omsætningsaktiver.¹⁶⁵

Bundesfinanzhof har ikke haft lejlighed til at tage stilling til de skattemæssige konsekvenser af interne overførelser af omsætningsaktiver. *Hessisches Finanzgericht* nåede i en dom fra 1977 frem til, at der ikke skulle ske beskatning på overførelsestidspunktet.¹⁶⁶ Vedrørende *administrativ praksis* har A. Mössner i den tyske nationalrapport til IFA-kongressen 1986, anført, at skattemyndighederne på et tidspunkt efter de to domme fra Bundesfinanzhof indledte en praksis

163 Jf. Bundesfinanzhofs dom af 16. juli 1969, Bundessteuerblatt 1970 II, 175 og Bundesfinanzhofs dom af 30. maj 1972, Bundessteuerblatt 1972 II, 760. Dommene er omtalt ovenfor kapitel 12.2.1.1 (s. 519 f.).

164 Jf. Wolfgang Ritter i *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht* 1976/77, s. 288 ff., særligt s. 305.

165 Jf. bl.a. H. Meilicke og K. Hohlfeld i *Betriebsberater* 1972, 505, særligt s. 507 f.; K. Tipke i *Steuer und Wirtschaft* 1972, 505; Kohlenbach i *Der Betrieb* 1972, 360; Klaus Vogel i *Steuer und Wirtschaft* 1972, 264; Quack i *Betriebsberater* 1975, 830; Helmut Neubauer i *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht* 1976/77, s. 312 ff., særligt s. 318 ff.; Karl-Heinz Baranowski: *Bestuerung von Auslandsbeziehungen*, 1978, s. 105 ff.; Uelner i *IdW-Fachtagung* 1980, s. 131 ff., særligt s. 142 ff.; Alfred Storck: *Ausländische Betriebsstätten im Ertrags- und Vermögensteuerrecht*, 1980, s. 330 ff.; Wolfgang Kumpf: *Bestuerung inländischer Betriebsstätten von Steuerausländern*, 1982, s. 124 ff.; samme i *Steuerberater Jahrbuch* 1988/89, s. 399 ff., særligt s. 413 ff.; B. Halfar i *Finanzrundschau* 1985, 281; J. Mössner i den tyske nationalrapport til IFA-kongressen 1986, jf. *Cahier LXXIa II*, s. 119 ff., særligt s. 134 ff.; A. Roth i *Finanzrundschau* 1988, 680; Helmut Debatin i *Der Betrieb* 1989, 1692 og 1989, 1739; Siegfried Schröder i A. Mössner m.fl.: *Steuerrecht international tätiger Unternehmen*, 1992, margin nr. C-99 ff., s. 218 ff., særligt margin nr. C-101 ff. Alexander Hemmelrath: *Die Ermittlung des Betriebstättengewinns im internationalen Steuerrecht*, 1982, s. 220 ff. har generelt afvist *Entnahme*-teorien ved interne overførelser, men har yderligere i.c. s. 224 anført, at *Entnahme*-teorien i hvert fald må være helt udelukket ved interne overførelser af omsætningsaktiver.

166 Jf. Hessisches Finanzgerichts dom af 12. juli 1977, *Entscheidungen der Finanzgerichte* 1977, 608, jf. ovenfor kapitel 12.2.1.2 (s. 524) og kapitel 12.2.1.3 (s. 527).

om beskatning til arms længde priser ved interne overførelser af *omsætningsaktiver* til et fast driftssted i et overenskomststat, mens man for så vidt angår overførelse af *anlægsaktiver* holdt fast i *Entnahme*-teorien.¹⁶⁷ Skattemyndighederne gav ifølge A. Mössner ikke nogen særlig begrundelse for denne praksis. Den beskrevne administrative praksis svarede til de ovenfor omtalte af Hans Vogel fremførte synspunkter, men fik ikke tilslutning i den efterfølgende teori.

Som der er redegjort for ovenfor kapitel 12.2.1.2 (s. 520 ff.), ændrede de tyske skattemyndigheder i slutningen af 1980-erne praksis. Ifølge skrivelserne af 12. februar 1990 og af 3. juni 1992 skal der både ved interne overførelser af anlægs- og af omsætningsaktiver anvendes arms længde priser, ligesom den ovenfor kapitel 12.2.1.3 (s. 524 ff.) beskrevne *metode med udskudt avanceopgørelse* ved interne overførelser til et fast driftssted i en overenskomststat også skal finde anvendelse ved overførelser af omsætningsaktiver.¹⁶⁸

Der er som nævnt ikke i intern dansk skatteret hjemmel til at sidestille interne overførelser af varer til et udenlandsk fast driftssted med salg. Af hensyn til dobbeltbeskatningslempelsen efter indgåede overenskomster og LL § 33 må det imidlertid afgøres, hvorledes sådanne interne overførelser påvirker indkomstopgørelsen for det faste driftssted. Der må herved først tages stilling til, om der ved opgørelsen af det udenlandske faste driftssteds indkomst skal fratrækkes et beløb svarende til arms længde prisen af de overførte varer eller ej.

Det vil normalt være i den skattepligtiges interesse at opgøre så stor en indkomst hos det udenlandske faste driftssted som muligt for derigennem at forøge *den lempelsesberettigede indkomst* og dobbeltbeskatningslempelsen. Da der efter overenskomsterne ikke er nogen pligt til at begrænse lempelsen i Danmark, må et fradrag af arms længde prisen på overførelsestidspunktet fremgå af de danske gennemførelsesregler, såfremt arms længde prisen overstiger hovedkontorets anskaffelsessum for de pågældende varer.

Afgørende bliver *udstrækningen* af fiktionen om det faste driftssteds selvstændighed. Ifølge denne afhandlings teser om selvstændighedsfiktionens indhold skal arms længde priser lægges til grund ved interne ydelser med en nær tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet.

167 Jf. A. Mössner i den tyske nationalrapport til IFA-kongressen i 1986, jf. Cahiers 1986 LXXIa, s. 119 ff., særligt s. 128 f.

168 Jf. Bundesminister der Finanzen i Bundessteuerblatt 1990 I, 72; samme i Der Betrieb 1992, 1655.

De særlige regler for et fast driftssteds indkøb af varer kan *ikke* antages at finde tilsvarende anvendelse i forhold til et *hovedkontors indkøb* af varer.¹⁶⁹ Der skal derfor ikke gøres nogen særlig undtagelse for vareindkøb, når varer overføres fra et hovedkontor til et fast driftssted.

13.2.2.1 Værdiforringelse efter overførelsen

Ved at lægge *arms længde prisen* på overførelsestidspunktet til grund ved opgørelsen af et fast driftssteds indkomst opnås der en præcis allokering af indtægter og udgifter knyttet til de overførte varer.

Dette udsagn giver normalt *ikke* anledning til diskussion, såfremt *arms længde prisen* på overførelsestidspunktet (f.eks. 100) overstiger den oprindelige anskaffelsessum (f.eks. 80), og hvor salgsprisen ved salg til tredjemand (f.eks. 120) overstiger *arms længde prisen* på overførelsestidspunktet. I så fald benyttes *arms længde prisen* til at fordele den indvundne avance mellem driftsstedet og hovedkontoret på en måde, som modsvarer de funktioner, de enkelte dele af foretagendet har udført.

Det er derimod omdiskuteret, om *arms længde prisen* også skal lægges til grund, hvor overførte varer undergår en værdiforringelse efter den interne overførelse, og der derfor registreres fiktive avancer/tab hos de enkelte dele af foretagendet. Hvorvidt man også i tilfælde med efterfølgende værdiforringelser af de overførte varer skal lægge *arms længde prisen* på overførelsestidspunktet til grund, afhænger af den opfattelse af selvstændighedsfiktionens indhold, man lægger til grund. I denne afhandling gøre det gældende, at der ved interne ydelser med en nær tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet skal anvendes *arms længde priser* og opgøres fiktive avancer og tab. Det følger heraf, at det uanset en evt. efterfølgende værdiforringelse på de overførte varer er *arms længde prisen* på overførelsestidspunktet, der skal lægges til grund ved opgørelsen af det faste driftssteds indkomst.

Det skal understreges, at opgørelsen af fiktive tab og gevinster alene har betydning for opgørelsen af det faste driftssteds indkomst, som indgår i *den lempelsesberettigede indkomst* ved lempelsesberegningen. Der realiseres ikke ved en intern overførelse nogen skattepligtig indkomst. Anvendelsen af *arms længde priser* kan højst reducere eller forøge dobbeltbeskatningslempelsen efter en overenskomst eller efter LL § 33.¹⁷⁰

169 Jf. herom ovenfor kapitel 13.1.2 (s. 579 ff.).

170 Jf. om fast driftssteds-princippets funktion i intern dansk skatteret ovenfor kapitel 8.1 (s. 294 ff.).

13.2.2.2 Den tidsmæssige placering

Der må endelig tages stilling til de situationer, hvor overførte varer først sælges videre til en tredjemand i et *efterfølgende* indkomstår. Salgssummen ved salg af varer til tredjemand indtægtsføres i overensstemmelse med almindelige periodiseringsregler som udgangspunkt på tidspunktet for levering til tredjemand. Det må derfor undersøges, om der er mulighed for tidsmæssigt at placere den dertil knyttede anskaffelsessum i samme indkomstår, og der må tages stilling til, hvad den interne overførelse medfører af konsekvenser for opgørelsen af det faste driftssteds indkomst.

Problemstillingen må løses med udgangspunkt i dansk rets *almindelige principper* for den tidsmæssige placering af udgifter til anskaffelse af varer. Som der er redegjort for ovenfor kapitel 11.1.2 (s. 463), sikrer varelageropgørelsen, at salgsindtægter og udgifter til anskaffelse af varer tidsmæssigt placeres i samme indkomstår.

Såfremt anskaffede varer ikke sælges i anskaffelsesåret, udskydes de skattemæssige konsekvenser af de afholdte udgifter ved anskaffelsen af varerne (f.eks. produktionsomkostningerne, indkøbsprisen mv.) ved, at varerne indgår ved værdiansættelsen af *varelageret ultimo*. Værdien af varelageret ultimo medregnes i indkomstopgørelsen som en skattepligtig indtægt. I salgsåret kommer udgifterne til anskaffelsen af de solgte varer reelt til fradrag ved, at værdien af *varelageret primo* fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Ved interne overførelser af varer til et udenlandsk fast driftssted skal der som nævnt lægges arms længde priser til grund. Ved opgørelsen af det faste driftssteds indkomst i overførelsesåret fradrages således *arms længde prisen* for de overførte varer. Såfremt de overførte varer ikke ved udgangen af overførelsesåret er solgt, skal de overførte varer medtages ved opgørelsen af *det faste driftssteds* (og ikke hovedkontorets) varelager. Da værdien af varelageret ultimo skal indtægtsføres og medtages ved opgørelsen af det faste driftssteds indkomst, vil overførelsen af de pågældende varer i overførelsesåret kun påvirke det faste driftssteds indkomst med en evt. *difference* mellem arms længde prisen på overførelsestidspunktet og den værdi, de overførte varer indgår med ved opgørelsen af det faste driftssteds varelager ultimo overførelsesåret. Et eksempel til *illustration*:

Et dansk foretagendes hovedkontor har år 1 produceret varer, som ved opgørelsen af *hovedkontorets* varelager år 1 indgår med værdien 100.

I år 2 overføres varerne til et udenlandsk fast driftssted. Arms længde prisen på overførelsestidspunktet udgør 120. Dette beløb fratrækkes i år 2 ved opgørelsen af *det faste driftssteds* indkomst. Såfremt de overførte varer ikke år 2 er solgt til tredjemand, indgår de i *det faste driftssteds* varelager, og såfremt værdien af de pågældende varer opgøres til 120, vil overførelsen ikke påvirke det faste drifts-

steds indkomst i overførelsesåret. Fradraget på 120 ved overførelsen elimineres her af, at værdien af det faste driftssteds varelager ultimo skal indtægtsføres.

I år 3 sælges de overførte varer til tredjemand for 140. Dette beløb indtægtsføres hos *det faste driftssted*. Anskaffelsessummen for varerne viser sig i dette år ved, at værdien af varelageret primo, hvori de i år 2 overførte varer indgår med værdien 120, fradrages ved indkomstopgørelsen

I eksemplet ses det således, at overførelsen af varerne ikke i overførelsesåret, år 2, påvirker størrelsen af det faste driftssteds indkomst, mens de pågældende varer i år 3 fører til konstateringen af en skattepligtig bruttoindtægt på 20.

I eksemplet ovenfor blev det forudsat, at værdien af de overførte varer ultimo overførelsesåret var i overensstemmelse med arms længde prisen på overførelsestidspunktet. Herved blev der i realiteten opnået et resultat svarende til det resultat, som følger af den i tysk ret anvendte *metode med udskudt avanceopgørelse*.¹⁷¹ Der er ikke i varelagerlovens regler om værdiansættelse taget højde for, hvorledes man skal *værdiansætte* varer i en situation med interne overførelser fra et dansk hovedkontor til et udenlandsk fast driftssted, og det må derfor overvejes, om den skattepligtige bør indrømmes mulighed for ved værdiansættelsen af de overførte varer at lægge *arms længde prisen* på overførelsestidspunktet til grund.

På den ene side kan der næppe alene af opregningen i VL § 1, stk. 1, udledes noget principielt forbud mod at tillade, at en skatteyder ved opgørelsen af det faste driftssteds varelager ultimo vælger at opgøre værdien af varer, der er overført fra et varelager i Danmark til et varelager i udlandet, til *arms længde prisen* på overførelsestidspunktet.

VL § 1, stk. 1, giver den skattepligtige valgmuligheden mellem 3 opgørelsesmetoder, der i realiteten er udtryk for et valg mellem at værdiansætte varerne til dagsprisen (= genanskaffelsesprisen på statustidspunktet) eller kostprisen. I administrativ praksis har man imidlertid i særlige tilfælde tilladt *andre metoder* for opgørelsen af varelageret. Således har Landsskatteretten i *LSRM 1970, 47* og *LSRM, 1970, 153* accepteret, at varelageret blev opgjort på baggrund af en skønnet udsalgspris fratrukket en skønnet avance.¹⁷² Endvidere har Landsskatteretten i *LSRM 1979, 204* ved overførelse af private aktiver (sølv) til en virksomheds varelager opgjort indgangsværdien til den pris, den pågældende person som privat person kunne have opnået ved salg af sølvet, og ved indtræden af skattepligt har man i praksis før SEL § 4 A og KSL § 9 som indgangsværdi

171 Jf. *metoden med udskudt avanceopgørelse* ovenfor kapitel 12.2.1.3 (s. 524 ff.).

172 Metoden bygger på samme princip som den ved opgørelsen af arms længde priser såkaldte “resale price method”, jf. herom OECD: Transfer Pricing Guidelines, kap. II-5.

anvendt handelsværdien på tidspunktet for skattepligtens indtræden.¹⁷³ I begge situationer må det anses for forudsat, at man ved opgørelsen af varelageret ultimo har kunnet vælge mellem at anvende de således opgjorte værdier (modsvarende kostprisen) og dagsprisen ultimo.

På den anden side er der næppe noget større behov, hverken teoretisk eller praktisk, for at indrømme den skattepligtige en ret til at medtage de internt overførte varer til arms længde prisen på overførelsestidspunktet ved opgørelsen af varelageret. Værdiansættelsen af varelageret har i sig selv kun betydning for den tidsmæssige placering, og når der efter fiktionen om det faste driftssteds selvstændighed i forvejen opereres med fiktive avancer og tab, giver det ikke anledning til teoretiske betænkeligheder, at de overførte varer i varelageret ultimo indgår med en anden værdi end arms længde prisen på overførelsestidspunktet. Hertil kommer, at der med de forskellige alternative værdiansættelsesmetoder i VL § 1 ofte vil være mulighed for at opgøre en værdi, der ikke afviger væsentligt fra arms længde prisen på overførelsestidspunktet, hvorfor størrelsen af fiktive gevinster og tab i praksis kan reduceres.

På baggrund heraf må det *konkluderes*, at der ved opgørelsen af et fast driftssteds varelager ultimo skal anvendes de *almindelige regler* om værdiansættelse i VL § 1. Dette vil, når denne værdi adskiller sig fra arms længde prisen på overførelsestidspunktet, medføre, at der i overførelsesåret konstateres (typisk mindre) fiktive avancer eller fiktive tab på baggrund af de overførte varer.

13.2.3 Overførelse fra et udenlandsk hovedkontor til et fast driftssted i Danmark

Bestemmelserne om indgangsværdier i KSL § 9 og SEL § 4 A finder ikke anvendelse i en situation, hvor en begrænset skattepligtig overfører aktiver til et i forvejen eksisterende fast driftssted i Danmark, jf. ovenfor kapitel 12.3.3 (s. 556 ff.). Ved overførelser af *varer* til et fast driftssted i Danmark fra et udenlandsk hovedkontor taler fiktionen om det faste driftssteds selvstændighed for, at arms længde priserne på overførelsestidspunktet lægges til grund. Dette resultat støttes af den indtil KSL § 9 og SEL § 4 A gældende administrative praksis om *indgangsværdier* ved indtræden af skattepligt.¹⁷⁴ Det må derfor antages, at varer, som overføres fra et udenlandsk foretagendes

173 Jf. bemærkningerne til lovforslag L 35 af 2. november 1994, til § 1, nr. 4; og Aage Michelsen: International skatteret, 1. udg., s. 108. Samme løsning foreskrives for varer nu i KSL § 9 og SEL § 4 A.

174 Jf. ovenfor kapitel 12.3.3 (s. 556 ff.). Gennemførelsen af KSL § 9 og SEL 4 A medførte ikke ændringer vedrørende værdiansættelsen af varer ved indtræden af skattepligt.

hovedkontor til en begrænset skattepligtig faste driftssted i Danmark, ved opgørelsen af den begrænset skattepligtige indkomst skal anses for anskaffet til arms længde prisen på overførelsestidspunktet.

Som en naturlig konsekvens heraf må det endvidere antages, at den begrænset skattepligtige ved opgørelsen af varelageret ultimo overførelsesåret kan *vælge* mellem at opgøre de overførte varer til dagsprisen eller til arms længde prisen på overførelsestidspunktet. *Arms længde prisen* på overførelsestidspunktet må således i det hele antages at træde i stedet for den faktiske anskaffelsessum, der er angivet i VL § 1, stk. 1, nr. 2 og 3.

I tilfælde af *dobbeltdomicil*, hvor den pågældende efter en overenskomst anses for hjemmehørende i en anden stat, må det ligeledes antages, at der ved opgørelsen af det faste driftssteds indkomst til brug for afgrænsningen af den indkomst, Danmark som overenskomstens kildeland kan beskatte, skal ske fradrag af arms længde prisen på overførelsestidspunktet. Ved opgørelsen af varelageret ultimo overførelsesåret må den pågældende imidlertid antages at kunne vælge mellem dagsprisen og kostprisen, som angivet i VL § 1, stk. 1, nr. 2 og 3, idet de overførte varer også før den interne overførelse var omfattet af fuld skattepligt til Danmark.

13.2.4 Overførelse fra et udenlandsk fast driftssted til et hovedkontor i Danmark

Ved en intern overførelse af varer fra et udenlandsk fast driftssted til et dansk hovedkontor er varerne ligesom i den omvendte situation ved overførelser til et udenlandsk hovedkontor både før og efter den interne overførelse omfattet af dansk skattepligt. Overførelsen får derfor kun betydning i forhold til opgørelsen af den lempelsesberettigede indkomst til brug for dobbeltbeskatningslempelsen efter en overenskomst eller efter LL § 33.

Ifølge fiktionen om det faste driftssteds selvstændighed skal arms længde prisen på overførelsestidspunktet fratrækkes ved opgørelsen af det faste driftssteds indkomst. Det er for opgørelsen af driftsstedsindkomsten uden betydning, hvorvidt de pågældende varer sælges til tredjemand i overførelsesåret eller senere. De overførte varer skal i ingen af tilfældene medtages ved opgørelsen af driftsstedets varelager ultimo overførelsesåret. Såfremt de overførte varer ikke er solgt inden udløbet af overførelsesåret, skal værdien heraf ved opgørelsen af det indenlandske varelager opgøres efter de almindelige regler i varelagerloven.

En undtagelse til anvendelsen af arms længde priser ved interne overførelser fra det udenlandske hovedkontor må dog gøres, hvor der er tale om varer, som det faste driftssted har *indkøbt* til hovedkontoret, jf. ovenfor kapitel 13.2.1.3 (s. 587 ff.). I så fald skal der alene ske en fordeling af de faktiske udgifter.

Kapitel 14

Interne ydelser vedrørende immaterielle rettigheder, aktier og fordringer

I dette kapitel undersøges først de problemer, som knytter sig til interne ydelser vedrørende immaterielle rettigheder, herunder forsknings- og udviklingsomkostninger. Sådanne interne ydelser kan bl.a. give anledning til vanskelige problemer, fordi der skal tages hensyn til tidsmæssige forskydninger mellem afholdelsen af udgifter og erhvervelsen af indtægter og til forgæves afholdte omkostninger. I kapitel 14.1 (s. 598 ff.) undersøges først den overenskomstmæssige regulering af interne ydelser vedrørende immaterielle rettigheder. I afsnittet analyseres endvidere nogle generelle problemer, og mulige løsninger vurderes. I kapitel 14.2 (s. 617 ff.) undersøges, hvorledes interne ydelser vedrørende immaterielle rettigheder skal behandles efter intern dansk skatteret.

Dernæst undersøges i kapitel 14.3 (s. 627 ff.), hvorledes interne overførelser af aktier og fordringer påvirker indkomstopgørelsen for et fast driftssted.

14.1 Den overenskomstmæssige regulering af interne ydelser vedrørende immaterielle rettigheder

14.1.1 Interne licensbetalinger

I overensstemmelse med den begrænsede fiktion om det faste driftssteds selvstændighed vil der i situationer, hvor immaterielle rettigheder anvendes som *grundlag* for en produktion og salg af varer og tjenesteydelser, ikke skulle beregnes interne arms længde licensbetalinger mellem et foretagendes faste driftssted og hovedkontoret.

I alle versionerne af OECD's kommentarer til modeloverenskomsten har det således været udtalt, at der ikke skal beregnes royalties mellem et fast driftssted og hovedkontoret.¹⁷⁵ I visse stater beregnes der på trods af OECD's kommenta-

175 Jf. OECD's kommentarer (1963-versionen) til art. 7, punkt 15, og (1992-versionen) til art. 7, punkt 18. Ved 1994-revisionen blev der indføjet et nyt punkt om immaterielle rettigheder, men også heri blev det udtalt, at der ikke skal beregnes interne royalties, jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 17.4.

rer til modeloverenskomsten interne licensbetalinger på arms længde vilkår mellem et fast driftssted og hovedkontoret. I OECD's rapport fra 1994 er det på baggrund af svar fra OECD-medlemsstaternes skattemyndigheder anført, at der beregnes interne arms længde licensbetalinger i Frankrig, Grækenland, Italien, Schweiz og (i visse særlige situationer) Belgien. Den almindelige tendens er imidlertid, at der i staternes praksis ikke beregnes interne licensbetalinger.¹⁷⁶

I *teorien* er beregningen af interne licensbetalinger på arms længde vilkår bl.a. støttet af de forfattere, der støtter en teori om en ubegrænset selvstændighedsfiktion og funktionsnytteteorien, og i dansk skatteretlige teori af Thøger Nielsen og Erik Møller.¹⁷⁷

Der er *ikke* i OECD's kommentarer taget noget *forbehold* for de situationer, hvor interne licensbetalinger har en nær tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet, svarende til interne lån mellem et finansielt foretagendes hovedkontor og faste driftssted. Der er imidlertid ikke tilstrækkelig grundlag for at slutte modsætningsvis fra kommentarernes tavshed herom. I visse situationer må det antages, at der er en så nær tilknytning til et foretagendes indkomstskabende aktivitet, at der skal beregnes *interne licensbetalinger*. Et eksempel herpå vil kunne være et foretagende, som driver virksomhed ved at stille immaterielle rettigheder (f.eks. patenter inden for medicinalindustrien) til rådighed for tredjemænd, og som stiller tilsvarende immaterielle rettigheder til rådighed for sit faste driftssted.

I et andet nyt punkt om et fast driftssteds levering af *interne specifikke tjenesteydelser* til hovedkontoret, er det i OECD's kommentarer angivet, at der i driftsstedsstaten kan kræves inkluderet en fortjeneste i omkostningsbeløbet. Det er dog en betingelse herfor, at de pågældende tjenesteydelser udgør en reel fordel for foretagendet, og at omkostningerne i forbindelse med tjenesteydelserne repræsenterer en betydelig andel af foretagendets udgifter.¹⁷⁸

Sådanne specifikke tjenesteydelser vil kunne have en vis tilknytning til immaterielle rettigheder, f.eks. såfremt et fast driftssted har til opgave at udføre et forsknings- og udviklingsarbejde for hovedkontoret. Det nye punkt lader sig vanskeligt forene med en begrænset selvstændighedsfiktionen. Se nærmere herom nedenfor kapitel 15.1.1 (s. 636 ff.).

176 Jf. OECD: Attribution of Income to Permanent Establishments, 1994, s. 17, punkt 13.

177 Jf. ovenfor kapitel 6.5.1 (s. 248 ff.) om teorierne om en ubegrænset selvstændighedsfiktion/funktionsnytteteorien; Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, s. 435; Erik Møller i den danske nationalrapport til IFA-kongressen i 1973, jf. Cahiers LVIIIa, II, s. 67 ff., særligt s. 72.

178 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 17.6.

14.1.2 Rettigheder som baggrund for allokeringen

Det må antages, at allokeringen af indtægter og udgifter vedrørende immaterielle rettigheder kan ske på baggrund af en forudgående allokering af de bagved liggende rettigheder, jf. ovenfor kapitel 11.5.1 (s. 502 ff.).

Når et foretagendes immaterielle rettigheder udelukkende er knyttet til *enten* det faste driftssted *eller* til hovedkontoret, giver fordelingen af indtægter og udgifter vedrørende de pågældende rettigheder ingen problemer. I så fald vil indtægter og udgifter skulle allokeres til samme del af foretagendet som de bagved liggende rettigheder.

De særligt problematiske situationer opstår, når immaterielle rettigheder har tilknytning til *begge* dele af foretagendet, eller når der sker *interne overførelser* af immaterielle rettigheder. Det vil imidlertid også i sådanne situationer være muligt på en præcis måde at fordele foretagendets faktiske indtægter og udgifter på baggrund af en forudgående allokering af de bagved liggende rettigheder. Det har herved væsentlig betydning, at de enkelte rettigheder kan opdeles i flere *delrettigheder*, som allokeres til hver sin del af foretagendet, eller at der foretages en *forholdsmæssig allokering* af en rettighed, eksempelvis i et forhold på 30:70.

En sådan opdelingen i flere delrettigheder eller en forholdsmæssig allokering af en rettighed vil føre til et resultat, som reelt er i overensstemmelse med den siden 1994-versionen af OECD's kommentarer anbefalede omkostningsfordeling.¹⁷⁹ Samtidigt vil man også herved have løst problemstillingen vedrørende allokeringen af evt. kapitalgevinster/-tab som konstateret ved foretagendets salg af den pågældende rettighed.

I *tysk teori* støttes synspunktet om en *forholdsmæssig fordeling* af immaterielle rettigheder af bl.a. *Heinz Neubauer*, *Alfred Storck*, og *Alexander Hemmelrath*.¹⁸⁰ Der har imidlertid tidligere været tvivl om, hvorvidt *intern tysk ret* forhindrede en sådan forholdsmæssig allokering af visse immaterielle rettigheder.¹⁸¹ Synspunktet ses imidlertid ikke fremført i senere fremstillinger, og problemstillingen er under alle omstændigheder *ikke* relevant for dansk rets vedkommende. Der findes ikke i dansk skattelovgivning bestemmelser, som forhindrer en forholdsmæssig allokering af immaterielle rettigheder.

179 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 17.4.

180 Jf. Heinz Neubauer i *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht*, 1976/77, s. 312 ff., særligt s. 319 og s. 323; Alfred Storck: *Ausländische Betriebstätten im Ertrag- und Vermögensteuerrecht*, 1980, s. 343 f.; Alexander Hemmelrath: *Die Ermittlung des Betriebstättengewinns im internationalen Steuerrecht*, 1982, s. 231.

181 Jf. således Alexander Hemmelrath: *Die Ermittlung des Betriebstättengewinns im internationalen Steuerrecht*, 1982, s. 231; samt (dog kun i forhold til formueskat) Alfred Storck: *Ausländische Betriebstätten im Ertrag- und Vermögensteuerrecht*, 1980, s. 343 f.

14.1.3 Interne overførelser af rettigheder

Ud fra en tilsvarende argumentation som angivet ovenfor kapitel 12.1 (s. 512 ff.) vedrørende interne overførelser af driftsmidler må det anses at være i overensstemmelse med indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster at sidestille interne overførelser med salg til arms længde priser. En skatteyder kan imidlertid ikke (bortset fra ved interne overførelser af rettigheder, der må karakteriseres som omsætningsaktiver) kræve, at der ved interne overførelser *skal* anvendes arms længde priser og beregnes fiktive avancer og tab. Indholdet af de interne gennemførelsesregler spiller således en afgørende rolle for den skattemæssige behandling af interne overførelser af immaterielle rettigheder.

En intern overførelse er karakteriseret ved, at et aktiv eller et passiv overgår fra at være allokeret til den ene del af foretagendet til at skulle allokere til den anden del. Såfremt en immateriel rettighed er allokeret forholdsmæssigt til begge dele af foretagendet, og denne fordeling ændres, må dette betragtes som en del-overførelse. Dette svarer til en ændring af andelenes størrelse i et sameje mellem to selvstændige skattesubjekter.

Til illustration kan det antages, at et begrænset skattepligtigt udenlandsk selskabs faste driftssted i Danmark har en andel af en immateriel rettighed på 50 pct. Dette forhold ændres, således at det faste driftssteds andel fremover er 20 pct. I denne situation må 30 pct. af rettigheden anses for overført til benyttelse i udlandet med den konsekvens, at Danmark som overenskomstens kilde-land har mulighed for ved opgørelsen af det faste driftssteds indkomst at side- stille den delvise overførelse med salg af 30 pct. af rettigheden til arms længde prisen.¹⁸²

14.1.4 Begge dele af foretagendet bidrager til forsknings- og udviklingsarbejdet

I OECD's kommentarer er det siden 1994-versionen anbefalet, at der foretages en fordeling af de faktiske omkostninger.¹⁸³ En fordeling af omkostningerne til forsknings- og udviklingsarbejdet fører imidlertid kun til en præcis allokering af foretagendets udgifter i visse situationer. Dertil forudsættes, at man allerede på *udviklingstidspunktet* er i stand til at fastslå, at forsknings- og udviklingsomkostningerne er, eller må forventes at blive, til nytte for begge dele af foretagendet.

182 Den interne hjemmel hertil findes i SEL § 7 A, stk. 2, jf. nedenfor kapitel 14.2.3.1 (s. 619 f.).

183 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 17.4.

I OECD's rapport fra 1994, som lå til grund for ændringen af kommentarerne, er det modsat udtalt, at metoden også kan anvendes i en situation, hvor et fast driftssted først kommer til eksistens *efter* udviklingen af en immateriel rettighed. Selv om man i denne situation ikke allokere nogen del af de tidligere afholdte udviklingsomkostninger til det faste driftssted, er dette ifølge OECD's kommentarer ikke tilstrækkeligt til at afvise metoden. Begrundelsen herfor er, at dette modsvarer af, at det faste driftssted vil bidrage til udviklingen af andre immaterielle rettigheder, som måske først bliver til nytte efter ophøret af det faste driftssted.¹⁸⁴

Rapportens argumentation bygger på en ren teoretisk formodning om nogle faktiske forhold, som næppe kan betegnes som realistiske. Udtalelsen er ikke videreført i selve kommentarerne til modeloverenskomsten, og argumentationen bør *ikke* i sig selv tillægges nogen vægt.

En omkostningsfordeling vil endvidere normalt forudsætte, at der er en særskilt forsknings- og udviklingsafdeling. Metoden vil vanskeligt kunne anvendes i de tilfælde, hvor udviklingen af nye metoder mv. sker under udøvelsen af den *løbende produktion*.¹⁸⁵

Sådanne immaterielle rettigheder, der opstår i tilknytning til en produktion hos et fast driftssted, må allokere til driftsstedet. Såfremt hovedkontoret på et senere tidspunkt begynder at gøre brug af en sådan immateriel rettighed, kan dette evt. betragtes som en hel eller delvis intern overførelse af rettigheden.

14.1.4.1 Allokering af indtægter og kapitalgevinster

På indtægtssiden vil værdien af resultater fra et forsknings- og udviklingsarbejde ofte afspejle sig i værdien af de producerede og solgte *varer og tjenesteydelser*. En fordeling af udviklingsomkostningerne alene sikrer ikke altid en præcis allokering i tilfælde, hvor foretagendet mod vederlag i form af licensindtægter overlader retten til at anvende de frembragte immaterielle rettigheder til tredjemand, eller hvor foretagendet sælger de immaterielle rettigheder.

Det ville kunne føre til et forvredet billede af det faste driftssteds og hovedkontorets funktioner og bidrag til foretagendets indkomsterhvervelse, såfremt foretagendets licensindtægter udelukkende blev allokere til den del af foretagendet, som forestår kontakten til licenstagere, når begge dele af foretagendet har bidraget til forsknings- og udviklingsarbejdet. Tilsvarende gælder i forhold til

184 Jf. OECD: Attribution of Income to Permanent Establishments, 1994, s. 20.

185 Jf. Siegfried Schröder i M. Mössner m.fl.: Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 1992, margin nr. C- 133, s. 236 f.

avancer ved salg af de immaterielle rettigheder, som er opstået på baggrund af forsknings- og udviklingsarbejdet.

Det må anses for en forudsætning for en præcis allokering, at indtægter og kapitalgevinster fordeles med en hensyntagen til allokeringen af omkostningerne til forsknings- og udviklingsarbejdet. Dette vil kunne opnås ved at tage udgangspunkt i det almindelige synspunkt om, at allokeringen af indtægter og kapitalgevinster bør gennemføres på grundlag af en forudgående allokering af de bagved liggende rettigheder. Den fordeling, som danner baggrund for fordelingen af udgifterne til forsknings- og udviklingsarbejdet må også anvendes som udgangspunkt for fordelingen af de rettigheder, der frembringes herved.

Såfremt man til et fast driftssted eksempelvis har allokeret 30 pct. af udgifterne til forsknings- og udviklingsarbejdet, bør som udgangspunkt en *tilsvarende* andel af licensindtægter og avancer, der erhverves på grund af forsknings- og udviklingsarbejdet, allokere til det faste driftssted. Særlige problemer opstår, når der ved fordelingen af udgifterne er anvendt en eller flere fordelingsnøgler, som medfører, at det faste driftssted og hovedkontoret i de enkelte indkomstår skal bære en forskellig andel af omkostningerne. En større eller mindre grad af usikkerhed og en udøvelse af et vist *skøn* om den forholdsmæssige allokering kan ikke undgås.

I det omfang, det ved fastsættelsen af fordelingen af omkostningerne til et forsknings- og udviklingsarbejde *er* indregnet, at *fremtidige licensindtægter* skal allokere i et andet forhold, må de senere erhvervede licensindtægter dog antages at skulle allokere til den pågældende del af foretagendet. Tilsvarende gælder ved allokeringen af evt. kapitalgevinster. Dette ændrer imidlertid ikke ved, at de enkelte rettigheder, forsknings- og udviklingsomkostninger, licensindtægter og kapitalgevinster som udgangspunkt må allokere i samme forhold mellem det faste driftssted og hovedkontoret, således at en fravigelse heraf kræver en særlig begrundelse.

14.1.4.2 Aftaler om omkostningsfordeling

OECD's guidelines om transfer pricing er i september 1997 blevet udvidet med et kapitel om aftaler om omkostningsfordeling (*cost contribution arrangements*).¹⁸⁶ Der er her redegjort for en række af de problemer, som opstår i re-

186 Jf. OECD: Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, kapitel VIII. Se herom Jan Pedersen: Transfer Pricing, 1998, s. 241 ff.

lation til aftaler om omkostningsfordeling mellem forbundne foretagender, f.eks. mellem koncernforbundne selskaber. Aftaler om omkostningsfordeling er særligt hyppigt forekommende vedrørende *forsknings- og udviklingsarbejde*, som kan føre til immaterielle rettigheder.¹⁸⁷

Aftaler om omkostningsfordeling indgås for at minimere den enkelte deltagers omkostninger og/eller risici. I en aftale om omkostningsfordeling vil den enkelte deltagers andel af omkostningerne stå i forhold til *den forventede nytte* for den pågældende. Hver enkelt deltager vil normalt have en andel af *ejendomsretten* til de opnåede resultater, f.eks. til udviklede immaterielle rettigheder. Evt. vil ejendomsretten til opnåede resultater være tillagt en af deltagerne, men i så fald vil de øvrige deltagere i økonomisk henseende blive stillet på tilsvarende måde som medejere. Den enkelte deltager skal derfor ikke betale royalties for at anvende de udviklede immaterielle rettigheder.¹⁸⁸

Et *uafhængigt foretagende* må som deltager i en aftale om omkostningsfordeling kun forventes at ville kræve, at det ikke skal dække en større del af omkostningerne end den nytte, det pågældende foretagende får eller kan forventes at ville få af resultaterne af forsknings- og udviklingsarbejdet. Ved vurderingen af, om en aftale om omkostningsfordeling mellem forbundne foretagender er indgået på arms længde vilkår eller ej, må der imidlertid tages hensyn til, at der er en stor grad af *usikkerhed* forbundet med værdiansættelsen af den forventede nytte.¹⁸⁹

Det er vanskeligt at fastsætte generelle retningslinjer for fastlæggelsen af arms længde vilkår vedrørende sådanne aftaler om omkostningsfordeling, og det anføres i OECD's guidelines, at man altid må vurdere sagerne *konkret*. Vanskelige problemer opstår særligt på grund af, at fordelingen af omkostningerne i større eller mindre omfang fastsættes forinden, forsknings- og udviklingsarbejdet faktisk har vist sig at blive til nogen nytte for de involverede foretagender. Fordelingen af omkostningerne skal vurderes i forhold til *den forventede nytte*.¹⁹⁰ Selv om det viser sig, at resultaterne af forsknings- og udviklingsarbejdet ikke opfylder forventningerne, skal de enkelte deltagere i aftalen således fortsat anses som deltagere og ikke automatisk (evt. med tilbagevirkende kraft) nægtes fradragsret.

187 Jf. OECD: Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, punkt 8.6 f.

188 Jf. OECD: Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, punkt 8.3 ff.

189 Jf. OECD: Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, punkt 8.9.

190 Jf. OECD: Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, punkt 8.11 og punkt 8.19.

Der kan dog under forsknings- og udviklingsarbejdet ske så *betydelige ændringer* af de faktiske forhold vedrørende de enkelte deltageres (forventede) nytte, at skattemyndighederne nærmere må vurdere, om uafhængige foretagender oprindeligt ville have fundet vilkårene i aftalen om omkostningsfordeling acceptable. Det understreges imidlertid, at man herved skal se på forholdene *ved aftalens indgåelse* og ikke i bagklogskabens klare lys lade det være afgørende, hvordan forholdene faktisk har udviklet sig.¹⁹¹

Det er næppe nogen tvivl om, at en *fordeling af et foretagendes faktiske omkostninger* til et forsknings- og udviklingsarbejde konkret vil kunne være i overensstemmelse med selvstændighedsfiktionen i overenskomsternes art. 7. Siden 1994-versionen af OECD's modeloverenskomst er en sådan fordeling endda udtrykkeligt anbefalet.¹⁹² Et centralt spørgsmål er herefter, om der er noget til hinder i at tage udgangspunkt i tilsvarende synspunkter, som er gældende for *aftaler om omkostningsfordeling* mellem forbundne foretagender.

I samme punkt til art. 7 er det i *OECD's kommentarer* til modeloverenskomsten afvist, at aftaler om omkostningsfordeling kan anvendes i forholdet mellem et fast driftssted og hovedkontoret.¹⁹³

Udtalelsen kan tiltrædes for så vidt, at man *ikke* kan overføre *alle* synspunkterne vedrørende aftaler om omkostningsfordeling til forholdet mellem et fast driftssted og hovedkontoret. Nogle af de arrangementer, som anvendes i forholdet mellem forbundne foretagender, f.eks. arrangementer som forudsætter en betaling af interne licensbetalinger,¹⁹⁴ vil således ikke kunne overføres til forholdet mellem et foretagendes faste driftssted og hovedkontor.

Den omstændighed, at der mellem foretagendets faste driftssted og hovedkontor ikke kan indgås *juridisk bindende aftaler*, bør imidlertid *ikke* i sig selv afskære et foretagende fra at anvende en metode for fordelingen af omkostningerne, som svarer til den fordeling, uafhængige foretagender ville vælge. Det forhold, at et fast driftssted reelt blot er en uselvstændig del af det samlede foretagende, er det grundlæggende problem ved opgørelsen af det faste driftssteds indkomst, og det er der netop taget højde for ved formuleringen af selvstændighedsfiktionen. I mangel af juridisk bindende aftaler mellem et foretagendes faste driftssted og hovedkontor må der "blot" anvendes andre allokeringskriterier.

191 Jf. OECD: Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, punkt 8.20.

192 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 17.4, 4. punktum.

193 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 17.4.

194 Jf. OECD: Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, punkt 8.12.

Man *kanne* endvidere anføre, at en omkostningsfordeling, som fastlægges *på forhånd*, ikke nøjagtigt afspejler den nytte, de enkelte dele af foretagendet rent *faktisk* får af forsknings- og udviklingsarbejdet. Dette er en konsekvens af, at udgifterne fordeles på grundlag af *en prognose*. En fordeling af omkostningerne, som præcist afspejlede nytten for de enkelte dele af foretagendet, ville imidlertid være umulig at fastsætte allerede på tidspunktet for afholdelsen af udgifterne. For at opnå en fordeling af omkostningerne, der præcist afspejlede nytten for de enkelte dele af foretagendet, måtte man i givet fald kombinere en fordeling af udgifterne med en form for efterregulering. En sådan løsning vil imidlertid for det første være upraktisk, og for det andet er vanskeligt at se, hvorfor en omkostningsfordeling på baggrund af prognose skulle være i strid med arms længde princippet, når der er tale om forholdet mellem et foretagendes faste driftssted og hovedkontor, men ikke når omkostninger skal fordeles mellem forbundne foretagender.

Det må derfor antages, at der ved opgørelsen af et fast driftssteds indkomst *kan* tages udgangspunkt i tilsvarende kriterier, som gælder ved *aftaler om omkostningsfordeling* mellem forbundne foretagender. Aftaler om omkostningsfordeling resulterer ikke i beregningen af fiktive gevinster og tab; det er alene de *faktiske* omkostninger der allokeres. Den grundlæggende begrænsning af fiktionen om det faste driftssteds selvstændighed stiller sig således ikke hindrende i vejen – tværtimod.

I stedet for en formelt juridisk bindende aftale må der i forholdet mellem et fast driftssted og hovedkontoret tages udgangspunkt i foretagendets *ledelses hensigt* ved påbegyndelsen af forsknings- og udviklingsarbejdet om, hvorledes omkostningerne skal fordeles mellem det faste driftssted og hovedkontoret. Ligesom i forholdet mellem forbundne foretagender synes det rimeligt at indrømme foretagendet et vist spillerum. Ved vurderingen af, om fordelingen er rimelig, må der tilsvarende tages udgangspunkt i *forholdene på tidspunktet for ledelsens beslutning*, og vurderingen må i det hele taget antages at ske efter tilsvarende retningslinjer som gældende for aftaler mellem forbundne foretagender.

Hermed ikke være sagt, at det er enkelt at foretage denne vurdering, og at der ikke i et vist omfang er mulighed for, at foretagendet lader overvejelser om, hvor det skattemæssigt er mest gunstigt at placere udgifterne, spille ind. De samme indvendinger vil imidlertid også kunne anføres i forholdet mellem forbundne foretagender, i hvilket forhold aftaler om omkostningsfordeling er fuldt ud accepteret.

14.1.4.3 Ændringer af fordelingen

Såfremt fordelingen af forsknings- og udviklingsomkostningerne mellem det faste driftssted og hovedkontoret ændres, skal det afklares, om dette også medfører en ændring af allokeringen af de *allerede udviklede* immaterielle rettigheder. Såfremt dette er tilfældet, må det sidestilles med en *delvis overførelse* med deraf følgende konsekvenser, jf. ovenfor kapitel 14.1.3 (s. 601).

Det må undersøges konkret, hvorvidt en ændring i fordelingen af omkostningerne ved forsknings- og udviklingsarbejdet har betydning for fordelingen af de resultater, der allerede er udviklet.

Ændringer af de enkelte indkomstårs fordeling af forsknings- og udviklingsomkostningerne kan være en konsekvens af de valgte *fordelingsnøgler*, som er lagt til grund ved påbegyndelsen af forsknings- og udviklingsarbejdet. Såfremt der ikke er grundlag for at tilsidesætte denne fordeling, vil der næppe heller være grundlag for at statuere delvise interne overførelser af immaterielle rettigheder, blot fordi *de enkelte års* forsknings- og udviklingsomkostninger ikke fordeles i præcis samme forhold.

Det kan heller *ikke* antages, at ændringer af fordelingen af forsknings- og udviklingsomkostningerne, som alene får *virkning for fremtiden*, skal sidestilles med delvise interne overførelser. Det må dog naturligvis undersøges, om der samtidigt reelt er sket en ændret fordeling af allerede udviklede immaterielle rettigheder.

Derimod er det nærliggende at antage, at der kan være sket en *delvis intern overførelse* af bestående rettigheder i en situation, hvor et foretagendes hovedkontor gennem en vis tid selv har afholdt udgifter til forskning og udvikling, og det besluttet, at foretagendets faste driftssted skal deltage i de fremtidige udgifter vedrørende forsknings- og udviklingsarbejdet og samtidigt skal have nytte af (også) det allerede udførte arbejde. Omvendt må det, når et fast driftssted ophører med at deltage i omkostningerne til foretagendets forsknings- og udviklingsarbejde, vurderes, om der herved reelt sker en intern overførelse fra det faste driftssted til hovedkontoret af de på dette tidspunkt bestående rettigheder.

14.1.5 Fælles nytte af immaterielle rettigheder

Allokeringen af indtægter og udgifter vedrørende en immateriel rettighed, som begge dele af foretagendet anvender, kan ske på baggrund af en *forholdsmæssig fordeling* af rettigheden.

Indkøbte immaterielle rettigheder kan således allokere mellem det faste driftssted og hovedkontoret i det forhold, som rettighederne må antages at være *til nytte* for de enkelte dele af foretagendet. Udgifter, bl.a. i form af afskrivninger, og kapitalgevinster og -tab allokere herefter i samme forhold.

Såfremt de immaterielle rettigheder anvendes som grundlag for foretagendets indkomstskabende aktivitet, f.eks. produktion og salg af varer, vil indtægterne fra rettighederne materialisere sig som en fortjeneste på disse varer. Evt. licensindtægter fra tredjemand som vederlag for brugen af rettighederne må ligeledes antages at skulle allokere i samme forhold som de bagved liggende rettigheder.

Mindre ændringer af det faste driftssteds og hovedkontorets brug af de immaterielle rettigheder bør næppe i sig selv føre til, at man anser de pågældende rettigheder for delvis internt overført. Væsentlige ændringer må imidlertid kunne føre til, at man betragter de immaterielle rettigheder for *delvis overført*.¹⁹⁵ Tilsvarende vil man kunne statuere en delvis intern overførelse, såfremt en del af foretagendet begynder at anvende immaterielle rettigheder, der hidtil har været allokert til den anden del af foretagendet, eller den anden del af foretagendet, jf. tilsvarende ovenfor kapitel 12.4.1 (s. 566 ff.) vedrørende fælles benyttelse af driftsmidler.

Som nævnt ovenfor kapitel 11.5.1 (s. 502 ff.) kan immaterielle rettigheder opdeles i flere delrettigheder. Det skal derfor konkret afgøres, hvorvidt man skal anse det faste driftssted og hovedkontoret for at deles om samme rettighed, eller om der er tale om flere rettigheder, som er knyttet til hver sin del af foretagendet.

14.1.6 Tidsmæssige forskydninger og forgæves afholdte udviklingsomkostninger

Nogle af de vanskelige problemer, immaterielle rettigheder giver anledning til ved opgørelsen af et fast driftssteds indkomst, skyldes det forhold, at en væsentlig del af *omkostningerne* til udvikling mv. kan være afholdt på et *tidligere tidspunkt* end erhvervelsestidspunktet for *indtægterne* fra rettighederne.

Ved visse typer immaterielle aktiver bliver forholdene yderligere kompliceret af, at der til en vellykket udvikling af et immaterielle aktiv kan være knyttet *forgæves afholdte udviklingsomkostninger*. De pågældende udgifter knytter sig til projekter, som ikke har ført til noget direkte anvendeligt resultat. Forgæves afholdte udviklingsomkostninger må imidlertid typisk anses for *nødvendige* driftsomkostninger. Ved opgørelsen af et fast driftssteds indkomst medfører dette, at man ved allokeringen af udgifterne til udviklingen af immaterielle rettigheder også må tage højde for de forgæves afholdte udviklingsomkostninger.

195 Jf. ovenfor kapitel 14.1.3 (s. 601).

Vendingen: *forgæves afholdte udviklingsomkostninger* skal ikke forstås for bogstaveligt. Inden for visse brancher, f.eks. medicinalindustrien, vil kun enkelte af flere projekter, der på forhånd kan se lovende ud, rent faktisk føre til noget direkte anvendeligt resultat. Endvidere vil *negative resultater* generelt bidrage til forøgelsen af foretagendets viden og dermed bidrage til at styrke foretagendets øvrige udviklingsarbejde mv.

Når det er *samme del* af foretagendet, der afholder alle foretagendets udviklingsomkostninger og efterfølgende erhverver indtægter på baggrund af de immaterielle rettigheder, adskiller problemerne sig ikke fra andre situationer, hvor der evt. kan være forskellige periodiseringsregler i de to stater.

Såfremt det er *hovedkontoret*, som forestår foretagendets udviklingsarbejde og bærer omkostningerne hertil, skal hverken udgifter eller indtægter medtages i indkomstopgørelsen for det faste driftssted. Hvis hovedkontoret på baggrund af en immateriel rettighed, f.eks. et patent eller et varemærke, producerer varer, som overføres til et fast driftssted til videresalg, vil nytten af den immaterielle rettighed afspejle sig i prisfastsættelsen (*arms længde prisen*) af varerne ved den interne overførelse heraf.

Såfremt det derimod er *det faste driftssted*, som afholder samtlige udgifter og erhverver indtægter på baggrund af den immaterielle rettighed, kan *forskellige interne periodiseringsregler* i de to overenskomststater f.eks. føre til, at driftsstedets indkomst for et givent indkomstår er positiv ved opgørelsen i driftsstedsstaten, men negativ eller 0 i domicillandet. Konsekvensen kan blive, at international dobbeltbeskatning ikke elimineres, men dette er et udslag af et mere generelt problem, som ikke alene er knyttet til indkomstopgørelsen for et fast driftssted, jf. herom ovenfor kapitel 4.4.3.2 (s. 151 ff.).

I tilfælde, hvor *både* det faste driftssted og hovedkontoret har en tilknytning til udviklingsarbejdet og de immaterielle rettigheder, er der en særlig risiko for, at allokeringen af de udgifter og indtægter, som har en naturlig tilknytning til foretagendets immaterielle rettigheder, fører til et resultat, der er præget af vilkårlighed.

Til *illustration* af de grundlæggende problemer og nogle af de mulige løsninger vil der i analysen nedenfor blive taget udgangspunkt i følgende forknlede *eksempel*:

En foretagendes forskningsafdeling har blandt flere mislykkede forskningsprojekter udviklet en medicin, som sikres ved *et patent*. Forskningsafdelingen er knyttet til foretagendets *hovedkontor*. Ud over omkostninger, som direkte kan henføres til udviklingen af den konkrete medicin, har forskningsafdelingen haft

forgæves afholdte udviklingsomkostninger vedrørende forsøg, der ikke har ført til noget direkte anvendeligt resultat.

Efter registreringen af patentet påbegyndes dels produktion og salg af medicin ved *hovedkontoret*, dels produktion og salg af medicin ved foretagendets *faste driftssted*, der er placeret i en overenskomststat. De væsentligste omkostninger vedrørende patentrettigheden er afholdt ved udviklingen, mens salgssummerne fra medicinen først erhverves ved levering af den producerede *medicin* til tredjemand.

Det ville ikke give et præcist billede at det faste driftssteds funktioner, såfremt samtlige udviklingsomkostninger henførtes til hovedkontoret, mens indtægterne ved salg af den producerede medicin henførtes til det faste driftssted. *Patentrettigheden* er en afgørende forudsætning for driftsstedets produktion og salg af medicinen og dermed for driftsstedets indkomsterhvervelse, og en præcis allokering af foretagendets indkomst må derfor forudsætte, at der tages højde herfor. Endvidere må der tages højde for de *forgæves afholdte udviklingsomkostninger*. Spørgsmålet er blot, hvorledes dette skal ske, samt i hvilket omfang løsningen kan udledes af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne eller må løses af interne gennemførelsesregler. I det følgende vil *6 alternative løsningsforslag* blive analyseret og vurderet.

14.1.6.1 Løsning 1 – Interne licensbetalinger

En mulighed vil være, at det faste driftssted ved anvendelsen af patentrettigheden får et fradrag for interne licensbetalinger opgjort til *arms længde priser*.

En sådan løsning vil sikre, at *det faste driftssted* får fradrag for udgifter ved benyttelsen af patentrettigheden svarende til de fradrag, driftsstedet ville have haft, hvis det havde været et selvstændigt og uafhængigt foretagende, der hos tredjemand erhvervede retten til at benytte patentrettigheden. På denne måde vil driftsstedets udgifter (de interne licensbetalinger) og indtægter fra salg af medicinen endvidere tidsmæssigt blive placeret i samme periode.

Hovedkontoret vil ved denne løsningen bære de faktiske omkostninger, herunder de *forgæves afholdte udviklingsomkostninger*, idet det faste driftssted naturligvis ikke både kan få fradrag for faktiske omkostninger og for de beregnede *arms længde licensbetalinger*. Dette modsvares af, at der anvendes *arms længde priser* ved beregningen af de interne licensbetalinger, hvilket inkluderer en fiktiv avance til hovedkontoret.

I almindelighed vil en sådan løsning imidlertid være udelukket som følge af begrænsningen af fiktionen om det faste driftssteds selvstændighed. En undtagelse hertil må dog formentligt gælde, såfremt foretagendet ud over selv at

producere og sælge medicinen på baggrund af patentrettigheden i et vist omfang overlader retten til at anvende denne til tredjemænd mod vederlag, således at det at modtage licensbetalinger kan siges at være en del af foretagets indkomstskabende aktivitet.

14.1.6.2 Løsning 2 – Intern overførelse af rettighed

En anden mulighed er at lade *hovedkontoret* bære *samtlige udviklingsomkostninger*, herunder forgæves afholdte udviklingsomkostninger. På det tidspunkt, det faste driftssted begynder at gøre brug af patentrettigheden, anses patentrettigheden for delvis overført til det faste driftssted, således at patentrettigheden efter den delvise interne overførelse skal *allokeres forholdsmæssigt* til det faste driftssted og hovedkontoret.

Såfremt det f.eks. antages, at 20 pct. af patentrettigheden internt overføres til det faste driftssted, vil der ved opgørelsen af *det faste driftssteds* indkomst i driftsstedsstaten til det faste driftssted kunne henføres udgifter i form af afskrivninger på 20 pct. af værdien af patentrettigheden. Dette modsvares af, at der allokeres indtægter til det faste driftssted for den hos driftsstedet producerede og solgte medicin. Endvidere vil der ved salg af patentrettigheden til tredjemand skulle allokeres 20 pct. af afståelsessummen til det faste driftssted, således at der til det faste driftssted allokeres en del af kapitalgevinsten.¹⁹⁶

Ved opgørelsen af *afskrivningsgrundlaget* efter den interne overførelse vil der kunne tages udgangspunkt i arms længe prisen af patentrettigheden på overførelsestidspunktet. Art. 7 forhindrer imidlertid ikke, at der i de interne gennemførelsesregler anvendes et andet afskrivningsgrundlag, og der vil her være et vist spillerum for *interne gennemførelsesregler*.

I *domicillandet* vil den interne overførelse kunne sidestilles med salg af 20 pct. af patentrettigheden. Såfremt der i domicillandet er hjemmel hertil, vil der kunne gennemføres en beskatning i forhold til arms længde prisen på overførelsestidspunktet.

Ved denne løsning allokeres de *forgæves afholdte udviklingsomkostninger* til *hovedkontoret*. Dette modsvares af, at der ved den interne overførelse kan gennemføres en kapitalgevinstbeskatning hos hovedkontoret beregnet på grundlag af patentrettighedens arms længde pris på overførelsestidspunktet, hvilket inkluderer fiktive avancer.

196 Se herom nærmere nedenfor kapitel 14.2.3 (s. 619 ff.) ved analysen af intern dansk skatteret.

Den interne overførelse af en andel af patentrettigheden kan som tidligere nævnt enten ske ved, at man anser en *andel af rettigheden* for overført, eller man anser patentrettigheden for opsplittet i *flere rettigheder*, hvoraf den ene overføres til det faste driftssted. Hvorvidt man vælger den ene eller anden synsvinkel bør næppe tillægges afgørende betydning.

14.1.6.3 Løsning 3 – Intern overførelse af rettighed, men indtægter svarende til udviklingsomkostningerne allokeres til hovedkontoret

Helmut Debatin har argumenteret for en speciel løsning, som tager udgangspunkt i de *faktiske udviklingsomkostninger*.¹⁹⁷ Når hovedkontoret har udviklet en immateriel rettighed, som overføres til det faste driftssted, skal man ifølge Debatin fortsætte med at allokere indtægter fra rettigheden til *hovedkontoret*. Når der er allokeret indtægter til hovedkontoret svarende til udviklingsomkostningerne, skal *yderligere* indtægter allokeres til det faste driftssted.

Helmut Debatin angiver *ikke*, hvorledes metoden skal anvendes i en situation, hvor det faste driftssted anvender den immaterielle rettighed som grundlag for en produktion og salg. En mulighed kunne være helt eller delvis at allokere indtægterne fra denne produktion og salg, indtil udviklingsomkostningerne for den immaterielle rettighed er dækket ind.

Helmut Debatins forslag er ikke udtryk for, at han ud fra en fiktion om det faste driftssteds ubegrænsede selvstændighed eller tilsvarende vil acceptere interne licensbetalinger mellem et fast driftssted og hovedkontoret. Forslaget er udtryk for en *særlig allokeringsregel* for indtægter, der erhverves på baggrund af et immaterielt aktiv. Helmut Debatin udleder reglen som et modstykke (das *Verwirtschaftungsprinzip*) til das *Erwirtschaftungsprinzip*, og det må derfor antages, at reglen ifølge Helmut Debatin følger af en fortolkning af overenskomsternes art. 7 og ikke af interne ret.¹⁹⁸

Helmut Debatins løsning vil i eksemplet kunne anvendes, såfremt det forudsættes, at der overføres en andel af patentrettigheden til det faste driftssted. *Fordelen* ved Helmut Debatins forslag er, at det sikres, at man ikke allokerer samtlige udviklingsomkostninger til den ene del af foretagendet (hovedkontoret) og indtægterne til den anden (det faste driftssted).

Forslaget har imidlertid også betydelige *svagheder*. Det grundlæggende problem er, at man med denne løsning forlader sammenhængen mellem allo-

197 Jf. Helmut Debatin i *Der Betrieb* 1989, 1739, særligt s. 1742.

198 Jf. herom ovenfor kapitel 6.5.2.2 (s. 264 ff.).

keringen af indtægter og udgifter og allokeringen af den *bagved liggende rettighed*. Allokeringen af indtægter på grundlag af en opgørelse over udgifter, der er afholdt i tidligere indkomstår, giver endvidere en række *praktiske problemer*, som blot bidrager til at komplicere forholdene yderligere.

For det første må der som nævnt findes særlige løsninger til fastlæggelsen af indtægterne i tilfælde, hvor det faste driftssted anvender den immaterielle rettighed som grundlag for en produktion og salg.

For det andet vil det for driftsstedsstaten i praksis være vanskeligt at kontrollere opgørelsen af udviklingsomkostninger, som er afholdt i tidligere indkomstår, og som hidtil kun er opgjort i henhold til domicillandets lovgivning. Dette skal sammenholdes med, at man ved opgørelsen af de faktiske udviklingsomkostninger også må tage hensyn til forgæves afholdte udviklingsomkostninger.

For det tredje er metoden sårbar over for en forskellig opgørelse af udviklingsomkostningerne i de to overenskomststater. En forskellig opgørelse af udviklingsomkostningerne vil kunne føre til enten dobbelt beskatning eller dobbelt ikke-beskatning.

Endelig skal det også nævnes, at Helmut Debatins metode ikke løser spørgsmålet om, hvorledes en evt. afståelsessum ved salg af rettigheden til tredjemand skal allokere.

Helmut Debatins forslag synes vanskeligt at kunne udledes af OECD's modeloverenskomsts art. 7, men må i givet fald anses at være et resultat af *interne gennemførelsesregler*. Hvorvidt metoden er i strid med art. 7 eller ej må antages at afhænge af de konkrete resultater, der fremkommer ved anvendelse af metoden.

14.1.6.4 Løsning 4 – Ingen overførelse; fradrag for udviklingsomkostninger hos det faste driftssted

Som en variant af løsning 3 kunne man på det tidspunkt, det faste driftssted begynder at anvende patentrettigheden, fortsætte med fuldt ud at allokere *rettigheden* til *hovedkontoret*. *Indtægterne*, der hidrører fra det faste driftssteds produktion og salg, allokere til *det faste driftssted*, og for at sikre en rimelig allokering af udviklingsomkostningerne fastsættes der ved opgørelsen af *det faste driftssteds* indkomsten et *skønmæssigt fradrag*.

Denne løsning adskiller sig fra løsning 3 ved, at *indtægterne* fra det faste driftssteds produktion og salg allokere til *det faste driftssted*, og at størrelsen af det beregnede fradrag for det faste driftssteds anvendelse af patentrettigheden ikke nødvendigvis behøver være afhængig af størrelsen af de afholdte udviklingsomkostninger; blot må der ikke beregnes fiktive avancer.

Patentrettigheden allokeres efter denne metoden fortsat til *hovedkontoret*, hvorfor man undgår at skulle opdele patentrettigheden i flere delrettigheder eller at foretage en forholdsmæssig fordeling af patentrettigheden mellem det faste driftssted og hovedkontoret. Dette har bl.a. betydning ved foretagendets salg af patentrettigheden til tredjemand, idet hele kapitalgevinsten vil skulle allokere til hovedkontoret.

Metodens største *fordel* er, at der hos det faste driftssted er en tidsmæssig sammenhæng mellem udgifterne og indtægterne. De synspunkter, der ovenfor er rettet mod løsning 3, kan imidlertid stort set også fremføres imod denne løsning 4. Det grundlæggende *problem* er, at man med metoden forlader udgangspunktet om, at udgifter og indtægter skal allokeres på grundlag af en forudgående allokering af den *immaterielle rettighed*.

Særligt skal det nævnes, at løsning 4 fører til en vanskelig konflikt mellem på den ene side hensynet til en rimelig allokering af de *forgæves afholdte udviklingsomkostninger* og på den anden side allokeringen af en evt. *kapitalgevinst* hos hovedkontoret. Såfremt man ved fastsættelsen af det beløb, der skal fradrages hos det faste driftssted, tager hensyn til forgæves afholdte udviklingsomkostninger, vil det kunne synes urimeligt, at *hele* kapitalgevinsten skal allokeres til hovedkontoret.

Løsningen bør derfor i lighed med løsning 3 næppe anvendes, omend det i givet fald må afgøres konkret, om metoden har ført til en opgørelse i strid med OECD's modeloverenskomsts art. 7.

14.1.6.5 Løsning 5 – Ingen overførelse; udgifter og indtægter allokeres til hovedkontoret

Det er ovenfor kapitel 11.5.1 (s. 502 ff.) antaget, at man også ved allokeringen af immaterielle rettigheder må tage udgangspunkt i tilknytningen til det faste driftssteds erhvervsmæssige aktivitet og ledelsens hensigt på dispositionstidspunktet. Under udviklingen af den patenterbare medicin har der udelukkende været en tilknytning til den erhvervsmæssige aktivitet hos *hovedkontoret*, hvorfor patentrettigheden skal allokeres hertil. Ved løsning 5 lægges der særlig vægt på den herved skabte tilknytning til hovedkontoret, således at patentrettigheden også i tiden *efter*, det faste driftssted er begyndt at gøre brug heraf, *fuldt ud* skal allokeres til hovedkontoret.

På baggrund af allokeringen af patentrettigheden til hovedkontoret skal også de af driftsstedet oppebårne indtægter allokeres til hovedkontoret. Endvidere vil en evt. kapitalgevinst eller -tab ved salg af rettigheden til tredjemand skulle al-

lokeres til hovedkontoret. Ved at allokere alle indtægterne til hovedkontoret vil der samtidigt være taget højde for udviklingsomkostningerne, herunder de forgæves afholdte udviklingsomkostninger.

Som en konsekvens af, at indtægterne ved den af det faste driftssted producerede og solgte medicin allokeres til hovedkontoret, skal også de hos driftsstedet afholdte omkostninger allokeres til hovedkontoret. Produktionen og salget af medicinen påvirker således *ikke* indkomstopgørelsen for *det faste driftssted* i negativ retning. Omvendt allokeres der heller ikke nogen fortjeneste til det faste driftssted. I det konkrete eksempel giver metoden derfor ikke et korrekt billede af den erhvervsmæssige aktivitet, der rent faktisk har været hos det faste driftssted. Selv om patentrettigheden har været en nødvendig forudsætning for det faste driftssteds produktion og salg, hører produktion og salg til centrale erhvervsmæssige aktiviteter, som må antages at føre til, at der hos det faste driftssted skal opgøres en fortjeneste.

Såfremt der ikke, eller kun i ubetydeligt omfang, *faktisk* foregår nogen erhvervsmæssig aktivitet hos det faste driftssted, må løsningen imidlertid antages at være anvendelig.

Dette kunne f.eks. få betydning, såfremt et dansk foretagende søger at overføre en immateriel rettighed fra sit danske hovedkontor til et fast driftssted i Schweiz for at udnytte bestemmelsen om *eksempionslempelse* i den dansk-schweiziske overenskomst. Såfremt sammenhængen mellem den immaterielle rettighed og den erhvervsmæssige aktivitet hos det faste driftssted i Schweiz er meget løs, vil man kunne lægge særlig vægt på rettighedens tilknytning til det hovedkontor, der har stået for udviklingsarbejdet, således at rettigheden og dermed også indkomsten allokeres hertil. I så fald vil indkomsten ikke berettige til nogen lempelse. Se til illustration TfS 1989,605 H om indkomst fra salg af råvarer og udbytteindkomst, der havde en vis tilknytning til immaterielle rettigheder.¹⁹⁹

14.1.6.6 Løsning 6 – Begge dele af foretagendet bidrager til udviklingsarbejdet

Endelig vil man kunne anse *begge* dele af foretagendet for at have bidraget til udviklingsarbejdet. Herved vil udviklingsomkostningerne, herunder de forgæves afholdte udviklingsomkostninger, blive allokeret til begge dele af foretagendet, ligesom de udviklede patentrettigheder vil skulle allokeres til begge dele af foretagendet.

199 Jf. om dommen ovenfor kapitel 11.1.1.1 (s. 459 ff.).

Metoden vil være anvendelig i situationer, hvor det *på forhånd* er muligt at opgøre nytten af forsknings – og udviklingsarbejdet for de enkelte dele af foretagendet. Metoden vil derimod *ikke* føre til en præcis allokering af udgifter og indtægter, hvor man på udviklingstidspunktet har allokeret samtlige omkostninger til hovedkontoret. Metoden er analyseret ovenfor kapitel 14.1.4 (s. 601 ff.).

14.1.6.7 Vurdering af de alternative løsninger

Ingen af de ovenfor angivne løsninger kan på forhånd siges at ville føre til forkerte resultater i alle tilfælde.

Løsning 3 og 4 er næppe generelt anbefalelsesværdige, idet allokeringen af udgifter og indtægter efter disse løsninger frigøres fra allokeringen af den bagved liggende rettighed. Det kan imidlertid ikke udelukkes, at man også med disse metoder i konkrete sager vil kunne nå frem til præcise resultater, som er i overensstemmelse med art. 7, stk. 2 og 3, i OECD's modeloverenskomst.

Løsning 1, 2, 5 og 6 har alle den fordel, at der er overensstemmelse mellem allokeringen af indtægter og udgifter og den bagved liggende rettighed. Endvidere er løsningerne sammenlignelige med de skattemæssige forhold mellem *forbundne foretagender*. *Løsning 1 og 6* modsvarer de sædvanlige transfer pricing metoder med beregningen af arms længde licensbetalinger eller med aftale om omkostningsfordeling. *Løsning 2* modsvarer den situation, hvor der mellem forbundne foretagender sker en overdragelse af en immateriel rettighed, eller en andel heraf, mens *løsning 5* er udtryk for, at der *reelt* ikke er sket en overdragelse af den immaterielle rettighed.

Valget mellem de mulige løsninger afhænger af den *konkrete* situation. I eksemplet vil *løsning 1* være udelukket, medmindre udvikling af patentrettigheder for at modtage licensbetalinger fra tredjemand kan siges at udgøre en central del af foretagendets indkomstskabende aktivitet. *Løsning 5* vil ikke give et præcist resultat i eksemplet, hvor det faste driftssted anvender patentrettigheden som grundlag for en reel produktion og salg af medicinen. *Løsning 6* vil *kun* kunne anvendes, såfremt det faste driftssted allerede på udviklingstidspunktet bidrog til udviklingsarbejdet. Med en afvisning af at anvende *løsning 3 og 4*, jf. ovenfor, synes det mest nærliggende at anvende *løsning 2* i eksemplet. Med den usikkerhed, der eksisterer om allokeringen af immaterielle rettigheder og dertil knyttede indtægter og udgifter, må der dog antages at være et vist spillerum til at fastsætte *interne gennemførelsesregler*, som konkret fører til et resultat, som afspejler det faste driftssteds funktion.

14.1.7 Allokeringen af erstatningskrav mv.

Ved 1994-ændringen af modeloverenskomsten blev det i OECD's kommentarer understreget, at skattemyndighederne ved fordelingen af omkostningerne skal være opmærksomme på, at mulige uheldige konsekvenser af en forsknings- eller udviklingsaktivitet, som f.eks. *produktansvar* eller *ansvar for skader på miljøet*, også skal allokere mellem de forskellige dele af foretagendet.²⁰⁰ Bemærkningerne er knyttet til den situation, hvor det faste driftssted og hovedkontoret *begge* bidrager til forsknings- og udviklingsarbejdet.

Bemærkningerne i OECD's kommentarer fører således ikke nødvendigvis til, at der altid skal foretages en fordeling af erstatningskrav, opstået under forsknings- eller udviklingsarbejdet. Allokeringsspørgsmålet må vurderes *konkret* under iagttagelse af den allokeringsmetode, der er anvendt.

Til *illustration* kan der tages udgangspunkt i det ovenfor kapitel 14.1.6 (s. 609 f.) angivne eksempel, således at eksemplet udbygges med det faktum, at den af det faste driftssted producerede og solgte medicin resulterer i et *erstatningskrav for produktansvar*. Såfremt man her har valgt en allokeringsmetode svarende til *løsning 2*, må det undersøges, om en uafhængig tredjemand, som erhverver en patentrettighed, sædvanligvis vil have mulighed for at drage sælgeren af patentrettigheden til ansvar for opståede erstatningskrav. Såfremt dette afhænger af, hvad man har aftalt mellem parterne, må det undersøges, om foretagendet ved værdiansættelsen af patentrettigheden ved den interne overførelse (fastlæggelsen af *arms længde prisen*) har taget højde for produktansvarsrisikoen, eller om foretagendet på anden måde har tilkendegivet, hvilken del af foretagendet der skal bære risikoen for produktansvar.

14.2 Intern dansk ret om interne ydelser vedrørende immaterielle rettigheder

14.2.1 Interne licensbetalinger

Ved afgørelsen af, om der skal beregnes interne licensbetalinger mellem et fast driftssted og hovedkontoret må der tages udgangspunkt i det grundlæggende indhold af selvstændighedsfiktionen. Spørgsmålet har ikke været genstand for nogen offentliggjorte afgørelser.

På baggrund af begrænsningen af fiktionen om det faste driftssteds selvstændighed kan der normalt ikke beregnes arms længde licensbetalinger mellem et hovedkontor og et fast driftssted, jf. tilsvarende ovenfor kapitel 14.1.1 (s. 598 f.) vedrørende indkomstopgørelsen efter dobbeltbeskatningsoverenskomsterne.

200 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 17.4.

14.2.2 Allokeringen af licensindtægter ved interne overførelser af rettigheder

Ved allokeringen af licensindtægter mellem et fast driftssted og hovedkontoret skal der efter intern dansk skatteret tages udgangspunkt i allokeringen af den bagved liggende rettighed, jf. ovenfor kapitel 11.5.1 (s. 502 ff.). Såfremt en immateriel rettighed overføres fra den ene del af foretagendet til den anden, skal licensindtægter, der er erhvervet *før* overførelsen, allokeres til den *overførende* del af foretagendet, mens licensindtægter, der erhverves *efter* overførelsen, allokeres til den *modtagende* del af foretagendet.

Der er ikke i dansk skatteret fastsat særlige periodiseringsregler for licensindtægter. Periodiseringen heraf må derfor ske med udgangspunkt i det almindelige *retserhvervelsesprincip*. Dette kan medføre visse afgrænsningsproblemer, når retserhvervelsestidspunktet for nogle konkrete licensindtægter tidsmæssigt ligger *efter* overførelsestidspunktet, men *vedrører* en periode, der både omfatter tiden før og efter overførelsen. Ved allokeringen af sådanne indtægter synes det rigtigste resultat at være en forholdsmæssig allokering. Det skal undgås, at interne periodiseringsregler får en afgørende indflydelse på størrelsen af den indkomst, der allokeres til det faste driftssted.²⁰¹

Et eksempel til illustration: Hvert år den 1. marts modtages fra en tredjemand helårlige licensbetalinger som modydelse for at benytte en patentrettighed. Patentrettigheden overføres fra foretagendets danske hovedkontor 1. december 1998 til et udenlandsk *fast driftssted*. Retserhvervelsestidspunktet vil for sådanne løbende aftaler normalt være ved *udløbet* af den relevante periode, her den 1. marts 1999.

Det ville *ikke* give en præcis allokering af indtægterne, såfremt hele beløbet, der modtages den 1. marts 1999, blev allokeret til det faste driftssted. I stedet vil man efter en forholdsmæssig fordeling, der tager udgangspunkt i den periode, rettigheden har været allokeret til de enkelte dele af foretagendet, kunne allokere 3/4 af beløbet til det danske *hovedkontor* og 1/4 til det udenlandske *fast driftssted*.

Det forhold, at man allokerer 3/4 af licensindtægterne, svarende til perioden 1. marts – 1. december 1998, til det danske hovedkontor, medfører ikke, at beløbet allerede skal beskattes i 1998. Retserhvervelsestidspunktet er som nævnt 1. marts 1999, hvorfor det først er i *indkomståret* 1999, beløbet skal beskattes.

Ved opgørelsen af et fast driftssteds indkomst til brug for lempelse efter LL § 33 eller til brug for afgrænsningen af den begrænset skattepligtige indkomst fra et fast driftssted i Danmark, er der i princippet større mulighed for

201 Jf. ovenfor kapitel 7.3.2 (s. 289 ff.) og kapitel 4.4.3.1 (s. 148 ff.).

at lægge de internretlige periodiseringsregler til grund. Alligevel må det også i denne relation antages, at det faste driftssteds indkomst skal opgøres, så opgørelsen i videst mulige omfang afspejler driftsstedets erhvervsmæssige aktivitet.

14.2.3 Allokeringen af udgifter og kapitalgevinster ved interne overførelser af rettigheder

En række af problemstillinger, der ovenfor kapitel 12.3 (s. 534 ff.) er analyseret i forhold til interne overførelser af *driftsmidler*, gør sig grundlæggende også gældende i forhold til interne overførelser af immaterielle rettigheder. Nogle problemer, særligt vedrørende den tidsmæssige forskydning, vil dog være mere udtalte ved interne overførelser af immaterielle rettigheder.

Indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster må antages at give et vist spillerum for fastsættelsen af interne gennemførelsesregler, jf. ovenfor kapitel 14.1.3 (s. 601). Det kan i almindelighed ikke antages, at nogen del af intern dansk skatteret, der gennemgås nedenfor, vil være i strid med art. 7 i OECD's dobbeltbeskatningsoverenskomst.²⁰²

14.2.3.1 Overførelse fra et fast driftssted i Danmark til et udenlandsk hovedkontor

Med vedtagelsen af KSL § 8 A og SEL § 7 A i 1993 blev det bestemt, at overførelse af immaterielle aktiver som nævnt i AFL § 40, stk. 1 og 2, til benyttelse i udlandet skal sidestilles med salg.²⁰³ Selv om bestemmelseernes formulering svarede til formuleringen af dagældende LSI § 5 A, stk. 2, blev det i forarbejderne udtalt, at KSL § 8 A og SEL § 7 A *ikke kun* skulle finde anvendelse ved overførelser i forbindelse med *opgivelse af skattepligt*. For begrænset skattepligtige med fast driftssted i Danmark medførte interne overførelser af immaterielle aktiver til det udenlandske hovedkontor således realisation i medfør af KSL § 8 A og SEL § 7 A, selv om den pågældende også efter overførelsestidspunktet drev virksomhed fra et fast driftssted i Danmark.²⁰⁴ Ændringen af KSL § 8 A og SEL § 7 A i forbindelse med ophævelsen af lov om særlig indkomstskat medførte ikke nogen ændring i forhold til

202 Jf. dog nedenfor kapitel 14.2.3.4 (s. 625 f.) vedrørende interne overførelser fra et udenlandsk fast driftssted til et dansk hovedkontor.

203 Jf. lov nr. 428 af 25. juni 1993. Indtil ophævelsen af LL § 16 E ved lov nr. 434 af 26. juni 1998 med virkning fra indkomståret 1999 henviste KSL § 7 A og SEL § 8 A til formuegoder, som nævnt i LL § 16 E, stk. 1, nr. 1-3.

204 Jf. bemærkningerne til lovforslag L 296 af 19. maj 1993, til § 4, nr. 3 og nr. 6.

overførelser af immaterielle aktiver, blot blev hjemlen for beskatning flyttet til bestemmelsesens stykke 2.²⁰⁵

Det forhold, at overførelser sidestilles med salg til arms længde prisen, medfører efter reglerne i AFL § 40, stk. 6, at der sker beskatning af både den *reelle avance* og af evt. *genvundne afskrivninger*.

Såfremt det faste driftssted selv har forestået udviklingsarbejdet, der har ført til en immateriel rettighed, vil den fulde arms længde pris på overførelsestidspunktet skulle indtægtsføres. Dette modsvares af, at der typisk løbende har været ret til at fradrage udgifterne ved opgørelsen af den begrænset skattepligtige indkomst, jf. bl.a. LL § 8 B.

En beskatning i forhold til arms længde prisen på overførelsestidspunktet er som nævnt ovenfor kapitel 14.1.3 (s. 601) i fuld overensstemmelse med indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster, som overlader spørgsmålet til regulering i intern ret.

I en situation med *dobbeltdomicil*, hvor Danmark er overenskomstens kildeland, vil interne overførelser af immaterielle rettigheder fra et fast driftssted i Danmark til et udenlandsk foretagendes hovedkontor ikke udløse realisation i medfør af KSL § 8 A, stk. 2/SEL § 7 A, stk. 2, med mindre der samtidigt sker skattepligtsophør i Danmark.²⁰⁶ I almindelighed må sådanne tilfælde behandles efter samme kriterier som angivet nedenfor kapitel 14.2.3.2 (s. 620 ff.).

14.2.3.2 Overførelse fra et hovedkontor i Danmark til et udenlandsk fast driftssted

Bestemmelserne i KSL § 8 A, stk. 2, og SEL § 7 A, stk. 2, finder for fuldt skattepligtige ikke anvendelse, med mindre der samtidigt sker opgivelse af den danske skattepligt.²⁰⁷ Der er heller ikke i øvrigt hjemmel til at gennemføre nogen beskatning ved overførelser af immaterielle rettigheder til en fuldt skattepligtig faste driftssted i udlandet.

Det centrale spørgsmål er herefter, hvorledes overførelsen påvirker opgørelsen af driftsstedsindkomsten til brug for dobbeltbeskatningslempelse efter en overenskomst eller efter LL § 33. Der må tages udgangspunkt i fiktionen om det faste driftssteds selvstændighed. Såfremt salg af immaterielle rettigheder hører til et *foretagendes indkomstskabende aktivitet*, må interne overførelser heraf sidestilles med interne overførelser af varer, hvorfor der ved opgørel-

205 Jf. herom ovenfor kapitel 12.3.1.2 (s. 542 f.).

206 Jf. bemærkningerne til lovforslag L 296 af 19. maj 1993, til § 4, nr. 3 og nr. 6.

207 Jf. bemærkningerne til lovforslag L 296 af 19. maj 1993, til § 4, nr. 3 og nr. 6. Se også ovenfor kapitel 12.3.5.2 (s. 561 f.) om interne overførelser af driftsmidler.

sen af *driftsstedsinkomsten* skal ske fradrag af arms længde prisen på overførelsestidspunktet, selv om der herved konstateres et *fiktivt* tab ved opgørelsen af det faste driftsstedets indkomst.

Der kan opstå vanskelige problemer vedrørende afgrænsningen af immaterielle rettigheder med en nær tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet over for rettigheder uden en sådan tilknytning.

Eksempelvis kan *patentrettigheder* eller *varemærkerettigheder*, som danner grundlag for et foretagendes produktion og salg af varer, med en vis ret sammenlignes med råstoffer og halvfabrikata, der indgår i produktionen, idet de pågældende rettigheder forøger værdien af varerne. På trods heraf må det antages, at rettigheder med en sådan anvendelse hos et foretagende skal anses som en del af *grundlaget* for den erhvervsmæssige aktivitet. Der bør lægges særlig vægt på, at de immaterielle rettigheder i lighed med *driftsmidler*, og i modsætning til råstoffer og halvfabrikata, efter produktionen og salget af de enkelte varer fortsat består.

I de mere sædvanlige situationer, hvor immaterielle rettigheder danner en del af *grundlaget* for foretagendets erhvervsmæssige aktivitet, skal der alene foretages en omkostningsfordeling mellem det faste driftssted og hovedkontoret. Det er særligt allokeringen af udgifterne til anskaffelse eller udvikling, som kan give anledning til problemer i intern dansk skatteret. På grund af de i dansk skatteret gældende periodiseringsregler vil omkostningerne til erhvervelsen eller udviklingen af rettigheden ofte kunne være fratrasket i foretagendets indkomstopgørelse for tidligere indkomstår. I så fald er disse omkostninger fuldt ud blevet allokert til hovedkontoret.

Dette vil særligt være aktuelt for immaterielle rettigheder, som er et resultat af udviklingsarbejde hos foretagendets hovedkontor, jf. herved LL § 8 B. Konsekvensen af, at udviklingsomkostningerne er fratrasket i tidligere indkomstår, er, at der *ikke* kan allokeres nogen del heraf til det udenlandske *faste driftssted* efter den interne overførelse. En allokering af *fiktive* fradrag til det faste driftssted er der næppe hjemmel til i intern dansk skatteret, når de overførte immaterielle rettigheder udgør en del af grundlaget for foretagendets aktivitet.

Det faste driftsstedets indkomst vil herved blive for høj set i forhold til driftsstedets funktioner. Tilsvarende bliver også den lempelsesberettigede indkomst og dermed evt. dobbeltbeskatningslempelsen efter en overenskomst eller LL § 33 for høj.

Dette kan, når Danmark har indgået en overenskomst med lempelsesmetoden eksemption eller evt. matching credit, åbne op for skattetænkning, idet der i så fald vil kunne være en særlig skattemæssig tilskyndelse til at overføre immateri-

elle rettigheder til et fast driftssted i den pågældende overenskomststat, når udgifterne til udviklingen allerede er fratrukket i foretagendets danske indkomst.

Det er kun løbende indtægter, der udelukkende vil skulle allokere til det faste driftssted. Derimod vil der skulle ske en fordeling af en evt. *salgssum* ved afståelse af den immaterielle rettighed, jf. straks nedenfor. Endvidere forhindrer de almindelige regler om allokeringen, at man vilkårligt kan flytte indtægter til et udenlandsk fast driftssted. Såfremt den *immaterielle rettighed* ikke kan anses for overført til det faste driftssted, skal de på baggrund heraf erhvervede licensindtægter mv. heller ikke allokere hertil.

I det omfang, foretagendet *afskriver* på grundlag af en anskaffelsessum, jf. AFL § 40, stk. 6, eller på grundlag af udviklingsomkostningerne, jf. LL § 8 B, vil der til det faste driftssted kunne allokere de afskrivninger, der tidsmæssigt falder *efter* den interne overførelse.

De afskrivninger, der er foretaget i *tidligere* indkomstår, vil man allerede have allokere til *hovedkontoret*, mens afskrivninger, der foretages i indkomstårene efter overførelsesåret, vil skulle allokere til *det faste driftssted*.

For så vidt angår afskrivningerne i overførelsesåret er spørgsmålet mere tvivlsomt. Allokeringen skal afspejle de faktiske forskydninger i værdien på den enkelte rettighed i de perioder, den har været allokere til de enkelte dele af foretagendet. Dette kan bedst sikres ved at tage udgangspunkt i rettighedens *arms længde pris* på overførelsestidspunktet. Såfremt arms længde prisen på overførelsestidspunktet *overstiger* den afskrevne værdi, er dette udtryk for, at der allerede til hovedkontoret er allokere flere afskrivninger, end den faktiske værdiforringelse kan begrunde. I så fald skal de i hele overførelsesåret beregnede skattemæssige afskrivninger allokere til det faste driftssted. Omvendt skal overførelsesårets afskrivninger allokere til hovedkontoret i det omfang, arms længde prisen på overførelsestidspunktet er *mindre* end den afskrevne værdi.

Ved allokeringen af *kapitalgevinster og -tab* ved afståelse af immaterielle rettigheder, der tidligere er blevet overført fra en fuldt skattepligtig danske hovedkontor til et udenlandsk fast driftssted, bør der anvendes en metode, som er inspireret af den i Tyskland anvendte *metode med udskudt avanceopgørelse*.

Selv om en *immateriel rettighed* på det tidspunkt, rettigheden sælges til tredjemand, fuldt ud skal allokere til *det faste driftssted*, er det intet, som forhindrer, at man vælger den mere præcise løsning at allokere den konstaterede gevinst eller det konstaterede tab helt eller delvis til *hovedkontoret*. Uanset gevinsten eller tabet først skal medtages i foretagendets indkomstopgørelse for salgsåret, har værdistigningen/-tabet, samt evt. genvundne afskrivninger også tilknytning til den periode, den immaterielle rettighed var allokere til hovedkontoret.

For at sikre en præcis allokering mellem det faste driftssted og hovedkontoret må der tages hensyn til både *arms længde prisen* på overførelsestidspunktet og *allokeringen af udgifterne* vedrørende anskaffelsen/udviklingen af den overførte rettighed i *tidligere* indkomstår.

Det følger af AFL § 40, stk. 6, at man ved opgørelsen af en gevinst eller et tab skal opgøre anskaffelsessummen med fradrag af foretagne afskrivninger. Den del af en evt. gevinst, som skal allokere til *hovedkontoret*, kan opgøres som differencen mellem *arms længde prisen* på overførelsestidspunktet og den faktiske anskaffelsessum efter fradrag af de udgifter (herunder afskrivninger) vedrørende anskaffelsen eller udviklingen, der er allokere til hovedkontoret. Den resterende del af gevinsten, som herefter skal allokere til *det faste driftssted*, vil udgøre differencen mellem afståelsessummen og *arms længde prisen* på overførelsestidspunktet efter fradrag af de evt. afskrivninger, der er allokere til det faste driftssted. Et eksempel vil illustrere dette.

Et foretagende har 1. januar 1996 til sit danske hovedkontor erhvervet en immateriel rettighed for 100. Den 1. januar 1998 overføres rettigheden til det faste driftssted. *Arms længde prisen* på overførelsestidspunktet udgør 80. Det faste driftssted sælger rettigheden den 1. januar 1999 til *tredjemand* for 90. Rettigheden er blevet afskrevet med 20 om året, således at de foretagne afskrivninger er blevet allokere med 40 til *hovedkontoret* (1996-1997) og med 20 til *det faste driftssted* (1998).

Foretagendets skattepligtige gevinst opgøres til $(90 \div 40) = 50$. Denne gevinst fordeles med $(80 \div (100 \div 40)) = 20$ til *hovedkontoret* og med $(90 \div (80 \div 20)) = 30$ til *det faste driftssted*.

Allokeringen af 20 til *hovedkontoret* er reelt udtryk for en beskatning af *genvundne afskrivninger*, idet der indtil overførelsen var fratrullet afskrivninger på 40, selv om den reelle værdiforringelse kun var 20. Allokeringen af 30 til det faste driftssted er dels udtryk for en beskatning af *genvundne afskrivninger* på 20, dels udtryk for, at værdien af rettigheden blev *forøget* med 10 i den periode, den var knyttet til det faste driftssted.

Metoden kan ikke føre til, at der samlet set opgøres en større gevinst hos foretagendet, idet summen af de gevinster, der allokere til det faste driftssted og hovedkontoret er lig med den opgjorte skattepligtige gevinst. Det skal endvidere sikres, at der ikke til nogen del af foretagendet allokere en større (*fiktiv*) gevinst end den faktiske opgjorte skattepligtige gevinst.

Eksemplet ovenfor kan *illustrere* dette, såfremt det antages, at *arms længde prisen* på overførelsestidspunktet i stedet for 80 var 50. Ved anvendelsen af metoden vil der hos *hovedkontoret* blive beregnet et tab på 10 $(50 \div (100 \div 40) = \div 10)$, mens der hos *det faste driftssted* bliver beregnet en gevinst på 60 $(90 \div (50 \div 20) = 60)$. Da den

faktiske skattepligtige gevinst for den skattepligtige opgøres uden hensyntagen til den mellemliggende interne overførelse, skal der til *det faste driftssted* i denne situation kun allokeres en skattepligtig gevinst på 50.

Allokeringen af et evt. konstateret *tab* vil kunne gennemføres efter en tilsvarende metode. Den del af tabet, der skal allokeres til *det faste driftssted*, beregnes som differencen mellem på den *ene* side arms længde prisen på overførelsestidspunktet med tillæg af de til det faste driftssted allokerede afskrivninger og på den *anden* side afståelsessummen. Det må også her påses, at der ikke allokeres et større tab end det faktisk opgjorte skattepligtige tab.

Metoden giver vedrørende allokeringen af kapitalgevinster og -tab det samme resultat som den i Tyskland anvendte *metode med udskudt avanceopgørelse*, som også finder anvendelse ved interne overførelser af immaterielle rettigheder.²⁰⁸ Forskellen mellem dansk ret og tysk ret viser sig særligt ved den *løbende indkomstopgørelse* for det faste driftssted i perioden efter den interne overførelse. I Tyskland allokeres der ved opløsningen af den opgjorte *udligningspost* fiktive afskrivninger til det faste driftssted beregnet på grundlag af arms længde prisen på overførelsestidspunktet. Sådanne fiktive afskrivninger kan ikke foretages efter intern dansk skatteret.

14.2.3.3 Overførelse fra et udenlandsk hovedkontor til et fast driftssted i Danmark

Ved overførelse af immaterielle rettigheder til en *begrænset skattepligtig* faste driftssted i Danmark skal der opgøres en *indgangsværdi*, som kan træde i stedet for anskaffelsessummen.

Af de årsager, der er anført ovenfor kapitel 12.3.5.3 (s. 562 f.), finder bestemmelserne i KSL § 9 og SEL § 4 A ikke anvendelse i denne situation. Det må i stedet antages, at man i lighed med tidligere praksis vedrørende tilflytning og påbegyndelse af sambeskatning skal anse de immaterielle rettigheder for anskaffet på *overførelsestidspunktet* til *arms længde prisen* på overførelsestidspunktet.²⁰⁹ Immaterielle rettigheder, som foretagendets hovedkontor selv har erhvervet fra tredjemand, må herefter kunne afskrives efter AFL § 40, stk. 2, i forhold til arms længde prisen på overførelsestidspunktet og med en afskrivningstakt, der er bestemt i forhold til rettighedernes restløbetid fra overførelsestidspunktet at regne.

208 Se om den i tysk ret anvendte metode med udskudt avanceopgørelse ovenfor kapitel 12.2.1.3 (s. 524 ff.).

209 Jf. lovforslag L 35 af 2. november 1994, til § 1, nr. 4.

Særlige problemer er knyttet til immaterielle rettigheder, som foretagendets hovedkontor ikke har erhvervet fra tredjemand, men som er et resultat af foretagendets udviklingsarbejde. Havde der været tale om dansk skattesubjekt, som havde udviklet rettigheden, ville der i medfør af LL § 8 B have været valgfrihed mellem straks at fratrække omkostningerne eller at afskrive omkostningerne til forskning og udvikling over en 5-årig periode. Det mest rimelige resultat vil fremkomme, såfremt man tillader den begrænset skattepligtige at afskrive efter bestemmelsen i AFL § 40, stk. 2, på grundlag af arms længde prisen på overførelsestidspunktet. Bestemmelsen i AFL § 40, stk. 2, omhandler ganske vist *erhvervede* rettigheder, men dette udelukker ikke nødvendigvis, at man i begunstigende retning for skatteyderne anvender bestemmelsen eller evt. dens analogi.

Såfremt det faste driftssted sælger den immaterielle rettighed, vil *kapitalgevinsten/-tabet* skulle opgøres efter de almindelige regler i AFL § 40, stk. 6, dog således at *arms længde prisen* på overførelsestidspunktet træder i stedet for anskaffelsessummen. Herved vil der hos det faste driftssted alene ske en beskatning af den *reelle* værdistigning, der er fremkommet efter overførelsen, samt af *genvundne afskrivninger* i forhold til de afskrivninger, der er fratrullet ved opgørelsen af det faste driftssteds indkomst.

Tilfælde, hvor en *dobbeltdomicileret* person, som efter en overenskomst er hjemmehørende i den anden stat, overfører en immateriel rettighed til sit faste driftssted i Danmark, må behandles efter tilsvarende kriterier som angivet straks nedenfor kapitel 14.2.3.4 (s. 625 f.).

14.2.3.4 Overførelse fra et udenlandsk fast driftssted til et hovedkontor i Danmark

Overførelse af immaterielle rettigheder fra en fuldt skattepligtig faste driftssted i udlandet til hovedkontoret har alene betydning for en evt. dobbeltbeskatningslempelse efter en overenskomst eller LL § 33. Når en immateriel rettighed danner en del af *grundlaget* for foretagendets indkomstskabende aktivitet kan der ved opgørelsen af driftsstedsindkomsten alene ske en allokering af de *faktiske* udgifter. Periodiseringsreglerne i dansk skatteret vil her kunne føre til, at det på overførelsestidspunktet kan konstateres, at udgifterne vedrørende anskaffelsen/udviklingen af den immaterielle rettighed allerede er blevet fratrullet i *tidligere* indkomstår, jf. bl.a. LL § 8 B. Derved er det faste driftssteds indkomst (set over en årrække) samlet blevet *reduceret* med mere end det, som faktisk er begrundet i det faste driftssteds erhvervsmæssige aktivitet.

Dette giver ikke anledning til hjemmelsproblemer ved lempelse efter LL § 33. Men det forhold, at samtlige udviklingsomkostninger vedrørende en immateriel rettighed herved kan blive allokert til et udenlandsk fast driftssted, selv om den immaterielle rettighed har en værdi ved den interne overførelse til det faste driftssted, vil imidlertid kunne være i strid med de almindelige allokeringsprincipper i dobbeltbeskatningsoverenskomsternes art. 7. I en sådan situation må der til brug for overenskomstlempelsen ske en korrektion af det faste driftssteds indkomst.

Det vil normalt være en *fordel* for en skatteyder, at der ved opgørelsen i domicillandet henføres så *få* udgifter til det udenlandske faste driftssted som muligt. Det vil kunne volde praktiske problemer at foretage en korrektion alene af hensyn til overenskomstlempelsen. Den mest simple løsning vil formentligt være, at man til brug for overenskomstlempelsen henfører en indtægt til det faste driftssted i overførelsesåret svarende til arms længde prisen på overførelsestidspunktet, dog højst de faktiske udgifter til udviklingen/anskaffelsen. Indtægten skal alene henføres til det faste driftssted til brug for overenskomstlempelsen og skal således ikke medtages i foretagendets indkomstopgørelse eller ved opgørelsen af det faste driftssteds indkomst til brug for lempelse efter LL § 33.

Ved *hovedkontorets* salg af overførte rettigheder må det i almindelighed antages, at man til *det udenlandske faste driftssted* skal allokere den del af gevinsten, som udgøres af differencen mellem på den *ene* side arms længde prisen på overførelsestidspunktet og på den *anden* side den faktiske anskaffelsessum fratrukket de udgifter vedrørende anskaffelsen/udviklingen, der er allokert til det faste driftssted. Se nærmere om den tilsvarende fremgangsmåde ved overførelser til et udenlandsk fast driftssted ovenfor kapitel 14.2.3.2 (s. 620 ff.).

14.2.4 Begge dele af foretagendet bidrager til udviklingsarbejdet

Der er ovenfor kapitel 14.1.4 (s. 601 ff.) redegjort for muligheden for efter indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster at foretage en fordeling mellem et fast driftssted og hovedkontoret af de faktiske udgifter til et forsknings- og udviklingsarbejde. Det må antages, at der også efter *intern dansk skatteret* kan gennemføres en sådan fordeling. Det kan således *ikke* antages, at det med formuleringen af KSL § 8 A, stk. 2, og SEL § 7 A, stk. 2, er forudsat, at en immateriel rettighed *enten* skal allokere til det faste driftssted i Danmark *eller* til det udenlandske hovedkontor. Det forhold, at man ikke ved udformningen af disse bestemmelser har taget udtrykkelig stilling, forhindrer ikke, at der foretages en forholdsmæssig fordeling af immaterielle rettigheder.

Ændringer i fordelingen af immaterielle rettigheder, som der ikke er taget højde for ved fordelingen af forsknings- og udviklingsomkostningerne, må

betragtes som *overførelser af andele* af immaterielle rettigheder. De skattemæssige konsekvenser heraf må behandles efter de regler, der er redegjort for ovenfor kapitel 14.2.3 (s. 619 ff.).

14.2.5 Valg af metode i dansk skatteret

Ved diskussionen om problemstillingen ved *tidsmæssige forskydninger* og *forgæves afholdte udviklingsomkostninger* ovenfor kapitel 14.1.6 (s. 608 ff.) er der redegjort for en række forskellige mulige løsninger for allokeringen af udgifter og indtægter, samt evt. kapitalgevinster.

De metoder, der ovenfor kapitel 14.1.6.3 (s. 612 f.) og kapitel 14.1.6.4 (s. 613 f.) er kaldt *løsning 3* og *4*, må *afvises* som udtryk for gældende dansk skatteret. Der henvises til den l.c. fremførte argumentation. I øvrigt kan ingen af de nævnte metoder *på forhånd* afvises som anvendelige efter intern dansk skatteret. Valget af allokeringsmetode må foretages på baggrund af de *konkrete* forhold.

Som udgangspunkt må det antages at være op til *foretagendets ledelse* at vælge allokeringsmetode. Dette betyder dog ikke, at skattemyndighederne er afskåret fra at efterprøve, om baggrunden for valget af metode er rimelig, samt om metoden er anvendt korrekt, f.eks. om der er valgt rimelige fordelingsnøgler ved en omkostningsfordeling, eller om arms længde prisen ved interne overførelser er opgjort korrekt.

14.3 Interne overførelser af aktier og fordringer

De skattemæssige problemer, der opstår ved interne overførelser af aktier og fordringer mellem et foretagendes faste driftssted og hovedkontor, vil normalt ikke have samme grad af kompleksitet som de problemer, der opstår ved interne overførelser af immaterielle rettigheder.²¹⁰ Dette skyldes først og fremmest, at der ikke som ved immaterielle rettigheder er mulighed for at fradrage udgifterne til *anskaffelse* af aktier og fordringer. Anskaffelsessummen for aktier og fordringer indgår i stedet ved beregningen af en evt. skattepligtig kapitalgevinst eller et fradragsberettiget kapitaltab.

De skattemæssige konsekvenser af interne overførelser af aktier og fordringer er i vidt omfang *parallelle*, og analysen nedenfor vil derfor blive foretaget samlet. Endvidere vil den skattemæssige behandling efter dobbeltbeskatningsoverenskomsterne og efter intern dansk skatteret blive undersøgt i

210 Se dog OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, pkt. 15.2. ff. om de særlige forhold for interne overførelser af helt eller delvis uerholdelige fordringer mellem forskellige dele af en bank.

sammenhæng. Der vil vedrørende den overenskomstmæssige regulering blive bygget videre på analysen ovenfor om interne overførelser af *driftsmidler*, *varer* og *immaterielle rettigheder*, idet det også vedrørende interne overførelser af aktier og fordringer gøres gældende, at der efter dobbeltbeskatningsoverenskomsterne kan, men ikke nødvendigvis skal, beregnes *fiktive* avancer og tab ud fra *arms længde prisen* på overførelsestidspunktet, med mindre der er tale om aktier og fordringer med en nær tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet.

14.3.1 Udbytte og renter ved interne overførelser

I overensstemmelse med de almindelige principper for allokering af indkomst må det antages, at udbytte og renter både efter OECD's modeloverenskomst og efter intern dansk skatteret skal allokere på baggrund af en forudgående allokering af de bagved liggende *aktier* og *fordringer*. Ved interne overførelser af aktier og fordringer må der herefter alene tages stilling til, om der skal ske en forholdsmæssig allokering af det udbytte og de renter, som tidsmæssigt kan siges at vedrøre både tiden *før* og *efter* overførelsestidspunktet.

Ved allokeringen af renter er denne problemstilling kun aktuel i det omfang, renteindtægter efter de almindelige regler skal beskattes efter et *forfalds-* og *ikke* efter et påløbsprincip. Det skal i den forbindelse nævnes, at bestemmelsen om tvungen periodisering i LL § 5 B kun gælder ved indtræden og ophør af fuld skattepligt og således ikke ved interne overførelser til og fra et fast driftssted.

Ved interne overførelser af aktier og fordringer fra en *begrænset skattepligtig* faste driftssted i Danmark til et udenlandsk hovedkontor er der næppe intern dansk hjemmel til at beskatte udbytte og renter, som efter almindelige danske periodiseringsregler erhverves *efter* overførelsestidspunktet.

Omvendt må udbytte og renter, som tidsmæssigt erhverves *inden* overførelsestidspunktet, anses for omfattet af den begrænsede skattepligt til Danmark. Dette må efter *intern dansk skatteret* antages at gælde, selv om de skattepligtige indtægter delvis vedrører tiden efter overførelsestidspunktet.

For *udbyttes* vedkommende giver dette næppe anledning til nogen konflikt i forhold til indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster. For det første kan udbytte *ikke* på samme måde som renter siges at være knyttet til en bestemt tidsmæssig periode, og for det andet vil udlodninger reducere værdien af aktierne og får dermed en modsat rettet effekt på allokeringen af aktieavancer og -tab, jf. herom nedenfor kapitel 14.3.2 (s. 630 ff.).

Derimod er det *tvivlsomt*, om det vil være i overensstemmelse med indgåede *dobbeltbeskatningsoverenskomster* at indtægtsføre *forud betalte renter*, som for en væsentlig dels vedkommende vedrører perioden *efter* den interne overførelse af fordringen. I modsætning til udbytte, som påvirker værdien af aktierne i det udloddende selskab, vil *vedhængende* og *godskrævne* renter typisk blive særskilt afregnet ved handel med fordringer, jf. herved også princippet i LL § 5 C, og de forud betalte renter kan derfor næppe antages at påvirke *arms længde prisen* på fordringerne. Endvidere har renter en nær sammenhæng med den *tidsmæssige periode*, renterne er beregnet ud fra. Det vil således ikke være udtryk for en præcis allokering i forhold til allokeringen af de bagved liggende fordringer at medtage de forud betalte renter ved opgørelsen af det faste driftssteds indkomst.

Ved interne overførelser af aktier og fordringer til en begrænset skattepligtigs faste driftssted vil udbytte og renter, som efter danske periodiseringsregler tidsmæssigt er placeret *før* overførelsetidspunktet, ikke være omfattet af dansk skattepligt, hvorimod det modsatte er tilfældet for udbytte og renter, der erhverves *efter* den interne overførelse.

Såfremt der er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst er det dog tvivlsomt, om der ved en intern overførelse af fordringer til en begrænset skattepligtigs faste driftssted i Danmark kan ske beskatning af den del af renteindtægterne, som vedrører perioden *forud* for den interne overførelse, jf. for samme synspunkt ovenfor vedrørende overførelser af fordringer fra en begrænset skattepligtigs faste driftssted til udlandet.

Ved interne overførelser af aktier og fordringer mellem en *fuldt skattepligtig* udenlandske faste driftssted og danske hovedkontor har fordelingen af udbytte og renter alene betydning for den *dobbeltbeskatningslempe*, der skal gennemføres efter en overenskomst eller efter LL § 33, idet der utvivlsomt er intern hjemmel til at beskatte.

Ved allokeringen af *udbytte* vil en præcis allokering mellem de to dele af foretagendet kunne opnås ved at anvende dansk skatterets almindelige principper om periodisering, således at udbyttet allokeres til den del af foretagendet, aktierne skal allokeres til på *retserhvervelsetidspunktet* for udbyttet. Samtidigt vil der ved værdiansættelsen af *arms længde prisen* for aktierne på overførelsetidspunktet blive taget hensyn til, at denne udlodning i skattemæssig henseende er foretaget. Da udbytte ikke i samme grad som renter er knyttet til en bestemt tidsmæssig periode, vil det ikke være nærliggende at foretage en forholds-mæssig fordeling af udbyttet.

Derimod vil det være nærliggende at fordele *renteindtægter* forholdsmæssigt, når disse efter almindelige regler skal indtægtsføres efter et *forfaldsprincip*.

Herved vil det blive sikret, at der til de enkelte dele af foretagendet bliver allokert de renter, som vedrører den periode, fordringerne var allokert til den pågældende del af foretagendet.

I tilfælde af *dobbeltdomicil*, hvor Danmark efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst er overenskomstens kildeland, må der antages at skulle foretages en tilsvarende allokering ved interne overførelser af aktier og fordringer mellem det danske faste driftssted og det udenlandske hovedkontor.

14.3.2 Kapitalgevinster og -tab ved interne overførelser

Ved analysen af de skattemæssige konsekvenser af interne overførelser af aktier og fordringer for opgørelsen af aktieavancer/-tab og kursgevinster/-tab vil der blive taget udgangspunkt i forskellige situationer med interne overførelser.

14.3.2.1 Overførelse fra et fast driftssted i Danmark til et udenlandsk hovedkontor

Interne overførelser af aktier og fordringer fra en *begrænset skattepligtig* faste driftssted i Danmark til et udenlandsk hovedkontor vil ofte blive anset som realisation i medfør af bestemmelserne i ABL § 13 a, stk. 2, og KGL § 37, stk. 3.

Der er ovenfor kapitel 8.4.2.1.3 (s. 320 ff.) nærmere redegjort for, at der bag bestemmelseernes ordlyd og forarbejder ligger en forudsætning om, at *også* aktier og fordringer *uden for næring* omfattes heraf. De to bestemmelser finder ifølge forarbejderne ikke blot anvendelse ved ophør af begrænset skattepligt, men også når det faste driftssted i Danmark fortsætter med at bestå efter den interne overførelse. Det er *udskillelsen* af aktierne og fordringerne fra det faste driftssted, dvs. at aktierne og fordringerne overgår til ikke længere at skulle allokere til det faste driftssted, som medfører realisation.

ABL § 13 a, stk. 2, og KGL § 37, stk. 3, medfører som udgangspunkt, at de internt overførte aktier og fordringer skal anses for realiseret til *arms længde prisen* på tidspunktet for den interne overførelse. De skattemæssige konsekvenser heraf følger af aktieavancebeskatningslovens og kursgevinstlovens almindelige regler.

Ved interne overførelser af *aktier* (men ikke af fordringer) tages der højde for en *efterfølgende værdiforringelse* af aktierne, jf. ABL § 13 a, stk. 5, ligesom der er mulighed for *henstand* med skattebetalingen, jf. ABL § 13 a, stk. 6. Derimod finder

reglerne om *omvendt credit* ikke anvendelse, jf. ABL § 13 a, stk. 7, sidste punktum, og KGL § 37, stk. 4, sidste punktum.

Såfremt der ved realisation på overførelsestidspunktet konstateres et tab, gælder der for *aktier* (men ikke for fordringer) en *tabsfradragbegrænsning*, jf. ABL § 13 a, stk. 3, 2. punktum. I forhold til *næringsaktier* kan denne tabsfradragbegrænsning næppe opretholdes, når den begrænset skattepligtige er hjemmehørende i en overenskomststat. Samme argumentation, som fører til, at en person ved interne overførelser af varer har krav på at få fradrag for fiktive tab beregnet i forhold til arms længde prisen på overførelsestidspunktet, må føre til, at tabsfradraget også anerkendes ved interne overførelser af næringsaktier, som efter sin natur har en nær tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet.

På baggrund af bestemmelseernes detaljerede regulering må det antages, at ABL § 13 a og KGL § 37 *udtømmende* gør op med de skattemæssige konsekvenser af interne overførelser af aktier og fordringer fra en begrænset skattepligtigs faste driftssted i Danmark til et udenlandsk hovedkontor. Såfremt der ikke i ABL § 13 a eller KGL § 37 er hjemmel til beskatning ved en intern overførelse, må det derfor antages, at der hverken på overførelsestidspunktet eller på et senere tidspunkt er hjemmel til at medtage aktieavancer og kursgevinster ved opgørelsen af den begrænset skattepligtige indkomst.

Det er ikke alle interne overførelser af aktier og fordringer, som i medfør af ABL § 13 a og KGL § 37 skal sidestilles med salg. Hertil kræves først og fremmest en *langvarig tilknytning til Danmark*. Denne betingelse er i ABL § 13 a fastsat til et krav om skattepligt til Danmark i mindst 5 år inden for de seneste 10 år indtil overførelsestidspunktet, jf. ABL § 13 a, stk. 4, mens kravet efter KGL § 37 er 7 års skattepligt til Danmark inden for de seneste 10 år, jf. KGL § 37, stk. 3.

Baggrunden for denne forskel er, at man ved den generelle revision af kursgevinstloven i 1997 ønskede at forlænge kravet om dansk skattepligt til 7 år af hensyn til personer omfattet af KSL § 48 E, som opgiver deres fulde skattepligt til Danmark.²¹¹ De samme hensyn gør sig gældende i forhold til de personer, som har været underkastet KSL § 48 E-beskatning, og som ejer aktier, hvilket dog ikke (endnu) har ført til en tilsvarende ændring af ABL § 13 a.

211 Jf. bemærkningerne til lovforslag L 194 af 13. marts 1997, til § 37. Bestemmelsen i KSL § 48 E er siden ændret, således at *forskere* ikke bliver efterbeskattet ved fuld skattepligt udover de 7 år, jf. lov nr. 913 af 16. december 1998, men for andre personer (dvs. særligt højtlønnede nøglemedarbejdere) indtræder efterbeskatning fortsat, såfremt fuld skattepligt til Danmark ikke er opgivet inden 7 år.

Hvor der kan være gode grunde til at operere med et krav om en langvarig tilknytning for *fuldt skattepligtige personer*, og som opgiver den fulde skattepligt eller efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver hjemmehørende i en anden stat, gælder tilsvarende ikke nødvendigvis i forhold til begrænset skattepligtige med et fast driftssted i Danmark. Betingelsen om en langvarig tilknytning til Danmark er imidlertid ubetinget og gælder derfor bl.a. også for *begrænset skattepligtige*, der driver *næring* med køb og salg af *aktier*, og i relation til *kursgevinstloven* bl.a. for *begrænset skattepligtige selskaber* og *næringsdrivende fysiske personer*.

Dette giver mulighed for *skattetænkning*. Eksempelvis vil et begrænset skattepligtigt selskab, der fra sit kun 4 år gamle faste driftssted i Danmark driver næring med køb og salg aktier, få fradrag for tab på aktier, som konstateres ved salg til tredjemand, mens der ikke gennemføres dansk beskatning af urealiserede avancer på aktier, som overføres til det udenlandske hovedkontor. Det udenlandske selskab vil således reelt kunne undgå dansk beskatning ved inden salg til tredjemand at overføre de aktier, som er steget i værdi, til det udenlandske hovedkontor.

Endvidere skal aktier omfattet af ABL § 2 ikke i medfør af ABL § 13 a sidestilles med salg, med mindre den begrænset skattepligtige er hovedaktionær, jf. ABL § 13 a, stk. 1, sidste punktum.

Ved indførelsen af ABL § 13 a i 1987 kunne *minoritetsaktier* sælges skattefrit efter 3 års ejertid, og man ønskede kun at lade aktier, hvor fortjenesten uanset ejertiden var skattepligtig, være omfattet af bestemmelsen.²¹² Da aktieavancebeskatningsloven med virkning fra 19. maj 1993 blev ændret, således at skattepligt for fortjenester nu også omfatter aktier med en ejertid på mere end 3 år, blev ABL § 13 a kun udvidet til at også at omfatte skattepligtige afståelser af minoritetsaktier med en ejertid på mere end 3 år.²¹³ Henset til, at aktier med en ejertid på *mindre end 3 år* generelt underkastes en hårdere skattemæssig behandling end aktier med en ejertid på *mere end 3 år*, synes det retspolitisk vanskeligt at begrunde, at aktier med en ejertid på *mindre end 3 år* netop i relation til ABL § 13 a bliver underkastet en gunstigere behandling. Betydelige værdistigninger på aktier kan også opstå inden for de første 3 års ejertid.

Såfremt en *dobbeltdomicileret* person, som efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst er hjemmehørende i en anden overenskomststat, overfører aktier og fordringer fra et fast driftssted her i landet til sit udenlandske hovedkontor, er disse interne overførelser næppe omfattet af ABL § 13 a og KGL § 37.

212 Jf. bemærkningerne til lovforslag L 208 af 18. februar 1987, til § 1, nr. 6.

213 Jf. bemærkningerne til lovforslag L 289 af 19. maj 1993, til § 1, nr. 22.

I overensstemmelse med ABL § 13 a, stk. 2, 2. punktum, skal aktier, som efter en overenskomst kan henføres til et fast driftssted i Danmark, ikke anses for realiseret, når en person med bevarelse af fuld skattepligt til Danmark bliver hjemmehørende til den anden overenskomststat i medfør af overenskomstens dobbeltdomicil-klausul. Dette medfører imidlertid *ikke*, at en dobbeltdomicileret person fuldt ud skal sidestilles med en begrænset skattepligtig person. ABL § 13 a, stk. 2, 3. punktum, omtaler kun interne overførelser af aktier fra en *begrænset skattepligtig* faste driftssted i Danmark, og forarbejderne giver ikke tilstrækkelig støtte til at slutte analogt til en fuldt skattepligtig, som efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst er hjemmehørende i den anden overenskomststat.²¹⁴

Da de internt overførte aktier og fordringer også efter overførelsestidspunktet er omfattet af (fuld) skattepligt til Danmark, skal det faste driftssteds indkomst alene opgøres til brug for overenskomstlempelsen i kildelandet Danmark. Det må antages, at de kapitalgevinster og tab, der fremkommer ved de udenlandske foretagendes salg mv. af de overførte aktier og fordringer efter overførelsestidspunktet, skal fordeles mellem det faste driftssted i Danmark og det udenlandske hovedkontor i medfør af tilsvarende kriterier som angivet straks nedenfor kapitel 14.3.2.2 (s. 633 f.).

14.3.2.2 Overførelse fra et hovedkontor i Danmark til et udenlandsk fast driftssted

Ved en intern overførelse af aktier og fordringer til en fuldt skattepligtig faste driftssted i udlandet skal der tages stilling til overførelsens konsekvenser for opgørelsen af det faste driftssteds indkomst til brug for *dobbeltbeskatningslempelsen* efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller efter LL § 33. Der er ikke særlige bestemmelser i intern dansk skattelovgivning om konsekvenserne af sådanne interne overførelser.

I det omfang handel med aktier eller fordringer har en *nær tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet* (typisk ved næring med køb og salg af aktier og/eller fordringer), må det antages, at der i overensstemmelse med selvstændighedsfiktionen skal tages udgangspunkt i *arms længde priser* på overførelsestidspunktet. Når det faste driftssted på et senere tidspunkt sælger de overførte aktier eller realiserer kursgevinster og -tab på de overførte fordringer, skal der til det faste driftssted henføres en fortjeneste eller tab beregnet med *arms længde prisen* på overførelsestidspunktet som anskaffelsessum. Dette må også

214 Jf. bemærkningerne til lovforslag L 208 af 18. februar 1987, til § 1, nr. 6, litra c (vedrørende ABL § 13 a); betænkning af 14. maj 1987 til lovforslag L 205 (vedrørende den tidligere KGL § 8 B, nu KGL § 37).

antages at skulle ske i tilfælde, hvor der herved opgøres *fiktive* avance eller tab til det faste driftssted, f.eks. fordi overførte aktier på overførelsestidspunktet har haft en lavere (eller højere) værdi end både anskaffelsessummen og salgssummen.

Ved interne overførelser af aktier og fordringer *uden* en nær tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet vil det ligeledes give en præcis allokering af gevinster og tab, såfremt der tages udgangspunkt i arms længde priser på overførelsestidspunktet. I denne situation må det imidlertid på grund af begrænsningen af selvstændighedsfiktionen efter intern dansk skatteret sikres, at der *ikke* herved opgøres *fiktive* gevinster og tab. De skattepligtige gevinster og tab på de overførte aktier og fordringer danner således et maksimum for, hvad der kan henføres til det faste driftssted.

Et eksempel kan *illustrere* dette. En fuldt skattepligtig fysisk person har år 1 erhvervet aktier til sit danske *hovedkontor* for kr. 1 mio. År 3 overføres disse aktier til et fast driftssted i en overenskomststat. *Arms længde prisen* på aktierne udgør på overførelsestidspunktet kr. 3 mio. År 5 sælges aktierne til *tredjemand* for kr. 2 mio.

Aktierne er skattepligtige i medfør af ABL § 4, idet den pågældende har ejet aktierne i mere end 3 år. Det kan således ikke antages at skulle tillægges betydning, at aktierne på overførelsestidspunktet havde en ejertid på under 3 år. Der konstateres ved salget en skattepligtig avance på kr. 1 mio., og selv om aktierne således har mistet værdi i tiden efter den interne overførelse, skal der *ikke* opgøres noget aktietab hos *det faste driftssted*. Avancen på kr. 1 mio. allokeres fuldt ud til *hovedkontoret*.

Såfremt aktierne i år 5 i stedet var blevet solgt til tredjemand for kr. 4 mio., ville der til det faste driftssted skulle allokeres kr. 1 mio. af den samlede aktieavance på kr. 3 mio.

14.3.2.3 Overførelse fra et udenlandsk hovedkontor til et fast driftssted i Danmark

Ved interne overførelser af aktier og fordringer til en begrænset skattepligtigs faste driftssted i Danmark skal der opgøres en indgangsværdi, som kan træde i stedet for anskaffelsessummen. Som anført ovenfor kapitel 12.3.5.3 (s. 562 f.) finder KSL § 9 og SEL § 4 A ikke anvendelse ved interne overførelser til et bestående fast driftssted. Det må i stedet antages, at man i lighed med tidligere praksis vedrørende tilflytning og påbegyndelse af sambeskatning skal anse de overførte aktier og fordringer for anskaffet på *overførelsestidspunktet* til *arms længde prisen* på overførelsestidspunktet.²¹⁵

215 Jf. lovforslag L 35 af 2. november 1994, til § 1, nr. 4.

I tilfælde af *dobbeltdomicil*, hvor en fuldt skattepligtig person er hjemmehørende i den anden overenskomststat, må interne overførelser til det faste driftssted i Danmark løses efter tilsvarende kriterier som angivet straks nedenfor kapitel 14.3.2.4 (s. 635).

14.3.2.4 Overførelse fra et udenlandsk fast driftssted til et hovedkontor i Danmark

I denne situation er de overførte aktier og fordringer både før og efter den interne overførelse omfattet af fuld skattepligt til Danmark, og den interne overførelse har derfor kun betydning for *dobbeltbekræftningslempelsen* efter LL § 33 eller efter en overenskomst.

Ved interne overførelser af aktier og fordringer, som har en *nær tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet*, må det antages, at der i lighed med interne overførelser af varer skal opgøres *fiktive* gevinster og tab i forhold til arms længde prisen på overførelsestidspunktet.²¹⁶

Ved interne overførelser af aktier og fordringer i andre tilfælde må der ligeledes tages udgangspunkt i *arms længde prisen* på overførelsestidspunktet, men i denne situation må det på grund af den i intern dansk skatteret gældende begrænsede selvstændighedsfiktion sikres, at der *ikke* opgøres *fiktive* avancer og tab. Dette gøres ved at allokere de gevinster og tab, som opstår efter overførelsestidspunktet mellem det faste driftssted og hovedkontoret i forhold til arms længde prisen på overførelsestidspunktet.

Et tilsvarende eksempel som det ovenfor kapitel 14.3.2.2 (s. 633 f.) angivne kan *illustrere* dette. En fuldt skattepligtig fysisk person har år 1 erhvervet aktier til sit *udenlandske faste driftssted* for kr. 1 mio. År 3 overføres disse aktier til det *danske hovedkontor*. Arms længde prisen på aktierne udgør på overførelsestidspunktet kr. 3 mio. År 5 sælges aktierne til *tredjemand* for kr. 2 mio.

Der konstateres ved salget en skattepligtig avance på kr. 1 mio., og selv om der på overførelsestidspunktet kunne registreres en potentiel aktieavance på kr. 2 mio., kan der ikke allokere mere end den *faktiske* avance på kr. 1 mio. til *det faste driftssted*.

Såfremt aktierne i år 5 i stedet var blevet solgt til tredjemand for kr. 4 mio., ville der til *det faste driftssted* skulle allokere kr. 2 mio. af den samlede aktieavance på kr. 3 mio.

216 Jf. nærmere om interne overførelser af varer ovenfor kapitel 13.2.4 (s. 597).

Kapitel 15

Interne tjenesteydelser og interne lån

15.1 Interne tjenesteydelser

Ved undersøgelsen af de skattemæssige konsekvenser af interne tjenesteydelser mellem et foretagendes faste driftssted og hovedkontor vil det i følgende først blive diskuteret, hvornår der skal beregnes et internt vederlag til arms længde priser, jf. nedenfor kapitel 15.1.1 (s. 636 ff.). Når det kommer på tale at beregne internt vederlag til arms længde priser, vil der normalt ikke være tvivl om, at der er tale om en situation, hvor den ene del af foretagendet yder en tjeneste til gavn for den anden del af foretagendet. I andre tilfælde kan det imidlertid være tvivlsomt, om der overhovedet foreligger en intern tjenesteydelse. Nedenfor kapitel 15.1.2 (s. 640 ff.) vil identifikationen af interne tjenesteydelser derfor først blive analyseret, hvorefter det undersøges, hvorledes allokeringen af indtægter og udgifter gennemføres.

15.1.1 Beregning af internt vederlag til arms længde priser

I henhold til fiktionen om det faste driftssteds selvstændighed skal der ved interne tjenesteydelser beregnes internt vederlag til arms længde priser, når de interne tjenesteydelser har en nær tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet. Før øvrige interne tjenesteydelser uden en sådan tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet skal der alene foretages en allokering af de *faktiske* udgifter. Dette gælder såvel ved indkomstopgørelsen efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst som ved indkomstopgørelsen efter intern dansk skatteret.

Til og med 1992-versionen af OECD's modeloverenskomst blev det i kommentarerne hertil udtalt, at det ved *underordnede tjenesteydelser* ville være teoretisk korrekt at beregne internt vederlag til arms længde priser. Af praktiske administrationshensyn blev det imidlertid anbefalet *ikke* at beregne et sådant internt vederlag.²¹⁷

Ved revisionen af kommentarerne til art. 7 i 1994-versionen af modeloverenskomsten blev anbefalingerne om underordnede tjenesteydelser (engelsk: *ancillary services*) udskiftet med nogle nye punkter om (mere generelt) tjenesteydelser (engelsk: *services*). Der anføres heri bl.a., at det i en situation, hvor foretagendet driver virksomhed med at levere sådanne tjenesteydelser til tredje- mand, og der er fastsat en standardpris for disse eksterne tjenesteydelser, vil være rigtigst at anvende samme pris ved interne tjenesteydelser.²¹⁸ Omvendt skal der i de mere almindelige tilfælde, hvor leveringen af tjenesteydelser blot er en del af foretagendets *generelle ledelsesvirksomhed*, f.eks. et fælles uddannelses- system, alene ske en fordeling af de faktiske udgifter, dvs. uden beregning af fiktive avancer og tab.²¹⁹

Beregningen af internt vederlag til arms længde priser medfører, at der hos det faste driftssted vil kunne opgøres *fiktive* avancer og tab, dvs. avancer og tab som det samlede foretagende ikke reelt har haft. For en *begrænset skattepligtig* til Danmark vil dette have en direkte effekt på omfanget af den begrænsede skat- tepligt til Danmark. I andre tilfælde, f.eks. ved interne tjenesteydelser fra en *fuldt skattepligtig*s udenlandske faste driftssted til det danske hovedkontor, vil be- regningen af fiktive interne avancer og tab få betydning for omfanget af dob- beltbefragtningslempelsen efter LL § 33 eller efter en overenskomst.

Interne tjenesteydelser med en nær tilknytning til foretagendets indkomst- skabende aktivitet vil først og fremmest være sådanne tjenesteydelser, som foretagendet også sælger til *tredjemand*.

I den rapport, som lå til grund for ændringerne af OECD's kommentarer til art. 7 i 1994, blev som eksempel nævnt en *bankfilials* interne levering af tjeneste- ydelser, som svarer til de tjenesteydelser, banken sælger til sine kunder.²²⁰

Som et yderligere eksempel kan nævnes et dansk *advokatfirma*, som til brug for sin rådgivning over for en klient indhenter et *juridisk responsum* fra sit uden- landske faste driftssted. Advokatfirmaet fremsender en regning til *klienten* for den samlede rådgivning. Ved opgørelsen af indkomsten for det udenlandske faste driftssted må det pågældende responsum anses at have en nær tilknytning til foretagendets indkomsts-kabende aktivitet, og der må derfor henføres en ind- tægt til driftsstedet svarende til arms længde prisen for det pågældende respon- sum. Dette gælder også, selv om advokatfirmaet af grunde, som ikke skyldes

217 Jf. OECD's modeloverenskomst (1992-versionen) til art. 7, punkt 19 f. Se herom oven- for kapitel 6.3.3.2 (s. 217).

218 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 17.5.

219 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 17.7.

220 Jf. OECD: Attribution of Income to Permanent Establishments, 1994, s. 21.

det faste driftssteds funktion, f.eks. på grund af en fejl begået hos det danske hovedkontor, må nedsætte sit samlede honorar over for klienten.

Modsat vil der *ikke* skulle beregnes internt vederlag til arms længde priser, såfremt det danske advokatfirmas udenlandske faste driftssted udfærdiger et responsum til brug for advokatfirmaets *egne* skattemæssige forhold. Tjenesteydelser, som vedrører *grundlaget* for den erhvervsmæssige aktivitet, har ikke en sådan sammenhæng med foretagendets indkomstskabende aktivitet, at der skal beregnes internt vederlag til arms længde priser. Her kan der alene ske en allokering af de *faktiske* udgifter, jf. herom nedenfor kapitel 15.1.2 (s. 640 ff.).

Andre interne tjenesteydelser med en nær tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet må antages at være underordnede tjenesteydelser, som knytter sig til interne overførelser af *varer*, f.eks. hvor et foretagendes faste driftssted i forbindelse med salg af varer, som er blevet produceret af hovedkontoret, får hovedkontorets bistand vedrørende installation mv. hos driftsstedets kunder.

I et nyt punkt, som blev indføjet ved 1994-revisionen, henledes i OECD's kommentarer opmærksomheden på det problem, hvor et fast driftssted udelukkende har som funktion at levere specifikke tjenesteydelser til hovedkontoret, f.eks. at udføre forskning og udvikling til brug for hovedkontoret:²²¹

“Hvor det faste driftssteds hovedvirksomhed er at levere specifikke tjenesteydelser til det foretagende, som det er en del af, og hvor disse tjenesteydelser udgør en reel fordel for foretagendet, og udgifterne i forbindelse med dem repræsenterer en betydelig andel af foretagendets udgifter, kan værtslandet kræve, at en fortjeneste inkluderes i omkostningsbeløbet.

Så vidt muligt skal værtslandet søge at undgå skematiske løsninger og i de enkelte tilfælde lægge værdien af disse tjenesteydelser til grund.”

Det nævnte punkt er *ikke* i overensstemmelse med synspunktet om, at det centrale kriterium er de interne ydelsers tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet. Når de leverede tjenesteydelser, som forudsat i det nævnte punkt i OECD's kommentarer, alene vedrører *grundlaget* for foretagendets indkomstskabende aktivitet, skal der som udgangspunkt ikke beregnes fiktive avancer. Dette gælder, *uanset* de leverede tjenesteydelser udgør en reel fordel for foretagendet, og uanset udgifterne herved repræsenterer en betydelig andel af foretagendets samlede udgifter.

221 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 17.6. Den omhandlede problemstilling var ikke omtalt i den forudgående rapport fra OECD, der lå til grund for 1994-ændringen af OECD's kommentarer til art. 7, jf. særligt om interne tjenesteydelser OECD: Attribution of Income to Permanent Establishments, 1994, s. 21.

Det må formentligt antages, at *fiskale hensyn* har spillet en rolle for indføjjelsen af det nye punkt i OECD's kommentarer til modeloverenskomsten. Det vil kunne forekomme urimeligt, såfremt driftsstedsskatten afskæres fra at gennemføre en beskatning af en erhvervsmæssig aktivitet hos det faste driftssted, som utvivlsomt har haft en væsentlig funktion for foretagendets indkomsterhvervelse. Beregningen af internt vederlag til arms længde priser vil sikre, at driftsstedsskatten faktisk kan gennemføre en beskatning.

Risikoen for urimelige resultater vil imidlertid, selv om der ikke beregnes internt vederlag til arms længde priser, kunne *reduceres* ved i stedet at allokere både omkostningerne ved forsknings- og udviklingsarbejdet og de *immaterielle rettigheder*, der opstår som et resultat af dette arbejde, til det faste driftssted. I så fald vil der ved de interne overførelser af immaterielle rettigheder fra det faste driftssted til hovedkontoret kunne opgøres fiktive avancer i forhold til arms længde priser på overførelsestidspunktet, jf. ovenfor kapitel 14.1.3 (s. 601).

I tysk litteratur har *Alexander Hemmelrath* på trods af et teoretisk udgangspunkt om, at selvstændighedsfiktionen er begrænset, argumenteret for at beregne internt vederlag til arms længde priser, når den ene del af foretagendet leverer tjenesteydelser til den anden del, og de pågældende tjenesteydelser udelukkende er til nytte for den *modtagende* del af foretagendet. Synspunktet begrundes med, at sådanne ydelser også ville kunne forekomme mellem *uafhængige foretagender*.²²² Alexander Hemmelraths synspunkt har en mere vidtrækkende karakter end det citerede punkt fra OECD's kommentarer til modeloverenskomsten, som kun omtaler tjenesteydelser fra faste driftssteder, der befinder sig i en særlig situation.

En tilsvarende argumentation vil kunne fremføres i tilfælde af, at det faste driftssted udelukkende udfører kontrol og koordinering for aktiviteten hos den øvrige del af foretagendet.

Det tyske Bundesministerium har i en skrivelse fra 1984 udtalt sig om den skattemæssige behandling af udenlandske koncerners kontrol- og koordineringskontorer i Tyskland. Når et sådant kontor udgør et fast driftssted i Tyskland, skal der ifølge skrивelsen opgøres en skattepligtig fortjeneste hos driftsstedet. Fortjenesten kan typisk ud fra *cost plus*-metoden opgøres til 5-10 pct. af det faste driftsstedes udgifter.²²³ Efter de teser om selvstændighedsfiktionens indhold,

²²² Jf. Alexander Hemmelrath: Die Ermittlung des Betriebsstättengewinns im internationalen Steuerrecht, 1982, s. 264-267, og ovenfor kapitel 6.5.2.3 (s. 268 ff.). Se tilsvarende Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., art. 7, margin nr. 100 og 104.

²²³ Jf. skrivelse af 24. august 1984 fra Bundesministerium der Finanzen, jf. Der Betrieb 1984, 1849; jf. kritisk til indholdet af denne skrivelse Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., art. 7, margin nr. 104.

som gøres gældende i denne afhandling, vil en sådan beskatning i driftsstatsstaten *ikke* være berettiget.

15.1.2 Allokeringen af faktiske udgifter ved interne tjenesteydelser

15.1.2.1 Identifikation af interne tjenesteydelser

Ved analysen ovenfor kapitel 15.1.1 (s. 636 ff.) blev det uden nærmere diskussion lagt til grund, at der rent faktisk var tale om *interne tjenesteydelser*. Baggrunden herfor er, at det i praksis, når overvejelser om beregning af internt vederlag til arms længde priser overhovedet kommer på tale, næppe vil være tvivlsomt, at der er tale om interne tjenesteydelser. Når fokus derimod rettes mod de interne tjenesteydelser *uden* en nær tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet, kan det undertiden være tvivlsomt, om der er ydet interne tjenesteydelser til gavn for den modtagende del af foretagendet. Såfremt det alene er den *ydende* del af foretagendet, som har gavn af den udøvede aktivitet, er der *ikke* tale om *interne tjenesteydelser*, og der skal ikke allokeres nogen del af udgifterne til den *modtagende* del af foretagendet.

En lignende problemstilling om identifikation af tjenesteydelser kendes fra forholdet mellem *forbundne foretagender*.

Tjenesteydelser mellem forbundne foretagender, f.eks. mellem koncernforbundne selskaber, er i 1995 blevet analyseret i OECD's Guidelines. Analysen er opdelt i to problemstillinger: *i)* Determining whether intra-group services have been rendered, og *ii)* Determining an arm's length charge.²²⁴ Det er i nærværende sammenhæng *den første* af disse problemstillinger, som er af interesse.

Ved vurderingen af, om der faktisk foreligger tjenesteydelser mellem forbundne foretagender, skal det ifølge OECD's Guidelines vurderes, om den pågældende aktivitet bibringer det *modtagende* foretagende "... economic or commercial value to enhance its commercial position". Hvorvidt dette er tilfældet, må afgøres ud fra en sammenligning med et *uafhængigt foretagende*; såfremt et uafhængigt foretagende under tilsvarende omstændigheder ville have været villig til at betale tredjemand for at udføre eller selv ville have udført den pågældende aktivitet, er der således tale om tjenesteydelser. Såfremt et uafhængigt foretagende omvendt ikke ville have betalt for eller selv have udført den pågældende aktivitet, er der ikke tale om tjenesteydelser, og der vil som følge heraf ikke skulle beregnes noget vederlag.²²⁵

Det understreges i OECD's Guidelines, at det altid må vurderes konkret ud fra de faktiske forhold, om der er tale om tjenesteydelser. I visse tilfælde kan

224 Jf. OECD: Transfer Pricing Guidelines, kapitel 7.6 ff. og kapitel 7.19 ff.; jf. herom Jan Pedersen: Transfer Pricing, 1998, s. 237 ff.

225 Jf. OECD: Transfer Pricing Guidelines, kapitel 7.6.

det være åbenbart, at der er tale om tjenesteydelser, f.eks. hvor et foretagende udfører reparation på aktiver, som det andet foretagende anvender i sin produktion. Vanskeligere bliver det imidlertid, når et foretagende udfører en aktivitet, som er til gavn for flere foretagender i gruppen.

I en vis udstrækning må der ved *identifikationen af interne tjenesteydelser* antages at være *parallelitet* mellem forholdet mellem et foretagendes faste driftssted og hovedkontor og forholdet mellem forbundne foretagender. Dette er tilfældet, når den ene del af et foretagende yder den anden del en konkret tjenesteydelse, som udelukkende er til gavn for den *modtagende* del. Det samme gælder, når visse konkrete funktioner, som skal udføres hos *begge* dele af foretagendet, er *centraliseret* hos den ene del af foretagendet. Der vil i sådanne tilfælde være tale om *interne tjenesteydelser*, hvad enten det er det faste driftssted eller hovedkontoret, som udfører de pågældende funktioner.

Som eksempel på interne tjenesteydelser, som udelukkende er til gavn for den *modtagende* del af foretagendet, kan nævnes en situation, hvor hovedkontoret reparerer driftsmidler, som udelukkende benyttes af det faste driftssted.²²⁶

Som eksempel på, at der er tale om interne tjenesteydelser, når visse konkrete funktioner, som skal udføres hos *begge* dele af foretagendet, er *centraliseret* hos den ene del af foretagendet, kan nævnes en situation, hvor ekspertisen vedrørende juridiske forhold, budgetlægning og computerbistand er samlet hos hovedkontoret, således at de enkelte dele af foretagendet kan trække på denne ekspertise efter behov.²²⁷

Derimod kan det *ikke* uden videre antages, at der er *parallelitet vedrørende identifikationen af interne tjenesteydelser*, når der sammenlignes med *shareholder activity* mellem forbundne foretagender.

De funktioner, som anses at udgøre *shareholder activity* kan ifølge OECD's Guidelines ikke anses som tjenesteydelser. Konsekvensen heraf er, at det foretagende, som udfører de pågældende funktioner, også skal bære udgifterne, selv om aktiviteten retter sig mod det andet foretagende. De pågældende funktioner skal til gengæld begrænses til sådanne, som udelukkende udføres af det ydende foretagende i dets egenskab af aktionær. Som eksempler på *shareholder activity* nævnes:

226 Sammenlign med forholdet mellem forbundne foretagender OECD: Transfer Pricing Guidelines, kapitel 7.8.

227 Sammenlign med forholdet mellem forbundne foretagender OECD: Transfer Pricing Guidelines, kapitel 7.14.

- “a) Costs of activities relating to the juridical structure of the parent company itself, such as meetings of shareholders of the parent, issuing of shares in the parent company and costs of the supervisory board;
- b) Costs relating to reporting requirements of the parent company including the consolidation of reports;
- c) Costs of raising funds for the acquisition of its participations.”

Bemærkningerne om udgifter til *management and protection* er i OECD's Guidelines fra 1995 ændret i forhold til den tidligere OECD-rapport om transfer pricing fra 1984. Sådanne funktioner skal ikke automatisk anses for at være udtryk for *shareholder activity*. Det afgørende er i stedet, om det *modtagende* foretagende, såfremt det havde været et selvstændigt foretagende, ville have været villig til at betale for sådanne ydelser eller selv ville have udført dem; i givet fald er der ikke være tale om *shareholder activity*, men om *interne tjenesteydelser*.²²⁸

Der kan ikke gennemføres en tilsvarende sondring mellem *shareholder activity* og *interne tjenesteydelser* i forholdet mellem et foretagendes hovedkontor og dets faste driftssted. Såfremt det pågældende foretagende f.eks. er et børsnoteret selskab, kan man ikke automatisk fastslå, at udgifter knyttet til selskabets juridiske struktur, forholdet til aktionærerne, børsnoteringen osv. skal allokere til selskabets hovedkontor. Sådanne udgifter vedrører *hele* selskabet og ikke kun selskabets hovedkontor.

Konsekvensen heraf må antages at være, at en andel af sådanne faktiske udgifter vedrørende selskabets juridiske struktur, forholdet til aktionærerne, børsnoteringen osv. vil kunne henføres til *det faste driftssted*, hvis det, udgifterne har været afholdt til, helt eller delvis har været til nytte for det faste driftssteds erhvervsmæssige aktivitet.

I dommen *T/S 1993, 7 H* gjorde skattemyndighederne vedrørende indkomstårene 1983- 85 gældende, at der ved opgørelsen af det faste driftssteds renteudgifter og kurstab skulle ses bort fra de lån, som var anvendt til udlodning. Selv om det kunne lægges til grund, at en del af lånet (USD 99 mio. ud af USD 172 mio.) var anvendt til *udlodning*, slog Højesteret fast, at der *ikke* skulle ske en beskæring af det faste driftssteds fradragsret. Denne del af dommen kan formentligt tages som udtryk for, at man ikke kunne anse udlodningen for alene at vedrøre selskabets hovedkontor.²²⁹

²²⁸ Jf. OECD: Transfer Pricing Guidelines, kapitel 7.9 f.

²²⁹ Jf. om T/S 1993, 7 H ovenfor kapitel 10.3.1 (s. 448 ff.).

Som nævnt skal ydelser vedrørende *management and protection* ifølge OECD's Guidelines ikke (længere) automatisk anses som *shareholder activity*. Det er diskutabelt, om disse retningslinjer fuldt ud er blevet fulgt i hidtidig dansk administrativ praksis om forholdet mellem selskaber og disses hovedaktionærer. En usikkerhed om dansk administrative praksis om ydelser vedrørende *management and protection* i forholdet mellem selskaber og disses hovedaktionærer, bør imidlertid ikke influere på vurderingen af forholdet mellem et foretagendes faste driftssted og hovedkontor. I forholdet mellem et foretagendes faste driftssted og hovedkontor skal det under alle omstændigheder vurderes *konkret*, om den udøvede aktivitet har været til gavn for *det faste driftssted*, og om udgifterne derfor helt eller delvis skal allokere til driftsstedet.

Støtte for dette synspunkt findes i Bundesfinanzhofs dom af 20. juli 1988 om indkomstopgørelsen for et kanadisk selskabs faste driftssted i Tyskland.²³⁰ Sagen blev alene afgjort ud fra en fortolkning af de interne tyske skatteregler, men må formentligt kunne tillægges betydning også for så vidt angår indkomstopgørelsen efter dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, idet det afgørende kriterium efter de interne regler var, om udgifterne stod i *wirtschaftlichem Zusammenhang* med det faste driftssted, jf. Einkommensteuergesetz § 50, stk. 1, 1. punktum.

Selskabet fik af Bundesfinanzhof medhold i, at der til det tyske faste driftssted skulle henføres en andel af de udgifter til *generel administration*, som var afholdt hos det kanadiske hovedkontor. Bundesfinanzhof udtalte generelt, at udgifter til ledelse og almindelig administration (*Geschäftsführungs- und allgemeine Verwaltungskosten*), som afholdes af hovedkontoret, skal allokere til det faste driftssted i det omfang, der er tale om en *konkret intern tjenesteydelse* til det faste driftssted, eller der er tale om udgifter, som er afholdt til gavn for *hele* foretagendet og dermed *også* til gavn for det faste driftssted.

Dette omfatter ifølge Bundesfinanzhof også typiske *Regie- und Kontrollkosten*, som afholdes i forhold til det konkrete faste driftssted. Da det kanadiske selskabs hovedkontor i sagen udførte sine funktioner til gavn for både det faste driftssted og hovedkontoret, skulle en andel af udgifterne herved allokere til det faste driftssted.

Om selskabets *dokumentationspligt* udtalte Bundesfinanzhof, at selskabet for at

230 Jf. Bundesfinanzhofs dom af 20. juli 1988, jf. Bundessteuerblatt 1989 II, 140. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., til art. 7, margin nr. 104, har anført, at den franske Conseil d'Etat i en dom fra 1983, jf. Revue de Jurisprudence Fiscale 1983, 5, tilsyneladende nåede frem til samme resultat vedrørende fordelingen af hovedkontorets udgifter til kontrol af det faste driftssted. Ifølge Klaus Vogel l.c. giver netop udgifter forbundet med generel administration hyppigt anledning til, at det faste driftssteds indkomst bliver opgjort forskelligt i driftsstedsstaten og i domicil-landet.

få fradrag hos det tyske faste driftssted måtte godtgøre ydelsernes eksistens og sammenhæng med det faste driftssteds erhvervsmæssige aktivitet, udgifternes størrelse og rimeligheden af den anvendte fordelingsnøgle.

Ved diskussionen om, hvorvidt der til det faste driftssted kunne henføres en andel af hovedkontorets *udgifter til kontrol af det faste driftssteds aktivitet*, udtalte Bundesfinanzhof udtrykkeligt, at man *ikke* kunne sammenligne forholdet mellem et foretagendes faste driftssted og hovedkontor med forholdet mellem et selskab og dets hovedaktionær, idet en hovedaktionær vil udøve kontrol af selskabets aktivitet i sin egenskab af aktionær, mens hovedkontoret udfører kontrollen af hensyn til *det samlede foretagende*.

I forholdet mellem forbundne foretagender anbefales det som nævnt i OECD's Guidelines, at det vurderes, om et uafhængigt foretagende ville have udført denne funktion selv. En tilsvarende vurdering vil også kunne foretages ved afgørelsen af, om der mellem et foretagendes faste driftssted og hovedkontor leveres interne tjenesteydelser. I almindelighed kan det således næppe antages, at der er tale om interne tjenesteydelser, når hovedkontoret blot gentager funktioner, som det faste driftssted selv har udført.²³¹ Endvidere er der ikke tale om interne tjenesteydelser, når en aktivitet, som udføres af en del af foretagendet, tilfældigt kommer den anden del af foretagendet til gavn. Omvendt foreligger der interne tjenesteydelser, når der f.eks. gennemføres global markedsføring mv. til gavn for begge dele af foretagendet.²³²

15.1.2.2 Gennemførelsen af allokeringen

Uden for de tilfælde, hvor der ved interne tjenesteydelser skal beregnes internt vederlag til arms længde priser, jf. ovenfor kapitel 15.1.1 (s. 636 ff.), skal der alene gennemføres en fordeling af de faktiske udgifter mellem det faste driftssted og hovedkontoret.

Ved *identifikationen af tjenesteydelser* er der i en vist udstrækning parallelitet mellem på den ene side forholdet mellem et foretagendes faste driftssted og hovedkontor og på den anden side forholdet mellem forbundne foretagender, jf. ovenfor kapitel 15.1.2.1 (s. 640 ff.). Anderledes er det ved fastlæggelsen af de *skattemæssige konsekvenser* af de interne tjenesteydelser. Ved tjenesteydelser mellem *forbundne foretagender* skal der anvendes arms længde priser, hvorved der beregnes skattepligtige indtægter og fradragsberettigede udgifter.²³³

231 Sammenlign med forholdet mellem forbundne foretagender OECD: Transfer Pricing Guidelines, kapitel 7.11.

232 Sammenlign med forholdet mellem forbundne foretagender OECD: Transfer Pricing Guidelines, kapitel 7.12 f.

På trods heraf kan der ved fastlæggelsen af de skattemæssige konsekvenser for interne tjenesteydelser mellem et foretagendes faste driftssted og hovedkontor hentes inspiration fra de løsninger, som anvendes ved opgørelsen af arms længde prisen for tjenesteydelser mellem forbundne foretagender. Ved fastlæggelsen af arms længde prisen efter *cost plus*-metoden tages der nemlig udgangspunkt i de *faktiske* udgifter.

Ifølge OECD's Guidelines skal der i forholdet mellem forbundne foretagender så vidt muligt tages udgangspunkt i *markedsprismetoden* (*CUP*-metoden) for konkrete tjenesteydelser. Som eksempler herpå nævnes bl.a. regnskabsassistance, juridisk bistand, og computerbistand.²³⁴

Når der ikke findes en sammenlignelig markedspris vil *cost plus*-metoden ifølge OECD's Guidelines typisk være nærliggende at anvende. Ved opgørelsen af de faktiske udgifter, som efter *cost plus*-metoden skal lægges sammen med en beregnet avance, vil det i praksis ofte være vanskeligt at tage udgangspunkt i de konkrete serviceydelser. Ifølge OECD's Guidelines er det derfor tilladt at gennemføre en *indirekte* fordeling af udgifterne, "... provided sufficient regard has been given to the value of the services to recipients and the extent to which comparable services are provided between independent enterprises." Vedrørende anvendelsen af den indirekte metode udtales:

"Any indirect-charge method should be sensitive to the commercial features of the individual case (e.g., the allocation key makes sense under the circumstances), contain safeguards against manipulation and follow sound accounting principles, and be capable of producing charges or allocation of costs that are commensurate with the actual or reasonable expected benefits to the recipient of the service."²³⁵ Valget af *fordelingsnøgle* kan ikke foretages generelt for alle former for tjenesteydelser, men må foretages under hensyn til de konkrete omstændigheder.²³⁶

Ved opgørelsen af et fast driftssteds indkomst må der ligeledes i overensstemmelse med det generelle fortrin for den *direkte* metode tages udgangspunkt i de *konkrete* interne tjenesteydelser.²³⁷ Såfremt den ene del af foretagendet yder tjenesteydelser, der *udelukkende* er til gavn for den anden del af foretagendet, må de faktiske omkostninger, der er forbundet hermed, allokere til den modtagende del af foretagendet. Dette inkluderer alle de direkte og

233 Jf. OECD: Transfer Pricing Guidelines, kapitel 7.33 f.

234 Jf. OECD: Transfer Pricing Guidelines, kapitel 7.31 og 7.20 ff.

235 Jf. OECD: Transfer Pricing Guidelines, kapitel 7.23.

236 Jf. OECD: Transfer Pricing Guidelines, kapitel 7.25.

237 Jf. om forholdet mellem den direkte og indirekte metode ovenfor kapitel 9.2.2 (s. 394 ff.).

indirekte udgifter, der er knyttet hertil, og det er uden betydning, hvor de pågældende udgifter er afholdt.²³⁸

Udgifter, som er til gavn for *begge* dele af foretagendet, herunder *generalomkostninger til administration*, må nødvendigvis fordeles *forholdsmæssigt* mellem de enkelte dele af foretagendet. Fordelingen må ske på en sådan måde, at den afspejler den gavn, ydelserne har for de enkelte dele af foretagendet. Ved fordelingen skal der også tages hensyn til den evt. langsigtede effekt af de forskellige ydelser.²³⁹ Der kan som nævnt ikke beregnes fiktive avancer og tab for de enkelte dele af foretagendet, men dette fører ikke til, at fordelingen nødvendigvis skal foretages i samme forhold eller ud fra samme fordelingsnøgle fra år til år. Det afgørende er, at den fordeling, som rent faktisk gennemføres, er rimeligt begrundet ud fra de faktiske forhold. Det må endvidere antages, at der også mellem et fast driftssted og hovedkontoret vil kunne gennemføres en fordeling af de faktiske udgifter, som svarer til en fordeling mellem forbundne foretagender efter princippet om *aftaler om omkostningsfordeling (cost contribution arrangements)*.²⁴⁰

Det må erkendes, at det er vanskeligt at opstille direkte anvendelige retningslinjer for, hvorledes de faktiske udgifter ved interne tjenesteydelser skal fordeles. Det må altid vurderes *konkret*, om den anvendte fordeling giver en rimelig fordeling af de faktiske udgifter mellem de enkelte dele af foretagendet. Til illustration heraf er det i OECD's kommentarer nævnt, at det konkret vil kunne være rimeligt at fordele *generalomkostninger til administration* forholdsmæssigt ud fra omsætningen eller muligvis bruttofortjenesten.²⁴¹ I OECD's Guidelines er som eksempel nævnt, at udgifter til foretagendets interne *stand-by computerbistand* evt. vil kunne fordeles efter værdien af de enkelte foretagenders computerudstyr;²⁴² tilsvarende fordelingsnøgle vil også kunne anvendes i forholdet mellem et foretagendes faste driftssted og hovedkontor.

15.2 Interne lån

I det følgende vil der først blive redegjort for, hvornår der skal beregnes interne arms længde renter mellem et foretagendes faste driftssted og hoved-

238 Jf. art. 7, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst; OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 16.

239 Jf. om forholdet mellem forbundne foretagender OECD: Transfer Pricing Guidelines, kapitel 7.32.

240 Jf. ovenfor kapitel 14.1.4.2 (s. 603 ff.) i relation til immaterielle rettigheder. Se om *aftaler om omkostningsfordeling* OECD's Guidelines, kapitel 8; Jan Pedersen: Transfer Pricing, 1998, s. 241 ff.

241 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 16.

242 Jf. OECD's Guidelines, kapitel 7.25.

kontor. Dernæst vil de skattemæssige konsekvenser af, at den ene del af foretagendet optager et lån hos tredjemand til gavn for den anden del af foretagendet, blive analyseret. Endelig vil det blive undersøgt, hvornår der skal beregnes fiktive kursgevinster og -tab ved interne lån.

I forbindelse med analysen af de skattemæssige konsekvenser ved interne lån med en nær tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet har bestemmelsen i SEL § 11, stk. 5, om tynd kapitalisering i snæver forstand væsentlig betydning, idet denne bestemmelse kan begrænse et fast driftssteds fradragsret for fiktive renter. Se herom ovenfor kapitel 10.1.2.2 (s. 432 ff.).

15.2.1 Beregning af arms længde renter ved interne lån

Det følger af begrænsningen af fiktionen om det faste driftssteds selvstændighed, at der som udgangspunkt ikke skal beregnes fiktive renter til arms længde priser ved interne lån mellem et foretagendes faste driftssted og hovedkontor.

Hovedreglen om ikke at beregne fiktive renter ved interne lån har været angivet i alle versioner af OECD's kommentarer til modeloverenskomsten.²⁴³ I dansk retspraksis blev denne hovedregel slået fast i TfS 1993, 7 H, der er nærmere omtalt ovenfor kapitel 10.3.1 (s. 448 ff.), mens det i tysk retspraksis blev afgjort ved Bundesfinanzhofs dom af 27. juli 1965.²⁴⁴

Behandlingen af interne lån mellem forskellige dele af finansielle foretagender er analyseret i en rapport fra OECD fra 1984.²⁴⁵ I OECD's kommentarer er det siden 1994-versionen anført, at kommentarernes udtalelser ikke afviger fra de standpunkter, der er kommet til udtryk i OECD-rapporten fra 1984.²⁴⁶ De fleste OECD-stater har tilsluttet sig OECD-rapporten, dog med to væsentlige undtagelser: Japan og USA.²⁴⁷

243 Jf. OECD's kommentarer (1963-versionen) til art. 7, punkt 15; OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 18.3.

244 Jf. Bundesfinanzhofs dom af 27. juli 1965, jf. Bundessteuerblatt 1966 III, 24, jf. herom ovenfor kapitel 10.1.1.1 (s. 415 f.).

245 Jf. OECD: *Transfer Pricing and Multinational Enterprises – Three Taxation Studies*, 1984. Se for et resume og en diskussion heraf Irene Burgers: *Taxation and Supervision of Branches of internationale Banks*, 1991, s. 453 ff.

246 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 19.

247 Jf. OECD: *Transfer Pricing and Multinational Enterprises – Three Taxation Studies*, 1984, s. 58 ff., punkt 52 og punkt 54 ff.; Irene Burgers: *Taxation and Supervision of Branches of internationale Banks*, 1991, s. 459 f. og s. 315 ff.; Peter Athanas i generalrapport til IFA-kongressen i 1996, jf. Cahiers LXXXIa, s. 21 ff., særligt s. 46 f.

En undtagelse hertil gælder dog for interne lån med en nær tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet. Dette vil særligt være aktuelt ved interne lån mellem forskellige dele af en bank.

Konsekvensen af at beregne interne arms længde renter ved et internt lån fra et foretagendes hovedkontor til dets faste driftssted er, at de fiktive renteudgifter skal fratrækkes ved opgørelsen af det faste driftssteds indkomst. Såfremt der er tale om et internt lån fra et *udenlandsk foretagendes* hovedkontor til dets faste driftssted i Danmark, vil driftsstedets fiktive rentebetalinger reducere den indkomst, der kommer til beskattning i Danmark, jf. forudsætningsvis TfS 1996, 715 ØLR. Omvendt vil der ved interne lån fra et fast driftssted i Danmark til det udenlandske hovedkontor skulle beregnes en fiktiv renteindtægt, som lægges til det faste driftssteds indkomst.

Når der er tale om interne lån mellem et *dansk foretagendes* hovedkontor og udenlandske faste driftssted vil de fiktive renteudgifters/-indtægters påvirkning af det faste driftssteds indkomst påvirke størrelsen af den lempelsesberettigede indkomst og dermed dobbeltbeskatningslempelsen efter LL § 33 eller efter en overenskomst.

Ved afgrænsningen af undtagelsens rækkevidde må der først tages stilling til, *hvilke typer foretagender* der kan anses for omfattet af undtagelsen. Dernæst skal det afgøres, *hvilke interne lån* mellem forskellige dele af sådanne foretagender, der er omfattet heraf.

Ved fastlæggelsen de *typer foretagender*, der er omfattet af undtagelsen, kan der konstateres en ændring af den danske oversættelse af OECD's kommentarer til art. 7 fra og med 1994-versionen. I alle versionerne af OECD's kommentarer er det i den engelske originaltekst angivet, at undtagelsen gælder for interne rentebetalinger mellem "... *different parts of a financial enterprise (e.g. a bank)*".²⁴⁸ Denne passus blev til og med 1992- versionen oversat til interne rentebetalinger mellem "... *forskellige dele af et finansforetagende (f.eks. en bank)*",²⁴⁹ mens den samme passus siden 1994-versionen er oversat til "... *forskellige dele af et finansielt foretagende (f.eks. en bank)*". Den nye oversættelse er måske nok sprogligt mere korrekt, men den ændrede danske oversættelse har ikke ændret ved det materielle indhold. Det skal derfor understreges, at et *finansielt foretagende* ikke skal forstås som et foretagende, der driver *finansiel* virksomhed, således som dette udtryk forstås efter de interne danske skatteregler om tvungen sambeskatning (CFC-beskatning), jf. bl.a. SEL § 32 og

248 Jf. OECD's kommentarer (1963-versionen) til art. 7, punkt 15; OECD's kommentarer (1997-versionen) punkt 19.

249 Jf. OECD's kommentarer (1992-versionen) til art. 7, punkt 18.

LL § 16 H. Udtrykket *finansiel* har i forhold til reglerne om tvungen sambeskatning et mere vidtgående indhold.²⁵⁰ Undtagelsen om beregningen af fiktive renter ved interne lån mellem forskellige dele af et foretagende gælder kun, når det at *yde lån* har en nær tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet.

Som eksempel på afgrænsningen i dansk administrativ praksis kan nævnes en bindende forhåndsbesked fra 1994. Ligningsrådet tillod i afgørelsen fradrag for renteudgifter betalt fra et finansieringsselskabs danske faste driftssted i Danmark til det engelske hovedkontor.

Der var i sagen tale om en bilkoncern, som havde oprettet et engelsk finansieringsselskab til at yde lån til køb af koncernens motorkøretøjer. Det engelske finansieringsselskabs danske filial ville dels få en uforrentet egenkapital, dels få overført yderligere kapital i form af interne lån fra det engelske hovedkontor. Ligningsrådet fandt, at selskabets virksomhed måtte anses for omfattet af begrebet *finansforetagende*, som nævnt i dagældende oversættelse af OECD's kommentarer til modeloverenskomsten, hvorfor den danske filial principielt kunne fratrække renteudgifter til hovedkontoret.

Det fremgår af sagsfremstillingen, at de midler, som internt skulle udlånes til den danske filial, ville blive fremskaffet ved lån fra *tredjemand*, og at man ville beregne de interne renter som et gennemsnit af selskabets faktiske eksterne renteudgifter tillagt omkostninger forbundet med en omregning af valutaen. De faktiske eksterne renteudgifter ville det faste driftssted også have kunnet fradrage ud fra det synspunkt, at de eksterne lån under alle omstændigheder var optaget til gavn for det faste driftssted. Ligningsrådets præmisser må imidlertid forstås således, at fradraget var *uafhængigt af evt. eksterne renteudgifter*, hvilket bl.a. får den betydning, at den del af renterne, som udgjorde omkostningerne ved omregningen af valutaen måtte behandles som renter og ikke som kurstab/-gevinster efter kursgevinstloven.²⁵¹

Problemet om afgrænsningen af, *hvilke typer lån* der er omfattet af undtagelsen, førte i 1996 til en tilkendegivelse fra Østre Landsret, jf. TfS 1996, 715 ØLR.

Sagen omhandlede for Østre Landsret et internt lån fra det amerikanske selskab Citibank inc.' filial på Jersey til selskabets filial i Danmark. Lånet havde karakter af *ansvarlig indskudskapital* for det faste driftssted i henhold til dagælden-

250 Jf. herom cirkulære nr. 82 af 29. maj 1997, punkt 7.2.4; Jens Olav Engholm Jacobsen: Selskabsskattebogen med kommentarer, 1997, s. 410 ff.

251 Se tvivlende Inge Beicher og Clive M. Baxter i den danske nationalrapport til IFA-kongressen i 1996, jf. Cahiers LXXXIa, s. 345 ff., særligt s. 359.

de regler i den danske banklovgivning, og lånet var som krævet ifølge denne lovgivning uopsigeligt i 5 år med et aftalt opsigelsesvarsel på ligeledes 5 år. Østre Landsret nægtede med følgende præmisser fradragsret for renteudgifter og valutakurstab vedrørende det interne lån: "Under hensyn til, at det lån, ..., er et 5-årigt lån, der er anvendt som ansvarlig indskudskapital, finder Landsretten, at det følger af det anførte, at der ikke kan meddeles skattefradrag."²⁵²

Østre Landsrets tilkendegivelse er blevet kritiseret i den skatteretlige teori.

Det er i kritikken bl.a. blevet udtalt, at tilkendegivelsen muligvis hviler på en mindre korrekt oversættelse af OECD's kommentarer til modeloverenskomsten i A/S Skattekartotekets danske oversættelse til og med 1992-versionen.²⁵³ I den engelske originaludgave omfattede den særlige undtagelse for finansforetagender: "... payments of interest made by different parts of a financial enterprise (e.g. a bank) to each other on advances etc. (as distinct from capital allotted to them), in view of the fact that making and receiving advances is narrowly related to the ordinary business of such enterprise."²⁵⁴ I den danske oversættelse fra A/S Skattekartoteket, var *advances etc.* oversat til *kortvarige lån*. Siden 1994-versionen har A/S Skattekartoteket danske udgave af OECD's modeloverenskomst med kommentarer mere korrekt oversat udtrykket *advances etc.* til *lån*.²⁵⁵

Denne kritik af Østre Landsrets præmisser er efter min opfattelse *ikke* berettiget.²⁵⁶ Præmissernes henvisning til, at der var tale om et 5-årigt lån, der var anvendt som ansvarlig indskudskapital, skal næppe forstås således, at Østre Landsret i sig selv tillagde det afgørende vægt, at der ikke var tale om *kortvarige lån*. Snarere må præmisserne forstås således, at den særlige undtagelse for interne lån mellem forskellige dele af et finansielt foretagende kun omfatter interne lån med en nær tilknytning til *foretagendets indkomstskabende aktivitet* og ikke – som her – interne lån, der vedrører *grundlaget* herfor. Tilsvarende ses af Landsskatterettens henvisning til, at der ikke var tale om de i OECD's kommentarer nævnte *almindelige bankforretninger*.

252 Jf. om TFS 1996, 715 ØLR også ovenfor kapitel 10.3.1 (s. 451 ff.).

253 Jf. Jens Wittendorff i SR-Skat 1997, 148, særligt s. 164. Se ligeledes bemærkningerne til Landsskatterettens kendelse hos Inge Beicher og Clive M. Baxter i den danske nationalrapport til IFA-kongressen i 1996, jf. Cahiers LXXXIa, s. 345 ff., særligt s. 357 f.

254 Jf. OECD's kommentarer (1992-versionen) til art. 7, punkt 18.

255 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 19.

256 Jf. ligeledes med støtte til Landsskatterettens kendelse Aage Michelsen i RR 1993, SM 175, særligt s. 178.

Det må endvidere anses for korrekt, at hverken Landsskatteretten eller Østre Landsret tillagde det betydning, at det i sagen var en søsterfilial på Jersey og ikke det amerikanske hovedsæde, som havde ydet det interne lån. Ved opgørelsen af det faste driftssteds indkomst må den del af foretagendet, som ikke udgør det faste driftssted, herunder også evt. søsterfilialer, i skatteretlig henseende anskues som dele af foretagendets hovedkontor.

Derimod kan der stilles spørgsmål ved, om der burde være tilladt fradrag ud fra den synsvinkel, at den kapital, som utvivlsomt var stillet til rådighed for det danske faste driftssted, helt eller delvist hidrørte fra eksterne lån, jf. herom ovenfor kapitel 10.3.1 (s. 452 ff.).

15.2.2 Formidling af eksterne lån

Et internt lån er karakteriseret ved, at *den udlånte kapital* før det interne udlån skulle allokere til den *långivende* del af foretagendet og efter det interne lån til den *låntagende* del af foretagendet. Når der ikke skal beregnes arms længde renter ved interne lån, skal der foretages en allokering af de faktiske udgifter vedrørende foretagendets eksterne lån. Dette sker ved, at de eksterne lån allokere direkte til den del af foretagendet, som nyder gavn heraf, jf. ovenfor kapitel 10.3.2 (s. 454 ff.).

Når den *ene* del af foretagendet har ydet bistand i forbindelse med optagelse af et eksternt lån til den *anden* del af foretagendet, f.eks. ved praktisk at stå for låneaftalen med tredjemand, skal dette behandles efter reglerne om interne tjenesteydelser, jf. herom ovenfor kapitel 15.1 (s. 636 ff.). Det er derfor ikke kun de til lånet knyttede faktiske renteudgifter og kursgevinster og -tab, der skal allokere til den del af foretagendet, som får gavn af lånet, men også de faktiske omkostninger, som den anden del af foretagendet har haft i forbindelse med låneoptagelsen.

Såfremt *formidling af lån* har en nær tilknytning til foretagendets indkomstsabende aktivitet, skal der for formidlingen beregnes et internt vederlag til arms længde priser og dermed allokere en fiktiv avance til den del af foretagendet, som formidler lånet (og et modsvarende fiktivt fradrag hos den anden del af foretagendet). Et eksempel herpå kan være formidling af eksterne lån fra den ene del til den anden del af et foretagende, der som en del af sin indkomstsabende aktivitet formidler lån til kunder.

Den fiktive avance, som konstateres ved beregningen af et arms længde *formidlingshonorar*, vil ikke nødvendigvis have samme størrelse som den fiktive avance, der ville være opgjort, såfremt man i stedet havde allokere det eksterne lån til den ene del af foretagendet, som herefter internt havde lånt provenuet videre til den anden del af foretagendet. I sidstnævnte tilfælde ville de *interne rentebetalinger* skulle opgøres til arms længde renter, og det interne lån ville ikke nød-

vendigvis skulle ydes på samme vilkår (f.eks. vedrørende rentesats og valuta) som vilkårene for det eksterne lån.

I princippet vil den ene måde at beregne en intern avance på næppe kunne siges at være mere rigtig end den anden. Ifølge OECD's rapport fra 1984 vil det imidlertid være *sjældent* forekommende, at den ene del af et finansielt foretagende formidler et lån til den anden del af foretagendet.²⁵⁷ Dette kan evt. spille ind ved den bevismæssige vurdering af, om der er valgt den ene eller den anden opgørelsesmetode. Når imidlertid både formidling af lån og det at yde og modtage lån har en nær tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet, må det formentligt antages, at det som udgangspunkt er op til foretagendet selv at afgøre, om den ene del af foretagendet skal agere intern långiver eller intern formidler af eksterne lån for den anden del af foretagendet.

De tyske skattemyndigheder har valgt at indtage den holdning, at der *ikke* kan beregnes noget avancetillæg ved intern formidling af eksterne lån mellem forskellige dele af et finansielt foretagende.²⁵⁸ I så fald kan en overførelse af kapital fra hovedkontoret til driftsstedet kvalificeres som enten 1) uforrentet dotationskapital, 2) et internt lån, der forrentes med arms længde renter, eller 3) et formidlet eksternt lån, hvor driftsstedet skal bære de faktiske renteudgifter. Ved formidling af et lån fra tredjemand er der herved i realiteten tale om et spørgsmål om *allokering af faktiske udgifter*. Driftsstedets fradragsberettigede udgifter bliver i så fald de samme, hvad enten det er hovedkontoret eller driftsstedet selv, som optager det eksterne lån til finansiering af driftsstedets aktiviteter.

Ifølge Peter H. Dehnen i den tyske nationalrapport til IFA-kongressen i 1996 er begrundelsen for den tyske administrative praksis, at man *ikke kan tjene på sig selv*, og at derfor kun de udgifter, som foretagendet faktisk har haft, kan fratrækkes ved opgørelsen af et fast driftssteds indkomst.²⁵⁹ Denne argumentation er ikke overbevisende. Tilsvarende argumentation kan nemlig også fremføres i de situationer, hvor der anvendes arms længde priser ved interne ydelser, f.eks. ved interne lån mellem banker. Når det anerkendes at beregne renter ved interne lån mellem forskellige dele af et finansielt foretagende, er det inkonsekvent generelt at afvise at beregne et avancetillæg ved formidling af lån. Formidling af lån fra tredjemand vil for et finansielt foretagende kunne være lige så nært knyttet til foretagendets indkomstskabende aktivitet som interne lån.

257 Jf. OECD: Transfer Pricing and Multinational Enterprises – Three Taxation Studies, 1984, s. 64 f., punkt 73 f.

258 Jf. Peter H. Dehnen i IFA-rapporten 1996, jf. Cahiers LXXXIa, s. 401 ff., særligt s. 414.

259 Jf. Peter H. Dehnen i IFA-rapporten 1996, jf. Cahiers LXXXIa, s. 401 ff., særligt s. 414.

15.2.3 Kursgevinster og -tab ved interne lån

Under hensyn til sammenhængen mellem på den ene side de løbende indtægter og udgifter, herunder kapitalgevinster og -tab, og på den anden side de bagved liggende aktiver, må det antages, at afgørelsen af, hvorvidt der skal beregnes fiktive kursgevinster og -tab ved interne lån, skal behandles *parallelt* med det ovenfor kapitel 15.2.1 (s. 647 ff.) om *fiktive interne renter* anførte.

I *TfS 1993, 7 H* afviste Højesterets flertal fradrag for valutakurstab med følgende præmisser: "Da valutakurstab i forbindelse med pengeoverførslerne mellem hovedkontoret og filialen ikke er en følge af noget gældsforhold, er der ikke hjemmel til at fradrage sådanne tab ved opgørelsen af filialens skattepligtige indkomst, jf. den dagældende bestemmelse i ligningslovens § 8 D."

Denne del af flertallets præmisser er *ikke formuleret præcist*. Det afgørende er ikke, om der mellem et foretagendes faste driftssted og hovedkontor eksisterer noget egentligt gældsforhold, men derimod om fradragsret følger af fiktionen om det faste driftssteds selvstændighed. Den dagældende bestemmelse i LL § 8 D omfattede valutakursgevinster og -tab på *fordringer og gæld* med tilknytning til erhvervsmæssig virksomhed. I kravet om eksistensen af et gældsforhold adskilte bestemmelsen sig dermed ikke fra den generelle hjemmel for fradrag for renter, jf. SL § 6, litra e, som ikke antages at forhindre, at der ved visse interne lån beregne interne arms længde renter.

Det interne lån mellem det amerikanske selskabs hovedkontor og det danske faste driftssted berettigede ikke til beregning af fiktive arms længde renter. På den baggrund var det korrekt, at Højesterets flertal ikke anerkendte fradrag for de på samme interne lån konstaterede fiktive valutakurstab, og der bør ikke drages vidtgående konklusioner fra flertallets mindre præcise begrundelse.

Mindretallet omtalte ikke udtrykkeligt de interne valutakurstab, men gav selskabet medhold i påstanden for så vidt angår tiden efter den 27. december 1982 (hvilken påstand også omfattede fradrag for *valutakurstab*).

Såfremt der skal tages hensyn til fiktive kursgevinster og -tab ved interne lån mellem et foretagendes faste driftssted og hovedkontor, afhænger de skattemæssige konsekvenser heraf af *kursgevinstlovens* regler. Dette gælder også ved indkomstopgørelsen i medfør af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, idet det må antages at være overladt til interne gennemførelsesregler at regulere, hvilke kursgevinster og -tab der skal tages hensyn til ved indkomstopgørelsen. I praksis vil der, når interne lån har en nær tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet, hyppigt være tale om interne lån mellem et *selskabs* faste driftssted og hovedkontor. I så fald må det antages, at de fiktive kursgevinster og -tab skal behandles efter reglerne i *kursgevinstlovens* kapitel 2.

Som anført ovenfor vil interne lån mellem et finansielt foretagendes faste

driftssted og hovedkontor have en nær tilknytning til foretagendets indkomsts-kabende aktivitet, hvorfor der her skal beregnes fiktive arms længde renter. På samme måde skal der også ved sådanne interne lån beregnes fiktive kursgevinster og -tab i overensstemmelse med kursgevinstlovens regler.

Herudover kan det overvejes, om der skal beregnes fiktive renter og fiktive kursgevinster og -tab ved interne gældsforhold, som opstår ved ydelse af *intern kredit i forbindelse med interne ydelser* med en nær tilknytning til foretagendets indkomsts-kabende aktivitet, f.eks. ved interne overførelser af varer. Spørgsmålet må antages særligt at have praktisk betydning ved efterfølgende ændringer i valutakursen. Hverken ordlyden af OECD's modeloverenskomst eller kommentarerne hertil nævner problemstillingen.

I en dom fra 1989 fandt den hollandske Hoge Raad, at valutakurssvingninger på en intern fordring (*short-term (pound sterling) debt*), der var opstået som følge af en overførelse af varer fra et engelsk hovedkontor til et hollandsk fast driftssted, skulle tages i betragtning ved opgørelsen af driftsstedsindkomsten.²⁶⁰

Det må formentligt antages, at *interne gennemførelsesregler* vil have en betydelig indflydelse på, hvorledes dette spørgsmål skal besvares, jf. tilsvarende om valutakursomregning af de faktiske indtægter og udgifter ovenfor kapitel 9.1.6 (s. 381 ff.).

Der findes ikke offentliggjort dansk praksis herom, ligesom spørgsmålet heller ikke ses diskuteret i den danske skatteretlige teori. Når der skal opgøres en arms længde pris ved interne ydelser mellem et foretagendes faste driftssted og hovedkontor må det antages, at være valutakursen på dispositionstidspunktet, der skal lægges til grund ved omregningen. Under hensyn til den praksis om vederlagsnæring, der dannede sig ud fra de almindelige indkomstopgørelsesprincipper med hjemmel i SL §§ 4-6,²⁶¹ synes det nærliggende at antage, at der også bør tages hensyn til de efterfølgende kursgevinster og -tab, som måtte opstå på baggrund af en intern kredit ydet i forbindelse med interne ydelser med en nær tilknytning til foretagendets indkomsts-kabende aktivitet.

260 Jf. Hoge Raads dom af 8. november 1989, jf. BNB 1990, 36. Dommen er refereret hos Irene Burgers: *Taxation and Supervision of Branches of International Banks*, 1991, s. 170, s. 194 f. og s. 220; samt af Kees van Raad i *Intertax* 1991, 497, særligt s. 500; resuméet i teksten bygger på disse referater.

261 Jf. herom Thøger Nielsen: *Indkomstbeskatning I*, s. 552 ff.; I. A. Strobel i Ulrik Gorm Møller (red.): *Det handler om skat*, 1993, s. 138 ff.; Jens Olav Engholm Jacobsen i *Skatteretten* 1, 2. udg., s. 494 ff.

Det forhold, at det i forarbejderne til ændringen af kursgevinstloven i 1997 er udtalt, at man med lovforslaget foreslog "... vederlagsnæringsbegrebet ... ophævet i kursgevinstloven",²⁶² bør næppe tillægges afgørende betydning ved afgørelsen af, om der skal tages hensyn til fiktive kursgevinster og -tab. Ændringen af kursgevinstlovens regler ophævede ikke sådanne kursgevinsters og -tabs nære tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet.

262 Jf. bemærkningerne til lovforslag L 194 af 13. marts 1997, almindelige bemærkninger om ændringerne, punkt e.

AFSNIT VI

Diskriminations- og restriktionsforbud

Kapitel 16

Dobbeltbeskatningsoverenskomsternes diskriminationsforbud

I de foregående afsnit er det analyseret, hvorledes indkomsten for et fast driftssted skal opgøres ud fra interne indkomstopgørelsesregler og reglerne i OECD's modeloverenskomsts art. 7. I dette afsnit VI vil det blive undersøgt, hvilken betydning dobbeltbeskatningsoverenskomsternes diskriminationsforbud og det EU-retlige diskriminations- og restriktionsforbud har for opgørelsen af et fast driftssteds indkomst.¹

Traktatbestemmelser om forbud mod diskrimination inden for området for de direkte skatter har gennem forskellige handelstraktater eksisteret i længere tid end traktatbestemmelser om undgåelse af international dobbeltbeskatning.² Ligesom de fleste internationale dobbeltbeskatningsoverenskomster indeholder også de danske overenskomster normalt bestemmelser om forbud mod diskrimination svarende til art. 24 i OECD's modeloverenskomst. Alligevel har overenskomsternes diskriminationsforbud spillet en særdeles beskeden rolle i dansk skattepraksis, i hvert fald såfremt man anvender antallet af offentliggjorte afgørelser som målestok.

I *international skattepraksis* synes overenskomsternes diskriminationsforbud derimod i de senere år at have fået en stigende bevågenhed.³ Dette kan formentlig dels tilskrives det forhold, at den internationale skatteretlige teori i højere grad har beskæftiget sig med emnet, dels det forhold, at man med udviklingen inden for EU-skatteretten i det hele taget er blevet mere opmærksom på hele problemstillingen om diskrimination.

1 Jf. om det EU-retlige diskriminations- og restriktionsforbud nedenfor kapitel 17 (s. 687 ff.).

2 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 24, punkt 2.

3 Jf. Pietro Adonnino i generalrapporten til IFA-kongressen i 1993, jf. Cahiers

I relation til opgørelsen af et fast driftsstedes indkomst er det særligt art. 24, stk. 1 og 3, i OECD's modeloverenskomst, som er af interesse.

16.1 Diskriminationsforbudet i art. 24, stk. 1

I modsætning til de øvrige bestemmelser i modeloverenskomsten, der drager den afgørende sontring ved, i hvilken af de kontraherende stater den beskyttede person er *hjemmehørende*, er det afgørende kriterium efter diskriminationsforbudet i art. 24, stk. 1, statsborgerskab.

Efter art. 24, stk. 1, kan statsborgere fra den anden kontraherende stat ikke "... undergives nogen beskatning eller dermed forbundne krav, som er anderledes eller mere byrdefulde end den beskatning og dermed forbundne krav ...", som er pålagt egne statsborgere. Forbudet gælder ikke blot tilfælde, hvor den samlede skattemæssige belastning er højere. Med formuleringen: *som er anderledes* er det tilstrækkeligt, at der er en potentiel mulighed for en hårdere skattemæssig belastning.⁴

Diskriminationsforbudet beskytter statsborgere fra den anden kontraherende stat og kan ikke antages at forhindre en stat i at behandle udenlandske statsborgere *bedre* end egne statsborgere. Der gælder således ikke noget forbud mod *omvendt diskrimination*.⁵ I modsætning forholdene efter EF-traktaten må bestemmelsen i art. 24, stk. 1, i OECD's modeloverenskomst fortolkes strengt, således at egne statsborgere, der er flyttet til en anden stat for at arbejde eller etablere sig, ikke er beskyttet af bestemmelsen. Der kan ikke i forhold til art. 24, stk. 1, i OECD's modeloverenskomst indlægges noget krav om, at der skal tages hensyn til den frie bevægelighed for egne statsborgere.⁶

16.1.1 Beskyttelsen af enkeltpersoner og skattepligtige selskaber

I modsætning til art. 1 omfatter beskyttelsen efter art. 24, stk. 1, også statsborgere, der ikke er hjemmehørende i nogen af de kontraherende stater. Omvendt beskyttes statsborgere fra tredjestater ikke af bestemmelsen, selv om de er hjemmehørende i en af de kontraherende stater.⁷

4 Jf. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., til art. 24, margin nr. 35.

5 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 24, punkt 9; Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., til art. 24, margin nr. 35 b.

6 Jf. nedenfor kapitel 17.2.1.3 (s. 716 f.) om EF-traktatens beskyttelse af egne statsborgere.

7 Statsborgere fra tredjestater, der er hjemmehørende i en af de kontraherende stater, kan derimod evt. være beskyttet af bestemmelsen i art. 24, stk. 3, jf. nedenfor kapitel 16.2 (s. 664 ff.). Se om statsløse personer art. 24, stk. 2 i OECD's modeloverenskomst.

Udtrykket *statsborger* er defineret i OECD's modeloverenskomsts art. 3, stk. 1, litra f.⁸ For fysiske personers vedkommende henviser definitionen til intern rets regler om indfødsret. Der er ikke i bestemmelsen angivet nogen forudsætning om, at man kun må have statsborgerskab i én stat, hvorfor personer med *dobbelt statsborgerskab* vil kunne påberåbe sig bestemmelsen, såfremt et af deres statsborgerskaber er i en af de kontraherende stater.

Herudover omfatter begrebet *statsborger* "... enhver juridisk person, interessentskab og forening". Et fast driftssted er i sig selv ikke omfattet af definitionen, hvorimod personselskaber er omfattet, jf. om betydningen heraf nedenfor kapitel 16.2.1.3 (s. 671 f.).

Formuleringen af art. 3, stk. 1, litra f, sammenholdt med, at der i art. 3, stk. 1, litra b, sondres mellem *juridiske personer* og *enhver anden sammenslutning, der i skattemæssig henseende beskattes som en juridisk person*, kan give anledning til diskussion om, hvorvidt visse selvstændige skattesubjekter er beskyttet af diskriminationsforbudet. I teorien er det således ud fra en ordfortolkning antaget, at de enheder, der omfattes af formuleringen: *sammenslutning, der i skattemæssig henseende beskattes som en juridisk person*, ikke er omfattet af begrebet *statsborger* i art. 3, stk. 1, litra f.⁹ Sikkerheden af en ren ordfortolkning reduceres imidlertid af, at der ikke – hverken internationalt set eller i dansk ret – er nogen entydig definition af begrebet *juridisk person*. Under hensyn til bestemmelsens brede afgrænsning i øvrigt (inkluderende bl.a. personselskaber), bør bestemmelsen næppe fortolkes så snævert, at sådanne selvstændige skattesubjekter udelukkes fra beskyttelsen som statsborger.

Beskyttelsen af de ikke naturlige personer forudsætter ifølge art. 3, stk. 1, litra f, endvidere, at de pågældende juridiske personer mv. "... består i kraft af den i en kontraherende stat gældende lovgivning". Bestemmelsen medfører, at art. 24, stk. 1, beskytter juridiske personer mv. mod diskrimination, som er begrundet med, at de pågældende juridiske personer er stiftet ifølge den anden overenskomststats lovgivning. Dette giver særlige problemer i forhold til de kontinentaleuropæiske stater, som i deres internationale privatret anvender hovedsædeteorien i stedet for stiftelses-/registreringsteorien.¹⁰ Selv om stater, der anvender hovedsædeteorien, afgrænser de udenlandske og indenlandske juridiske personer mv. efter placeringen af ledelsens sæde eller lignende og ikke efter stedet for

8 Indtil 1992-versionen af OECD's modeloverenskomst var den tilsvarende definition placeret i art. 24, stk. 2.

9 Jf. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., til art. 24, margin nr. 31; Pietro Adonnino i generalrapporten til IFA-kongressen i 1993, jf. Cahiers LXXVIIIb, s. 19 ff., særligt s. 44.

10 Se om hovedsæde- contra stiftelses-/registreringsteorien Mette Neville i Juristen 1997, 145.

stiftelsen/registreringen, er det kun diskrimination på grund af *stiftelses-/registreringsstedet*, der er beskyttet af art. 24, stk. 1.¹¹

Forskelsbehandling af *ikke-hjemmehørende* over for hjemmehørende er ikke i sig selv en diskrimination begrundet i nationaliteten. Ved revisionen af modeloverenskomsten i 1992 blev formuleringen af art. 24, stk. 1, ændret, så dette nu tydeligere fremgår af ordlyden, jf. OECD's modeloverenskomsts art. 24, stk. 1, 1. punktum. Ændringen var alene udtryk for en præcisering, idet man i international skattepraksis ud fra udtrykket: *under samme forhold* var nået frem til samme resultat ved fortolkningen af overenskomstbestemmelser med den ældre formulering.¹² Det forhold, at en dårligere behandling af begrænset skattepligtige i forhold til fuldt skattepligtige faktisk ofte rammer udenlandske statsborgere, fører således ikke til nogen konflikt med diskriminationsforbudet i art. 24, stk. 1.¹³ Ved vurderingen af, om der er tale om en diskrimination, skal der i denne relation således alene foretages en sammenligning med personer, der er hjemmehørende i samme stat.¹⁴

Da der i de nationale skattesystemer sjældent gennemføres *direkte* diskrimination begrundet i forskelle i nationalitet, har diskriminationsforbudet i art. 24, stk. 1, i international skattepraksis særligt haft betydning i forhold til *selskaber*.¹⁵ Da det imidlertid ikke strider mod art. 24, stk. 1, at behandle et udenlandsk selskabs faste driftssted i indlandet dårligere end hjemmehørende selskaber, har art. 24, stk. 1, formentlig kun *begrænset betydning* i forhold til indkomstopgørelsen for et fast driftssted sammenlignet med bestemmelsen i art. 24, stk. 3, jf. herom nedenfor kapitel 16.2 (s. 664 ff.).

11 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 24, margin nr. 3 og 4; Kees van Raad: Nondiscrimination in International Tax Law, 1986, s. 82; Pietro Adonnino i generalrapporten til IFA-kongressen i 1993, jf. Cahiers LXXXVIIIb, s. 19 ff., særligt s. 45; Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., til art. 24, margin nr. 33-33c. Klaus Vogel har l.c. forladt sit tidligere standpunkt, selv om han konstaterer, at diskriminationsforbudet i art. 24, stk. 1, herved ofte *ikke* har nogen *reel værdi* i forholdet mellem stater, der anvender hovedsædeteorien.

12 Jf. OECD's modeloverenskomst (1997-versionen) til art. 24, punkt 3; Aage Michelsen International skatteret, 2. udg., s. 363; Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., til art. 24, margin nr. 29 a. Se for tiden før ændringen af art. 24, stk. 1, OECD's modeloverenskomst (1977-versionen) til art. 24, punkt 4; Ottmar Bühler: Prinzipien des Internationalen Steuerrechts, 1964, s. 171; Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, s. 471; Aage Michelsen: International skatteret, 1. udg., 1991, s. 278; Frederik Zimmer: Internasjonal inntektsskatterett, 2. udg., 1992, s. 188 f.

13 Se derimod om skjult forskelsbehandling i EU-skatteretten nedenfor kapitel 17.2.1.1 (s. 695 ff.).

14 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 24, punkt 4.

15 Jf. Kees van Raad: Nondiscrimination in International Tax Law, 1986, s. 75; Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., til art. 24, margin nr. 28.

16.1.2 Beskyttelsen af personselskaber i henhold til art. 24, stk. 1

Det må derimod særskilt overvejes, hvilken betydning art. 24, stk. 1, kan tillægges i forhold til personselskaber. Begrebet *statsborger* er defineret således, at også ethvert *interessentskab* (engelsk: *partnership*) er omfattet, såfremt de *består i kraft af den gældende lovgivning i en af de kontraherende stater*, jf. art. 3, stk. 1, litra f. Det må antages, at man med interessentskaber skal sidestille øvrige personselskaber, såsom kommanditselskaber og partrederier. Kravet om, at de pågældende personselskaber skal bestå i kraft af den gældende lovgivning i en af de kontraherende stater, henviser til *stiftelsen af det pågældende selskab*.¹⁶ Et interessentskab, der er stiftet i henhold til den selskabsretlige lovgivning i land C, vil således ikke være beskyttet af diskriminationsforbudet i en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem stat A og stat B.

OECD's kommentarer giver – ligesom det generelt er tilfældet vedrørende den overenskomstmæssige beskyttelse af personselskaber og disses deltagere – kun i begrænset omfang vejledning om betydningen af, at personselskaber er beskyttet af diskriminationsforbudet i art. 24, stk. 1.

I OECD's kommentarer angives blot følgende begrundelse:¹⁷ "I betragtning af den juridiske forbindelse, der er dannet mellem selskabet og den stat, i henhold til hvis lovgivning det er etableret, hvilket ud fra visse synspunkter er nært beslægtet med statsborgerretsforholdet med hensyn til fysiske personer, synes det berettiget ikke at behandle juridiske personer, interessentskaber og foreninger i en særskilt bestemmelse, men at sidestille dem med fysiske personer under stk. 1. Dette opnås ved hjælp af definitionen af udtrykket "statsborger" i art. 3, stk. 1, f)."

I stater, hvor personselskaber anses for *selvstændige skattesubjekter*, får den brede definition af udtrykket statsborger den betydning, at diskriminationsforbudet i art. 24, stk. 1, umiddelbart kan påberåbes. Derimod kan det ikke antages, at diskriminationsforbudet kan tillægges særskilt betydning, når det ikke er personselskabet som sådan, men derimod de enkelte *selskabsdeltagere*, som beskattes af personselskabets indkomst.¹⁸ Som der nærmere er rede-

16 Jf. OECD's modeloverenskomst (1997-versionen) til art. 3, punkt 9 f.

17 Jf. OECD's modeloverenskomst (1997-versionen) til art. 24, punkt 11.

18 Jf. Kees van Raad: Nondiscrimination in International Tax Law, 1986, s. 82; Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., til art. 3, margin nr. 46 h; Pietro Adonnino i generalrapporten til IFA-kongressen i 1993, jf. Cahiers LXXXVIIIb, s. 19 ff., særligt s. 46; Harald Schaumburg: Internationales Steuerrecht, 2. udg., 1998, s. 102. Se dog formentligt anderledes Helmut Debatin og Franz Wassermeyer: Doppelbesteuerung, Systematik, III, margin nr. 303.

gjort for ovenfor kapitel 5.1 (s. 161 ff.), gælder der i dansk skatteret netop sådan et transparensprincip, hvorefter det er selskabsdeltagerne, der beskattes af den indkomst, der optjenes af personselskaber.

Visse stater, som i relation til indkomstbeskatningen anvender et transparensprincip, kan have særlige skatter, som også pålægges personselskaber. Pietro Adonnino har i sin generalrapport til IFA-kongressen i 1993 som eksempel herpå nævnt Tyskland og Østrig (Gewerbsteuer), samt Argentina.¹⁹

16.2 Diskriminationsforbudet i art. 24, stk. 3

I forhold til indkomstopgørelsen for et fast driftssted er det særligt diskriminationsforbudet i art. 24, stk. 3, som påkalder sig interesse. Bestemmelsen har til hensigt at sikre skattemæssig ligestilling mellem foretagender fra den ene overenskomststat og foretagender fra den anden stat, der driver erhvervsmæssig virksomhed gennem et fast driftssted i den førstnævnte stat. Diskriminationsforbudet i art. 24, stk. 3, vedrører de skattemæssige forhold i *driftsstedsstaten*, men derimod ikke de skattemæssige forhold i domicillandet.²⁰

Begreberne *fast driftssted* og *foretagende i en af de kontraherende stater* er ikke særskilt defineret i art. 24, stk. 3, og må derfor forstås i overensstemmelse med de almindelige definitioner i henholdsvis art. 5 og art. 3, stk. 1, litra c. Den beskyttede personkreds består derfor af personer, der er hjemmehørende i den ene stat, og som driver erhvervsvirksomhed fra et fast driftssted i den anden stat. I overensstemmelse med definitionen af *person* i art. 3, stk. 1, litra a, beskytter art. 24, stk. 3, både mod diskrimination over for en fysisk person, et selskab og enhver anden sammenslutning af personer.

Art. 24, stk. 3, retter sig i modsætning til art. 24, stk. 1, ikke mod forskelsbehandling på grund af statsborgerskab. Afgørende er derimod, hvor den pågældende person er *hjemmehørende*.

Det er nævnt ovenfor kapitel 16.1 (s. 660), at EF-domstolens praksis om skjult forskelsbehandling vedrørende det EU-retlige diskriminationsforbud ikke lader sig overføre til diskriminationsforbudet i art. 24, stk. 1. I forhold til diskriminationsforbudet i art. 24, stk. 3, er diskussionen om skjult forskelsbehandling slet

19 Pietro Adonnino i generalrapporten til IFA-kongressen i 1993, jf. Cahiers LXXXVIIIb, s. 19 ff., særligt s. 46.

20 Derimod er der efter EU-skatteretten også en vis beskyttelse i domicillandet, jf. nedenfor kapitel 17.3 (s. 734 ff.).

ikke relevant, idet denne bestemmelse *direkte* beskytter et fast driftsstedes skattemæssige forhold i driftsstedstaten. Baggrunden for EF-domstolens praksis om skjult forskelsbehandling er således, at det EU-retlige diskriminationsforbud retter sig mod forskelsbehandling på grund af statsborgerskab, jf. nedenfor kapitel 17.2.1 (s. 694 f.).

Det er kun indkomst fra et fast driftssted, der omfattes af art. 24, stk. 3, og ikke f.eks. indkomst fra en fast ejendom, herunder fra land- og skovbrug, jf. art. 6, eller indkomst ved frit erhverv fra et fast sted, jf. art. 14.²¹

Kees van Raad har anført, at formuleringen: *beskatning af et fast driftssted* (engelsk: *the taxation on a permanent establishment*) ikke fører til, at diskriminationsforbudet begrænses til kun at omfatte erhvervsindkomst. Eksempelvis vil indkomst fra en fast ejendom, jf. art. 6, ifølge Kees van Raad være omfattet af beskyttelsen mod diskrimination.²²

Denne argumentation kan *ikke* tiltrædes. Fast driftsstedsbegrebet er i art. 24, stk. 3, knyttet til art. 7 om erhvervsindkomst fra et fast driftssted, og art. 24, stk. 3, kan ikke læses løsrevet fra denne bestemmelse. Art. 6 anvender ikke et fast driftsstedsprincip, men derimod et beliggenhedsprincip som grundlag for fordelingen af beskatningsretten. Kun i en situation, hvor en fast ejendom har en sådan tilknytning til den erhvervsmæssige aktivitet, der udøves fra et fast driftssted, at den faste ejendom vil kunne henføres hertil, kan det diskuteres, om diskriminationsforbudet i art. 24, stk. 3, også omfatter indkomsten fra den faste ejendom.

Ved analysen af diskriminationsforbudet i art. 24, stk. 3, må der foretages et valg af terminologi. EF-domstolen har i sin prøvelse af, om der foreligger et brud på det *EU-retlige diskriminationsforbud*, gennemført en opdeling af diskriminationsprøvelsen i to problemer, nemlig for det første om der foreligger en forskelsbehandling af sammenlignelige forhold, og for det andet om en sådan forskelsbehandling i givet fald lader sig retfærdiggøre af saglige hensyn.²³ En lignende opdeling af problemstillingerne kendes fra dansk forvaltningsret, hvor den almindelige *lighedssætnings* ofte anskues som spørgs-

21 Jf. John F. Avery Jones m.fl. i *European Taxation* 1991, 310, særligt s. 330; Klaus Vogel: *Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar*, 3. udg., til art. 24, margin nr. 118. Se også Thøger Nielsen: *Indkomstbeskatning II*, s. 472 f., der dog kun udtrykkeligt har anført, at bestemmelsen ikke udelukker diskrimination ved beskatningen af udbytte, renter, arbejdsvederlag og licensbetalinger.

22 Jf. Kees van Raad: *Nondiscrimination in International Tax Law*, 1986, s. 135 f.

23 Jf. nedenfor kapitel 17.2.1 (s. 694 f.).

målet om, hvorvidt en forskelsbehandling af væsentligt lige forhold er sagligt begrundet.²⁴

En sådan opdeling af diskriminationsprøvelsen i de to spørgsmål kan medvirke til at præcisere diskussionens genstand. Endvidere kan det af hensyn til sammenligningen af diskriminationsforbudet i OECD's modeloverenskomsts art. 24, stk. 3, og det EU-retlige diskriminationsforbud være hensigtsmæssigt at anvende en nogenlunde sammenfaldende terminologi.

Opdelingen af diskriminationsprøvelsen efter art. 24, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst vil dog ikke prætere at blive foretaget, så der er fuldt overensstemmelse med EF-domstolens opdeling af prøvelsen vedrørende det EU-retlige diskriminationsforbud – hertil er diskriminationsforbudene efter de to regelsæt for forskellige.

Det bør ikke i sig selv tillægges nogen betydning, hvorledes man systematiserer diskussionen om, hvorvidt der tale om en overtrædelse af et diskriminationsforbud eller ej. Der er primært tale om et *terminologisk* spørgsmål. En opdeling af diskriminationsprøvelsen i to spørgsmål har visse fremstillingsmæssige fordele, da det gør det lettere at identificere de konkrete problemer og at opstille hovedregler og undtagelser, jf. som eksempel herpå EF-domstolens udtalelse om, at der som udgangspunkt ikke foreligger sammenlignelighed mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende. Ulempen ved at foretage en sådan opdeling er, at man kan få vanskeligt ved konkret at begrunde fravigelser fra sådanne hovedregler, jf. som eksempel herpå EF-domstolens praksis vedrørende undtagelser til den netop omtalte hovedregel.²⁵

16.2.1 Forskelsbehandling af sammenlignelige situationer

16.2.1.1 Foretagender, der udøver samme virksomhed

Som et naturligt element i vurderingen af, om et diskriminationsforbud er overtrådt, må det fastlægges, hvad der skal sammenlignes med. Ifølge ordlyden af art. 24, stk. 3, skal der sammenlignes med *beskatningen af foretagender i denne anden stat, der udøver samme virksomhed*. I overensstemmelse med definitionen i art. 3, stk. 1, litra c, medfører dette, at man skal sammenligne med beskatningen af erhvervsdrivende personer, der er hjemmehørende i driftsstatsstaten.

Det er ikke i ordlyden, og i øvrigt heller ikke i OECD's kommentarer hertil, angivet, *hvilken type foretagende*, der skal sammenlignes med. Det kan f.eks. ikke antages, at der altid vil skulle sammenlignes med datterselskaber

24 Jf. Jens Garde i Forvaltningsret – almindelige emner, 3. udg., 1997, s. 210 ff.

25 Jf. nedenfor kapitel 17.2.1.1 (s. 695 f.).

af udenlandske moderselskaber. Konsekvensen af det modsatte synspunkt ville være, at man kunne retfærdiggøre en hårdere beskatning af udenlandske foretagenders faste driftssteder med henvisning til, at udenlandske moderselskabers indenlandske datterselskaber blev underkastet en tilsvarende hård beskatning.

Af bestemmelsens ordlyd kan udledes, at det er en *tilsvarende aktivitet*, som det faste driftssted beskattes af i driftsstedstatsen, man skal sammenligne med. Der skal således ikke sammenlignes med indenlandske foretagenders udenlandske virksomhed. Der stilles endvidere heller ikke – således som det er tilfældet i art. 24, stk. 1, – krav om eksistensen af *samme forhold*, hvilket formentligt er begrundet med det faste driftsstedes særlige juridiske natur sammenlignet med selvstændige rets- og skattesubjekter.²⁶ Dette kan dog ikke antages at føre til, at den juridiske natur af det sammenlignelige foretagende er uden betydning, jf. straks nedenfor kapitel 16.2.1.2 om opdelingen af beskatningen af forskellige typer skattesubjekter.

16.2.1.2 Den samlede beskatning må ikke være ugunstigere

Det følger af art. 24, stk. 3, 1. punktum, at beskatningen af et fast driftssted ikke må være ugunstigere end beskatningen af sammenlignelige foretagender, som er hjemmehørende i driftsstedstatsen. Der skal sammenlignes med skattesubjekter af samme type, således at man f.eks. ikke sammenligner beskatningen af en fysisk person fra den ene overenskomststat, som driver erhvervsvirksomhed fra et fast driftssted i den anden overenskomststat, med beskatningen af dér hjemmehørende selskaber. Dette fremgår ganske vist ikke direkte af ordlyden, men det må anses for forudsat, at bestemmelsen ikke har til hensigt at kuldkaste den i international skatteret almindeligt anerkendte sondring mellem beskatningen af forskellige typer skattesubjekter.²⁷

Udenlandske *andelsselskaber*, som driver erhvervsvirksomhed fra et fast driftssted i Danmark, beskattes efter de samme regler som bl.a. udenlandske aktieselskaber med et fast driftssted i Danmark, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a. Dette gælder, uanset om de, såfremt de havde været hjemmehørende i Danmark, ville opfylde betingelserne for den ofte lempeligere andelsselskabsbeskatning. Tilsvarende beskattes udenlandske foreninger og fonde også efter SEL § 2, stk.

26 Jf. John F. Avery Jones m.fl. i *European Taxation* 1991, 310, særligt s. 331.

27 Jf. Kees van Raad: *Nondiscrimination in International Tax Law*, 1986, s. 135 og s. 137, der henviser til definitionerne i art. 3, stk. 1, litra c, jf. art. 4, stk. 1, og art. 3, stk. 1, litra a, i OECD's modeloverenskomst.

1, litra a.²⁸ Det må som udgangspunkt betragtes som en *forskelsbehandling af sammenlignelige situationer*, når sådanne udenlandske skattesubjekters indkomst fra et fast driftssted i Danmark beskattes på samme måde som indkomst oppebåret af danske aktieselskaber, når der i dansk skatteret findes særlige (og gunstigere) beskatningsregler for skattesubjekter af de pågældende typer.

Ved bedømmelsen af, om beskatningen af et udenlandsk foretagendes faste driftssted er ugunstigere, jf. art. 24, stk. 3, er de skattemæssige forhold i det udenlandske foretagendes *domicilland* uden betydning. En driftsstedsstat kan f.eks. ikke stille et fast driftssted ugunstigere ved at nægte driftsstedet retten til at fremføre et underskud med den begrundelse, at der er fremførelsesret i domicillandet.²⁹ Omvendt forpligter art. 24, stk. 3, ikke driftsstedsstaten til at tillade det faste driftssted at modregne det udenlandske hovedkontors underskud i driftsstedsindkomsten; et sådant krav ville ikke være i overensstemmelse med selvstændighedsfiktionen i art. 7, stk. 2 og 3.³⁰

Der eksisterer ifølge OECD's kommentarer til art. 24, stk. 3, forholdsvis vide rammer for driftsstedsstaten til at fastsætte særlige skatteberegningsregler for faste driftssteder, jf. nedenfor kapitel 16.2.2.7 (s. 683 f.). Selv om driftsstedsstaten ikke er forpligtet til at tillade fradrag for det udenlandske hovedkontors underskud, er driftsstedsstaten berettiget til ved skatteberegningen for det faste driftssteds indkomst at tage hensyn til et overskud hos det udenlandske hovedkontor.³¹

I modsætning til art. 24, stk. 1 og stk. 5, indeholder art. 24, stk. 3, ikke noget forbud mod at pålægge mere byrdefulde eller anderledes *dermed forbundne krav*, eller at pålægge en *anderledes* beskatning.³² Ud over, at et sådant for-

28 Jf. Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, s. 104 f.; Jørn Vestergaard Jensen i TFS 1987, 569; Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 150 f.; Jens Olav Engholm Jacobsen: Selskabsskatteoven med kommentarer, 1997, s. 100; men anderledes Jacob Arrevad i TFS 1987, 540, særligt s. 912.

29 Jf. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., til art. 24, margin nr. 122.

30 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 24, punkt 39. Se tilsvarende for så vidt angår EU-skatte retten EF-domstolens dom af 15. maj 1997 (Futura Participations), sag C-250/97, præmis 18-22, jf. om dommen nedenfor kapitel 17.2.2.1 (s. 718 ff.).

31 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 24, punkt 37 f. Se nedenfor kapitel 16.2.2.7 (s. 683 f.) om betydningen af hensynet til progressionsbeskatningen.

32 Jf. Kees van Raad: Nondiscrimination in International Tax Law, 1986, s. 141 f.; Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., til art. 24, margin nr. 126; Pietro Adonnino i generalrapporten til IFA-kongressen i 1993, jf. Cahiers LXXVIIIb, s. 19 ff., særligt s. 56 f.; John F. Avery Jones m.fl. i European Taxation

bud ikke er indeholdt i selve ordlyden, støttes dette også af OECD's kommentarer, hvori det er udtalt, at det efter art. 24, stk. 3, alene er *slutresultatet*, der tæller.³³ På denne baggrund kan der således godt gøres forskel på, hvad der er skattepligtige indtægter og fradragsberettigede udgifter, samt på hvorledes periodiseringen og skatteberegningen skal foretages.³⁴ En ulempe på et område kan i princippet godt opvejes af en fordel på et andet, blot det endelige resultat ikke er ugunstigere for det faste driftssted.

Det følger af art. 24, stk. 6, at der ved anvendelsen af art. 24 også skal tages hensyn til andre skatter end de skatter, der omfattes af art. 2. Dette må antages at medføre, at der ved vurderingen af, om den samlede beskatning er ugunstigere, skal tages hensyn til alle skatter.³⁵

Den omstændighed, at ordlyden af art. 24, stk. 3, ikke som art. 24, stk. 1, omfatter *dermed forbundne krav* synes at tale for, at driftsstedsstaten uafhængigt af art. 24, stk. 3, vil kunne pålægge foretagendets faste driftssted visse administrative byrder, f.eks. vedrørende bogføring og oplysningspligt mv., som hjemmehørende foretagender ikke har.³⁶

Udtrykket *ugunstigere* (engelsk: *less favourably levied*) henviser ikke blot til størrelsen af den pålagte skat, men også til andre forhold vedrørende den skat, som skal betales.³⁷ Udover størrelsen af den pålagte skat må det således antages, at beskatningstidspunktet må tages med i vurderingen. Den likviditetsmæssige belastning, der skyldes, at beskatningen indtræder i et tidligere

1991, 310, særligt s. 330 f.; Harald Schaumburg: Internationales Steuerrecht, 2. udg., 1998, s. 104; Helmut Debatin i Debatin/Wassermeyer: Doppelbesteuerung, bind 1, Systematik III, margin nr. 312; Nils Mattsson i Det nordiska skatteavtaler med kommentarer, 2. udg., 1991, s. 245; Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, s. 473; Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 364.

33 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 24, punkt 20.

34 Se tilsyneladende anderledes Frederik Zimmer: Internasjonal inntektsskatterett, 2. udg., 1992, s. 189.

35 Jf. Bundesfinanzhof i dom af 22. april 1998, jf. Recht der Internationalen Wirtschaft 1998, 986.

36 Jf. Helmut Debatin i Debatin/Wassermeyer: Doppelbesteuerung, bind 1, Systematik III, margin nr. 312. Se modsat Kees van Raad: Nondiscrimination in International Tax Law, 1986, s. 142. Se om EU-skatteretten EF-domstolens dom af 15. maj 1997 (Futura Participations), sag C-250/97, præmis 23 ff., og nedenfor kapitel 17.2.2.1 (s. 718 ff.).

37 Jf. Bundesfinanzhof i dom af 22. april 1998, jf. Recht der Internationalen Wirtschaft 1998, 986; Pietro Adonnino i generalrapporten til IFA-kongressen i 1993, jf. Cahiers LXXVIIIb, s. 19 ff., særligt s. 57; Kees van Raad: Nondiscrimination in International Tax Law, 1986, s. 142.

indkomstår, vil således i sig selv godt kunne føre til, at det faste driftssted underkastes en *ugunstigere* beskatning.

John F. Avery Jones m.fl. har med henvisning til en engelsk dom udtalt, at der ikke kan stilles krav om, at den samlede skattebyrde for et udenlandsk foretagendes faste driftssted for de *enkelte* indkomstår ikke må overskride skattebyrden for sammenlignelige indenlandske foretagender. Som begrundelse herfor henvises til art. 7, stk. 6, hvorefter man som udgangspunkt skal opgøre det faste driftssteds indkomst efter samme metode fra år til år. John F. Avery Jones m.fl. har begrundet dette på følgende måde:³⁸ "The use of the same method, if different from the method of taxing resident, but producing no greater tax will almost inevitably produce different results which in some years may be more, and in others less, favourable than those of a resident."

Denne argumentation er *ikke* overbevisende. Bestemmelsen i art. 7, stk. 6, har til hensigt at forhindre, at *overenskomststaterne* skifter mellem at kræve driftsstedsindkomsten opgjort efter den indirekte og den direkte indkomstopgørelsesmetode fra år til år for at begrænse overenskomstlempelsen.³⁹ Det er *for det første* ikke indlysende, hvorfor en bestemmelse, der som art. 7, stk. 6, har til hensigt at beskytte de omfattede personer, i sig selv skulle kunne retfærdiggøre en ugunstig forskelsbehandling.

For det andet er det ikke den manglende mulighed for at skifte mellem den indirekte og den direkte metode, som i givet fald måtte føre til en forskelsbehandling, men derimod selve det forhold, at overenskomstens kildeland ved beskatningen af et udenlandsk foretagende med et fast driftssted kun kan beskatte den indkomst, der kan henføres til det faste driftssted. Det centrale spørgsmål er derfor, om det er i overensstemmelse med art. 24, stk. 3, at opgøre det faste driftssteds indkomst efter henholdsvis *den indirekte metode* og *den direkte metode*, herunder om det er berettiget at opgøre fiktive gevinster, jf. herom nedenfor kapitel 16.2.2.1 (s. 672 ff.). En udtalelse om, at skattebyrden for det faste driftssted for de enkelte indkomstår godt kan være større end skattebyrden for sammenlignelige indenlandske foretagender, er *for generel*, idet denne udtalelse også legitimerer, at kildelandet i det enkelte indkomstår pålægger det faste driftssted en større samlet skattebyrde, uanset denne skattebyrde ikke kan begrundes i det faste driftssteds særlige natur.

Selv om den argumentation, som er fremført af John F. Avery Jones m.fl., således ikke kan tiltrædes, fører det anførte ikke til, at man altid vil være afskåret fra at sammenligne forholdene over en længere periode end et indkomstår.⁴⁰

38 Jf. John F. Avery Jones m.fl. i *European Taxation* 1991, 310, særligt s. 331.

39 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 31.

40 Jf. herved Bundesfinanzhof i dom af 22. april 1998, jf. *Recht der Internationalen Wirtschaft* 1998, 986, hvori det udtales, at sammenligningen muligvis kan foretages ud over et år.

Blot må den likviditetsmæssige belastning ved at blive beskattet i et tidligere år inddrages ved den samlede vurdering af, om det faste driftssted underkastes en *ugunstigere* skattemæssige behandling.

16.2.1.3 Deltagere i personselskaber

Personselskaber, der ikke anses for selvstændige skattesubjekter, er ikke hjemmehørende i nogen af staterne, jf. art. 4, stk. 1, og er følgelig ikke omfattet af formuleringen *foretagende i en kontraherende stat*, jf. art. 3, stk. 1, litra c. Et personselskab er derfor ikke som sådant beskyttet af diskriminationsforbudet i art. 24, stk. 3.⁴¹ Det er i stedet den enkelte *selskabsdeltager*, som skal anses for at være et *foretagende i en kontraherende stat*, der driver virksomhed fra et fast driftssted i den anden kontraherende stat. I forhold til art. 24, stk. 3, er det derfor afgørende, om den enkelte selskabsdeltager er *hjemmehørende* i den anden stat, og om der fra den evt. diskriminerende stat udøves en aktivitet, som opfylder betingelserne for et *fast driftssted*.⁴² De enkelte selskabsdeltagere vil som følge heraf ikke nødvendigvis blive bedømt på samme måde.

Såfremt en selskabsdeltager er hjemmehørende i *samme* stat som personselskabets faste forretningssted, er der ikke i forhold til ham tale om, at et foretagende fra den ene kontraherende stat har et fast driftssted i den anden kontraherende stat. Fast driftssted i den forstand, begrebet er anvendt i OECD's modeloverenskomst, kan ikke foreligge i den pågældende selskabsdeltagers domicilland, og selskabsdeltageren kan derfor ikke påberåbe sig diskriminationsforbudet i art. 24, stk. 3. Art. 24, stk. 3, kan heller ikke påberåbes af selskabsdeltagere, der ikke er hjemmehørende i nogen af de kontraherende stater, men evt. i en tredjestat.

Da det er den enkelte selskabsdeltager, som anses for at udgøre et foretagende i en kontraherende stat, og som anses for at have et fast driftssted i den anden kontraherende stat, må vurderingen i henhold til art. 24, stk. 3, antages at skulle ske i forhold til den pågældende selskabsdeltagers andel af personselskabets indkomst fra det faste driftssted.⁴³

41 Jf. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., til art. 24, margin nr. 121; Pietro Adonnino i generalrapporten til IFA-kongressen i 1993, jf. Cahiers LXXVIIIb, s. 19 ff., særligt s. 55; Harald Schaumburg: Internationales Steuerrecht, 2. udg., 1998, s. 102.

42 Jf. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., til art. 24, margin nr. 121.

43 Jf. formentligt i samme retning Pietro Adonnino i generalrapporten til IFA-kongressen i 1993, jf. Cahiers LXXVIIIb, s. 19 ff., særligt s. 55; men modsat Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., til art. 24, margin nr. 121.

Såfremt et personselskab efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst anses for en *person*, der er *hjemmehørende* i en af de kontraherende stater, vil det pågældende personselskab principielt være beskyttet af diskriminationsforbudet i art. 24, stk. 3. Såfremt driftsstatsstaten (som Danmark) ikke beskatter personselskabet, men derimod de enkelte selskabsdeltagere, er det imidlertid yderst tvivlsomt, om personselskabet kan påberåbe sig beskyttelsen efter art. 24, stk. 3. Dette forudsætter i givet fald, at beskyttelsen af personselskabet efter art. 24, stk. 3, anses at *passere videre* til de enkelte selskabsdeltagere.

Under alle omstændigheder må det antages, at en selskabsdeltager, såfremt han er hjemmehørende i samme stat som personselskabet, over for driftsstatsstaten kan påberåbe sig art. 24, stk. 3, med henvisning til overenskomstbeskyttelsen af ham selv. Selv om selskabsdeltageren ikke i sit domicilland anses for rette indkomstmodtager af sin andel af personselskabets indkomst (indkomstmodtager anses i denne stat at være personselskabet), er han ikke desto mindre fortsat hjemmehørende i denne stat, jf. art. 4, stk. 1. Da diskriminationsforbudet i art. 24, stk. 3, næppe giver driftsstatsstaten ret til at forskelsbehandle personer fra domicillandet alene med henvisning til skattemæssige fordele i domicillandet, kan driftsstatsstaten formentligt ikke forskelsbehandle selskabsdeltageren med henvisning til, at dennes domicilland anser *personselskabet* og ikke selskabsdeltageren for rette indkomstmodtager.⁴⁴

16.2.2 Saglige hensyn, der kan begrunde en forskelsbehandling

Når det er fastslået, at der foreligger en skattemæssig forskelsbehandling af sammenlignelige situationer, må det undersøges, om denne forskelsbehandling i tilstrækkelig grad lader sig begrunde af saglige hensyn. Fastlæggelsen af de saglige hensyn, der kan begrunde en forskelsbehandling af sammenlignelige situationer, er svær, hvilket bl.a. illustreres af uenigheden mellem de enkelte OECD-medlemslande om centrale spørgsmål.⁴⁵

16.2.2.1 Indkomstopgørelsen efter den indirekte og direkte metode

Ved anvendelsen af den *indirekte* opgørelsesmetode for et fast driftsstats indkomst i driftsstatsstaten opgøres globalindkomsten efter driftsstatsstatens regler, hvorefter den opgjorte globalindkomst fordeles efter en eller flere fordelingsnøgler.⁴⁶ Denne opgørelsesmetode medfører, at overenskomstens kil-

44 Se formentligt anderledes Kees van Raad: *Nondiscrimination in International Tax Law*, 1986, s. 134.

45 Jf. nærmere OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 24, punkt 19 ff.

46 Jf. ovenfor kapitel 9.2 (s. 383 ff.).

deland vil kunne gennemføre en beskatning, selv om den erhvervsmæssige aktivitet hos det faste driftssted isoleret set har været underskudsgivende. I en sådan situation kunne man hævde, at det faste driftssted underkastes en *ugunstigere* beskatning i forhold til underskudsgivende foretagender, der er hjemmehørende i driftsstedsstaten.

Efter den *direkte* opgørelsesmetode opgøres indkomsten efter en begrænset selvstændighedsfiktion. Ved interne ydelser mellem et foretagendes faste driftssted og hovedkontor skal der i visse tilfælde beregnes fiktive avancer og tab ved anvendelsen af arms længde priser, mens der for andre interne ydelser alene skal ske en allokering af de faktiske indtægter og udgifter. Ved begge former for interne ydelser vil der kunne gives eksempler på, at det faste driftssted bliver underkastet en hårdere skattemæssige behandling end indenlandske foretagender.

Såfremt der fra et udenlandsk selskabs faste driftssted i Danmark overføres varer, som er produceret hos driftsstedet, til det udenlandske hovedkontor, vil den interne overførelse skulle sidestilles med salg til arms længde priser. Herved vil der evt. blive opgjort en *fiktiv avance*, som kommer til beskatning i Danmark, selv om de overførte varer efterfølgende måtte undergå en værdiforringelse, jf. ovenfor kapitel 13.1.1 (s. 578 f.). Dette kan anskues som en skjult forskelsbehandling af det udenlandske selskab, såfremt der sammenlignes med interne overførelser fra et dansk selskabs filial i Tryggelev til hovedsædet i Århus. I sidstnævnte tilfælde vil den interne overførelse være uden skattemæssige konsekvenser.

Som eksempel på, at der sker en forskelsbehandling, når der *ikke* anvendes arms længde priser ved interne ydelser, kan nævnes interne lån. Såfremt et udenlandsk selskab internt låner et beløb ud til sit faste driftssted i Danmark, vil der normalt ikke skulle beregnes fiktive arms længde renter, jf. ovenfor kapitel 15.2.1 (s. 647 ff.). Herved kan der argumenteres for, at det udenlandske selskabs faste driftssted bliver underkastet en dårligere skattemæssig behandling end et sammenligneligt dansk selskab, som ved lån fra sit danske eller udenlandske moderselskab som udgangspunkt vil blive indrømmet fradragsret.

På trods heraf kan hverken indkomstopgørelsen efter den indirekte eller efter den direkte metode antages at være i strid med diskriminationsforbudet i art. 24, stk. 3. Bestemmelsen i art. 24, stk. 3, må ikke læses løsrevet fra overenskomstens øvrige bestemmelser, men skal læses *i sammenhæng med art. 7*, der udtrykkeligt tillader disse opgørelsesmetoder.⁴⁷ Sammenhængen med art. 7 kan også anskues således, at en ugunstigere skattemæssig behandling

47 Jf. Kees van Raad: Nondiscrimination in International Tax Law, 1986, s. 146.

af et fast driftssted, som er en konsekvens af en korrekt anvendelse af den indirekte eller direkte metode, er *sagligt begrundet*.

I OECD's modeloverenskomst er der i overensstemmelse med det anførte henvist til den direkte indkomstopgørelsesmetode i forbindelse med en udtalelse om, at driftsstatsen ikke er forpligtet til at tage hensyn til skattemæssige underskud, som ikke har nogen tilknytning til det faste driftssted.⁴⁸ Dette fører ikke til, at en henvisning til selvstændighedsfiktionen altid vil kunne retfærdiggøre en forskelsbehandling af et fast driftssted. Det må konkret efterprøves, om den ugunstigere beskatning skyldes den valgte indkomstopgørelsesmetode.

16.2.2.2 Begunstigelser for personlige og familiemæssige forhold

I art. 24, stk. 3, 2. punktum, er det udtrykkeligt fastslået, at bestemmelsens 1. punktum ikke skal fortolkes således, at udenlandske personer, der driver erhvervsvirksomhed fra et fast driftssted, har krav på at få samme skattemæssige begunstigelser for personlige og familiemæssige forhold som fuldt skattepligtige personer. Hovedformålet med dette punktum er ifølge OECD's kommentarer at sikre, at man ikke får fradrag for personlige og familiemæssige forhold i både overenskomstens kildeland og i domicillandet.⁴⁹ Bestemmelsen er imidlertid generelt formuleret. Man vil således ikke kunne påberåbe sig diskriminationsforbudet i art. 24, stk. 3, selv om man konkret ikke kan få glæde af de skattemæssige begunstigelser for personlige og familiemæssige forhold, der er hjemlet i domicillandets skattelovgivning.⁵⁰

Ud fra et *skatteevnesynspunkt* er det endvidere mest naturligt at overlade det til domicillandet at yde skattemæssige begunstigelser for personlige og familiemæssige forhold. OECD's modeloverenskomsts fordelingsbestemmelser er opbygget ud fra den grundlæggende forudsætning, at overenskomstens kildeland kun kan beskatte indkomst, der har en tilknytning til denne stat (territorialprincippet), mens domicillandet som udgangspunkt kan beskatte globalindkomsten. Ved vurderingen af en persons skatteevne er det ikke tilstrækkeligt kun at tage hensyn til hans indkomst fra en enkelt stat. Den samlede globalindkomst må inddrages i vurderingen.

I dansk skatteret har man – i lighed med andre stater – forbeholdt flere skattemæssige begunstigelser for personlige og familiemæssige forhold for de fuldt

48 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 24, punkt 39.

49 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 24, punkt 22.

50 Se anderledes vedrørende det EU-skatte retlige diskriminationsforbud nedenfor kapitel 17.2.1.1.1 (s. 696 ff.).

skattepligtige fysiske personer. Således kan kun udgifter med en direkte tilknytning til en begrænset skattepligtigs faste driftssted fratrækkes, men derimod ikke f.eks. underholdsbidrag, heller ikke selv om hustruen er bosiddende i Danmark.⁵¹

Kapitel 1 A i kildeskatteloven, der giver visse grænsegængere mulighed for at få tilsvarende fradrag som fuldt skattepligtige, blev indsat som en konsekvens af det EU-skatte retlige og ikke dobbeltbeskatningsoverenskomsternes diskriminationsforbud.⁵²

16.2.2.3 Andre særlige skattemæssige begunstigelser knyttet til den skattepligtige

Det er i bl.a. tysk retspraksis gjort gældende, at det også uden for området for skattemæssige begunstigelser til fysiske personer for personlige og familiemæssige forhold vil være i overensstemmelse med art. 24, stk. 3, at forbeholde visse skattemæssige begunstigelser for hjemmehørende skatte-subjekter.⁵³ Synspunktet er det, at art. 24, stk. 3, alene skal sikre en ligelig skattemæssig behandling af den sammenlignelige økonomiske aktivitet, hvorimod de skattemæssige fordele, der er knyttet til den skattepligtige, hvad enten denne er en fysisk person eller et selskab, ikke er omfattet.

Synspunktet kan også kort beskrives således, at diskriminationsforbudet i art. 24, stk. 3, kun omfatter de *objekt-relaterede*, men ikke de *subjekt-relaterede* skattemæssige begunstigelser. I tysk praksis og teori anvendes udtrykkene *betriebsbezogene Besteuerungsmerkmale* og *personenbezogene Besteuerungsmerkmale*.⁵⁴ Kees van Raad anvender i sin mere generelle diskussion af problemstillingen udtrykkene *object-related* og *subject-related* begunstigelser.⁵⁵

51 Jf. LSRM 1952, 87.

52 Jf. bemærkningerne til lovforslag L 35 af 11. oktober 1995, almindelige bemærkninger

53 Jf. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., til art. 24, margin nr. 129.

54 Jf. eksempelvis dommen Bundessteuerblatt 1969 II, 466, hvor Bundesfinanzhof efter en samlet vurdering fastslog, at en intern tysk regel om, at betalt formueskat kunne fradrages i indkomstkatten, vedrørte *personenbezogene Besteuerungsmerkmale*. Det var derfor ikke i strid med art. 12, stk. 3, i den dagældende overenskomst mellem Tyskland og Schweiz at nægte en begrænset skattepligtig fradrag for betalt formueskat i indkomstkatten, selv om dette medførte en hårdere skattemæssig belastning af begrænset i forhold til fuldt skattepligtige.

55 Jf. Kees van Raad: Nondiscrimination in International Tax Law, 1986, s. 142 f., og s. 258 ff.

Ordlyden af art. 24, stk. 3, 2. punktum undtager kun personlige forhold vedrørende *fysiske personer*, og heller ikke i øvrigt synes der at være nogen særlig støtte for en sådan indskrænkning af diskriminationsforbudets rækkevidde.⁵⁶

I dansk skatteret *kunne* synspunktet bl.a. fremføres i forhold til beskatningen af udenlandske fonde og foreninger, som driver erhvervsvirksomhed gennem et fast driftssted i Danmark. Sådanne udenlandske *fonde* og *foreninger* er begrænset skattepligtige efter SEL § 2, stk. 1, litra a,⁵⁷ og har derfor ikke ifølge interne danske skatteregler krav på fradrag for uddelinger og hensættelser, jf. SEL § 3, stk. 2-7, og FBL §§ 4 og 5. Herved sker der en forskelsbehandling i forhold til fuldt skattepligtige fonde og foreninger.

Det forhold, at en dansk fond eller forening har fradragsret for uddelinger til almenvelgørende eller andre formål for at opfylde sine vedtægtsmæssige formål, har ikke nogen nødvendig sammenhæng med fondens/foreningens erhvervsmæssige aktivitet, hvilket bl.a. ses af, at fradragsretten også omfatter ikke-erhvervsdrivende fonde og foreninger. Det må imidlertid anses for tvivlsomt, om dette argument i tilstrækkelig grad vil kunne begrunde forskelsbehandlingen af det faste driftssted.

Det er ikke i OECD's kommentarer til art. 24, stk. 3, således som i kommentarerne til art. 24, stk. 1,⁵⁸ angivet, at skattemæssige fordele til ikke-erhvervsdrivende velgørende fonde og foreninger ikke omfattes af diskriminationsforbudet. *Klaus Vogel* har argumenteret for, at samme undtagelse også gælder i forhold til art. 24, stk. 3, under forudsætning af, at fonden eller foreningen udelukkende har aktiviteter, der er almenvelgørende for driftsstatsstaten.⁵⁹ Selv om dette synspunkt måtte lægges til grund, ville det ikke have nogen særlig praktisk betydning for den drøftede problemstilling, idet en udenlandsk ikke-erhvervsdrivende forening eller fond formentligt kun helt undtagelsesvist vil blive anset at drive erhvervsvirksomhed fra et fast driftssted her i landet.⁶⁰

56 Jf. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., til art. 24, margin nr. 129; Harald Schaumburg: Internationales Steuerrecht, 2. udg., 1998, margin nr. 4.47, s. 104 f.; Kees van Raad: Nondiscrimination in International Tax Law, 1986, s. 138, der principielt heller ikke vil acceptere en undtagelse for så vidt angår ikke-erhvervsdrivende fonde mv., jf. nedenfor. Se herom også Helmut Debatin i Debatin/Wassermeyer: Doppelbesteuerung, bind 1, Systematik III, margin nr. 315 ff. og 320.

57 Jf. Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 151.

58 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 24, punkt 6 f.

59 Jf. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., til art. 24, margin nr. 124.

60 Jf. i samme retning Kees van Raad: Nondiscrimination in International Tax Law, 1986, s. 138, der i øvrigt er kritisk over for Klaus Vogels synspunkt.

Ifølge OECD's kommentarer er der i staternes praksis en vis usikkerhed om diskriminationsforbudets betydning i forhold til *skattebegunstigende foranstaltninger* for erhvervsvirksomhed i visse geografiske områder. Det konkluderes, at faste driftssteder på lige fod skal kunne modtage sådanne begunstigelser, idet der er tale om foranstaltninger til fremme af formål, der vedrører den økonomiske aktivitet.⁶¹ Argumentationen må anses for korrekt, og resultatet er således uafhængigt af, om man for selskaber mv. accepterer sondringen mellem de *objekt-* og *subjektrelaterede* skattemæssige begunstigelser eller ej.

Det bemærkes i OECD's kommentarer, at det udenlandske foretagendes faste driftssted må opfylde *samme* specielle betingelser og krav som indenlandske foretagender for at modtage skattefordelene.⁶² Udtalelsen må forstås med de *modifikationer*, der følger af det faste driftssteds karakter som en uselvstændig del af det samlede foretagende. Et krav om, at man for at få visse skattemæssige fordele skal indgå bindende aftaler eller lignende, må således i almindelighed kunne opfyldes ved, at der indgås bindende aftaler på hele foretagendets vegne.⁶³ Dette følger af, at der med art. 24, stk. 3, alene kræves, at det faste driftssted og de sammenlignelige indenlandske foretagender udøver samme virksomhed og ikke, at de i alle henseender er ligestillede.

I OECD's kommentarer anføres det yderligere, at ikke-hjemmehørende foretagender ikke kan gøre krav på at få skattefordele, som knytter sig til aktiviteter, hvis udførelse på grund af nationale interesser, forsvar, hensyn til beskyttelse af den nationale økonomi osv. udtrykkeligt er *forbeholdt dér hjemmehørende foretagender*. Som begrundelse angives, at ikke-hjemmehørende personer ikke er berettigede til at tage del i sådanne aktiviteter.⁶⁴ Udtalelsen kan støttes så langt, at et udenlandsk foretagende *ikke* med henvisning til en dobbeltbeskatningsoverenskomsts diskriminationsforbud kan kræve at få ret til at udøve de aktiviteter, som driftsstedsstaten har forbeholdt for hjemmehørende foretagender.⁶⁵ Situationen kan imidlertid være den, at en overenskomststat på andet grundlag, f.eks. frihandelsaftaler, ikke har været folkeretligt berettiget til at afskære det udenlandske foretagende fra at udøve den pågældende aktivitet. I så fald må det antages, at det udenlandske foretagende med henvisning til en dobbeltbeskatningsoverenskomsts art. 24, stk. 3, vil kunne kræve samme skatte-

61 Jf. OECD's modeloverenskomst (1997-versionen) til art. 24, punkt 25 f.

62 Jf. OECD's modeloverenskomst (1997-versionen) til art. 24, punkt 27.

63 Jf. Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., til art. 24, margin nr. 125.

64 Jf. OECD's modeloverenskomst (1997-versionen) til art. 24, punkt 28.

65 Jf. Pietro Adonnino i generalrapporten til IFA-kongressen i 1993, jf. Cahiers LXXVI-IIb, s. 19 ff., særligt s. 56 f.

mæssige begunstigelser som hjemmehørende foretagender, selv om den pågældende overenskomststat i sin interne lovgivning har forbeholdt aktiviteten for indenlandske foretagender med henvisning til f.eks. hensynet til den nationale økonomi.

Som eksempel på danske skattemæssige begunstigelser for visse geografiske regioner kan nævnes de særligt gunstige afskrivningsregler i *erhvervszoner*, jf. de tidligere bestemmelser i AFL §§ 2 A og 23 A (nu: AFL §§ 63-66). Bestemmelserne er udformet således, at de også vil kunne benyttes af *begrænset skattepligtige*, der driver erhvervsvirksomhed eller har afskrivningsberettigede bygninger eller installationer i en erhvervszone.

16.2.2.4 Hensyn til undgåelse af økonomisk dobbeltbeskatning ved udbytte til et fast driftssted

Et af de mest komplicerede områder i skatteretten er samspillet mellem selskabsbeskatning og aktionærbeskatning. Den *økonomiske dobbeltbeskatning*, der fremkommer ved i første omgang at beskatte selskabet af den optjente selskabsindkomst og dernæst at beskatte aktionærerne af den udloddede indkomst, bliver i de nationale skattesystemer søgt undgået på en række forskellige måder.⁶⁶ Yderligere kompliceret bliver det, når de enkelte staters forskellige metoder til undgåelse af økonomisk dobbeltbeskatning konfronteres i form af grænseoverskridende udlodninger.⁶⁷ De synspunkter, som ligger bag de nationale regler om undgåelse af økonomisk dobbeltbeskatning, bliver bl.a. fremført i diskussionen om betydningen af diskriminationsforbudet i art. 24, stk. 3, når der til et fast driftssted skal allokeres udbytte.

I OECD's kommentarer til art. 24, stk. 3, diskuteres bl.a. den situation, hvor økonomisk dobbeltbeskatning i moder- datterselskabsforhold undgås ved, at moderselskabet beskattes særligt *lempeligt* af det fra datterselskabet modtagne *udbytte*. Såfremt aktierne i et datterselskab fra stat A skal henføres til det i stat B hjemmehørende moderselskabs faste driftssted i stat A, må det overvejes, om *moderselskabets faste driftssted* med henvisning til art. 24, stk. 3, kan kræve at blive underkastet en tilsvarende lempelig beskatning af det modtagne udbytte.

66 For en nærmere uddybning af de nordiske skattesystemers måde at undgå økonomisk dobbeltbeskatning kan henvises til den af Nordiska skattevetenskapliga forskningsrå det udgivne seminar-rapport: "Samspelet mellan beskatningen av aktiebolag och aktieägare", 1995, NSFS nr. 33.

67 Jf. herom Kristina Ståhl: Aktiebeskatning och fria kapitalrörelser, 1996. Kristina Ståhl har i sin komparative undersøgelse ikke undersøgt den særlige situation, hvor det er et fast driftssted, der modtager udbytte.

I dansk skatteret gælder de særligt lempelige regler om beskatning af udbytte fra datterselskaber kun *fuldt* skattepligtige selskaber, jf. SEL § 13, stk. 1, nr. 2. Det er derfor væsentligt i forhold til dansk ret at fastslå, om udenlandske selskaber med fast driftssted her i landet i denne relation vil kunne kræve at blive side-stillet med fuldt skattepligtige selskaber.

Spørgsmålet har kun i begrænset omfang været diskuteret i dansk skatteretlig teori. Dette må formentligt tilskrives, at den overvejende opfattelse i hidtidig teori har været, at aktier ikke, eller kun under særlige omstændigheder, vil kunne henføres til en begrænset skattepligtigs faste driftssted i Danmark, jf. kritikken heraf ovenfor kapitel 8.4.2 (s. 309 ff.) og kapitel 9.1.4.2.1 (s. 370 ff.).

Der er ifølge OECD's kommentarer fremført 4 argumenter imod at udstrække disse lempelige regler om beskatningen af udbytte til faste driftssteder af udenlandske moderselskaber.⁶⁸

Det mest principielle argument er, at det bør være op til *moderselskabets domicil-land* at sørge for, at økonomisk dobbeltbeskatning undgås.

De tre sidste argumenter hænger tæt sammen. De vedrører alle det forhold, at der ved *overførelser af overskud* fra det udenlandske moderselskabs faste driftssted til hovedkontoret ikke sker nogen (udbytte-) beskatning. Derimod vil der ved udlodninger fra et indenlandsk moderselskab til aktionærerne kunne pålægges en udbytteskat, jf. for udbytte til udenlandske aktionærer art. 10, stk. 2 i OECD's modeloverenskomst. Det udenlandske moderselskab ville få en fordel i forhold til et indenlandsk moderselskab, såfremt det udenlandske moderselskabs faste driftssted med hjemmel i art. 24, stk. 3, fik krav på at blive underkastet samme lempelige udbyttebeskatning. Dette ville *for det første* være til skade for driftsstedsstatens skatteprovenu. *For det andet* ville driftsstedsstaten ikke i forhold til det udenlandske moderselskabs faste driftssted kunne kæde en lav beskatning af udbyttet fra datterselskabet sammen med et krav om videreudlodning. Endelig, *for det tredje*, ville der ifølge OECD's kommentarer opstå en risiko for, at selskaber fra den ene overenskomststat overførte deres aktier i selskaber fra den anden overenskomststat til faste driftssteder i denne stat alene for at blive underkastet den lempeligere udbyttebeskatning.

Som argument for at *tillade* et udenlandsk moderselskabs faste driftssted tilsvarende skattemæssige fordele ved udlodninger som et indenlandsk moderselskab anføres det i OECD's kommentarer, at der kan være gode bevæggrunde til at placere aktierne hos det faste driftssted, og at der ikke er tilstrækkeligt saglige hensyn, der kan begrunde en forskellig skattemæssig behandling.⁶⁹

68 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 24, stk. 31.

69 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 24, punkt 30 og 32.

På trods af den udførlige diskussion i OECD's kommentarer undlades det at give noget klart svar på det stillede spørgsmål. Det anbefales i stedet de kontraherende stater at søge at afklare spørgsmålet ved overenskomstindgåelsen,⁷⁰ hvilket naturligvis ikke er til megen hjælp, såfremt en sådan afklaring ikke er gennemført. En vis *sympati* for at tillade udenlandske selskabers faste driftssteder samme fordele vedrørende udbyttebeskatningen som indenlandske moderselskaber kan dog muligvis spores i OECD's kommentarer til art. 24, punkt 32 og punkt 24 ff.⁷¹

Sondringen mellem de *objekt-relaterede* og *subjekt-relaterede* skattebegunstigelser ville *ikke*, selv om man måtte anerkende betydningen af denne sondring i forhold til selskaber, jf. herom ovenfor kapitel 16.2.2.3 (s. 675 ff.), kunne anføres til støtte for at nægte et fast driftssted samme fordele vedrørende udbyttebeskatningen. Beskatningen af udbytte bør betragtes som rettet mod den skattepligtige indkomst (objektet) snarere end den skattepligtige person.⁷²

Ordlyden af art. 24, stk 3, giver ikke i sig selv nogen støtte for at indskrænke rækkevidden af diskriminationsforbudet ved beskatningen af udbytte, der modtages af udenlandske moderselskabers faste driftssteder, og de synspunkter, der er fremført til støtte for at nægte de faste driftssteder at påberåbe sig diskriminationsforbudet i art. 24, stk. 3, er ikke overbevisende.⁷³ Med henvisning til, at der synes at være nogen uenighed om spørgsmålet i international skattepraksis, kan spørgsmålet imidlertid ikke anses for endeligt afklaret.

Klaus Vogel har anført, at de fleste OECD-lande, som anvender *Schachtelprivileg*, *ikke* yder dette til udenlandske foretagenders faste driftssteder.⁷⁴ *Klaus Vogel* har dog ikke nævnt, hvilke stater det drejer sig om. *Pietro Adonnino* og *John F.*

70 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 24, punkt 33 ff.

71 Jf. *Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar*, art. 24, margin nr. 132 a; *John F. Avery Jones m.fl. i European Taxation 1991*, 310, særligt s. 334.

72 Jf. *Kees van Raad: Nondiscrimination in International Tax Law*, 1986, s. 150 f. Se dog anderledes *Pietro Adonnino* i generallrapporten til IFA-kongressen i 1993, jf. *Cahiers LXXVIIIb*, s. 19 ff., særligt s. 61 f., der tilsyneladende har taget *Kees van Raad* l.c. til indtægt for sit modsatte synspunkt.

73 Jf. også *Kees van Raad: Nondiscrimination in International Tax Law*, 1986, s. 150 f.; *Klaus Vogel: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar*, art. 24, margin nr. 132 a; *John F. Avery Jones m.fl. i European Taxation 1991*, 310, særligt s. 334 f.; men modsat vedrørende udenlandske aktier tilhørende et fast driftssted *Pietro Adonnino* i generallrapporten til IFA-kongressen i 1993, jf. *Cahiers LXXVIIIb*, s. 19 ff., særligt s. 61 f.

74 Jf. *Klaus Vogel: D- 11 toppelbesteuerungsabkommen Kommentar*, art. 24, margin nr. 132 a.

Avery Jones m.fl., som Klaus Vogel har henvist til, har ikke støttet Klaus Vogels konklusion om international skattepraksis.⁷⁵

Tilsvarende synspunkter, som er anført i forhold til *aktier i indenlandske datterselskaber*, som skal henføres til et udenlandsk moderselskabs faste driftssted, gør sig i almindelighed også gældende i forhold til *minoritetsaktier*, som skal henføres til et udenlandsk selskabs faste driftssted, herunder også udenlandske minoritetsaktier, som skal allokere til det faste driftssted.⁷⁶ Et udenlandsk selskab med et fast driftssted i Danmark vil derfor med hjemmel i en overenskomstbestemmelse svarende til art. 24, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst kunne kræve at blive beskattet således, at beskatningen svarer til, at de lempelige regler for beskatningen af udbytte i SEL §§ 13 og 17, fandt direkte anvendelse.

16.2.2.5 Driftsstedsstatens manglende adgang til at beskatte overførelse af overskud

Ved udlodning af overskud fra et indenlandsk datter- til et udenlandsk moderselskab kan datterselskabets domicilland indeholde udbytteskat på de i art. 10, stk. 2, nævnte satser.⁷⁷ Derimod pålægger de fleste stater ikke nogen tilsvarende skat ved overførelse af overskud fra et fast driftssted til et udenlandsk hovedkontor. Nogle stater gennemfører imidlertid efter amerikansk forbillede en *branch profit tax*, der skal modsvare en sådan udbytteskat. Da en *branch profit tax* pålægges det udenlandske foretagendes faste driftssted, må den antages at være i strid med art. 24, stk. 3, såfremt den samlede beskatning herved bliver større end beskatningen af sammenlignelige foretagender.⁷⁸

I OECD's kommentarer til art. 24, stk. 3, diskuteres nogle yderligere problemer, som ligeledes kan anskues i tilknytning til driftsstedsstatens manglende adgang til at gennemføre en beskatning ved overførelse af overskud

75 Jf. John F. Avery Jones m.fl. i *European Taxation* 1991, 310, særligt s. 334 f.; Pietro Adonnino i generalrapporten til IFA-kongressen i 1993, jf. *Cahiers LXXVIIIb*, s. 19 ff., særligt s. 61 f. (vedrørende udenlandske aktier).

76 Jf. John F. Avery Jones m.fl. i *European Taxation* 1991, 310, særligt s. 335.

77 Jf. dog i forholdet mellem EU-medlemsstater moder-/datterselskabsdirektivet, som i vidt omfang forhindrer datterselskabets domicilland i at pålægge nogen udbytteskat ved udlodninger til et udenlandsk moderselskab. Ved udlodninger fra et dansk datterselskab til et udenlandsk moderselskab er denne skattefrihed med lov nr. 1026 af 23. december 1998 udstrakt til også at omfatte moderselskaber uden for EU, jf. SEL § 2, stk. 1, litra c, jf. herom Jacob Bundgaard og Jens Wittendorff i SU 1999, 2.

78 Jf. John F. Avery Jones m.fl. i *European Taxation* 1991, 310, særligt s. 332, der bl.a. har henvist til, at de amerikanske skattemyndigheder har samme opfattelse. Den dansk-amerikanske dobbeltbeskatningsoverenskomst fra 1948, jf. særligt art. 16, indeholder *ikke* en bestemmelse svarende til art. 24, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

fra udenlandske selskabers faste driftssteder. Problemerne knytter sig til *split rate*-systemet og *skattegodtgørelses-systemet*, der begge har til hensigt at forhindre økonomisk dobbeltbeskatning.

Efter *split rate*-systemet beskattes den del af et selskabs overskud, som udloddes, med en lavere skattesats end den del af overskuddet, som ikke udloddes. De fleste OECD-stater, som anvender *split rate*-systemet, følger sig ifølge OECD's kommentarer *ikke* bundet af art. 24, stk. 3, til at anvende den lavere skattesats på indkomst optjent af udenlandske selskabers faste driftssteder i de pågældende stater. Som begrundelse herfor angives bl.a., at de forskellige skattesatser må ses i sammenhæng med retten til at beskatte udlodninger fra de pågældende selskaber; en sådan beskatningsret har overenskomstens kildeland ikke ved udlodninger fra det udenlandske selskab, som har et fast driftssted i kildelandet. Endvidere henvises til, at baggrunden for *split-rate*-systemet er økonomisk-politiske overvejelser om, at hjemmehørende selskaber skal have et incitament til at udlodde så meget som muligt. Ifølge OECD's kommentarer kan de nævnte hensyn imidlertid ikke føre til, at et udenlandsk selskab ikke har krav på at blive beskattet med den lavere skattesats, og som en praktisk regel foreslås det, at den del af det faste driftsstedes indkomst, som forholdsvis svarer til det udenlandske selskabs udlodninger til aktionærerne, beskattes med den lavere skattesats.⁷⁹

Derimod påbyder art. 24, stk. 3, ifølge OECD's kommentarer formentligt ikke en driftsstedstat at yde *skattegodtgørelse* til aktionærerne i det udenlandske selskab i forbindelse med selskabets udlodninger til aktionærerne. Det afgørende synspunkt er her, at skattegodtgørelsen i modsætning til *split rate*-systemet ikke *direkte* vedrører beskatningen af det faste driftssted, men derimod beskatningen af det udenlandske selskabs aktionærer.⁸⁰ Ud fra et økonomisk og finansielt synspunkt anbefales det imidlertid i OECD's kommentarer, at der ydes skattegodtgørelse.

Da økonomisk dobbeltbeskatning i Danmark søges undgået ved lempelse *hos aktionærerne* og ikke hos det udloddende selskab, opstår der ikke i dansk skatteret tilsvarende problemstillinger i forhold til diskriminationsforbudet. Ingen af de nævnte metoder anvendes således (længere) i dansk skatteret.

79 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 24, punkt 40 f. Højere skattesatser i forhold til ikke- hjemmehørende, der udøver virksomhed gennem et fast driftssted, vil ofte kunne være i strid med EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43), jf. nedenfor kapitel 17.2.1.2.2 (s. 712).

80 Jf. OECD's modeloverenskomst (1997-versionen) til art. 24, punkt 42. Se anderledes om EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43) EF-domstolens dom af 28. januar 1986 (Avoir Fiscal), sag 270/83, jf. nedenfor kapitel 17.2.1.1.1 (s. 696 f.).

16.2.2.6 Dobbeltbeskatningslempelse

Ifølge fast administrativ praksis kan der ydes lempelse efter LL § 33, såfremt der til en begrænset skattepligtigs faste driftssted i Danmark indgår udenlandsk indkomst.⁸¹ I denne sammenhæng foreligger der således ikke i dansk ret nogen diskrimination.

Det ville ifølge OECD's kommentarer til modeloverenskomsten være i strid med art. 24, stk. 3, at forbeholde en sådan internretlig creditlempelse til indenlandske foretagender.⁸²

Derimod antages det, at ikke-hjemmehørende *ikke* med hjemmel i art. 24, stk. 3, kan kræve at blive stillet på samme måde, som hvis de kunne påberåbe sig driftsstatsens dobbeltbeskatningsoverenskomster med tredjestater.⁸³ Det centrale argument herimod er princippet om, at traktater kun gælder for de personer, der omfattes direkte heraf, og at faste driftssteder *ikke* er omfattet af art. 1.⁸⁴

16.2.2.7 Hensynet til progressionsbeskatning

Det har været omdiskuteret, om overenskomstens kildeland er berettiget til at anvende et progressionsforbehold ved lempelse i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Progressionsforbeholdet skal sikre, at ikke-hjemmehørende beskattes med samme skattesats som hjemmehørende, idet der ved valget af skattesatser tages hensyn til den globale indkomst. I OECD's kommentarer til art. 24 angives det, at sådanne progressionsforbehold er i overensstemmelse med art. 24, stk. 3.⁸⁵ Årsagen hertil er, at de faste driftssteder ikke beskattes hårdere end foretagender, der er hjemmehørende i driftsstatsstaten.

81 Jf. cirkulære nr. 72 af 17. april 1996, punkt 5.1.1; Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 250; jf. ovenfor kapitel 9.1.5.1 (s. 379 ff.).

82 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 24, punkt 39. Se for en nærmere diskussion herom og for en redegørelse om forskellige staters praksis Pietro Adonnino i generalrapporten til IFA-kongressen i 1993, jf. Cahiers LXXVIIIb, s. 19 ff., særligt s. 62 f.; Kees van Raad: Nondiscrimination in International Tax Law, 1986, s. 151 f.; John F. Avery Jones m.fl. i European Taxation 1991, 310, særligt s. 335 ff.

83 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 24, punkt 52; Pietro Adonnino i generalrapporten til IFA-kongressen i 1993, jf. Cahiers LXXVIIIb, s. 19 ff., særligt s. 62; Kees van Raad: Nondiscrimination in International Tax Law, 1986, s. 152. Se dog tvivlende John F. Avery Jones m.fl. i European Taxation 1991, 310, særligt s. 335 ff., når creditlempelse kun kan ske i overensstemmelse med en overenskomst.

84 Jf. Kees van Raad: Nondiscrimination in International Tax Law, 1986, s. 152.

85 Jf. OECD's modeloverenskomst (1997-versionen) til art. 24, punkt 37.

I OECD's medlemsstaters praksis er det progressive skatteskalaer for selskaber, der i praksis har givet anledning til tvivl.⁸⁶ OECD's kommentarer udtaler sig kun direkte om progressive skatteskalaer for faste driftssteder af udenlandske *selskaber*, men det samme synspunkt må antages også at gælde i forhold til *fysiske personer*.

Såfremt en stat i stedet for at anvende et progressionsforbehold har en *minimumsrate* i forhold til begrænset skattepligtige, vil denne rate ikke i sig selv være i strid med art. 24, stk. 3. Diskriminationsforbudet træder først i kraft, såfremt den *samlede beskatning* af det faste driftssted er hårdere end for sammenlignelige hjemmehørende personer.⁸⁷ Det må antages, at dette gælder i forhold til såvel selskaber som fysiske personer.⁸⁸

For så vidt angår udenlandske selskaber med et fast driftssted i Danmark giver den her nævnte problemstilling ikke i sig selv anledning til særlige problemer, idet selskaber efter dansk skatteret underkastes en proportionalbeskatning. For så vidt angår fysiske personer, som er underkastet begrænset skattepligtige i Danmark eller i forhold til hvilke, Danmark efter en overenskomst er overenskomstens kildeland, gennemføres der efter fast praksis ikke nogen progressionsbeskatning, jf. ovenfor kapitel 4.2.2 (s. 120 f.).

16.2.3 Forholdet mellem art. 7, stk. 2 og 3, og art. 24, stk. 3

Som den væsentligste årsag til uenigheden om diskriminationsforbudets betydning for beskatningen af faste driftssteder angives i OECD's kommentarer det faste driftsstedes faktiske natur som en uselvstændig del af foretagendet.⁸⁹ På trods heraf er der ikke i kommentarerne til art. 24 nærmere redegjort for sammenhængen mellem art. 24, stk. 3, og art. 7, stk. 2 og 3.⁹⁰

Sammenhængen mellem de to bestemmelser kan bl.a. have praktisk betydning, når en konkret dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke indeholder

86 Jf. OECD's modeloverenskomst (1997-versionen) til art. 24, punkt 36.

87 Jf. OECD's modeloverenskomst (1997-versionen) til art. 24, punkt 38.

88 Jf. Helmut Debatin i Debatin/Wassermeyer: Doppelbesteuerung, bind 1, Systematik III, margin nr. 322. Som eksempel på minimumssatser for begrænset skattepligtige fysiske personer kan nævnes de hollandske skatteberegningsregler, der blev erklæret for at være i strid med det EU-retlige diskriminationsforbud i EF-domstolens dom af 27. juni 1996 (Asscher), sag C-107/94, jf. nedenfor kapitel 17.2.1.1.1 (s. 699 f.), kapitel 17.2.1.2.1 (s. 710) og kapitel 17.2.1.2.2 (s. 712).

89 OECD's modeloverenskomst (1997-versionen) til art. 24, punkt 23.

90 Se for en enkelt modifikation hertil dog OECD's modeloverenskomst (1997-versionen) til art. 24, punkt 39, vedrørende anvendelsen af en progressiv skala eller en minimumsrate ved beskatningen af et fast driftssted, jf. nærmere herom ovenfor kapitel 16.2.2.7 (s. 683 f.).

en bestemmelse svarende til art. 24, stk. 3.⁹¹ Det må således antages, at man allerede med henvisning til de almindelige indkomstopgørelsesregler i art. 7, stk. 2 og 3 i et vist omfang vil kunne stille krav om, at beskatningen af det faste driftssted *ikke er hårdere* end beskatningen af foretagender, som er hjemmehørende i driftsstatsstaten.⁹²

Selv om det som udgangspunkt er overladt til interne gennemførelsesregler at fastlægge, hvilke udgifter der er fradragsberettigede, ville det således f.eks. ikke være i overensstemmelse med art. 7, stk. 2 og 3, såfremt en driftsstatsstat nægtede et fast driftssted fradrag af nogen art. I modsat fald ville driftsstatsstaten kunne gøre reglerne om allokering af indkomst og reglerne om interne ydelser i art. 7, stk. 2 og 3, illusoriske. Formålet med art. 7, stk. 2 og 3, er ganske vist ikke at forhindre diskrimination i driftsstatsstaten, men kravet om, at man skal opføre det faste driftssteds indkomst ud fra en fiktion om, at det faste driftssted er et selvstændigt foretagende, vil i sig selv modvirke diskrimination.

Både art. 7 og art. 24, stk. 3, beskytter personer, som er hjemmehørende i den ene, og som driver virksomhed gennem et fast driftssted i den anden overenskomststat, og ifølge begge bestemmelserne skal der foretages en sammenligning med et fiktivt foretagender. De to bestemmelser har imidlertid på flere punkter et *forskelligt indhold* og en *forskellig rækkevidde*.⁹³

Diskriminationsforbudet i art. 24, stk. 3, retter sig mod beskatningen af et foretagendes faste driftssted i *overenskomstens kildeland*. I modsætning til indkomstopgørelsesreglerne i art. 7, stk. 2 og 3, berører art. 24, stk. 3, derimod ikke direkte *domicillandets* beskatning af det faste driftssteds indkomst og lempelse for samme. I domicillandet kan art. 24, stk. 3, alene få en afledet effekt, såfremt der skal lempes efter creditmetoden, og den i overenskomstens kildeland pålignede skat nedsættes på grund af bestemmelsen.

Omvendt har art. 7, stk. 2 og 3, et snævrere område ved for det første kun at omfatte de skatter, der er omfattet af art. 2,⁹⁴ og for det andet ved kun at vedrøre *indkomstopgørelsen* for det faste driftssted. I hvert fald som udgangspunkt vil det derfor ikke være i strid med art. 7, stk. 2 og 3, såfremt overenskomstens kil-

91 Art. 16 i den danske overenskomst med USA indeholder f.eks. ikke en bestemmelse svarende til art. 24, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

92 Jf. Kees van Raad: Nondiscrimination in International Tax Law, 1986, s. 138 f.; Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 364, note 17.

93 Se for en sammenligning af bestemmelseernes forskellige formulering Kees van Raad: Nondiscrimination in International Tax Law, 1986, s. 138 f.

94 Jf. herved art. 24, stk. 6, om den videregående beskyttelse efter art. 24, stk. 3.

deland anvender en højere skattesats for beskattningen af det faste driftssteds indkomst. En højere skattesats for beskattningen af et fast driftssteds indkomst kan også være berettiget i forhold til art. 24, stk. 3, selv om det faste driftssted herved bliver underkastet en samlet hårdere beskattning end sammenlignelige foretagender, men dette forudsætter i givet fald, at denne forskelsbehandling kan begrundes af saglige hensyn.

Endvidere er der også den væsentlige forskel, at det efter *art. 24, stk. 3*, i højere grad er *den samlede beskattning* af det faste driftssted, der skal tages op til vurdering, mens det efter *art. 7, stk. 2 og 3*, er de *konkrete* transaktioner, som skal vurderes. Dette betyder, at en fordel på et område i højere grad vil kunne retfærdiggøre en ulempe på et andet efter art. 24, stk. 3, end efter art. 7, stk. 2 og 3.

Kapitel 17

EU-skatte ret

EU-rettens betydning for de direkte skatter er i de senere år blevet mere og mere tydelig, og EU-skatte retten er med god grund blevet karakteriseret som den tredje dimension i den internationale skatte ret ved siden af national (intern) skatte ret og dobbeltbeskatningsoverenskomst-ret.⁹⁵ EU-rettens betydning for de direkte skatter har særligt vist sig på to fronter.

For det første blev der med vedtagelsen af fusionsdirektivet, moder-/datterselskabsdirektivet og voldgiftskonventionen i 1990 taget hul på en harmonisering af de direkte skatter gennem udstedelse af retsakter.⁹⁶

Fusionsdirektivet vil kunne føre til en forøgelse af antallet af faste driftssteder. Dette gælder i særligt grad, såfremt der mellem medlemsstaterne opnås enighed om at harmonisere de selskabsretlige regler om grænseoverskridende fusioner. Fusionsdirektivet har stor betydning for beskattningen af et fast driftssted ved omstruktureringer. Da skattemæssige forhold ved omstruktureringer ikke særskilt analyseres i nærværende afhandling, vil fusionsdirektivet ikke blive omtalt i det følgende.

Voldgiftskonventionen er indgået i medfør af EF-traktatens art. 220 (nu: art. 293). Dette har bl.a. den konsekvens, at det ikke som ved fortolkningen af di-

95 Jf. Aage Michelsen: International skatte ret, 2. udg., s. 16 f.

96 Se om de to direktiver og voldgiftskonventionen Søren Næsborg Jensen: EU-Selskabsskatte ret, 1997, s. 140 ff. og s. 340 ff.; samt om fusionsdirektivet Lennart Lyng Andersen, Erik Werlauff og Niels Ørgaard: Holdingselskaber, 1998, s. 23 ff. Se om det seneste tiltag herom Rådets resolution af 1. december 1997 om bl.a. en *adfærdskodeks* for medlemsstaterne, der senere er fulgt op af *to direktivforslag* (om renter og royalties og om minimumsbeskatning af renter, jf. herom Søren Næsborg Jensen i SU 1998, 242 og i SU 1998, 273) og af en *meddelelse fra Kommissionen* (om anvendelse af statsstøtte-reglerne for foranstaltninger vedrørende direkte beskatning af virksomhederne, jf. herom Karsten Engsig Sørensen i SU 1998, 320). For en historisk gennemgang af tiltagene til en harmonisering kan henvises til Karsten Engsig Sørensen: Samarbejde mellem selskaber i EF, 1992, s. 333 ff.; Erik Werlauff: Selskabsskatte ret, 2. udg., 1994, s. 34 ff.; Søren Næsborg Jensen: EU-Selskabsskatte ret, 1997, s. 82 ff. og s. 247 ff.; Christina D. Tvarnøe i SU 1998, 218.

rektiver er EF-domstolen, som bindende fastlægger den korrekte fortolkning. Voldgiftskonventionen omhandler bl.a. opgørelsen af et fast driftsstedes indkomst, jf. konventionens art. 4, stk. 2, som foreskriver en arms længde standard. Bestemmelsen er i det væsentlige enslydende med art. 7, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst, og det må antages, at konventionens art. 4, stk. 2, skal fortolkes i overensstemmelse med de retningslinjer, som er fremført i OECD's modeloverenskomst, herunder at fiktionen om det faste driftsstedes selvstændighed er begrænset.⁹⁷

Det er muligt, at der på baggrund af voldgiftskonventionen med tiden vil blive offentliggjort kendelser, som belyser principielle spørgsmål om opgørelsen af et fast driftsstedes indkomst. Henset til, at der p.t. end ikke er fremkommet kendelser om opgørelsen af forbundne foretagenders indkomst, må dette imidlertid antages at have lange udsigter. Endvidere er det et principielt problem, at udtalelserne fra de rådgivende udvalg ikke automatisk bliver *offentliggjort*, jf. konventionens art. 12, stk. 2. Ved vurderingen af præjudikatværdien af fremtidige udtalelser må man derfor tage hensyn til, at de enkelte staters kompetente myndigheder har mulighed for at udvælge de skattepolitiske "rigtige" udtalelser til offentliggørelse.⁹⁸

For det andet – og for opgørelsen af et fast driftsstedes indkomst af større betydning – har EF-domstolen gennem sin praksis vist, at EF-traktatens grundlæggende forbud mod diskrimination og forbud mod restriktioner af den frie bevægelighed også har væsentlig betydning for medlemsstaternes adgang til at pålægge direkte skatter.

Det er *EF-domstolen*, som *bindende* fortolker bestemmelserne i bl.a. EF-traktaten. Dette har stor betydning, idet EF-domstolen anvender en anden fortolkningsstil end sædvanligt ved danske domstole.⁹⁹

Sager om direkte skatter har først og fremmest været forelagt EF-domstolen i form af *præjudicielle forespørgsler* i henhold til EF-traktatens art. 177 (nu: art. 234). Det er de nationale retter i medlemsstaterne som under behandlingen af en sag

97 Jf. bemærkningerne til lovforslag L 21 af 3. oktober 1991, spalte 5, hvori det er anført, at artiklen i det væsentlige er identisk med OECD's modeloverenskomsts art. 7, stk. 2; Søren Næsborg Jensen: EU-Selskabsskatteret, 1997, s. 353; Luc Hinnekens i EC Tax Review 1995, 202, særligt s. 221; samme i EC Tax Review 1998, 247, særligt s. 251.

98 Jf. herved også Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 356 f., der har antaget, at retskildeværdien af udtalelser fra rådgivende udvalg over for Landsskatteretten og domstolene må anses for beskeden.

99 Jf. om EF-domstolens fortolkning: Claus Gulmann og Karsten Hagel-Sørensen: EU-ret, 3. udg., 1995, s. 158 ff.; Karsten Engsig Sørensen og Poul Runge Nielsen: EU-markedsret, 1996, s. 108 ff.; Hjalte Rasmussen: EU-ret i kontekst, 3. udg., 1998, s. 392 ff.

kan (i visse tilfælde: skal) stille præjudicielle spørgsmål til EF-domstolen, når der i en konkret sag er opstået et tvivlsspørgsmål vedrørende fortolkningen af en fællesskabsretlig regel. *Landsskatteretten* må formentligt anses for en ret i denne sammenhæng.¹⁰⁰ Derimod er skatteministeriet eller skattemyndighederne i øvrigt ikke berettiget til at stille præjudicielle spørgsmål til EF-domstolen. Skatteministeriet mv. kan naturligvis anmode Kommissionen om dens fortolkning af en konkret EU-retlig regel,¹⁰¹ men en sådan responderende udtalelse fra Kommissionen har ikke nogen bindende virkning.

I enkelte tilfælde har Kommissionen også i sager om direkte skatter benyttet sig af muligheden for at anlægge sag ved EF-domstolen mod enkeltstater, jf. art. 169 (nu: art. 226).¹⁰² I de seneste år har Kommissionen dog været noget tilbageholdende hermed.

17.1 EF-traktatens begrænsning af direkte skatter

17.1.1 EF-traktatens art. 220, 2. led (nu: art. 293, 2. led)

EF-traktatens art. 220, 2. led (nu: art. 293, 2. led) tager bl.a. sigte på ophævelse af dobbeltbeskatning. Ifølge bestemmelsen "... indleder [medlemsstaterne] i det omfang, det er nødvendigt, indbyrdes forhandlinger for til fordel for deres statsborgere at sikre ... afskaffelse af dobbeltbeskatning inden for Fællesskabet." Bestemmelsen giver medlemsstaterne særskilt hjemmel til at indgå multilaterale overenskomster og er hidtil anvendt som grundlag for indgåelsen af den ovenfor omtalte voldgiftskonvention. Derimod pålægger bestemmelsen næppe de enkelte medlemsstater en *pligt* til at indgå dobbeltbeskatningsoverenskomster med samtlige øvrige medlemsstater. Dette har støtte i følgende udtalelse fra EF-domstolens dom af 12. maj 1998 (*Gilby*):¹⁰³

100 Jf. Erik Hansen og Kjeld Lund-Andersen i Retssikkerhedsredegørelse 1993, udgivet af Kommunernes Landsforening og Foreningen af Danske Skatteankenævn, s. 27 ff., særligt s. 28.

101 Jf. som et illustrerende eksempel Ligningsvejledningen (1997) S.D.1.2. og TfS 1997, 229, hvor Kommissionens fortolkning af fusionsdirektivet efter skatteministeriets anmodning dannede grundlag for en dansk praksisændring.

102 Jf. som eksempel herpå EF-domstolens dom af 28. januar 1986 (*Avoir fiscal*), sag 270/83; samt EF-domstolens dom af 26. oktober 1995 (*Kommissionen mod Luxembourg*), sag C-151/94, jf. SU 1995, 365. Som en variant heraf anlagde Kommissionen i *Bachmann*-sagen traktatbrudssag mod Belgien som supplement til den præjudicielle forespørgsel fra den belgiske domstol, jf. de to domme af 28. januar 1992, i henholdsvis sag C-204/90 (*Bachmann mod Belgien*) og sag C-300/90 (*Kommissionen mod Belgien*).

103 Jf. EF-domstolens dom af 12. maj 1998 (*Gilby*), sag C-336/96, præmis 15. Se om EF-traktatens art. 220, 2. led (nu: art. 293, 2. led); Moris Lehner i Wolfgang Gassner m.fl. (red.): *Tax Treaties and EC Law*, 1997, s. 3 ff.; Arnaud de Graaf i *EC Tax Review* 1998, 258, særligt s. 268 ff.

“Det er i Domstolens praksis (...) fastslået, at artikel 220 ikke har til formål at opstille en retsregel, der er virksom som sådan, men kun angiver rammerne for de indbyrdes forhandlinger, som medlemsstaterne skal indlede “i det omfang, det er nødvendigt”. I artiklens andet led angives det blot, at formålet med sådanne forhandlinger skal være afskaffelse af dobbeltbeskatning inden for Fællesskabet.”

Under alle omstændigheder har EF-domstolen i den nævnte dom (præmis 17) fastslået, at bestemmelsen i EF-traktatens art. 220, 2. led (nu: art. 293, 2. led) *ikke* er *umiddelbart anvendelig*. En skatteyder kan således ikke støtte ret direkte på bestemmelsen. Spørgsmålet har for Danmarks vedkommende særligt betydning i forhold til Portugal, idet den tidligere dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem de to stater ophørte med virkning fra 1. januar 1995 efter dansk opsigelse.¹⁰⁴

Selv om indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem medlemsstaterne forudsætningsvis anerkendes i EF-traktatens art. 220 (nu: art. 293), giver dette ikke i sig selv medlemsstaterne ret til at indføre regler, som strider mod EF-traktatens grundlæggende bestemmelser, bl.a. diskriminations- og restriktionsforbudet. Borgernes rettigheder i henhold til EF-traktaten kan således ikke fratages dem ved, at en medlemsstat stiller krav om gensidighed i form af en dobbeltbeskatningsoverenskomst.¹⁰⁵

17.1.2 Indledning om diskriminationsforbudet og restriktionsforbudet

Et af de mest grundlæggende principper i EU-retten er diskriminationsforbudet i forhold til statsborgere fra andre EU-stater. Det generelle diskriminationsforbud er udtrykt i EF-traktatens art. 6, stk. 1 (nu: art. 12, stk. 1) der har følgende ordlyd:

“Inden for denne Traktats anvendelsesområde og med forbehold af dennes særlige bestemmelser er al forskelsbehandling, der kan udøves på grundlag af nationaliteten, forbudt.”

Dette generelle forbud mod diskrimination suppleres af specielle diskriminationsforbud i andre af EF-traktatens bestemmelser, bl.a. art. 48 (arbejdskraftens frie bevægelighed – nu: art. 39), art. 52 (etableringsretten – nu: art. 43), og art. 59 (den frie bevægelighed for tjenesteydelser – nu: art. 49). Ofte nøjes

104 Jf. TFS 1994, 279 MIN.

105 Jf. EF-domstolens dom af 28. januar 1986 (*Avoir fiscal*), sag 270/83, præmis 26.

EF-domstolen med at henvise til diskriminationsforbudet i disse bestemmelser, således at art. 6 (nu: art. 12) ikke tillægges nogen selvstændig betydning.¹⁰⁶

Ved vurderingen af, om der foreligger et brud på EF-traktatens *diskriminationsforbud*, splitter EF-domstolen normalt prøvelsen op i *to* spørgsmål, nemlig *for det første* om der er tale om en forskelsbehandling af sammenlignelige situationer, og *for det andet* om en sådan forskelsbehandling i givet fald kan retfærdiggøres af saglige hensyn. Det kan udledes af EF-domstolens praksis, at det er vanskeligt at retfærdiggøre en forskelsbehandling, når det først er slået fast, at der foreligger sammenlignelige situationer. De saglige hensyn må med andre ord være af en betydelig styrke.

Ud over et diskriminationsforbud indeholder især art. 59 (nu: art. 49) og (i et vist omfang) art. 48 og 52 (nu: art. 39 og 43) et *restriktionsforbud*, dvs. et forbud mod at opstille hindringer (restriktioner) for udøvelsen af den frie bevægelighed. Endvidere er bestemmelserne i art. 30 ff. (den frie bevægelighed for varer – nu: art. 28 ff.) og art. 73 B (kapitalens frie bevægelighed – nu: art. 56) udformet som restriktionsforbud. Et restriktionsforbud kan som udgangspunkt “ramme” flere nationale skatteregler end et diskriminationsforbud, idet de relevante hindringer ikke nødvendigvis behøver at indebære nogen forskelsbehandling af sammenlignelige situationer. Ved restriktionsprøvelsen skal det ifølge EF-domstolens praksis først vurderes, om der er tale om en beskatning mv., som kan virke *hindrende* for udøvelsen af *den frie bevægelighed*. Såfremt dette er tilfældet, skal det undersøges, om hindringen kan retfærdiggøres af *almene hensyn*. I modsætning til de saglige hensyn, der ved diskriminationsprøvelsen kan retfærdiggøre en forskelsbehandling af sammenlignelige situationer, er der ved restriktionsprøvelsen betydeligt flere almene hensyn, som i princippet kan retfærdiggøre en hindring. I relation til nationale skatteregler vil det derfor ofte være restriktionsprøvelsens yderligere krav om, at de nationale skatteregler mv. skal være *proportionale*, som reelt er det centrale.

Grænsen mellem diskriminationsforbudet og restriktionsforbudet er *flydende*. Dette skyldes særligt, at EF-domstolen på den *ene* side ved fastlæggelsen af diskriminationsforbudets rækkevidde har gjort udstrakt brug af synspunktet om skjult forskelsbehandling, mens der ved restriktionsprøvelsen på den *anden* side lægges vægt på, om de nationale regler rammer grænseoverskridende transaktioner særligt hårdt, jf. nedenfor kapitel 17.2.2.2 (s. 720 ff.).

106 Jf. eksempelvis (vedrørende EF-traktatens art. 52 – nu: art. 43) EF-domstolens dom af 26. januar 1993 (*Werner*), sag C-112/91, præmis 20. Se herom Karsten Engsig Sørensen og Poul Runge Nielsen: EU- markedsret, 1996, s. 147 ff.

De ovenfor nævnte bestemmelser i EF-traktaten er alle af EF-domstolen erklæret for *umiddelbart anvendelige*, hvorfor borgerne uden særlige foranstaltninger kan påberåbe sig bestemmelserne over for skattemyndighederne ved de nationale domstole.¹⁰⁷

I forhold til indkomstopgørelsen for et fast driftssted er det i særlig grad *art. 52 (nu: art. 43)* om *etableringsretten*, som har interesse. Øvrige bestemmelser, som vil kunne få betydning i forhold til indkomstopgørelsen for et fast driftssted, omfatter bl.a. *art. 73 B (nu: art. 56)* om *kapitalens* frie bevægelighed og *art. 59 (nu: art. 49)* om den frie bevægelighed for *tjenesteydelser*.

Bestemmelsen i *art. 73 B (nu: art. 56)* er formuleret som et *restriktionsforbud* og tilsigter således også at ramme hindringer for den frie bevægelighed af *betalinger* og *kapitalbevægelser*, som ikke er diskriminerende. Beskyttelsen gælder både i oprindelsesstaten og i den stat, hvor betalingen eller kapitaloverførelsen har fundet sted.

Inden for skatteretten tillægges sondringer efter investeringsgodets eller investors placering ofte afgørende betydning. På denne baggrund kan bestemmelsen i EF-traktatens *art. 73 D (nu: art. 58)* muligvis få stor betydning. Ifølge *art. 73 D (nu: art. 58)* griber *art. 73 B (nu: art. 56)* ikke ind i medlemsstaternes ret til bl.a. "... at anvende relevante bestemmelser i deres skattelovgivning, som sondrer imellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til deres bopælssted eller med hensyn til det sted, hvor deres kapital er investeret", jf. *art. 73 D, litra a (nu: art. 58, litra a)*.

EF-domstolen har endnu ikke taget stilling til rækkevidden af undtagelsesbestemmelsen i *art. 73 D (nu: art. 58)* på det skatteretlige område. Det må formentligt antages, at rækkevidden i forhold til den vidtgående ordlyd vil blive indskrænket dels af EF-domstolens almindelige tendens til at fortolke undtagelsesbestemmelser, som begrænser den frie bevægelighed, indskrænkende, dels af bestemmelsen i *art. 73 D, stk. 3 (nu: art. 58, stk. 3)* hvorefter de nationale foranstaltninger, der er nævnt i *art. 73 D, stk. 1 og 2 (nu: art. 58, stk. 1 og 2)* ikke må "... udgøre et middel til vilkårlig forskelsbehandling

107 Tidligere var EF-traktatens bestemmelser om kapitalens frie bevægelighed ikke umiddelbart anvendelige, jf. herom Karsten Engsig Sørensen og Poul Runge Nielsen: EU-markedsret, 1996, s. 521 ff. Efter revideringen ved Maastricht-traktaten, som trådte i kraft 1. november 1993, er de nye bestemmelser om kapitalens frie bevægelighed i EF-traktatens *art. 73 B ff. (nu: art. 56 ff.)* erklæret umiddelbart anvendelige i EF-domstolens dom af 14. december 1995 (*Sanz de Lera m.fl.*), forenede sager 163/94, 165/94 og 250/94.

eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital og betalinger, som defineret i art. 73 B".¹⁰⁸

Ofte vil en mulig overtrædelse af art. 73 B (nu: art. 56) også kunne indebære en overtrædelse efter en af de *øvrige* bestemmelser om fri bevægelighed. Det har her stor praktisk betydning, at EF-domstolen ikke er vejet tilbage fra at fastslå, at nationale regler har været i strid med EF-traktatens øvrige bestemmelser om fri bevægelighed uafhængigt af, om de nationale regler (også) har været i strid med bestemmelserne om kapitalens frie bevægelighed.¹⁰⁹

EF-traktatens art. 59 (nu: art. 49) om den frie bevægelighed for *tjenesteydelser* indeholder ifølge EF-domstolens faste praksis et *restriktionsforbud*. Beskyttelsen efter denne bestemmelse har traditionelt været mere vidtrækkende end beskyttelsen efter art. 52 (nu: art. 43) om etableringsretten. Baggrunden for denne videregående beskyttelse af tjenesteydelser er, at en tjenesteyder bevarer sit permanente tilhørsforhold til oprindelsesstaten. Det er derfor vanskeligere for ham at indrette sig efter reglerne i den anden stat, end det er for en person, som etablerer sig i denne stat.

Normalt vil en fysisk person eller et selskab, som har et fast driftssted i en anden EU- medlemsstat, være beskyttet af EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43), som bl.a. omhandler sekundær etablering ved oprettelsen af filialer, og ikke af art. 59 (nu: art. 49). Der er dog undtagelser hertil. Ved afgrænsningen mellem de to bestemmelser har EF-domstolen i sin praksis fundet EF-traktatens art. 59 (nu: art. 49) anvendelig, når den erhvervsmæssige aktivitet udøves i en *tidsmæssigt afgrænset periode*, som ikke nødvendigvis behøver være af kort varighed. Som eksempel herpå kan nævnes, at bl.a. tidsmæssigt afgrænsede entrepriser i almindelighed anses for tjenesteydelser omfattet af art. 59 (nu: art. 49).¹¹⁰ Dette gæl-

108 For en diskussion af betydningen af art. 73 D (nu: art. 58) for kapitalens frie bevægelighed inden for det skatteretlige område kan henvises til Karsten Engsig Sørensen og Poul Runge Nielsen: EU-markedsret, 1996, s. 531 ff; Karsten Engsig Sørensen i RR 1996, nr. 7, s. 25 ff.; Kristina Ståhl: Aktiebeskatning och Fria Kapitalrörelser, Uppsala, 1996, s. 198 ff.

109 Jf. bl.a. EF-domstolens dom af 14. november 1995 (*Svensson og Gustavsson*), sag C-484/93, om de tidligere regler om kapitalens frie bevægelighed; og EF-domstolens dom af 28. april 1998 (*Safir*), sag C-118/96. I sidstnævnte dom fandt EF-domstolen det ikke nødvendigt at tage stilling til, om det svenske pålæg af præmieskat (også) var i strid med EF-traktatens art. 73 B (nu: art. 56), idet præmieskatten under alle omstændigheder var i strid med art. 59 (nu: art. 49) (præmis 35).

110 Jf. EF-domstolens dom af 27. marts 1990 (*Rush Portuguesa*), sag C-113/89. Se om afgrænsningen mellem art. 52 og 59 (nu: art. 43 og 49) Poul Runge Nielsen og Karsten Engsig Sørensen: EU-markedsret, 1996, s. 439 ff, særligt s. 465 ff; Claus Gulmann og Karsten Hagel-Sørensen: EU-ret, 3. udg., 1995, s. 396.

der uafhængigt af, om en konkret entreprise i skatteretlig henseende opfylder betingelserne for et fast driftssted, jf. art. 5, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst, og KSL § 2, stk. 1, litra d, 6. punktum, og SEL § 2, stk 1, litra a, 6. punktum.

Under hensyn til, at det normalt vil være bestemmelsen i *art. 52 (nu: art. 43)* om *etableringsretten*, som beskytter en erhvervsmæssig aktivitet gennem et fast driftssted, vil analysen i det følgende koncentrere sig om rækkevidden af denne bestemmelse. I analysen vil der blive sondret mellem forholdene i værtsstaten og forholdene i oprindelsesstaten. I en situation, hvor en fysisk person eller et selskab fra en medlemsstat driver erhvervsvirksomhed fra et fast driftssted i en anden medlemsstat, vil driftsstatsstaten være værtsstaten, mens domicillandet vil være oprindelsesstaten.

17.2 Beskyttelsen i værtsstaten

Sager om EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43) er i EF-domstolens praksis først og fremmest blevet løst ud fra det EU-retlige diskriminationsforbud. Det er derfor naturligt at lade undersøgelsen tage sit udgangspunkt heri. Betydningen af restriktionsforbudet undersøges nedenfor kapitel 17.2.2 (s. 717 ff.).

17.2.1 Diskriminationsforbudet i værtsstaten

Det er kernen i det EU-retlige diskriminationsforbud, at statsborgere fra andre EU-stater ikke som følge af statsborgerskab må stilles ringere end indenlandske statsborgere.

En forskelsbehandling til ugunst for udenlandske statsborgere vil stride mod EU-retten, hvis forskelsbehandlingen alene er begrundet i forskelle i statsborgerskab. I praksis vil diskriminationen over for udenlandske statsborgere imidlertid sjældent blive praktiseret således, at statsborgerskab direkte angives som begrundelse for forskelsbehandlingen. Det er derfor af stor praktisk betydning, at EF-domstolen i sin retspraksis har fastslået, at også enhver form for *skjult diskrimination* begrundet i nationaliteten, som ved anvendelsen af andre kriterier reelt fører til samme resultat, er omfattet af diskriminationsforbudet.

Det skal først afgøres, om de opstillede kriterier reelt stiller udenlandske statsborgere ringere end egne statsborgere i en sammenlignelig situation. Såfremt dette er tilfældet, skal det afgøres, om der er en saglig grund for anvendelsen af kriterierne, som kan retfærdiggøre forskelsbehandlingen.

Det er i den internationale skatteretlige teori omdiskuteret, om der i EU-retten gælder et *mest begunstigelses-princip* (*most favoured nation principle*), som kan finde an-

vendelse i forhold til direkte skatter. Kernen i et sådant princip vil i givet fald være, at en medlemsstat (A) ikke kan behandle en statsborger fra stat (B) dårligere end en statsborger fra stat (C). Når diskussionen i særlig grad har været ført i den skatteretlige teori, skyldes det, at de bilaterale dobbeltbeskatningsoverenskomster, selv om OECD's modeloverenskomst normalt er anvendt som paradigma, ofte angiver forskellige løsninger af detailspørgsmål. Det må således forudses, at hele systemet med bilaterale dobbeltbeskatningsoverenskomster vil bryde sammen, såfremt EF-domstolen måtte fastslå, at der gælder et mest begunstigelses-princip. På baggrund af den respekt, EF-domstolen i flere afgørelser har vist for dobbeltbeskatningsoverenskomsternes fordeling af beskatningsretten, må det anses for tvivlsomt, om EF-domstolen vil finde det formålstjenligt at statuere, at der gælder et sådant princip.¹¹¹

Netop i relation til indkomstopgørelsen for et fast driftssted ville konsekvenserne af et mest begunstigelses-princip dog have en begrænset rækkevidde, idet de fleste overenskomster indeholder bestemmelser svarende til art. 7 i OECD's modeloverenskomst.

17.2.1.1 Forskelsbehandling af sammenlignelige situationer

De hidtidige afgørelser om diskriminationsforbudets anvendelse i sager om direkte skatter kan inddeles i *to* grupper. I de afgørelser, som indgår i den *ene* gruppe, har sondringen mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende været central, mens den *anden* gruppe omfatter afgørelser, som vedrører de skattemæssige konsekvenser ved til- og fraflytning.¹¹² Med henblik på diskussionen om betydningen af diskriminationsforbudet for opgørelsen af et fast driftssteds indkomst er det sondringen mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende, som særligt er af interesse.

Nedenfor undersøges først udviklingen i EF-domstolens praksis om, hvorvidt hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skal anses at være i en

111 Jf. bl.a. dom af 11. august 1995 (*Wielockx*), sag C-80/94, præmis 24 f.; dom af 12. maj 1998 (*Gilly*), sag C- 336/96, præmis 31 ff. Se til støtte for synspunktet om, at der ikke gælder et mest begunstigelses princip Søren Næsborg Jensen: EU-Selskabsskatteret, 1997, s. 76 ff.; Luc Hinnekens i EC Tax Review 1995, 202, særligt s. 209 ff.; Eric Klemmeren i EC Tax Review 1997, 146; Klaus Vogel i EC Tax Review 1998, 150; Niels Winther-Sørensen i RR 1996, nr. 7, s. 19 ff., særligt s. 21 ff.; men anderledes Albert Rädler i EC Tax Review 1995, 66; Josef Schuch i Wolfgang Gassner m.fl. (red.): Tax Treaties and EC Law, 1997, s. 87 ff.

112 Jf. som repræsentanter for sidstnævnte gruppe EF-domstolens dom af 8. maj 1990 (*Biehl*), sag C-175/88; EF-domstolens dom 28. januar 1992 (*Bachmann*), sag C-204/90; EF-domstolens dom af 28. januar 1992 (*Kommissionen mod Belgien*), sag C-300/90; EF-domstolens dom af 26. oktober 1995 (*Kommissionen mod Luxembourg*), sag C-151/94.

sammenlignelig situation, og dernæst nedenfor kapitel 17.2.1.1.2 (s. 702 ff.), om der gælder nogen forskel mellem bedømmelsen af fysiske personer og selskaber.

17.2.1.1.1 Sammenlignelighed mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende

Sondringen mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende, herunder sondringen mellem fuldt og begrænset skattepligtige, er grundlæggende i den internationale skatteret. Ud fra en EU-retlig synsvinkel vil sondringen mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende imidlertid kunne være udtryk for en *skjult forskelsbehandling* af udenlandske statsborgere, da det typisk vil være statsborgere fra *andre* stater, som i skattemæssig henseende betragtes som ikke-hjemmehørende. Spørgsmålet om, hvorvidt hjemmehørende og ikke-hjemmehørende befinder sig i en sammenlignelig situation, er vigtigt, da det ikke er i strid med diskriminationsforbudet at behandle forskellige situationer forskelligt.

En analyse af EF-domstolens praksis viser, at EF-domstolen har haft vanskeligt ved at nå frem til en klar holdning til, hvorledes denne konflikt mellem de grundlæggende skatteretlige og EU-retlige principper skal løses. Den første centrale afgørelse fra EF-domstolen var dom af 28. januar 1986 (*Avoir fiscal*).¹¹³

EF-domstolen skulle i sagen tage stilling til, om en fransk filial af et forsikrings-selskab med hjemsted i en anden medlemsstat var berettiget til *skattegodtgørelse* (*avoir fiscal*), når filialen modtog udbytte fra franske selskaber svarende til, hvad et i Frankrig hjemmehørende forsikringsselskab var berettiget til. EF-domstolen udtalte (præmis 18), at den i EF-traktatens art. 52, jf. art. 58 (nu: art. 43, jf. art. 48) sikrede ret for selskaber i en anden medlemsstat til at udøve virksomhed gennem en filial ville blive *indholdsløs*, såfremt en medlemsstat frit kunne gennemføre en forskellig beskatning alene på grund af, at et selskab har hjemsted i en anden medlemsstat. Endvidere udtalte EF-domstolen (præmis 19):

“Selv om det ikke helt kan udelukkes, at en sontring på grundlag af et selskabs hjemsted, eller en sontring på grundlag af en fysisk persons bopæl under visse betingelser kan være berettiget inden for det skatteretlige område, bemærkes med hensyn til den foreliggende sag, at der for så vidt angår fastlæggelsen af skattegrundlaget med henblik på opgørelsen af selskabsskat ikke i fransk skatteret sondres mellem selskaber med hjemsted i Frankrig og filialer og agenturer i Frankrig af selskaber med hjemsted i udlandet.”

¹¹³ Jf. EF-domstolens dom af 28. januar 1986 (*Avoir fiscal*), sag 270/83. Sagen var anlagt af Kommissionen mod Frankrig.

Da forskelsbehandlingen af udenlandske selskabers filialer ifølge EF-domstolen ikke kunne begrundes objektivt, var de franske regler i strid med diskriminationsforbudet, jf. EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43).¹¹⁴

Ifølge formuleringen af denne præmis synes det at være *hovedreglen*, at der er *sammenlignelighed* mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende, hvorfor ikke-hjemmehørende som hovedregel ikke kan behandles dårligere end hjemmehørende. En sådan hovedregel blev også lagt til grund i EF-domstolens dom af 13. juli 1993 (*Commerzbank*). I denne dom statuerede EF-domstolen, at det var i strid med diskriminationsforbudet i EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43) at nægte *Commerzbank A/G's* engelske filial et tillæg til overskydende skat med henvisning til, at *Commerzbank* ikke var hjemmehørende i England.¹¹⁵

Nogle år senere, i dom af 14. februar 1995 (*Schumacker*), udtalte EF-domstolen imidlertid, at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende som udgangspunkt *ikke* befinder sig i en sammenlignelig situation.¹¹⁶

Sagen omhandlede en i Belgien bosiddende belgisk statsborger (*Roland Schumacker*), som arbejdede i Tyskland og var begrænset skattepligtig af sin lønindkomst dér. Spørgsmålet var, om han i Tyskland var berettiget til tilsvarende skattemæssige begunstigelser vedrørende sine personlige og familiemæssige forhold, som hvis han havde været underkastet fuld skattepligt. Disse fordele bestod bl.a. i forskellige fradrag og lavere skattesatser.¹¹⁷

EF-domstolen udtalte (præmis 28 f.), at der er fare for, at bestemmelser, som kun tildeler fuldt skattepligtige skattemæssige fordele, vil kunne indebære en skjult (indirekte) forskelsbehandling på grundlag af nationalitet. I præmis 30-31 udtaltes imidlertid:

“30. Endvidere bemærkes, at forskelsbehandling efter fast retspraksis kun kan bestå i, at der på sammenlignelige situationer anvendes forskellige bestemmelser, eller at den samme bestemmelse anvendes på forskellige situationer.

31. Med hensyn til direkte skatter er situationen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende som udgangspunkt ikke sammenlignelig.”

114 Derimod sikrer art. 24, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst næppe, at et fast driftssted kan gøre krav på skattegodtgørelse i en tilsvarende sag, jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 24, punkt 42, og ovenfor kapitel 16.2.2.5 (s. 681 f.).

115 Jf. EF-domstolens dom af 13. juli 1993 (*Commerzbank*), sag C-330/91, præmis 13 ff. Se som udtryk for samme hovedregel EF-domstolens dom af 12. april 1994 (*Halliburton Services*), sag C-1/93, præmis 15 ff.

116 Jf. EF-domstolens dom af 14. februar 1995 (*Schumacker*), sag C-279/93.

117 Dobbeltbeskatningsoverenskomsternes diskriminationsforbud i art. 24 forhindrer ikke, at en overenskomststat kun indrømmer sådanne fordele til fuldt skattepligtige personer, jf. ovenfor kapitel 16.2.2.2 (s. 674 f.).

Herefter konkluderede EF-domstolen (præmis 35), at art. 48 (nu: art. 39) som udgangspunkt *ikke* er til hinder for, at en medlemsstat anvender en bestemmelse, hvorefter en ikke-hjemmehørende, som har lønnet arbejde i denne stat, beskattes hårdere af sin indkomst end en hjemmehørende, som har et tilsvarende arbejde.

Når EF-domstolen alligevel nåede frem til, at *Schumacker* i den konkrete sag skulle have samme skattemæssige fordele som fuldt skattepligtige, var begrundelsen, at *domicillandet* Belgien ikke kunne indrømme ham samme skattemæssige begunstigelser som følge af personlige og familiemæssige forhold. Dette skyldtes, at han oppebar hele sin indkomst fra Tyskland, samt at der på grund af den tysk-belgiske dobbeltbeskatningsoverenskomst (lempelsesmetode: eksemption med progressionsforbehold) ikke kom nogen indkomst til beskatning i Belgien. *Konkret* var den ikke-hjemmehørende *Schumackers* situation således sammenlignelig med situationen for personer, der var hjemmehørende i Tyskland.¹¹⁸

I en senere dom fra 1998 (*Gilly*) har EF-domstolen kommenteret synspunktet fra *Schumacker*-dommen om, at det er *domicillandet*, der som udgangspunkt skal yde skattemæssige fordele som følge af personlige og familiemæssige fordele.¹¹⁹ EF-domstolen udtalte i *Gilly*-dommen, at overenskomstens kildeland (arbejdslandet) Tyskland med rette havde afslået at yde skattemæssige begunstigelser for personlige og familiemæssige forhold. Som begrundelse herfor anførte EF-domstolen, at *fru Gilly* havde krav på skattemæssige fordele i *domicillandet* (Frankrig), idet hendes indkomst fra Tyskland skulle medregnes i grundlaget for indkomstbeskatningen i Frankrig. Dommens præmisser kan læses således, at EF-domstolen herved sondrede mellem den situation, hvor *domicillandet* skal lempe efter eksemptionsmetoden – *gammel* metode (som i *Schumacker*-dommen og den nedenfor omtalte *Wielockx*-dom) og eksemptionsmetoden – *ny* metode (som i *Gilly*-sagen, jf. herved dommens præmis 8). En sådan sondring kan vanskeligt forsvares som en generel regel,¹²⁰ idet den beregnede

118 *Schumacker*-dommen førte til, at det i samtlige EU-medlemsstater var nødvendigt at ændre reglerne for beskatningen af begrænset skattepligtige, jf. for dansk rets vedkommende kildeskattelovens kapitel 1 A om grænsegængere, der blev indført ved lov nr. 1095 af 20. december 1995.

119 Jf. EF-domstolens dom af 12. maj 1998 (*Gilly*), sag C-336/96, præmis 49 f.

120 Jf. John F. Avery Jones i *European Taxation* 1999, 2. Se ligeledes kritisk over for EF-domstolens præmisser Klaus Eicker i *European Taxation* 1998, 322; Klaus Vogel i *EC Tax Review* 1998, 150. Klaus Vogel har i.c. bygget sin argumentation på den forkerte forudsætning, at der var tale om almindelig credit-lempelse (og ikke eksemptions-lempelse efter *ny* metode), men da den tyske beskatning i sagen var højere end den franske skat, ville det under alle omstændigheder også efter en almindelig creditmetode være eksemptionselementet, som ville danne den øvre grænse for lempelsen. Se om lempelsesmetoderne ovenfor kapitel 4.2.3 (s. 122 ff.).

skat til domicillandet normalt bliver den samme, hvilket også ville være tilfældet i forhold til *fru Gilly*.¹²¹ Det kan i øvrigt give anledning til undren, at EF-domstolen herved tog stilling til *fru Gilly's* forhold til Tyskland, idet sagen var anlagt mod Frankrig.

Schumacker-dommen vedrørte bestemmelsen i EF-traktatens art. 48 (nu: art. 39) om arbejdskraftens fri bevægelighed. I en vedrørende spørgsmålet om sammenlignelighed parallel sag slog EF-domstolen kort tid efter i dom af 11. august 1995 (*Wielockx*) fast, at samme hovedregel og samme undtagelse også fandt anvendelse i forhold til *erhvervsdrivende*, jf. EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43).¹²² Som begrundelse for hovedreglen om, at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende ikke befinder sig i en sammenlignelig situation, blev det med henvisning til *Schumacker*-dommens præmis 31 ff. præciseret, at "... der er tale om objektive forskelle for så vidt angår både indtægtskilde, vedkommendes skatteevne samt personlige og familiemæssige forhold" (præmis 18).

Ved dom af 27. juni 1996 (*Asscher*) henviste EF-domstolen formelt til hovedreglen om manglende sammenlignelighed mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende, som var udtalt i *Schumacker*- og *Wielockx*-dommene.¹²³ En nærmere analyse af dommen viser imidlertid, at der kan argumenteres for, at EF-domstolen i realiteten tog det *modsatte* udgangspunkt (svarende til udgangspunktet i *Avoir fiscal*-dommen).

Sagens hovedperson *P. H. Asscher* var hjemmehørende i Belgien og erhvervede indkomst fra både Holland og Belgien. Problemet i sagen var, at han som begrænset skattepligtig i Holland blev beskattet med en højere skattesats dér (25 pct. af indkomst på første trin) end fuldt skattepligtige (13 pct. af indkomst på første trin).

EF-domstolen udtalte indledningsvis, at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende som udgangspunkt ikke befinder sig i en sammenlignelig situation. Som undtagelse til dette udgangspunkt kunne EF-domstolen ikke som i *Schumacker*- og *Wielockx*-dommene argumentere med, at *Asscher* erhvervede hele eller næsten hele sin indkomst fra kildelandet Holland. Alligevel fandt EF-domstolen, at *Asscher* befandt sig i en med fuldt skattepligtige sammenlignelig situation. EF-domstolen henviste herved til to forhold. *For det første* anførtes det, at begrænset skattepligtige beskattes med en højere skattesats på første skalatrin (25 pct. i ste-

121 Jf. generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomers forslag til afgørelse af 20. november 1997, punkt 65; John F. Avery Jones i *European Taxation* 1999, 2, særligt s. 3.

122 Jf. EF-domstolens dom af 11. august 1995 (*Wielockx*), sag C-80/94, jf. SU 1995,296.

123 Jf. EF-domstolens dom af 27. juni 1996 (*Asscher*), sag C-107/94.

det for 13 pct.). *Før det andet* anførtes det, at hensynet til progressionsbeskatningen ikke medførte, at *Asscher* ikke befandt sig i en med fuldt skattepligtige sammenlignelig situation, jf. henholdsvis præmis 45 og præmis 46-48.

EF-domstolens argumentation synes *kritisabel*. EF-domstolen skulle argumentere for, at der på trods af et udgangspunkt om manglende sammenlignelighed alligevel var tale om sammenlignelige situationer. Det *første* argument om den højere skattesats fortæller blot, at de begrænset og fuldt skattepligtige behandles *forskelligt*, men ikke at de befinder sig i en sammenlignelig situation. Heller ikke det *andet* argument (afvisningen af hensynet til progressionsbeskatningen) kan logisk forklare, at der i sagen forelå en sammenlignelig situation. Hensynet til en progressiv beskatning kunne alene fremføres til støtte for *den hollandske regerings* påstand om, at beskatningen ikke var i strid med det EU-retlige diskriminationsforbud; en afvisning af at tillægge dette hensyn betydning burde logisk set føre til, at man faldt tilbage på hovedreglen om manglende sammenlignelighed.¹²⁴

EF-domstolens argumentationsform kan *illustreres* på følgende måde: Der skal foretages et valg mellem løsning A og løsning B. Hovedreglen er A (ikke sammenlignelige situationer). Der fremføres et yderligere argument til støtte for A (hensynet til progressionsbeskatningen), hvilket argument imidlertid afvises. Herefter burde man vel logisk set falde tilbage på hovedreglen A. Men i *Asscher*-dommen valgte EF-domstolen løsning B (dvs. at der var tale om sammenlignelige situationer).

Efter *Asscher*-dommen kan det i høj grad diskuteres, om hovedreglen om manglende sammenlignelighed mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende reelt er forladt.¹²⁵

Den senere dom af 15. maj 1997 (*Futura Participations*) kan dog muligvis opfattes som en reaktion på *Asscher*-dommens argumentationsform.¹²⁶ I dommen underkendte EF-domstolen ikke de nationale regler om krav til regnskabsføring mv. ud fra det EU-retlige diskriminationsforbud (således som generaladvokaten havde indstillet i sit forslag til afgørelse), men derimod ud fra det EU-retlige *restriktionsforbud* med hjemmel i EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43) (præmis 23 ff.). Ved at argumentere ud fra restriktionsforbudet undgik EF-domstolen her-

124 Se for en diskussion af hensynet til progressionsbeskatningen nedenfor kapitel 17.2.1.2.2 (s. 710 ff.).

125 Jf. Martin Jann i Wolfgang Gassner m.fl. (red.): *Tax Treaties and EC Law*, 1997, s. 35 ff., særligt s. 54, der anfører, at EF-domstolens praksis ikke skal forstås således, at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende som udgangspunkt ikke kan sammenlignes.

126 Jf. EF-domstolens dom af 15. maj 1997 (*Futura Participations*), sag C-250/95, jf. om dommen nedenfor kapitel 17.2.2.1 (s. 718 ff.).

ved at skulle “finde på” endnu en undtagelse til hovedreglen om manglende sammenlignelighed mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende. Fremtidige afgørelser fra EF-domstolen vil vise, om *Futura Participations*-dommen er første skridt på vejen mod en ny praksis, hvor EF-domstolen i højere grad vil argumentere ud fra et restriktionsforbud i stedet for (som i *Asscher*-dommen) et diskriminationsforbud, når det er tvivlsomt, om der er tale om en forskellig behandling af sammenlignelige situationer. Se herom nedenfor kapitel 17.2.2 (s. 171 ff.).

Endvidere udtalte EF-domstolen i *Futura Participations*-dommen, at det ikke indebar “... en åbenlys eller skjult forskelsbehandling i strid med traktaten”, at Luxembourg i overensstemmelse med det skatteretlige *territorialprincip* havde nægtet at tage hensyn til det udenlandske selskabs hovedkontors underskud ved opgørelsen af indkomsten for den luxembourgske filial (præmis 18-22). Argumentationen må forstås således, at sammenligneligheden mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende ikke skulle udstrækkes til at omfatte den indkomst, som ikke havde nogen tilknytning til Luxembourg.

Analysen af EF-domstolens praksis inden for området for direkte skatter viser, at EF-domstolen i sin beskrivelse af, hvornår der foreligger sammenlignelighed mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende *ikke* har fulgt nogen *klar* linje. I *Avoir fiscal*-dommen og *Commerzbank*-dommen anså EF-domstolen ikke spørgsmålet om sammenlignelighed som det centrale problem. Siden *Schumacker*-dommen fra 1995 har EF-domstolen ganske vist udtalt, at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende som udgangspunkt ikke befinder sig i en sammenlignelig situation, men EF-domstolen har på den anden side ikke været tilbage fra konkret at statuere sammenlignelighed. Der er således ingen tvivl om, at der i vurderingen af, om der er tale om sammenlignelige situationer, under alle omstændigheder må foretages en undersøgelse af de *konkrete* forhold.¹²⁷

Det centrale i EF-domstolens vurdering synes at have været, om de skattemæssige byrder, som særligt har ramt ikke-hjemmehørende, har været en direkte og acceptabel *konsekvens* af den skatteretlige sondring mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende. *Wielockx*-dommens ovenfor citerede begrundelse for hovedreglen¹²⁸ kan således anskues som en angivelse af hovedreglens anvendelsesområde: Kun når der på grund af den skatteretlige

127 Jf. Carl Otto Lenz i EC Tax Review 1997, 80, særligt s. 85.

128 Jf. EF-domstolens dom af 11. august 1995 (*Wielockx*), sag C-80/94, præmis 18: “... der er tale om objektive forskelle for så vidt angår både indtægtskilde, vedkommendes skatteevne samt personlige og familiemæssige forhold”, gentaget i EF-domstolens dom af 27. juni 1996 (*Asscher*), sag C-107/94, præmis 41.

sondring mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende er tale om objektive forskelle for så vidt angår *indtægtskilde*, vedkommendes *skatteevne* eller *personlige og familiemæssige forhold*, er hjemmehørende og ikke-hjemmehørende som udgangspunkt *ikke* i en sammenlignelig situation.

Som antydnet ovenfor vil den hidtidige praksis fra EF-domstolen i virkeligheden bedre kunne udtrykkes ved at anføre den *modsatte* hovedregel:¹²⁹ Hjemmehørende og ikke-hjemmehørende finder sig i en sammenlignelig situation, med mindre der er særlige forhold vedrørende indtægtskilde, vedkommendes skatteevne eller personlige og familiemæssige forhold, som er begrundet i den skatteretlige sondring mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende.

I *Avoir fiscal*-dommen fra 1986 og *Commerzbank*-dommen fra 1993 argumenterede EF-domstolen direkte ud fra en sådan *modsat* hovedregel. *Resultatet* (men ikke EF-domstolens formelle begrundelse i præmisserne) i *Schumacker*-dommen, *Wielockx*-dommen og *Asscher*-dommen lader sig endvidere forklare ud fra en sådan hovedregel.

Som undtagelser til denne *modsatte* hovedregel om, at der som udgangspunkt er sammenlignelighed mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende, gælder bl.a. skattemæssige begunstigelser for personlige og familiemæssige forhold, som normalt ydes i domicillandet. Denne undtagelse finder dog ikke anvendelse i tilfælde, hvor en ikke-hjemmehørende er afskåret fra at få sådanne skattemæssige begunstigelser i sit domicilland under hensyn til, at han erhverver hele eller næsten hele sin indkomst fra kildelandet, jf. *Schumacker*-dommen og *Wielockx*-dommen. En anden undtagelse er det forhold, at ikke-hjemmehørende under hensyn til territorialprincippet ikke kan fratrække underskud, som ikke har en tilknytning til kildelandet, jf. *Futura Participations*-dommen.

17.2.1.1.2 Fysiske personer contra selskaber

I medfør af art. 58 (nu: art. 48) ligestilles "... selskaber, som er oprettet i overensstemmelse med en Medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for Fællesskabet" i forhold til det pågældende kapitel i EF-traktaten (dvs. i forhold til bl.a. art. 52 – nu: art. 43) med fysiske personer, der er *statsborgere* i en medlemsstat.

Et selskab, som efter de skatteretlige kriterier anses for ikke-hjemmehørende, vil efter kriterierne i art. 58 (nu: art. 48) ofte skulle sidestilles med en statsborger fra en anden medlemsstat. De *kriterier*, som lægges til grund ved

¹²⁹ Jf. Kristina Ståhl i Skattenytt 1997, 762, særligt s. 770.

den *skatteretlige* sontring mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende selskaber, svarer i vidt omfang til de kriterier, som i medfør af *EF-traktatens art. 58 (nu: art. 48)* fastlægger selskabers "nationalitet". Der vil på denne baggrund kunne argumenteres for, at det i forhold til et ikke-hjemmehørende selskab ikke er nødvendigt at ty til synspunktet om *skjult* forskelsbehandling.

En mulig konsekvens heraf kunne være, at ikke-hjemmehørende selskaber i videre omfang end ikke-hjemmehørende fysiske personer er beskyttet af det EU-retlige diskriminationsforbud efter art. 52 (nu: art. 43) f.eks. ved, at der i forhold til ikke-hjemmehørende selskaber blev slækket på eller set bort fra kravet til sammenlignelighed. *Generaladvokat Siegbart Alber* har i sit forslag til afgørelse af 19. november 1998 (*Royal Bank of Scotland inc.*) berørt dette spørgsmål.¹³⁰

Sagen drejede sig om, hvorvidt det var i strid med EF-traktatens art. 52, jf. art. 58 (nu: art. 43, jf. art. 48) at pålægge bankfilialer af udenlandske selskaber en skat på 40 pct., når indenlandske selskaber, som drev bankvirksomhed, i praksis kun blev beskattet med 35 pct. I indstillingen anførte Siegbart Alber bl.a., at uforeneligheden med EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43) i den konkrete sag var klar, idet der her var tale om en *direkte forskelsbehandling* (punkt 38). Siegbart Alber konstaterede herefter, at både Kommissionen og den franske regering, som begge støttede banken i sagen mod Grækenland, anvendte en tilsvarende argumentationsform som ved *fysiske personer*, hvorefter man først skal undersøge, om der er tale om en forskelsbehandling af sammenlignelige situationer, og derefter om denne forskelsbehandling lader sig retfærdiggøre af saglig hensyn (punkt 40 ff.). Om sontringen mellem fysiske personer og selskaber anførte Siegbart Alber særligt, at de for beskattningen af fysiske personer særlige forhold, såsom personlige og familiemæssige forhold, *ikke* gør sig gældende for beskattningen af selskaber (punkt 44).

Ved vurderingen af den konkrete problemstilling i sagen konkluderede Siegbart Alber, at græske filialer af udenlandske selskaber befinder sig i en med græske (indenlandske) selskaber sammenlignelig situation. Han lagde herved vægt på, at opgørelsen af den skattepligtige indkomst blev foretaget på samme måde (punkt 50). I forlængelse heraf udtalte han dog, at det afgørende måtte være, at end ikke den græske regering havde kunnet fremføre saglige hensyn, der ville kunne retfærdiggøre en sådan forskelsbehandling (punkt 51).

130 Jf. generaladvokat Siegbart Alber i indstilling af 19. november 1998 (*Royal Bank of Scotland*), sag C-311/97; jf. med tilslutning Anno Rainer i *Internationales Steuerrecht* 1998, 765. EF-domstolen har pr. 1. marts 1999 endnu ikke afsagt dom i sagen. Se om anvendelsen af højere skattesatser også nedenfor kapitel 17.2.1.2.2 (s. 711 f.).

Det kan på grundlag heraf konstateres, at Siegbart Alber i sin argumentation forudsatte, at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende *selskaber* som udgangspunkt befinder sig i en sammenlignelig situation, når deres indkomst i øvrigt opgøres på samme måde. Det er dog tvivlsomt, om dette reelt fører til nogen forskel. Det vil også i forhold til *fysiske personer* som udgangspunkt reelt være tale om en forskelsbehandling af sammenlignelige situationer, når indkomsten i øvrigt opgøres på samme måde.

Det vil ikke være formålstjenligt, såfremt man anlagde forskellige vurderinger i forhold til på den ene side *fysiske personer* og på den anden side *selskaber*. Det er kun få skatteregler, som tager hensyn til fysiske personers personlige og familiemæssige forhold. For en lang række skattereglers vedkommende er det *samme* hensyn, der gør sig gældende i forhold til fysiske personer og selskaber.

Når man – således som EF-domstolen gjorde det – ser bort fra sammenhængen mellem skat og sociale bidrag, ville en tilsvarende problemstilling som i *Asscher*-dommen også kunne opstå i forhold til selskaber; det forhold, at der gjaldt en højere skattesats for begrænset skattepligtige var således ikke begrundet i personlige og familiemæssige forhold.¹³¹ Omvendt ville en tilsvarende problemstilling som i den ovennævnte *Royal Bank of Scotland*-sag også principielt kunne opstå i forhold til en fysisk person.

Til støtte for synspunktet om, at der ikke skal anlægges forskellige vurderinger i forhold til fysiske personer og selskaber, kan endvidere henvises til, at EF-domstolen i den ovenfor citerede præmis 19 fra *Avoir fiscal*-dommen ikke sondrede mellem fysiske personer og selskaber.

Endelig er der ikke en fuldstændig identitet mellem kriterierne efter art. 58 (nu: art. 48) og kriterierne for skattemæssigt hjemsted, hvorfor det i forhold til nogle selskaber alligevel ville være nødvendigt at operere med synspunktet om skjult forskelsbehandling, jf. f.eks. EF-domstolen i sin dom af 13. juli 1993 (*Commerzbank*), hvori EF-domstolen anvendte synspunktet om *skjult* forskelsbehandling.¹³²

131 Jf. EF-domstolens dom af 27. juni 1996 (*Asscher*), jf. sag C-107/94. Se herom ovenfor kapitel 17.2.1.1.1. (s. 699 f.).

132 Jf. EF-domstolens dom af 13. juli 1993 (*Commerzbank*), sag C-330/91, præmis 14 f. Se også EF-domstolens dom af 12. april 1994 (*Halliburton Services*), sag C-1/93, præmis 15.

17.2.1.2 Hensyn, der kan begrunde en forskelsbehandling

Såfremt EF-domstolen først er nået frem til, at der er tale om en forskelsbehandling af sammenlignelige situationer, er det næste led i prøvelsen, om denne forskelsbehandling kan retfærdiggøres af saglige hensyn. Nedenfor vil nogle af de væsentligste hensyn, som er blevet fremført i EF-domstolens praksis, blive undersøgt nærmere. EF-domstolen har i sin praksis generelt set været *tilbageholdende* med at acceptere en forskelsbehandling, når EF-domstolen først er nået frem til, at der er tale om sammenlignelige situationer.

EF-traktaten indeholder i art. 55 og 56 (nu: art. 45 og 46) nogle traktatmæssige undtagelser til etableringsretten. Forhold, som er omfattet af disse traktatmæssige undtagelser, vil ikke være i strid med EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43), selv om der måtte være tale om en diskrimination, som isoleret set ville være i strid med art. 52 (nu: art. 43). Der kan således argumenteres for, at der heri foreligger en retlig forskel i forhold til de øvrige hensyn, f.eks. sammenhængen i beskatningsordningen, som vil kunne begrunde en forskelsbehandling af sammenlignelige situationer, hvorfor der allerede af denne årsag ikke foreligger en diskrimination, som er i strid med art. 52 (nu: art. 43).

I relation til de direkte skatter kunne man særligt overveje betydningen af EF-traktatens art. 56 (nu: art. 46). Bestemmelsen er begrundet i hensynet til den offentlige orden, den offentlige sikkerhed eller den offentlige sundhed. EF-domstolen har i sin praksis fortolket denne og andre af EF-traktatens undtagelsesbestemmelser indskrænkende og under streng iagttagelse af proportionalitetsprincippet,¹³³ og EF-domstolen har da heller ikke til dato fundet, at EF-traktatens art. 56 (nu: art. 46) har kunnet lovliggøre en diskriminerende skatteregel.

17.2.1.2.1 Ulemper og fordele (sammenhængen i beskatningsordningen)

En af de væsentligste betænkeligheder ved med hjemmel i EF-traktatens bestemmelser om den frie bevægelighed at indrømme en skatteyder skattemæssige fordele, som han ellers ikke ville være berettiget til, er, at man herved kan *forrykke sammenhængen* mellem de enkelte skatteregler. EF-domstolen anerkendte i sin dom af 28. januar 1992 (*Bachmann*) principielt, at dette hensyn er relevant ved vurderingen af, om en forskelsbehandling af en udenlandsk statsborger i en sammenlignelig situation er i strid med EU-rettens diskriminationsforbud.¹³⁴

¹³³ Jf. Poul Runge Nielsen og Karsten Engsig Sørensen: EU-markedsret, 1996, s. 454.

¹³⁴ Jf. EF-domstolens dom af 28. januar 1992 (*Bachmann*), sag C-204/90.

Sagen omhandlede den tyske statsborger *Hanns-Martin Bachmann*, som flyttede fra Tyskland til Belgien for at bo og arbejde dér. Han gjorde bl.a. gældende, at det var i strid med diskriminationsforbudet i art. 48 (nu: art. 39), når Belgien nægtede ham fradrag for *præmieindbetalinger* til tyske syge- og invalideforsikringer og til en tysk livsforsikringsordning. EF-domstolen fandt, at *Bachmann* befandt sig i en sammenlignelig situation med belgiske statsborgere, der indbetalte til belgiske ordninger (med fradragsret), og at der kunne være tale om en skjult forskelsbehandling. Belgien blev imidlertid frifundet, idet EF-domstolen fandt den skjulte forskelsbehandling for tilstrækkeligt begrundet i hensynet til *sammenhængen i beskatningsordningen*. Denne sammenhæng var sikret ved, at fradrag for indbetalingerne var knyttet sammen med beskatning på udbetalings tidspunktet, mens omvendt indbetalinger uden fradrag var knyttet sammen med ikke-beskatning på udbetalingstidspunktet (præmis 21 ff). I præmis 23 konkluderede EF-domstolen:

“Sammenhængen i en sådan beskatningsordning – hvis principper den enkelte medlemsstat fastlægger – kræver således, at medlemsstaten, såfremt den skal anerkende fradragsret for livsforsikringspræmier, der er betalt i en anden medlemsstat, kan beskatte de beløb, der udbetales af forsikringsselskaberne.”

Endelig anførte EF-domstolen i præmis 27, at sammenhængen i skattebestemmelser som de omhandlede på fællesskabsrettens nuværende udviklings trin ikke kan sikres ved mindre restriktive bestemmelser. Reglerne stred således ikke mod *proportionalitets*-princippet.

EF-domstolens begrundelse for, at den belgiske ordning var proportional, er imidlertid *diskutabel*.¹³⁵ EF-domstolen udtalte, at det ikke ville være mindre indgribende at betinge fradragsret for indbetalinger på udenlandske ordninger af en garanti fra de udenlandske forsikringsselskaber. Hertil bemærkedes yderligere, at det i givet fald på grund af vanskeligheder med at skaffe *oplysninger* samt på grund af eventuelle *ordre public*-hensyn ville være vanskeligt at føre kontrol med og vanskeligt at inddrive skatterne på udbetalingstidspunktet (præmis 24). Det er *for det første* vanskeligt at forstå, hvorfor EF-domstolen netop i denne sammenhæng tillagde mulighederne for at få oplysninger så stor betydning, jf. nedenfor kapitel 17.2.1.2.3 (s. 713 f.) om praksis herom i øvrigt. *Endvidere* må det i forhold til spørgsmålet om inddrivelse vel erkendes, at den belgiske stat ville miste en betydningsfuld inddrivelsesmulighed, såfremt forsikringsudbetalingerne skete fra udenlandske forsikringsselskaber. Dette gælder imidlertid generelt, når fuldt skattepligtige personer modtager indkomst fra udlandet, og er ikke et isoleret problem knyttet til forsikringsudbetalinger. *Endelig* tog EF-domstolen slet ikke stilling til betydningen af, at en person, der har fået fradrag på tids-

135 Jf. Paul Farmer i EC Tax Review 1998, 13, særligt s. 21 f.

punktet for indbetalingen af præmier mv., ved at blive hjemmehørende i en anden overenskomststat inden udbetalingstidspunktet, ofte vil kunne undgå at blive beskattet i overenskomstens kildeland (fraflytningsstaten) af forsikringsudbetalingerne.¹³⁶ Såfremt den konkrete dobbeltbeskatningsoverenskomst (som OECD's modeloverenskomst) tillægger domicillandet beskatningsretten til forsikringsudbetalinger, vil en stat som Belgien i *Bachmann*-sagen ikke kunne beskatte, hvad enten indbetalingerne er sket til belgiske eller til udenlandske forsikringsselskaber.

Bachmann-dommen kunne med god grund udlægges således, at EF-domstolen med sin accept af hensynet til sammenhængen i beskatningsordningen i praksis ville være tilbageholdende med at anse nationale skatteregler for at være i strid med EF-traktatens diskriminationsforbud. I den senere dom fra 11. august 1995 (*Wielockx*) blev rækkevidden af hensynet til *sammenhængen i beskatningsordningen* imidlertid indskrænket betydeligt.¹³⁷

Problemstillingen i sagen var følgende: *G. H. E. J. Wielockx* med domicil i Belgien havde ikke i Holland fradragsret for *indbetalinger* på en *selvpensioneringsordning*, idet han i Holland alene var underkastet begrænset skattepligt. *Wielockx* erhvervede som selvstændig erhvervsdrivende hele eller næsten hele sin indkomst fra Holland, hvorfor hans situation var sammenlignelig med fuldt skattepligtige, der efter gældende regler var berettiget til fradrag, jf. herom ovenfor kapitel 17.2.1.1.1 (s. 699). Den hollandske regering henviste som begrundelse for den manglende fradragsret til hensynet til sammenhængen i beskatningsordningen, idet Holland som følge af den hollandsk-belgiske *dobbeltbeskatningsoverenskomst* var afskåret fra senere at beskatte udbetalinger fra denne selvpensioneringsordning. EF-domstolen afviste dette synspunkt med følgende begrundelse (præmis 24):

“Som anført af generaladvokaten ... følger det af de dobbeltbeskatningsaftaler, der som nævnt ovenfor følger OECD's modelkonvention, at en stat beskatter alle pensioner, som oppebæres af hjemmehørende på dens område,

136 Jf. om fordelingen af beskatningsretten til pensioner i OECD's modeloverenskomst Niels Winther-Sørensen i *Skatteretten* 3, 2. udg., s. 232 ff.

137 Jf. EF-domstolens dom af 11. august 1995 (*Wielockx*), sag C-80/94, jf. SU 1995,256. Villem Vermeend, departementschef for det hollandske finansministerium, har i EC Tax Review 1996, 54 i en kritik af dommen bl.a. gjort opmærksom på, at EF-domstolen henviste til en forkert bestemmelse i den hollandsk-belgiske overenskomst, nemlig art. 18 om pensioner og ikke art. 22 om øvrig indkomst (der dog også tillægger domicillandet beskatningsretten). Se herom også Paul Farmer i EC Tax Review 1998, 13, særligt s. 21.

uanset i hvilken stat bidragene hertil er betalt, og giver afkald på at beskatte pensioner oppebåret i udlandet, selv om grundlaget herfor er bidrag, der er indbetalt på dens område, og som har været fradragsberettigede. Sammenhængen i beskatningsordningen er således ikke tilvejebragt i tilknytning til den enkelte skattepligtige person ved en streng sammenhæng mellem adgang til fradrag af bidrag og beskatning af pensionsudbetalinger, men tilvejebringes andetsteds, dér hvor de anvendelige regler i de kontraherende stater er gensidige.”

EF-domstolen har heller ikke i andre afgørelser tillagt hensynet til sammenhængen i beskatningsordningen nogen afgørende betydning ved vurderingen af, om der forelå en saglig begrundelse for en forskelsbehandling af sammenlignelige situationer.

I dom af 27. juni 1996 (*Asscher*) afvistes synspunktet med henvisning til, at en højere skattesats for begrænset skattepligtige ikke førte til nogen højere grad af social beskyttelse.¹³⁸ Sammenhængen i beskatningsordningen blev også afvist som et hensyn, der kunne begrunde en forskelsbehandling af sammenlignelige situationer i EF-domstolens dom af 14. februar 1995 (*Schumacker*).¹³⁹

Et restriktivt udgangspunkt om ikke at lade en ulempe på et område opvejes af fordele på andre områder kan også ses af andre af EF-domstolens domme om direkte skatter. Selv om forholdet mellem ulemper og fordele ikke i præmisserne er rubriceret som et spørgsmål om, hvorvidt *sammenhængen i beskatningsordningen* kunne retfærdiggøre en forskelsbehandling, er det rimeligt at anskue dommene som udslag af det samme overordnede synspunkt.

Den mest kategoriske afvisning af at lade fordele på et område opveje ulemper på et andet findes i EF-domstolens dom af 28. januar 1986 (*Avoir fiscal*).¹⁴⁰ I sagen fandt EF-domstolen, at det var i strid med EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43) at nægte at udbetale skattegodtgørelse til en filial fra et udenlandsk forsikringsselskab. Der forelå diskrimination i strid med art. 52 (nu: art. 43), idet et tilsvarende fransk forsikringsselskab ville være berettiget til sådan skattegodtgørelse. Til de franske skattemyndigheders anbringende om, at en forskellig behandling var berettiget som følge af, at filialer i Frankrig havde visse fordele i forhold til indenlandske forsikringsselskaber, udtalte EF-domstolen:

“Selv om sådanne fordele eksisterer, kan dette ikke begrunde en tilsidesættelse af den i artikel 52 fastsatte forpligtelse til at yde de for landets egne stats-

138 Jf. EF-domstolens dom af 27. juni 1996 (*Asscher*), jf. sag C-107/94, præmis 55 ff..

139 Jf. EF-domstolens dom af 14. februar 1995 (*Schumacker*), sag C-179/93, præmis 40 f.

140 Jf. EF-domstolens dom af 26. januar 1986 (*Avoir fiscal*), sag C-270/83.

borgere gældende vilkår med hensyn til skattegodtgørelse. Det er således uforment at vurdere betydningen af de ulemper ... idet artikel 52 forbyder selv den mest beskedne form for forskelsbehandling.”

Endvidere kan henvises til EF-domstolens dom af 13. juli 1993 (*Commerzbank*).¹⁴¹ Sagen vedrørte ganske vist ikke direkte spørgsmålet om opgørelsen af et skattekrav, men derimod spørgsmålet om, hvorvidt det tyske selskab *Commerzbank's* filial i England havde krav på at få forrentet et tilbagebetalingskrav vedrørende for meget betalt skat til England. Ifølge den engelske lovgivning kunne filialen ikke få en sådan forrentning, idet der ikke var tale om et i England hjemmehørende selskab. Tilbagebetalingskravet var opstået ved, at *Commerzbank* hos de engelske domstole havde fået medhold i, at der ved opgørelsen af den engelske filials driftsstedssindkomst skulle indrømmes overenskomstlempelse (eksempion) for renteindtægter fra USA i medfør af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem England og USA. Herved var *Commerzbank* ved opgørelsen af den engelske filials driftsstedssindkomst blevet stillet betydeligt bedre end sammenlignelige engelske selskaber, idet disse ikke ville have været berettiget til en sådan overenskomstlempelse for tilsvarende renteindtægter fra USA.¹⁴²

De engelske skattemyndigheder gjorde på baggrund heraf gældende, at *Commerzbank* ikke var blevet diskrimineret; tværtimod var *Commerzbank* sluppet for at betale en skat, som fuldt skattepligtige engelske selskaber i samme situation skulle have betalt. *EF-domstolen* udtalte imidlertid (præmis 19), at dette ikke kunne retfærdiggøre, at man udelukkede selskabet fra at påberåbe sig en regel af et *generelt indhold*. Det afgørende var med andre ord, at der ikke var den fornødne sammenhæng mellem den generelle regel om, at overskydende skat skulle forrentes, og det forhold, at filialen havde undgået at betale en skat, som fuldt skattepligtige selskaber i samme situation skulle have betalt.

Endelig kan også EF-domstolens praksis vedrørende sammenhængen mellem *sociale bidrag* og skatter ansues som et udslag af synspunktet om, at en ulempe på et område ikke normalt kan opvejes af en fordel på et andet.

EF-domstolens praksis herom viser, at der skal skelnes *skarpt* mellem sociale bidrag og skatter. Den sociale sikring af personer, som overskrider landegrænserne for at arbejde eller drive erhvervsvirksomhed, er sikret ved forordning 1408/71 med senere ændringer, som fastlægger, hvilken stat der er forpligtet til

141 Jf. EF-domstolens dom af 13. juli 1993 (*Commerzbank*), sag C-330/93.

142 Jf. om den engelske dom, der førte til, at den engelske filial af *Commerzbank*, som ikke blev beskattet af sine renteindtægter i USA, heller ikke blev beskattet i England, Philip Baker: Double Taxation Conventions and International Tax Law, 2. udg., 1994, s. 75 ff.

at yde social beskyttelse. I dom af 7. juli 1988 (*Stanton*) fastslog EF-domstolen, at det vil stride mod art. 48/art. 52 (nu: art. 39/art. 43), såfremt arbejdsstaten opkræver sociale bidrag uden at yde nogen yderligere social sikring.¹⁴³ Det kan af dommen udledes, at pålæg af sociale bidrag, uden at dette forøger den sociale sikring, ikke vil kunne retfærdiggøres med henvisning til, at der betales en lavere skat.

Omvendt fremførte Holland i *Asscher*-sagen bl.a., at en højere skattesats på første skalatrin for begrænset skattepligtige var nødvendig for at undgå, at disse blev stillet bedre end fuldt skattepligtige, som betalte sociale bidrag til Holland. EF-domstolen afviste synspunktet med henvisning til, at en opkrævning af en højere skat med denne begrundelse ville svare til at straffe de begrænset skattepligtige for ikke at betale sociale bidrag til Holland.¹⁴⁴

I forlængelse heraf, men systematisk placeret i argumentationen for, at heller ikke hensynet til sammenhængen i beskatningsordningen kunne begrunde en forskelsbehandling, anførte EF-domstolen, at den højere skattesats *ikke* førte til en *øget social beskyttelse*, samt at det ville stride mod EF-domstolens praksis at tillade, at en medlemsstat "... ved fiskale foranstaltninger i virkeligheden søger at afbøde virkningerne af, at visse personer ikke er tilsluttet og ikke betaler bidrag til statens socialsikringsordning" (præmis 60 f.).

I forhold til art. 24, stk. 3, i *OECD's modeloverenskomst* er det den samlede skattemæssige belastning af det faste driftssted, som skal inddrages ved vurderingen af, om der er sket en overtrædelse af diskriminationsforbudet, jf. ovenfor kapitel 16.2.1.2 (s. 667 ff.). Af det ovenfor anførte fremgår, at vurderingen i forhold til det *EU-retlige* diskriminationsforbud er anderledes, og at en fordel på et område som udgangspunkt *ikke* kan opveje en ulempe på et andet. EF-domstolen har hidtil kun tillagt hensynet til sammenhængen i beskatningsordningen afgørende betydning i forhold til sammenhængen mellem fradrag ved indbetalinger på pensionsordninger og beskatning af de senere udbetalinger, jf. *Bachmann*-dommen, og selv på dette område har EF-domstolen efterfølgende indskrænket argumentets rækkevidde, jf. *Wielockx*-dommen.

17.2.1.2.2 Progressionsbeskatningen

Ved beskatningen af fysiske personer anvendes i de fleste skattesystemer progressive skatteskalaer, herunder også i det danske skattesystem. Endvidere har flere stater progressive skattesatser for selskaber. Hensynet til pro-

143 Jf. EF-domstolens dom af 7. juli 1988, sag 142/87 (*Stanton*), præmis 14 f., der blev afgjort ud fra et restriktionssynspunkt.

144 Jf. EF-domstolens dom af 27. juni 1996 (*Asscher*), sag C-107/94, præmis 53 f. Se kritisk mod dommens resultat David Williams i EC Tax Review 1997, 4.

gressionsbeskatningen har i EF-domstolens praksis været fremført dels i sager om personer, der på grund af til- eller fraflytning kun har været skattepligtige i en del af indkomståret, dels i sager om begrænset skattepligtige personer. EF-domstolen har ikke principielt afvist hensynet til progressionsbeskatningen som relevant, men EF-domstolen har på den anden side *ikke* hidtil fundet, at dette hensyn *konkret* har kunnet retfærdiggøre en forskelsbehandling af sammenlignelige situationer.

EF-domstolens dom af 24. januar 1990 (*Biehl*) angik skattemæssige forhold ved opgivelse af skattepligt.¹⁴⁵ Den tyske statsborger *Klaus Biehl* ophørte midt i indkomståret med at være skattepligtig til Luxembourg og kunne, da han herefter ikke længere var fuldt skattepligtig, ikke få tilbagebetalt overskydende skat. Luxembourg gjorde bl.a. gældende, at dette var begrundet i hensynet til den progressive beskatning. Størrelsen af den af arbejdsgiveren indeholdte kildeskat var beregnet i forhold til *Biehls forventede* årsindkomst, og da han kun havde været skattepligtig i en del af indkomståret, slog det progressive element i skatteberegningen ikke fuldt ud igennem ved beregningen af skatten af *Biehls faktiske* løn fra Luxembourg sat i forhold til et helt år.

EF-domstolen afviste den luxembourgske regerings argumentation. EF-domstolen henviste til, at en person, der midt i et indkomstår opgiver sin skattepligt til Luxembourg, og som ikke i den resterende del af indkomståret erhverver nogen indkomst, reelt stilles dårligere end personer, som i hele indkomståret har været underkastet fuld skattepligt til Luxembourg (præmis 15 f).¹⁴⁶

Det er internationalt set ikke usædvanligt, at en stat har særlige (højere) skattesatser for begrænset skattepligtige end for fuldt skattepligtige. Som begrundelse herfor angives bl.a. hensynet til progressionsbeskatningen, idet de begrænset skattepligtige kun beskattes efter et *territorialprincip*, hvorimod fuldt skattepligtige typisk beskattes af den *globale* indkomst.¹⁴⁷

145 Jf. EF-domstolens dom af 24. januar 1990 (*Biehl*), sag C-175/88.

146 Luxembourg ændrede som følge af dommen sine interne regler, således at man kunne få tilbagebetalt overskydende skat, såfremt man uden at være fuldt skattepligtig til Luxembourg i hele indkomståret havde været beskæftiget som lønmodtager i mindst 9 måneder uafbrudt i den nævnte periode. Kommissionen indstævnedes herefter Luxembourg med påstand om, at Luxembourg fortsat ikke opfyldte betingelserne i EF-traktatens art. 48, stk. 2 (nu: art. 39, stk. 2) samt art. 7, stk. 2, i Rådets forordning (EØF) nr. 1612/68 af 15. oktober 1968. EF-domstolen gav Kommissionen medhold heri ved dom af 26. oktober 1995 (*Kommissionen mod Luxembourg*), sag C-151/94.

147 Jf. hertil bl.a. OECD's kommentarer til art. 24, punkt 36 ff, hvorefter det ikke er i strid med diskriminationsforbudet i dobbeltbeskatningsoverenskomsternes art. 24, stk. 3, om faste driftssteder at anvende særlige skattesatser over for disse, jf. ovenfor kapitel 16.2.2.7 (s. 683 f.).

I EF-domstolens dom af 27. juni 1996 (*Asscher*) henviste den hollandske regering bl.a. til hensynet til progressiviteten i skattesystemet som argument for at tillade en højere skattesats på første skalatrin over for begrænset skattepligtige.¹⁴⁸ EF-domstolen afviste argumentationen med en henvisning til, at der blev taget hensyn til progressiviteten i domicillandet Belgien (præmis 47 f.).

EF-domstolens argumentation vedrørende spørgsmålet om *sammenlignelighed* er kritiseret ovenfor kapitel 17.2.1.1.1 (s. 699 f.). Det er endvidere kritisabelt, at EF-domstolen anså *progressionshensynet* for opfyldt ved, at domicillandet Belgien i overenskomsten havde taget et progressionsforbehold. Herved tog EF-domstolen ikke hensyn til, at progressionsforbeholdet kun berører beskatningen af *den øvrige* (herunder belgiske) indkomst og ikke beskatningen af den indkomst fra *overenskomstens kildeland* (Holland), som sagen omhandlede.

Et forenklet *eksempel* kan vise, at man – når der ikke i kildelandet kan tages hensyn til progressionen – alt andet lige vil få en samlet skattebesparelse i forhold til den person, som erhverver sin samlede indkomst fra én stat: Det forudsættes, at såvel domicillandet som overenskomstens kildeland anvender skattesatsen 30 pct. af de første 200.000 og 50 pct. af indkomst herover, og at der i domicillandet lempes efter metoden: eksemption med progressionsforbehold (*ny metode*).¹⁴⁹

A har indkomst på 200.000 fra kildelandet og 300.000 fra domicillandet. Han beskattes i kildelandet med 60.000 og i domicillandet med (30 pct. af 200.000 + 50 pct. af 300.000 =) 210.000 fratrukket lempelsen: $(210.000 \times 200.000/500.000 =)$ 84.000, dvs. 126.000. A skal således i samlet skat til kildelandet og domicillandet betale 186.000.

B har også en indkomst på 500.000, men denne indkomst hidrører udelukkende fra hans domicilland. B skal af denne indkomst beskattes med (30 pct. af 200.000 + 50 pct. af 300.000 =) 210.000.

På baggrund af udtalelsen i *Asscher*-dommen må det anses for særdeles tvivlsomt, om EU- stater, der opererer med højere skattesatser for *begrænset* skattepligtige end for *fuldt* skattepligtige, kan opretholde sådanne regler i forhold til statsborgere fra andre EU-stater.¹⁵⁰ Det samme må formentligt også gælde i forhold til stater, der i tilfælde af dobbeltdomicil tager hensyn til globalindkomsten ved skatteberegningen, selv om den pågældende stat i henhold til en overenskomsts dobbeltdomicil-klausul er overenskomstens kildeland.

148 Jf. EF-domstolens dom af 27. juni 1996 (*Asscher*), sag C-107/94.

149 Resultatet bliver det samme ved anvendelsen af lempelsesmetoden eksemption med progressionsforbehold (*gammel metode*), jf. ovenfor kapitel 4.2.3.1 (s. 123 f.).

150 Jf. således også generaladv. Siegbart Alber i indstilling af 19. november 1998 (*Royal Bank of Scotland*), sag C-311/97, jf. herom ovenfor kapitel 17.2.1.1.2 (s. 703 f.). Se endvidere for samme resultat vedrørende de belgiske og tyske regler Otmar Thömmes i Irene Burgers og Rijkele Betten (red.): *The Taxation of Permanent Establishments*, bind 1, EC Law Aspects, s. 27 ff.

17.2.1.2.3 Skattekontrol

Hensynet til at muliggøre skattekontrol kan have stor betydning ved de enkelte staters udformning af skattereglerne. Fra dansk skatteret kan eksempelvis henvises til udformningen af reglerne i KSL § 2 og SEL § 2, der i vidt omfang har knyttet betingelserne for begrænset skattepligt sammen med indeholdelsesreglerne, hvorved der sikres en effektiv kontrol og inddrivelse. Hensynet til skattekontrol vil ofte kunne fremføres som et eller flere af de bagved liggende hensyn for en forskelsbehandling af sammenlignelige situationer, og hensynet hertil er da også hyppigt blevet fremført over for EF-domstolen i dette øjemed.

EF-domstolen har ikke principielt afvist hensynet til skattekontrol som et hensyn, der vil kunne begrunde en forskelsbehandling af sammenlignelige situationer. En gennemgang af praksis viser imidlertid, at EF-domstolen i almindelighed vil være afvisende over for at tillægge hensynet til skattekontrol en sådan særlig vægt ved diskriminationsprøvelsen. EF-domstolen har i sin praksis *dels* vurderet den reelle sammenhæng mellem den omdiskuterede regel og hensynet til skattekontrol, *dels* vurderet mulige alternativer. Ved vurderingen af mulige alternativer har EF-domstolen generelt ikke tillagt administrativt besvær nogen særlig betydning og har endvidere hyppigt fundet, at hensynet til skattekontrol i tilstrækkelig grad har været sikret ved *direktivet om gensidig bistand*.¹⁵¹

Ud fra et kontrolsynspunkt har direktivet om gensidig bistand ganske vist den væsentlige svaghed, at man ikke kan forpligte skattemyndighederne fra en anden medlemsstat til at skaffe oplysninger, som den pågældende medlemsstat ikke selv vil kunne fremskaffe til egne formål. EF-domstolen er opmærksom herpå, jf. nedenfor om *Bachmann*-dommen, men har ikke tillagt indsigelsen afgørende betydning.¹⁵²

I *Schumacker*-dommen gjorde den tyske regering gældende, at Tyskland som kildeland ikke kunne være forpligtet til at yde skatemæssige fordele for personlige og familiemæssige forhold.¹⁵³ Et af argumenterne herfor var, at det kunne være *administrativt vanskeligt* for Tyskland at få tilstrækkelige oplysninger om indkomst oppebåret fra bopælsstaten (Belgien). *EF-domstolen* afviste dette anbringende med henvisning til direktivet om gensidig bistand (præmis 43-46). Endvi-

151 Jf. direktiv 77/799/EØF om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området for direkte skatter.

152 Ud over de nedenfor omtalte domme (*Schumacker*-dommen og *Bachmann*-dommen), har EF-domstolen henvist til bistandsdirektivet i dom af 11. august 1995 (*Wielockx*), sag C-80/94, jf. præmis 26.

dere bemærkede EF-domstolen, at Tyskland i henhold til den tysk-hollandske dobbeltbeskatningsoverenskomst skulle yde tilsvarende skattemæssige fordele for personlige og familiemæssige forhold til personer med bopæl i *Holland* og arbejde i Tyskland. Denne omstændighed har givetvis svækket tyngden af den tyske regerings argumentation om hensynet til skattekontrol i forhold til personer med bopæl i *Belgien*.

I dom af 28. januar 1992 (*Bachmann*) henviste EF-domstolen vedrørende anbringendet om, at det ville være vanskeligt at kontrollere præmieindbetalinger til udenlandske forsikringsselskaber, også til direktivet om gensidig bistand.¹⁵⁴ De belgiske skattemyndigheder havde bl.a. anført, at dette direktiv ikke sikrer tilstrækkelige kontrolmuligheder, idet direktivets art. 8, stk. 1, ikke påbyder andre medlemsstats skattemyndigheder at indhente oplysninger, som de pågældende myndigheder ikke kan indhente til egne formål. *EF-domstolen* udtalte hertil, at der intet er til hinder for, at man i stedet afkræver skatteyderen de beviser, som findes nødvendige, og – såfremt disse oplysninger ikke fremlægges – nægter ham fradragsret (præmis 20).

I forbindelse med spørgsmålet om, hvorvidt der i *Bachmann*-sagen kunne findes en mindre restriktiv ordning end at nægte fradragsret for præmieindbetalinger til udenlandske forsikringsordninger (*proportionalitets*-synspunktet), udtalte EF-domstolen dog, at det "... rent bortset fra, at det er vanskeligt for en stat at få kendskab til, om forsikringsselskaber, der er etableret i en anden stat, har foretaget udbetalinger samt disses størrelse ... ikke [er] udelukket, at ordre public-hensyn konkret vil være til hinder for skatteinddrivelsen" (præmis 24). Selv om EF-domstolen herved tillagde kontrollensyn en vis vægt,¹⁵⁵ er det væsentligt at bemærke, at kontrollensynet *ikke* blev tillagt en sådan vægt, at det i sig selv kunne begrunde en forskelsbehandling af sammenlignelige situationer.

17.2.1.2.4 Skatteudnyttelse

Vedrørende skatteunddragelse udtalte EF-domstolen i generelle vendinger i *Avoir fiscal*-dommen, at art. 52 (nu: art. 43) ikke hjemler mulighed for med henvisning til skatteundtagelsesrisikoen at fravige det grundlæggende princip om etableringsfrihed.¹⁵⁶ I teorien er det imidlertid påpeget, at EF-domstolen i andre sager (der dog ikke vedrører direkte skatter) har udtalt, at

153 Jf. EF-domstolens dom af 14. februar 1994 (*Schumacker*), sag C-279/93.

154 Jf. EF-domstolens dom af 28. januar 1992 (*Bachmann*), sag C-204/90.

155 Jf. Karsten Engsig Sørensen og Poul Runge Nielsen: National skatteret og EU-retten, 1994, s. 39 f. og 77 f.

behovet for at bekæmpe *misbrug* efter omstændighederne kan begrunde en forskelsbehandling.¹⁵⁷ Det kan næppe helt afvises, at en skatteunddragelsesrisiko konkret vil kunne begrunde en forskelsbehandling af sammenlignelige situationer, men dette må i givet fald forudsætte, at der er en *konkret risiko*, og at der ikke kan påvises mindre indgribende alternativer. I det hele taget vil det ofte være vanskeligt at adskille dette hensyn fra hensynet til kontrol.

Tilsvarende må det for så vidt angår vurderingen af hensynet til at bekæmpe *skattetænkning* (dvs. den lovlige udnyttelse af skattereglerne)¹⁵⁸ for det første fastslås, at en udøvelse af den traktatsikrede ret til fri bevægelighed, ikke kan anses for odios, selv om den måtte være helt eller delvis skattemæssigt begrundet.

Den omstændighed, at et tysk selskab flytter sin produktion fra Tyskland til et fast driftssted i Danmark med det formål at blive underkastet den lavere danske selskabsskat, kan f.eks. ikke anføres som begrundelse for at pålægge det tyske selskab en højere dansk selskabsskat af driftsstedets indkomsten end sammenlignelige danske selskaber.

Spørgsmålet om skattetænkning kan i forhold til EU-skatte retten formentlig omformuleres til et spørgsmål om betydningen af de enkelte medlemsstaters interesse i at sikre sit skatteprovenu. Hensynet hertil kan givetvis som alt-overvejende hovedregel ikke retfærdiggøre en forskelsbehandling af sammenlignelige situationer, omend man muligvis kan registrere en vis forståelse for hensynet til medlemsstaternes skatteprovenu bag det hensyn til sammenhængen i beskatningsordningen, som blev afgørende for *Bachmann*-dommen.¹⁵⁹

156 Jf. EF-domstolens dom af 28. januar 1986 (*Avoir fiscal*), sag 270/83, præmis 25.

157 Jf. Karsten Engsig Sørensen og Poul Runge Nielsen: National skatteret og EU-retten, 1994, s. 79; samme: EU-markedsret, 1996, s. 454 ff.; Ben Terra og Peter Wattel: European Tax Law, 2. udg., 1997, s. 55; P. J. G. Kapteyn og P. Verloren van Themaat: Introduction to the law of the European Communities, 3. udg., 1998, s. 740, note 978, med henvisninger.

158 Jf. om sondringen mellem skattetænkning og skatteunddragelse Jan Pedersen: Skatteudnyttelse, 1989, s. 27 f.; samme i Skatteretten 1, 2. udg., s. 95 f.

159 Jf. mere vidtgående Hjalte Rasmussen: EU-ret i kontekst, 3. udg., 1998, s. 284, der om EF-domstolens bevæggrunde for ikke at afsige fældende dom har angivet de meget betydelige og uoverskuelige nationaløkonomiske konsekvenser en fældende dom måtte få. Se om *Bachmann*-dommen ovenfor kapitel 17.2.1.2.1 (s. 705 ff.).

17.2.1.3 Diskrimination over for egne statsborgere

Diskriminationsforbudet skal først og fremmest beskytte statsborgere (herunder selskaber) fra andre medlemsstater mod diskrimination. Det er som udgangspunkt ikke i strid med det EU-retlige diskriminationsforbud at behandle egne statsborgere ringere end andre statsborgere (omvendt diskrimination) eller at behandle en gruppe af egne statsborgere ringere end en anden gruppe af egne statsborgere. Rent *interne forhold* omfattes ikke af EF-traktaten.¹⁶⁰

Som et udslag heraf fastslog EF-domstolen i sin dom af 26. januar 1993 (*Werner*), at det ikke var i strid med EF-traktatens art. 52 og 7 (nu henholdsvis art. 43 og art. 12), at Tyskland nægtede at yde tilsvarende skattemæssige fordele for personlige og familiemæssige forhold til den begrænset skattepligtige *Hans Werner*, som fuldt skattepligtige havde krav på.¹⁶¹ *Werner* drev virksomhed som begrænset skattepligtig i Tyskland, og han erhvervede hele eller næsten hele sin indkomst fra Tyskland. Sagen lignede således de sager, *Roland Schumacker* og *G. H. E. J. Wielockx* senere fik medhold i hos EF-domstolen, jf. ovenfor kapitel 17.2.1.1.1 (s. 697 ff.). Den afgørende forskel i *Werner*-sagen var, at der manglede det fornødne *grænseoverskridende* element, som kunne gøre EF-traktaten anvendelig, jf. dommens præmis 16.¹⁶²

“Det må understreges, at Hans Werner er tysk statsborger, at han har erhvervet sine eksamensbeviser og erhvervsmæssige kvalifikationer i Tyskland, at han altid har udøvet sin erhvervsmæssige virksomhed i dette land, og at han er undergivet tysk skattelovgivning. Det eneste punkt, hvor *Werner* ikke kun har tilknytning til Tyskland, er, at han har bopæl i en anden medlemsstat end den stat, hvor han udøver sin erhvervsmæssige virksomhed.”

EF-domstolens praksis viser imidlertid, at *egne statsborgere* vil kunne påberåbe sig diskriminationsforbudet på *samme* måde som statsborgere fra andre medlemsstater, *såfremt* de pågældende egne statsborgere f.eks. er flyttet til en anden medlemsstat for at arbejde (beskyttet af EF-traktatens art. 48 – nu: art. 39) eller for at etablere sig (EF-traktatens art. 52 – nu: art. 43) i denne stat.

I den senere dom af 27. juni 1996 (*Asscher*) var der som i *Werner*-dommen også tale om forskelsbehandling over for en af medlemsstatens (Hollands) egne

160 Jf. herom P. J. G. Kapteyn og P. Verloren van Themaat: Introduction to the law of the European Communities, 3. udg., 1998, s. 732 f.; Paul Craig og Gráinne de Búrca: EU-Law, 2. udg., 1995, s. 749 ff.

161 Jf. EF-domstolens dom af 26. januar 1993 (*Werner*), sag C-112/91.

162 Dommen er blevet kritiseret i den EU-retlige teori, jf. bl.a. Poul Runge Nielsen og Karsten Engsig Sørensen: EU-markedsret, 1996, s. 167.

statsborgere.¹⁶³ Men i modsætning til *Werner*, der alene var flyttet fra Tyskland til Holland for at bosætte sig dér, var *Asscher* flyttet fra Holland til Belgien for bl.a. at arbejde dér for sit belgiske selskab. Ud over at *Asscher* havde bevaret sin erhvervsmæssige tilknytning til oprindelsesstaten Holland, havde han således benyttet sig af retten til i medfør af art. 52 (nu: art. 43) at etablere sig i Belgien. Hermed var der i EU-retlig forstand ikke længere tale om rent interne forhold. Ifølge EF-domstolen var *Asscher* i Holland beskyttet af samme traktatmæssige rettigheder og friheder, som en statsborger fra en anden medlemsstat i samme situation ville være (præmis 31 f.).¹⁶⁴

En dansk statsborger, som er flyttet til Tyskland for at drive erhvervsvirksomhed, og som samtidigt fortsætter med at drive erhvervsvirksomhed fra et fast driftssted i Danmark, vil således i forhold til Danmark kunne påberåbe sig det EU-retlige diskriminationsforbud (og restriktionsforbud) på samme måde, som hvis han havde været statsborger i en anden medlemsstat.

17.2.2 Restriktionsforbud i værtsstaten

Det er omdiskuteret, i hvilket omfang der gælder et restriktionsforbud efter EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43). EF-domstolen har i sin praksis sædvanligvis anvendt et diskriminationsforbud, men inden for de seneste 15 år har EF-domstolen i enkelte domme lagt et restriktionsforbud til grund.

I den EU-retlige teori er det påpeget, at EF-domstolens praksis har udviklet sig siden begyndelsen af 1980-erne, hvor EF-domstolen udelukkende argumenterede ud fra diskriminationsforbudet, til efterhånden mere og mere hyppigt at indfortolke et restriktionsforbud i EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43).¹⁶⁵ Tilsvarende gælder i forhold til EF-traktatens art. 48 (nu: art. 39), som i det væsentlige fortolkes parallelt med art. 52 (nu: art. 43).

De domme, som med hjemmel i art. 48 og 52 (nu: art. 39 og 43) er afgjort ud fra et restriktionsforbud, lader sig rubricere i 3 kategorier, nemlig dels hindringer for udøvelsen af arbejde/erhverv i mere end én medlemsstat, hindringer stillet i oprindelsesstaten, jf. herom nedenfor kapitel 17.3 (s. 734 ff.), samt hindringer vedrørende anerkendelse af eksamensbeviser og andre kvalifikatio-

163 Jf. EF-domstolens dom af 27. juni 1996 (*Asscher*), sag C-107/94. Se om sagens genstand ovenfor kapitel 17.2.1.1.1 (s. 699 f.).

164 Tilsvarende synspunkt har EF-domstolen fastslået i tilfælde med personers rejse tilbage til den stat, som de pågældende er statsborgere i, efter i en periode at have haft ophold i en anden medlemsstat for f.eks. at arbejde eller drive erhvervsvirksomhed dér, jf. EF-domstolens dom af 7. juli 1992 (*Surinder Singh*), sag C-370/90. Se herom Karsten Engsig Sørensen og Poul Runge Nielsen: EU-markedsret, 1996, s. 339 f.

165 Jf. Paul Craig og Gráinne de Búrca: EU Law, 2. udg., 1995, s. 744 ff., særligt s. 745.

ner.¹⁶⁶ I relation til problemstillingen om opgørelsen af et fast driftsstedes indkomst vil den første af disse kategorier, hindringer vedrørende adgangen til at udøve erhverv i mere end én medlemsstat, være særligt relevant.

EF-domstolens dom af 15. maj 1997 (*Futura Participations*) er indtil nu den eneste dom om direkte skatter, hvor EF-domstolen med hjemmel i EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43) har anvendt et restriktionsforbud i værtsstaten. Efter en undersøgelse af denne dom straks nedenfor kapitel 17.2.2.1 diskuteres det i kapitel 17.2.2.2 (s. 720 ff.), om det er en betingelse for at anvende restriktionsforbudet, at en regel skal ramme ikke-hjemmehørende hårdere end hjemmehørende. Endelig analyseres forskellen mellem det EU-retlige restriktions- og diskriminationsforbud nedenfor kapitel 17.2.2.3 (s. 723 f.).

17.2.2.1 *Futura Participations*-dommen

EF-domstolens dom af 15. maj 1997 (*Futura Participations*) omhandlede en luxembourgsk filial (*Singer*) af det franske selskab *Futura Participations SA*.¹⁶⁷ Den luxembourgiske filial opfyldte betingelserne for et fast driftssted, hvorfor selskabet var underkastet begrænset skattepligt til Luxembourg. Den luxembourgiske filial blev nægtet adgang til at fremføre tidligere indkomstårs underskud. Begrundelsen herfor var, at filialen i de foregående år med underskud ikke havde opfyldt betingelserne for fremførelsesadgang, nemlig dels kravet om at føre regnskab efter luxembourgiske regler, dels kravet om opbevaring af disse regnskaber hos filialen.¹⁶⁸

I sit forslag til afgørelse havde *generaladvokat Carl Otto Lenz* foreslået sagen afgjort ud fra et *diskriminationssynspunkt*. Han anførte særligt, at kravet om at føre regnskab to steder førte til, at udenlandske selskaber havde ekstra om-

166 Jf. Poul Runge Nielsen og Karsten Engsig Sørensen: EU-markedsret, 1996, s. 439 ff. Se herimod Hjalte Rasmussen: EU-ret i kontekst, 3. udg., 1998, s. 180 ff., særligt s. 187, der har konkluderet at EF-domstolen har indført et restriktionsforbud på alle de retsområder, hvor der tidligere kun gjaldt et diskriminationsforbud.

167 Jf. EF-domstolens dom af den 15. maj 1997 (*Futura Participations*), sag C-250/95. Ud over det nedenfor anførte fastslog EF-domstolen også i dommen, at det ikke er i strid med EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43) at nægte et fast driftssted fradrag for det udenlandske hovedkontors underskud, jf. herom ovenfor kapitel 17.2.1.1.1 (s. 700 f.).

168 I den dansksprogede version af dommen var de formelle krav i de luxembourgiske regler formuleret som et krav om at føre *regnskab* for filialen mv. Det fremgår såvel af den nærmere redegørelse af de luxembourgiske regler i generaladvokat Carl Otto Lenz' forslag til afgørelse af 5. november 1996, præmis 49, som af de øvrige sproglige versioner, at dette skal forstås som et krav om at føre bogholderi for filialen mv.

kostninger i forhold til indenlandske selskaber. Dette udgjorde ifølge generaladvokaten en skjult forskelsbehandling.¹⁶⁹

På trods heraf valgte EF-domstolen at løse sagen efter et *restriktionsforbud* med hjemmel i EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43). EF-domstolen udtalte indledningsvis, at det udgjorde en hindring for den frie etableringsret at betinge adgangen til at fremføre underskud af, at det franske selskab skulle føre et filial-regnskab efter luxembourgske regler og opbevare dette hos filialen. Betingelserne medførte, at selskabet både skulle føre regnskab efter franske regler i Frankrig og regnskab efter luxembourgske regler i Luxembourg. Betingelserne ramte derfor særligt *udenlandske* selskaber. Denne hindring var som udgangspunkt i strid med EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43).

I overensstemmelse med den test, som EF-domstolen sædvanligvis anvender ved restriktionsprøvelsen efter EF-traktatens art. 30 og 59 (nu: art. 28 og 49), tilkendegav EF-domstolen herefter, at en sådan hindring alligevel kan være tilladt, hvis den har et lovligt formål, som er foreneligt med traktaten, og som er begrundet i *almene hensyn* (præmis 26). Et sådant alment hensyn kan bl.a. være hensynet til en *effektiv skattekontrol*.

På baggrund heraf fandt EF-domstolen det principielt i orden, at en driftsstatsstat kræver, at filialen fører regnskab i overensstemmelse med *driftsstatsstatens lovgivning* (præmis 31-35).

Til sidst måtte det efterprøves, om også kravene om, at regnskabet skulle *føres og opbevares* i driftsstatsstaten Luxembourg kunne begrundes i almene hensyn, og om kravene var proportionale. På baggrund af, at hensynet til skattekontrol, som ifølge den luxembourgske regering var baggrunden for reglerne, udgør et alment hensyn, som kan retfærdiggøre en hindring for etableringsretten, var det centralt, om kravene var *proportionale*. EF-domstolen fastslog, at dette ikke var tilfældet. Domstolen hæftede sig særligt ved, at de luxembourgske myndigheder som udgangspunkt havde fraskrevet sig muligheden for at foretage inspektion af regnskabsbilag, og at kravet om filial-regnskab i underskudsår først blev stillet på det (senere) tidspunkt, hvor selskabet anmodede om at få underskuddet fremført. Ifølge EF-domstolen havde de luxembourgske skattemyndigheder kun krav på *med klarhed og præcision at kunne kontrollere* opgørelsen af de pågældende underskud (præmis 39). Bl.a. med henvisning til direktiv 77/799 om gensidig bistand fastslog EF-domstolen, at det ikke var “..uomgængeligt nødvendigt at begrænse de midler, hvormed den ikke-hjemmehørende skattepligtige kan godtgøre det underskud, som han ønsker fremført, til de i den luxembourgske lovgivning fastsatte” (præmis 40).

169 Jf. generaladvokat Carl Otto Lenz' forslag til afgørelse af 5. november 1996, punkt 34 ff.

Som et *obiter dictum* bemærkede EF-domstolen, at en medlemsstat "... i betragtning af de unøjagtigheder", en indirekte opgørelsesmetode indebærer, ikke under nogen omstændigheder er forpligtet til at opgøre den skattepligtige indkomst alene efter den indirekte metode (præmis 41).

Futura Participations-dommen kan ansues som det første eksempel på, at EF-domstolen i sager om direkte skatter vil være tilbøjelig til at anvende en restriktionsprøvelse, når det er tvivlsomt, om der er tale om en forskelsbehandling af sammenlignelige forhold. Dommens rækkevidde må dog på nuværende tidspunkt anses for usikker.

En anden mulighed er at lægge særlig vægt på, at sagen vedrørte formelle krav til regnskaber og opbevaring heraf. Der kan således argumenteres for, at EF-domstolen ikke med dommen har anvendt et restriktionsforbud på en egentlig skatteregel. Ud fra dette synspunkt begrænses rækkevidden af restriktionsforbudet efter art. 48 og 52 (nu: art. 39 og 43) i nogen grad. En sådan argumentation forekommer dog noget anstrengt, idet de formelle krav fik direkte betydning for beskattningen af det faste driftssted via den manglende adgang til at fremføre underskud fra tidligere indkomstår.

17.2.2.2 Krav om at hindring skal ramme grænseoverskridende tilfælde hårdere

I *Futura Participations*-dommen lagde EF-domstolen til grund, at det franske selskab blev ramt særligt hårdt, idet selskabet måtte føre regnskaber og opbevare disse i to stater (præmis 26). Det skal i det følgende diskuteres, om det er et generelt krav, at ikke-hjemmehørende skal rammes hårdere end hjemmehørende, for at EF-domstolen med hjemmel i EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43) vil statuere, at der er tale om en hindring for etableringsretten.

Ved vurderingen af dette spørgsmål er det nærliggende at sammenligne med EF-domstolens praksis vedrørende restriktionsforbudet i EF-traktatens art. 59 (nu: art. 49) om den frie bevægelighed for *tjenesteydelser*.

Der gælder utvivlsomt et restriktionsforbud efter EF-traktatens art. 59 (nu: art. 49), men det har i de senere år givet anledning til diskussion, om det er en *betingelse* for anvendelsen af restriktionsforbudet, at hindringen rammer grænseoverskridende tjenesteydelser hårdere end interne tjenesteydelser.

Baggrunden for diskussionen er EF-domstolens dom af 24. november 1993 (*Keck og Mithouard*) om den frie bevægelighed for varer, jf. EF-traktatens art. 30 (nu: art. 28).¹⁷⁰ Med denne dom ændrede EF-domstolen sin hidtidige praksis, således at det forhold, at nationale bestemmelser begrænser eller forbyder vis-

170 Jf. EF-domstolens dom af 24. november 1993 (*Keck og Mithouard*) sag C-267-268/91. Se

se former for salg, ikke i sig selv længere skulle anses for at være i strid med art. 30 (nu: art. 28). Kun når sådanne nationale bestemmelser i retlig eller faktisk henseende rammer udenlandske erhvervsdrivende hårdere end indenlandske, skal art. 30 (nu: art. 28) finde anvendelse.

Spørgsmålet om, hvorvidt synspunktet fra *Keck og Mithouard*-dommen lader sig overføre til EF-traktatens art. 59 (nu: art. 49), blev berørt i EF-domstolens dom af 10. maj 1995 (*Alpine Investments*). I denne dom fandt EF-domstolen *ikke* synspunktet fra *Keck og Mithouard*-dommen anvendeligt.¹⁷¹ EF-domstolen nåede i *Alpine Investments*-dommen frem til, at et generelt hollandsk forbud mod, at hollandske erhvervsdrivende uden forudgående kontakt kunne udbyde visse finansielle tjenester til potentielle kunder i ind- og udland, var en hindring for den frie bevægelighed for tjenesteydelser. I modsætning til *Keck og Mithouard*-dommen (vedrørende art. 30 – nu: art. 28) var anvendelsen af restriktionsforbudet i *Alpine Investments*-dommen (vedrørende art. 59 – nu: art. 49) således ikke betinget af, at de nationale regler særligt ramte udenlandske virksomheder. EF-domstolens begrundelse for denne forskel (præmis 36 ff.) er imidlertid ikke klar og kan udlægges på forskellig måde. I teorien er dommens resultat bl.a. forklaret som en konsekvens af de nationale reglers indvirkning på adgangen til et marked.¹⁷² Endvidere vedrørte *Alpine Investments*-dommen forholdene i *oprindelsesstaten* (præmis 37), mens *Keck og Mithouard*-dommen vedrørte situationen i modtager-standen. Det kan således næppe med sikkerhed fastslås, at EF-traktatens art. 59 (nu: art. 49) efter *Alpine Investments*-dommen omfatter alle hindringer i modtager-standen, herunder sådanne som ikke rammer udlændinge hårdere end egne statsborgere.

Der har hidtil kun i få sager fra EF-domstolen været taget stilling til betydningen af den frie bevægelighed for tjenesteydelser i forhold til nationale skatteregler. Der har imidlertid fastslås, at EF-domstolen i disse sager har lagt afgørende vægt på, at udenlandske ydere af tjenesteydelsen blev stillet *dårligere* end indenlandske ydere.

herom Nina Holst- Christensen i EU-ret og menneskeret 1995, 107; Claus Gulmann og Karsten Hagel-Sørensen: EU-ret, 3. udg., 1995, s. 354 ff; Poul Runge Nielsen og Karsten Engsig Sørensen: EU-markedsret, 1996, s. 219 ff.; Hjalte Rasmussen: EU-ret i kontekst, 3. udg., 1998, s. 175 ff.

171 Jf. EF-domstolens dom af 10. maj 1995 (*Alpine Investments*), sag C-384/93, jf. nærmere Poul Runge Nielsen og Karsten Engsig Sørensen: EU-markedsret, 1996, s. 513 ff.

172 Jf. Poul Runge Nielsen og Karsten Engsig Sørensen: EU-markedsret, 1996, s. 515 f.; Paul Craig og Gráinne de Búrca: EU Law, 2. udg., 1995, s. 783 ff. med diskussion. Claus Gulmann og Karsten Hagel-Sørensen: EU-ret, 3. udg., 1995, s. 396 nøjes med at anføre, at det er nærliggende at overveje, om *Keck og Mithouard*-dommens synspunkt lader sig overføre til art. 59 (nu: art. 49), og at EF-domstolen ikke i *Alpine Investments*-dommen fandt anledning til at overføre den nye praksis på art. 59 (nu: art. 49). Hjalte Rasmussen: EU-ret i kontekst, 3. udg., 1998, s. 187, antager, at *Keck og Mithouard*-dommens synspunkt næppe finder anvendelse uden for området for varernes frie bevægelighed.

I EF-domstolens dom af 28. april 1998 (*Safir*) udtalte EF-domstolen indledningsvis, at art. 59 (nu: art. 49) også er til hinder for nationale bestemmelser, som bevirker, at levering af tjenesteydelser mellem medlemsstater bliver *vanskeligere* end levering af tjenesteydelser internt i en medlemsstat.¹⁷³ Ved vurderingen af, om der i sagen forelå en hindring for den frie bevægelighed af tjenesteydelser, sammenlignede EF-domstolen herefter forholdene ved tegning af livsforsikringer i svenske og udenlandske forsikringsselskaber (præmis 25 ff.).

I EF-domstolens dom af 28. januar 1992 (*Bachmann*) lagde EF-domstolen afgørende vægt på, at de nationale skatteregler ville ramme udenlandske forsikringsordninger *hårdere* end indenlandske.¹⁷⁴ EF-domstolen udtalte, at den manglende fradragsret for indbetalinger på udenlandske forsikringsordninger vil *afskrække* de forsikrede fra at rette henvendelse til udenlandske forsikringsselskaber, hvorfor den belgiske lovgivning udgjorde en hindring for den frie udveksling af tjenesteydelser (præmis 22).

Hvad enten man generelt afviser at overføre synspunktet fra *Keck og Mithouard*-dommen til art. 59 (nu: art. 49) eller ej, kan det således konstateres, at EF-domstolen i sager om direkte skatter hidtil har knyttet vurderingen af, om der foreligger en hindring for den frie bevægelighed af tjenesteydelser sammen med en vurdering af, om de nationale regler særligt rammer de grænseoverskridende tjenesteydelser. Navnlig i forhold til *skatteregler* forekommer det velbegrunderet at opstille et sådant krav. I modsat fald ville et meget stort antal skatteregler, som ikke gør forskel på grænseoverskridende og interne transaktioner, kunne anses at udgøre en hindring for den frie bevægelighed. Nogle ville måske endda mene, at enhver form for beskatning udgør en hindring for den frie bevægelighed.

Som nævnt er det omdiskuteret, i hvilket omfang der gælder et restriktionsforbud efter EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43). Hvor det allerede i forhold til EF-traktatens art. 59 (nu: art. 49) er god grund til at antage, at der i hvert fald i sager om direkte skatter må gælde et krav om, at de grænseoverskridende tilfælde rammes *hårdere* end de interne, må dette synspunkt tillægges mindst samme vægt ved anvendelsen af et restriktionsforbud i medfør af EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43).¹⁷⁵ Herved undgås det, at der ikke i forhold til alle de skatteregler, som ikke rammer ikke-hjemmehørende *hårdere*

173 Jf. EF-domstolens dom af 28. april 1998 (*Safir*), sag C-118/96, præmis 23.

174 Jf. EF-domstolens dom af 28. januar 1992 (*Bachmann*), sag C-204/90. Dommen blev afsagt før ovennævnte *Keck og Mithouard*-dom.

175 Jf. tilsvarende for så vidt angår anvendelsen af et restriktionsforbud med hjemmel i EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43) på andre områder end direkte skatter Paul Craig og Gráinne de Búrca: EU-Law, 2. udg., 1995, s. 747 f.

end hjemmehørende, vil skulle vurderes, om der foreligger almene hensyn, og om reglerne er proportionale.

17.2.2.3 Forskel mellem restriktions- og diskriminationsprøvelsen

Med det nævnte krav om, at anvendelsen af restriktionsforbudet i medfør af EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43) forudsætter, at grænseoverskridende tilfælde rammes hårdere end rent nationale, opstår der vanskelige afgrænsningsproblemer mellem de tilfælde, hvor der skal foretages en diskriminationsprøvelse og de tilfælde, hvor der skal foretages en restriktionsprøvelse.

Forskellen mellem de to forbud ses allerede ved første led i prøvelsen. *Potentielt flere* nationale skatteregler vil kunne udgøre en hindring for den frie bevægelighed i forhold til de regler, som vil kunne udgøre en forskelsbehandling af sammenlignelige situationer. Dette gælder også, selv om det som ovenfor antages, at de regler, som udgør en hindring for den frie bevægelighed, skal ramme grænseoverskridende tilfælde hårdere.

Til gengæld vil det for skattemyndighederne alt andet lige være lettere at komme igennem med et synspunkt om, at der foreligger *almene hensyn*, som kan retfærdiggøre en hindring for den frie bevægelighed (restriktionsprøvelsen), end at komme igennem med et synspunkt om, at *saglige hensyn* kan begrunde en forskelsbehandling af sammenlignelige situationer (diskriminationsprøvelsen).

Ved *restriktionsprøvelsen* har EF-domstolen accepteret en række forskellige hensyn som *almene hensyn*, der i princippet kan retfærdiggøre en hindring for den frie bevægelighed. I EF-domstolens retspraksis har bl.a. hensynet til *skattekontrol* været et af de hensyn, som har kunnet retfærdiggøre en hindring for den frie bevægelighed, jf. herimod ovenfor kapitel 17.2.1.2.3 (s. 713 f.) om betydningen af dette hensyn ved *diskriminationsprøvelsen*. Det må også antages, at de hensyn til den skatteretlige sondring mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende, som i forhold til diskriminationsprøvelsen fører til, at der ikke er sammenlignelige situationer, vil kunne retfærdiggøre en hindring for den frie bevægelighed. Det må derfor antages, at det ved restriktionsprøvelsen i forhold til skatteregler hyppigt vil være prøvelsen af, om reglerne er *proportionale*, som er det centrale.

Problemerne med at afgrænse diskriminationsprøvelsen over for restriktionsprøvelsen skyldes på den *ene* side, at EF-domstolen anvender synspunktet om *skjult* forskelsbehandling ved diskriminationsprøvelsen og på den *anden* side stiller krav om, at de omhandlede regler i særlig grad skal ramme udenlandske statsborgere (herunder udenlandske selskaber) ved restriktionsprøvelsen, jf. ovenfor. Det er således et *fælles* element, at udenlandske statsborgere i særlig grad skal rammes, hvad enten dette sker direkte eller mere skjult.

Selv om EF-domstolen med en stigende hyppighed anvender et restriktions-

tionsforbud med hjemmel i EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43), må *diskriminationsforbudet* formentligt fortsat anses som bestemmelsens kerneindhold. Det må således antages, at EF-domstolen også i fremtiden vil anvende en diskriminationsprøvelse, når der er tale om en direkte eller skjult forskelsbehandling af sammenlignelige forhold. Restriktionsforbudet får således kun betydning, hvor det er mindre klart, om der foreligger en forskelsbehandling af sammenlignelige situationer.¹⁷⁶

Hvorvidt en mere hyppig anvendelse af restriktionsforbudet i stedet for diskriminationsforbudet i EF-domstolens fremtidige praksis vedrørende direkte skatter vil føre til, at nationale skatteregler i højere grad end hidtil vil blive anset at være i strid med EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43), er tvivlsomt. Som påvist ovenfor kapitel 17.2.1 (s. 694 ff.) har EF-domstolen allerede ved anvendelsen af diskriminationsforbudet været i stand til at erklære en række nationale skatteregler for at være i strid med EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43) (og tilsvarende art. 48 – nu: art. 39). Så længe det antages, at en anvendelse af restriktionsforbudet med hjemmel i art. 52 (nu: art. 43) forudsætter, at udenlandske statsborgere rammes hårdere, vil den *formelle* forskel formentligt være større end den *reelle*, jf. til illustration heraf *Futura Participations*-dommen, jf. ovenfor kapitel 17.2.2.1 (s. 718 ff.), hvor generaladvokaten og EF-domstolen nåede frem til samme resultat ved at henvise til henholdsvis diskriminationsforbudet og restriktionsforbudet.

17.2.3 Beskatningen af et fast driftsstedes indkomst

På baggrund af analyserne ovenfor vil det i det følgende blive undersøgt, i hvilket omfang driftsstedsskatens adgang til at beskatte et fast driftssted bliver begrænset af EF-traktatens diskriminations- og restriktionsforbud, jf. art. 52 (nu: art. 43). Udvælgelsen af eksempler er i særlig grad hentet fra reglerne om beskatningen af begrænset skattepligtige med et fast driftssted i Danmark.

Undersøgelsen vil blive inddelt i tre underafsnit. Straks nedenfor kapitel 17.2.3.1 (s. 725 f.) undersøges skattemæssige forhold, som ikke direkte vedrører det faste driftssted. Dernæst undersøges nedenfor kapitel 17.2.3.2 (s. 727 ff.) beskatningen af indkomst, som allokeres til et fast driftssted og endelig nedenfor kapitel 17.2.3.3 (s. 731 ff.) beskatningen af interne ydelser mellem et fast driftssted og hovedkontoret.

176 Jf. Paul Farmer i EC Tax Review 1998, 13, særligt s. 28 f.

17.2.3.1 Skattemæssige forhold, som ikke direkte vedrører driftsstandsindkomsten

EF-domstolen har i enkelte sager om beskattningen af ikke-hjemmehørende haft lejlighed til at tage stilling til skatteregler, som ikke direkte vedrører den indkomst, som omfattes af den begrænsede skattepligt.

I forhold til skattemæssige begunstigelser på grund af *personlige og familiemæssige* forhold er hjemmehørende og ikke-hjemmehørende som udgangspunkt ikke i en sammenlignelig situation, jf. *Schumacker*-dommen og *Wielockx*-dommen. På dette område har EF-domstolen herved som udgangspunkt respekteret den skatteretlige sondring mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende.

Reglen medfører eksempelvis, at en begrænset skattepligtig med et fast driftssted i Danmark ikke vil kunne fradrage udgifter til *børne- og hustrubidrag*. Sådanne udgifter må anses som klare eksempler på skattemæssige begunstigelser vedrørende personlige og familiemæssige forhold.

Det er imidlertid ikke altid ganske klart, hvad der kan anses at være skattemæssige begunstigelser på grund af personlige og familiemæssige forhold. Som det bl.a. fremgår af *Asscher*-dommen, skal *sociale bidrag* og skatter holdes adskilt. En stat kan således ikke forbeholde skattemæssige begunstigelser for personer, der er pligtige til at betale sociale bidrag til den pågældende stat, selv om man vel i en vis forstand kunne argumentere for, at en sådan pligt vedrører personlige forhold. De danske regler herom må derfor anses for at være i strid med EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43), jf. herom nedenfor kapitel 17.2.3.2 (s. 729 f.).

Et andet eksempel på en skattemæssig begunstigelse, som i det væsentlige næppe kan anses som begrundet i personlige og familiemæssige forhold, er *personfradraget*, jf. PSL §§ 10-11.¹⁷⁷ Reglen har først og fremmest en funktion som en skattefri bundgrænse. Som udgangspunkt sikres forholdet til EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43) af bestemmelsen i PSL § 10, stk. 5, hvorefter også begrænset skattepligtige kan indrømmes personfradrag. Dog vil en *begrænset* skattepligtig person ikke kunne påberåbe sig bestemmelsen i PSL § 10, stk. 3, om samlevende ægtefælles uudnyttede personfradrag, jf. KSL § 4, stk. 6. Til kompensation herfor ydes der i medfør af LL § 9 F et fradrag i den begrænset skattepligtiges indkomstopgørelsen, men fradraget ydes kun i indkomst efter KSL § 2, stk. 1, litra a, og således *ikke* i erhvervsindkomst fra et fast driftssted, der omfattes af KSL § 2, stk. 1, litra d. På baggrund heraf må PSL § 10, stk. 3, an-

177 Personfradraget finder også anvendelse i forhold til kommune- og amtskommuneskatten, jf. lov om kommunal indkomstskat § 5, stk. 1, og lov om amtskommunal indkomstskat § 8. Se om personfradraget Kurt Siggaard i *Skatteretten* 1, 2. udg., s. 668 f.; Margrethe Nørgaard i *Lærebog om indkomstskat*, 8. udg., s. 1004.

ses at indebære en forskelsbehandling i forhold til begrænset skattepligtige med et fast driftssted i Danmark, og dermed indirekte en forskelsbehandling af udenlandske statsborgere. Under hensyn til, at PSL § 10, stk. 3, er knyttet sammen med en betingelse om *samlevende ægtefælle*, må reglen imidlertid karakteriseres som begrundet i personlige og familiemæssige forhold, hvorfor der næppe er tale om sammenlignelige situationer.

Ifølge *Schumacker*-dommen og *Wielockx*-dommen gælder der en undtagelse til udgangspunktet om manglende sammenlignelighed, når ikke-hjemmehørende erhverver hele eller næsten hele sin indkomst fra kildelandet. Rækkevidden af denne undtagelse kan fortsat give anledning til diskussion. Det kan f.eks. diskuteres, hvornår man erhverver *hele eller næsten hele* sin indkomst fra kildelandet, og om betydningen af, at der i domicillandet skal lempes efter eksemptionmetoden med progressionsforbehold, *ny* metode,¹⁷⁸ eller efter kreditmetoden. De danske regler om beskatningen af grænsegængere i kildeskattelovens afsnit 1 A, som blev gennemført som en konsekvens af *Schumacker*-dommen, må imidlertid karakteriseres som lempelige.

Et andet område, hvor EF-domstolen formentligt vil fastholde udgangspunktet om, at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende ikke er i en sammenlignelig situation, er ved objektive forskelle i indkomstkilden. I *Futura Participations*-dommen udtalte EF-domstolen således en grundlæggende respekt for den skatteretlige sondring mellem *territorialprincippet* (for ikke-hjemmehørende) og *globalindkomstprincippet* (for hjemmehørende). EF-domstolen fastslog, at det ikke var i strid med EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43), at Luxembourg i overensstemmelse med det skatteretlige territorialprincip undlod at give fradrag for det franske hovedkontors underskud.¹⁷⁹

Det er ovenfor kapitel 16.2.2.3 (s. 675 ff.) antaget, at det forhold, at bl.a. udenlandske *erhvervsdrivende fonde*, som driver erhvervsvirksomhed fra et fast driftssted i Danmark, generelt afskæres fra at foretage fradrag for uddelinger og hensættelser,¹⁸⁰ kan være i strid med art. 24, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst. Tilsvarende kan det næppe generelt antages, at Danmark i forhold til EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43) generelt kan afskære udenlandske *erhvervsdrivende fonde* mv. med et fast driftssted i Danmark fradrag for uddelinger og hensættelser. Erhvervsdrivende fonde er omfattet af den brede definition i EF-traktatens art. 58 (nu: art. 48).¹⁸¹

178 Jf. herom ovenfor kapitel 17.2.1.1.1 (s. 698 f.).

179 Jf. EF-domstolens dom af 15. maj 1997 (*Futura Participations*), sag C-250/97, præmis 22, jf. ovenfor kapitel 17.2.1.1.1 (s. 700 f.).

180 Jf. for fuldt skattepligtige fonde og foreninger SEL § 3, stk. 2-7, og FBL §§ 4 og 5.

181 Jf. Derrick Wyatt og Alan Dashwood: European Community Law, 3. udg., 1993, s. 299; Martin Jann i Wolfgang Gassner m.fl. (red.): Tax Treaties and EC Law, 1997, s. 35 ff., særligt s. 47.

17.2.3.2 Beskatningen af et fast driftssteds faktiske indtægter og udgifter

Ved opgørelsen af et fast driftssteds indkomst kan der grundlæggende sondres mellem den direkte og den indirekte indkomstopgørelsesmetode.¹⁸² I medfør af OECD's modeloverenskomsts art. 7, stk. 4, er den indirekte metode subsidieret i forhold til den direkte, og også i Danmark anvendes som udgangspunkt den direkte metode. EF-domstolen accepterede i *Futura Participations*-dommen udtrykkeligt, at et fast driftssteds indkomst opgøres i medfør af den direkte metode.

Det franske selskab havde i de forudgående år i medfør af den luxembourgske regel om frit valg mellem metoderne opgjort det luxembourgske faste driftssteds indkomst efter en indirekte metode. En af begrundelserne for ikke at tillade de herved opgjorte underskud fremført var, at der ikke i de pågældende underskudsår var ført regnskab (bogføring) for det faste driftssted, hvilket i givet fald skulle være sket efter en *direkte* opgørelsesmetode. *EF-domstolen* bemærkede om dette krav:¹⁸³

“Det bemærkes dog, at selv om en medlemsstat tillader, at en ikke-hjemme-hørende skattepligtig opgør sin skattepligtige indkomst på grundlag af en pro rata-opdeling af sin samlede indkomst, er den ikke forpligtet til at acceptere en beregning af underskud til fremførsel, som er foretaget på grundlag af en opdeling af det samlede underskud. I betragtning af de unøjagtigheder, opdelingsmetoden indebærer, er en medlemsstat under ingen omstændigheder forpligtet til at opgøre den skattepligtige indkomst alene ud fra opdelingsmetoden.”

Som der er redegjort for i de foregående afsnit, skal indkomsten for et fast driftssted ved anvendelsen af den direkte metode opgøres ud fra en fiktion om det faste driftssteds selvstændighed. De problemer, som knytter sig til denne opgørelsesmetode, lader sig inddele i to kategorier, nemlig *dels* problemer vedrørende allokering af faktiske indtægter og udgifter, *dels* problemer vedrørende interne ydelser mellem foretagendets faste driftssted og hovedkontor. Det må med den grundlæggende accept af den direkte metode samtidigt anses for *forudsat*, at en anvendelse af de *almindelige allokeringskriterier* ved allokeringen af foretagendets faktiske indtægter og udgifter, tilknytningen til det faste driftssteds erhvervsmæssige aktivitet og ledelsens hensigt på dispositionstidspunktet, ikke er i strid med EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43).

¹⁸² Jf. om den indirekte metode ovenfor kapitel 9.2 (s. 383 ff.).

¹⁸³ Jf. EF-domstolens dom af 15. maj 1997 (*Futura Participations*), sag C-250/97, præmis 42. Se om dommen ovenfor kapitel 17.2.2.1 (s. 718 ff.).

Dernæst må det overvejes, i hvilket omfang en medlemsstats beskatning af de faktiske indtægter og udgifter, som allokeres til en udlændings faste driftssted, vil være i strid med diskriminations- og restriktionsforbudet i art. 52 (nu: art. 43).

Det vil for denne diskussion være naturligt at tage udgangspunkt i det i bestemmelsen indeholdte diskriminationsforbud. Et brud på diskriminationsforbud forudsætter, at en skatteregel fører til en *hårdere* skattemæssig belastning af det faste driftssteds indkomst end den skattemæssige belastning af et indenlandsk foretagende, som er i en *sammenlignelig situation*. Endelig må *saglige hensyn* ikke kunne retfærdiggøre forskelsbehandlingen, men som der er redegjort for ovenfor kapitel 17.2.1.2 (s. 705 ff.) vil dette sjældent være tilfældet. Spørgsmålet om *sammenlignelighed* er derfor normalt centralt.

Netop i forhold til de *faktiske* indtægter og udgifter, som allokeres til et fast driftssted, vil det ofte være nærliggende at statuere *sammenlignelighed* i forhold til indenlandske foretagender, idet de pågældende faktiske indtægter og udgifter normalt beskattes efter tilsvarende regler som indenlandske foretagenders faktiske indtægter og udgifter. I de to domme om faste driftssteder fra tiden før *Schumacker*-dommen, *Avoir fiscal*-dommen og *Commerzbank*-dommen nåede EF-domstolen da også frem til, at forskelsbehandlingen af udenlandske selskaber var i strid med diskriminationsforbudet i EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43).¹⁸⁴

Som udgangspunkt bliver de indtægter og udgifter, som kan henføres til et fast driftssted i Danmark, beskattet efter tilsvarende skatteregler, som gælder for fuldt skattepligtige. Visse *eksempler på diskriminerende regler* kan dog findes.

I *Avoir fiscal*-dommen fastslog EF-domstolen, at det var i strid med diskriminationsforbudet i EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43), at faste driftssteder af udenlandske forsikringsselskaber i modsætning til indenlandske forsikringsselskaber ikke kunne modtage skattegodtgørelse. I forlængelse heraf må det antages, at det er i strid med det EU-retlige diskriminationsforbud at nægte et udenlandsk selskabs faste driftssted i Danmark *skattefrihed for modtaget udbytte*, jf. herved SEL § 13, stk. 1, nr. 2, som forbeholder skattefriheden til fuldt skattepligtige selskaber.¹⁸⁵ Dog må det, for at kravet om, at moderselskabet skal eje mindst 25 pct.

184 Jf. EF-domstolens dom af 28. januar 1986 (*Avoir fiscal*), sag 270/83, og EF-domstolens dom af 13 juli 1993 (*Commerzbank*), sag C-330/91.

185 Jf. herved Kees van Raad i EC Tax Review 1995, 190, særligt s. 196. I en bindende forhåndsbesked fra maj 1998, jf. Svensk Skattetidning 1998, 497, har det svenske Skatterättsnämnden i overensstemmelse hermed fastslået, at et finske selskabs faste driftssted i Sverige med henvisning til EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43) kunne påberåbe sig skattefrihed for modtaget udbytte. Efter intern svenske skatteret var skattefrihed for modtaget udbytte ellers forbeholdt fuldt skattepligtige selskaber.

af aktie- eller andelskapitalen i det udbyttegivende selskab, kan anses for opfyldt, være en betingelse, at mindst 25 pct. af aktie- eller andelskapitalen kan henføres til det faste driftssted i Danmark.

Såfremt alle aktier i et selskab skal allokere til et udenlandske selskabs faste driftssted i Danmark, må det endvidere antages, at det vil være i strid med det EU-retlige diskriminationsforbud at nægte *sambeskatning*.¹⁸⁶ Det skal dog hertil bemærkes, at SEL § 31 ikke udtrykkeligt kræver, at moderselskabet skal være hjemmehørende i Danmark, hvorfor der kan argumenteres for, at der allerede efter bestemmelsen er hjemmel til sambeskatning, når et udenlandsk selskabs faste driftssted i Danmark i øvrigt opfylder betingelserne.

Det må antages at være et *tilsvarende skattesubjekt*, der skal sammenlignes med. En udenlandsk fysisk person vil således ikke kunne kræve at blive beskattet med samme skattesatser som selskaber. På samme baggrund kan det imidlertid være i strid med det EU-retlige diskriminationsforbud at underkaste faste driftssteder af udenlandske andelsselskaber mv. almindelig aktieselskabsbeskatning.¹⁸⁷

En *højere skattesats* kan næppe accepteres, såfremt der blot henvises til, at der er tale om en begrænset skattepligtig, jf. ovenfor kapitel 17.2.1.2.2 (s. 711 f.). I dansk skatteret anvendes som udgangspunkt samme skattesatser for begrænset som for fuldt skattepligtige. For begrænset skattepligtige fysiske personer anvendes et *gennemsnit* af den samlede kommunale og amtskommunale udskrivningsprocent, jf. kommuneskattelovens § 9, stk. 1. Hvorvidt EF-domstolen vil nå frem til, at dette er i strid med diskriminationsforbudet, er tvivlsomt. Det må erkendes, at en gennemsnitlig skattesats efter sagens natur vil være højere end den laveste kommune- og amtskommune-skattesats, men reglen forekommer velbegrundet henset til, at den begrænset skattepligtige ikke har nogen personlig tilknytning til en bestemt kommune og amtskommune.

En hårdere skattemæssige belastning kan ikke retfærdiggøres med henvisning til, at man ikke skal betale sociale bidrag, jf. ovenfor kapitel 17.2.1.2.1 (s. 709 f.). Den manglende adgang til at fratrække *arbejdsmarkedsbidrag* for begrænset skattepligtige medfører reelt, at de pågældende pålægges dansk skat af 100 pct. af deres danske indkomst. Her i landet hjemmehørende beskattes derimod kun reelt af 92 pct. af deres indkomst (eller 91 pct., når der også tages hensyn til tvungen pensionsopsparing), jf. LL § 8 M, jf. PSL § 3, stk. 2, nr. 7. Reglen i LL § 8 M, jf. PSL § 3, stk. 2, nr. 7, kan *ikke* karakteriseres som en regel om fradrag for personlige og familiemæssige forhold. Da indkomst for hjemmehøren-

186 Jf. Poul Runge Nielsen og Karsten Engsig Sørensen: National skatteret og EU-retten, 1994, s. 91; Kees van Raad i EC Tax Review 1995, 190, særligt s. 196 f.

187 Jf. ovenfor kapitel 16.2.1.2 (s. 667 f.) vedrørende den tilsvarende problemstilling i forhold til art. 24, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst.

de og ikke-hjemmehørende med et fast driftssted i øvrigt sker efter samme regler, må det anses for at være i strid med diskriminationsforbudet i EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43) at forbeholde de særlige fradragsregler for her i landet hjemmehørende.

Det er fast antaget, at en begrænset skattepligtig med et fast driftssted i Danmark vil kunne få almindelig credit-lempelse efter LL § 33, såfremt der til det faste driftssted skal henføres indtægter, der hidrører fra udlandet.¹⁸⁸ Derimod kan en *begrænset* skattepligtig med fast driftssted i Danmark ikke påberåbe sig Danmarks *dobbeltbeskatningsoverenskomster* med tredjestater, idet den pågældende i forhold til disse overenskomster ikke vil være hjemmehørende i nogen af staterne, jf. herved art. 1 i OECD's modeloverenskomst. Herved vil den begrænset skattepligtige i visse tilfælde kunne blive *dårligere* stillet end fuldt skattepligtige med indtægter fra de samme tredjestater. Det forhold, at forskelsbehandlingen er begrundet i indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster, gør ikke i sig selv EF-traktatens bestemmelser uanvendelige.¹⁸⁹ Såfremt en sådan forskelsbehandling blev accepteret med henvisning til dobbeltbeskatningsoverenskomsternes bilaterale karakter, ville man derved acceptere, at en medlemsstat bevidst kunne indføre diskriminerende bestemmelser i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. Det må derfor antages, at en statsborger fra en medlemsstat, der har et fast driftssted i en anden medlemsstat, i driftsstedsstaten vil kunne kræve lempelse svarende til den lempelse, sammenlignelige personer, som er hjemmehørende i driftsstedsstaten, er berettiget til.¹⁹⁰

I *Futura Participations*-dommen anvendte EF-domstolen med hjemmel i EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43) et *restriktionsforbud*. Der er ovenfor kapitel 17.2.2.3 (§. 723 f.) redegjort for forskellen mellem diskriminationsforbudet og restriktionsforbudet. Som det er konkluderet det anførte sted, må det indtil videre anses for tvivlsomt, om en anvendelse af restriktionsforbudet reelt vil føre til en tilsidesættelse af flere nationale regler i værtsstaten i forhold til en anvendelse af diskriminationsforbudet. De ovenfor angivne eksempler vil formentligt give samme resultat, hvad enten man anvender en diskriminations- eller en restriktionsprøvelse.

188 Jf. cirkulære nr. 72 af 17. april 1996, punkt 5.1.1; Aage Michelsen: International skatteret, 2. udg., s. 250. Se herom ovenfor kapitel 9.1.5.1 (§. 379 ff.).

189 Jf. Luc Hinnekens i EC Tax Review 1994, 146, særligt s. 149 f.; samme i EC Tax Review 1995, 202, særligt s. 202; Michael Lang i Wolfgang Gassner m.fl. (red.): Tax Treaties and EC Law, 1997, s. 15 ff., særligt s. 20 ff; Martin Jann i Wolfgang Gassner m.fl. (red.): Tax Treaties and EC Law, 1997, s. 35 ff., særligt s. 60 ff.

190 Jf. Kees van Raad i EC Tax Review 1995, 190, særligt s. 197, der dog med tvivlsom føje anfører, at dette allerede følger af art. 24, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst, jf. herom ovenfor kapitel 16.2.2.6 (§. 683); Martin Jann i Wolfgang Gassner m.fl. (red.): Tax Treaties and EC Law, 1997, s. 35 ff., særligt s. 56 og s. 71 f.

17.2.3.3 Interne ydelser

Ved interne ydelser mellem et foretagendes faste driftssted og hovedkontor fører den begrænsede selvstændighedsfiktion til, at der for visse interne ydelser skal beregnes fiktive avancer og tab ved anvendelsen af arms længde priser, mens der for andre interne ydelser alene skal foretages en allokering af de faktiske indtægter og udgifter. Ved *begge* former for interne ydelser vil der kunne fremføres eksempler på, at det faste driftssted bliver underkastet en *hårdere* skattemæssige behandling end indenlandske foretagender, jf. ovenfor kapitel 16.2.2.1 (s. 672 ff.).

Ved afgørelsen af, om den skattemæssige behandling af interne ydelser i henhold til den begrænsede selvstændighedsfiktion er i strid med EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43), er det centrale spørgsmål, om der er tale om *sammenlignelige situationer*. Det må normalt afvises, at de ulemper, som er en konsekvens af den begrænsede selvstændighedsfiktion på det ene område, vil kunne opvejes af fordele på et andet, jf. om EF-domstolens praksis herom ovenfor kapitel 17.2.1.2.1 (s. 705 ff.).

EF-domstolen har endnu ikke taget udtrykkelig stilling til spørgsmålet. EF-domstolens hidtidige praksis synes dog at støtte antagelsen om, at den af EF-domstolen udtalte hovedregel om, at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende ikke befinder sig i en sammenlignelig situation, vil blive opretholdt i forhold til den skattemæssige behandling af interne ydelser mellem et foretagendes faste driftssted og hovedkontor. Med anvendelsen af EF-domstolens terminologi vil udgangspunktet om manglende sammenlignelighed kunne begrundes med, at der mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende i forhold til interne ydelser er tale om *objektive forskelle* for så vidt angår *indtægtskilden*.¹⁹¹

I efterhånden flere domme har EF-domstolen vist *respekt* for den fordeling af beskatningsretten, som er foretaget i *OECD's modeloverenskomst*. Som et af de første klare eksempler herpå skal nævnes den i *Schumacker*-dommen udtalte hovedregel om, at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende som udgangspunkt ikke befinder sig i en sammenlignelig situation. Senere i *Wielockx*-dommen anvendte EF-domstolen fordelingen af beskatningsretten i den hollandsk-belgiske overenskomst som begrundelse for, at sammenhængen i beskatningsordningen var sikret. I *Asscher*-dommen udtalte EF-domstolen, at hensynet til progressionsbeskatningen var sikret i Belgien, hvilket skyldtes progressionsforbeholdet i den belgisk-hollandske overenskomst, jf. ovenfor kapitel 17.2.1.1.1 (s. 699 f.). Ende-

191 Jf. EF-domstolens dom af 11. august 1995 (*Wielockx*), sag C-80/94, præmis 18; EF-domstolens dom af 27. juni 1996 (*Asscher*), sag C-107/94, præmis 41; jf. ovenfor kapitel 17.2.1.1.1 (s. 701 f.).

lig skal også henvises til *Gilly*-dommen, som omtales nedenfor kapitel 17.3 (s. 735 ff.).¹⁹²

Hertil kommer, at EF-domstolen i *Futura Participations*-dommen grundlæggende accepterede den *direkte* indkomstopgørelsesmetode ved opgørelsen af et fast driftssteds indkomst, jf. ovenfor kapitel 17.2.3.2 (s. 727). Den direkte opgørelsesmetode forudsætter, at det faste driftssteds indkomst opgøres ud fra en fiktion om det faste driftssteds selvstændighed, omend det må erkendes, at der ikke på grundlag heraf kan siges noget sikkert om, i hvilket omfang EF-domstolen vil udstrække selvstændighedsfiktionen.

Heller ikke det EU-retlige *restriktionsforbud* kan forventes at føre til, at EF-domstolen vil tilsidesætte den i OECD's modeloverenskomst med kommentarer foreskrevne begrænsede selvstændighedsfiktion. Det grundlæggende spørgsmål må formentligt antages at være, om EF-domstolen vil anerkende den begrænsede selvstændighedsfiktion eller ej.

Såfremt EF-domstolen *måtte* nå frem til, at et fast driftssted ved interne ydelser med hovedkontoret er i en sammenlignelig situation, måtte EF-domstolen samtidigt tage stilling til, *hvilke former for skattesubjekter*, der skal sammenlignes med: ydelser mellem selvstændige skattesubjekter eller interne ydelser mellem indenlandske filialer af samme foretagende.

Opgørelsen af et fast driftssteds indkomst i henhold til den begrænsede selvstændighedsfiktion er i realiteten udtryk for et kompromis mellem på den ene side den civilretlige realitet med det faste driftssted som en uselvstændig del af den pågældende fysiske person eller selskab, og på den anden side den skatteretlige fiktion om, at det faste driftssted i relation til indkomstopgørelsen skal behandles som en selvstændig enhed. Hvad enten EF-domstolen i givet fald måtte nå frem til, at der skal lægges en særlig vægt på princippet om foretagendets enhed eller på princippet om det faste driftssteds selvstændighed, ville EF-domstolen i givet fald *reelt* tiltage sig en betydelig lovgivende kompetence.

Selv om den begrænsede selvstændighedsfiktion således formentligt kan opretholdes i forhold til EF-traktatens bestemmelser, er dette ikke nødvendigvis ensbetydende med, at de skattemæssige konsekvenser af interne ydelser ikke vil kunne underkastes en nærmere efterprøvelse ud fra diskriminations- og/eller restriktionsforbudet.

Som eksempel kan nævnes en *intern overførelse* af *varer* fra et udenlandsk selskabs faste driftssted i Danmark til det udenlandske hovedkontor. Såfremt der ved en

192 Se om betydningen af OECD's modeloverenskomst i forhold til diskriminationsforbudet Michael Lang i Wolfgang Gassner m.fl. (red.): *Tax Treaties and EC Law*, 1997, s. 15 ff., særligt s. 24 f.

sådan intern overførelse opgøres en større avance end den avance, der ville blive registreret ved salg af tilsvarende varer mellem to koncernforbundne foretagender, vil dette ikke være en konsekvens af den begrænsede selvstændighedsfiktion. I en sådan situation vil der derfor kunne statueres forskelsbehandling af sammenlignelige situationer.

Et andet eksempel kunne muligvis være, at en driftsstedsstat f.eks. nægter fradrag for et fast driftssteds andel af udgifterne i *stand by*-perioder for *driftsmidler*, som benyttes af både det faste driftssted og af hovedkontoret.¹⁹³ Ved at nægte fradrag for de faktiske udgifter vil et fast driftssted i en sådan situation reelt stillet dårligere end sammenlignelige selvstændige foretagender, som utvivlsomt ville være pålagt en andel af disse udgifter. En henvisning til, at der her er tale om interne ydelser mellem et foretagendes faste driftssted og hovedkontor, vil ikke kunne begrunde denne begrænsning af det faste driftssteds fradragsret.

17.2.3.4 Personsselskaber

Definitionen af de beskyttede selskaber i EF-traktatens art. 58, stk. 2 (nu: art. 48, stk. 2) er bredt udformet og antages også at omfatte personsselskaber som f.eks. interessentselskaber og kommanditselskaber.¹⁹⁴ Dette rejser spørgsmålet om, hvorvidt et udenlandsk personsselskab eller selskabsdeltagerne heri vil kunne gøre krav på en særlig skattemæssig behandling ved personsselskabets erhvervsmæssige aktivitet i Danmark.

I mangel af en EU-retlig harmonisering af, om indkomst optjent af et personsselskab skal beskattes hos personsselskabet som sådan eller hos de enkelte selskabsdeltagere, må det antages, at EF-domstolen som udgangspunkt vil anse dette spørgsmål for overladt til de enkelte medlemsstaters interne ret. Selskabsdeltagerne i et udenlandsk personsselskab kan således næppe med hjemmel i EF-traktatens art. 52, jf. art. 58 (nu: art. 43, jf. art. 48) få medhold i, at de ikke selv, men selskabet, skal beskattes af den optjente indkomst. Derimod vil de enkelte ikke-hjemmehørende selskabsdeltagere kunne påberåbe sig EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43), såfremt de underkastes en hårdere skattemæssig behandling end hjemmehørende selskabsdeltagere.

193 Det må i forhold til et kontinuerligt eksisterende fast driftssted allerede anses for at være i strid med art. 7, stk. 2 og 3, i OECD's modeloverenskomst at nægte fradrag for en andel af foretagendets stand by-omkostninger på driftsmidler, som både det faste driftssted og hovedkontoret anvender, men den norske Høyesterett er i to ud af tre domme nået frem til det modsatte resultat, jf. herom ovenfor kapitel 12.4.1.1 (s. 567 ff.).

194 Jf. Poul Runge Nielsen og Karsten Engsig Sørensen: EU-markedsret, 1996, s. 407 f.; Derrick Wyatt og Alan Dashwood: European Community Law, 3. udg., 1993, s. 299.

17.3 Beskyttelsen i oprindelsesstaten

Beskyttelsen efter EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43) er i modsætning til beskyttelsen efter OECD's modeloverenskomsts art. 24, stk. 3, ikke indskrænket til kun at gælde i forhold til driftsstatsstaten. EF-domstolen har i sin praksis statueret, at EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43) også yder en beskyttelse mod hindringer af etableringsfriheden og mod diskrimination i oprindelsesstaten. Dette må antages også at omfatte *domicillandet* i en situation, hvor en person eller et selskab fra en medlemsstat driver erhvervsvirksomhed gennem et *fast driftssted* i en anden medlemsstat.

EF-domstolens praksis om beskyttelsen i oprindelsesstaten efter bestemmelserne i EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43) er forholdsvis beskeden. Det samme gælder i forhold til EF-traktatens art. 48 (nu: art. 39), som må antages at skulle fortolkes parallelt med art. 52 (nu: art. 43). Det er bl.a. på grund heraf forbundet med en betydelig *usikkerhed* at vurdere, hvor langt EF-domstolen vil udstrække beskyttelsen i oprindelsesstaten. Dette gælder måske i særlig grad i forhold til de direkte skatter, idet *en række skatteregler* af forskellige årsager, herunder hensynet til medlemsstaternes skatteprovenu og hensynet til at hindre misbrug, gør forskel på interne og grænseoverskridende aktiviteter og/eller kan virke hindrende for den frie bevægelighed.

I sin praksis om beskyttelsen i oprindelsesstaten med hjemmel i EF-traktatens art. 48 og 52 (nu: art. 39 og 43) har EF-domstolen i *de første afgørelser* argumenteret ud fra et *restriktionsforbud*. Netop beskyttelsen af den frie bevægelighed i oprindelsesstaten var et af de første områder, hvor EF-domstolen anvendte et restriktionsforbud med hjemmel i art. 48 og 52 (nu: art. 39 og 43).

De første domme om beskyttelsen i oprindelsesstaten vedrørte sager om *fragflytning*.

EF-domstolens dom af 27. september 1988 (*Daily Mail*) omhandlede et engelsk aktieselskab, som ønskede at flytte sit hovedsæde til Holland.¹⁹⁵ Efter en sådan flytning af hovedsædet ville selskabet skattemæssigt blive hjemmehørende i Holland, hvorfor selskabet efterfølgende ville kunne sælge en væsentlig del af sine aktiver skattefrit. Om beskyttelsen efter EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43) i oprindelsesstaten udtalte *EF-domstolen*, at de rettigheder, som er garanteret ved art. 52 (nu: art. 43), ville blive meningsløse, såfremt oprindelsesstaten kunne forbyde selskaber at flytte med henblik på etablering i en anden medlemsstat (præmis 16). EF-domstolen nåede på trods heraf frem til det resultat, at art. 52, jf. art. 58 (nu: art. 43, jf. art. 48) ikke gav det engelske selskab ret til at flytte sit hovedsæde til Holland. EF-domstolen lagde herved vægt på de store nationale forskelle vedrørende selskabers tilknytning (præmis 23 f.).

I den senere dom af 15. december 1995 (*Bosman*) slog EF-domstolen fast, at en sådan beskyttelse også gælder fysiske personer i medfør af EF-traktatens art.

195 Jf. EF-domstolens dom af 27. september 1988 (*Daily Mail*), sag 81/87.

48 (nu: art. 39).¹⁹⁶ Sagen vedrørte den belgiske fodboldspiller *Jean-Marc Bosmans* ret til at rejse til en fransk fodboldklub på trods af hindringer i Belgien (transfer-regler mv.). EF-domstolen fastslog, at der var tale om en hindring i oprindelsesstaten, som var i strid med EF-traktatens art. 48 (nu: art. 39). Dette gjaldt, selv om reglerne også fandt anvendelse ved transfer mellem klubber under samme forbund, idet reglerne *direkte* regulerede spillernes *adgang til arbejdsmarkedet* i de øvrige medlemsstater og derfor kunne hindre arbejdskraftens frie bevægelighed. Reglerne kunne derfor ikke sidestilles de bestemmelser om bestemte former for salg af varer, som var aktuelle i *Keck- og Mithouard-dommen* (præmis 103).¹⁹⁷ De hensyn, som var fremført til støtte for transferreglerne kunne ikke på en *proportional* måde retfærdiggøre hindringen, hvorfor transferreglerne var i strid med EF-traktatens art. 48 (nu: art. 39).¹⁹⁸

I 1998 har EF-domstolen taget stilling til beskyttelsen i oprindelsesstaten i to sager, som ikke drejede sig om fraflytning. Hvor EF-domstolen i *Bosman-dommen* havde argumenteret ud fra et restriktionsforbud, argumenterede EF-domstolen i disse nye afgørelser ud fra et *diskriminationsforbud*.

I EF-domstolens dom af 12. maj 1998 (*Gilly*) blev der bl.a. taget stilling til beskyttelsen af den frie bevægelighed for arbejdskraft i medfør af art. 48 (nu: art. 39) set i forhold til dobbeltbeskatningsoverenskomstens fordeling af beskatningsretten og valg af lempelsesmetode for domicillandslempelsen.¹⁹⁹

196 Jf. EF-domstolens dom af 15. december 1995 (*Bosman*), sag C-415/93.

197 Jf. om *Keck og Mithouard-dommen* ovenfor kapitel 17.2.2.2 (s. 720 ff.).

198 Jf. for en diskussion af beskyttelsen i oprindelsesstaten over for reglerne om fraflytningsbeskatning i ABL § 13 a Niels Winther-Sørensen i RR 1996, nr. 7, s. 22 ff.

199 Jf. EF-domstolens dom af 12. maj 1998 (*Gilly*), sag C-336/96. Den officielle *danske oversættelse* af dommen er ikke optimal. Ved læsning af dommen i den danske version er det nødvendigt at være opmærksom på følgende:

Oversættelsen i dommens præmis 6 af den tysk-franske overenskomsts art. 14, stk. 1, 2. punktum, er forkert og misvisende; i modsætning til den danske oversættelse har domicillandet (*den sidstnævnte stat*) beskatningsretten, når en person er statsborger i den stat uden samtidigt at være statsborger i udbetalingsstaten (*den førstnævnte stat*). Ved dobbelt statsborgerskab (som i tilfældet *fru Gilly*) har *udbetalingsstaten* beskatningsretten.

I beskrivelsen af *professorreglen* i den fransk-tyske overenskomsts art. 16 er det i den danske oversættelse angivet, at beskatning i forbindelse med læreres midlertidige ophold fortsat sker i *hjem- og beskæftigelsesstaten*, jf. dommens præmis 7. Udtrykket er uheldigt, idet det i sagen er mest nærliggende at anse Frankrig for *hjemstat* og Tyskland for *beskæftigelsesstat*. Den korrekte fortolkning af overenskomstens art. 16 medfører, at det er *domicillandet* (Frankrig) i modsætning til overenskomstens kildeland (Tyskland), der har beskatningsretten under bestemmelsens forudsætninger (som *fru Gilly* ikke opfyldte).

Endelig er det uheldigt, at der om lempelsesmetoden: eksemption med progressionsforbehold, *ny* metode, anvendes betegnelsen: *regel om skattegodtgørelse*, jf. bl.a. dommens præmis 40. Udtrykket *skattegodtgørelse* anvendes typisk som den danske betegnelse for *avoir fiscal* i forbindelse med udbyttebeskatning.

Fru Gilly, som havde dobbelt tysk-fransk statsborgerskab, boede i Frankrig, men var ansat på en offentlig skole i Tyskland. Ifølge hovedreglen for statsansatte mv. var beskatningsretten tillagt overenskomstens kildeland Tyskland.²⁰⁰ Da det *tyske skatteniveau* var højere end det franske, blev hun underkastet en hårdere beskatning end den beskatning, hun ville være blevet underkastet, såfremt Frankrig havde haft beskatningsretten til lønindkomsten. Det var denne hårdere beskatning, som var baggrunden for sagen.

Fru Gilly's argumentation var først og fremmest bygget op som et angreb på indholdet af *fordelingsbestemmelserne* i den tysk-franske overenskomst. Den hårdere beskatning skyldtes som nævnt, at kildelandet Tyskland konkret var tildelt beskatningsretten. Under andre faktiske omstændigheder ville domicillandet Frankrig have haft beskatningsretten, bl.a. såfremt hun alene havde været fransk statsborger og ikke – som det faktisk var tilfældet – havde dobbelt tysk/fransk statsborgerskab.²⁰¹ *Fru Gilly* gjorde gældende, at det var i strid med art. 48 (nu: art. 39), at hun reelt blev beskattet hårdere, fordi hun ud over at være fransk statsborger også var *tysk* statsborger.

EF-domstolen gav den franske regering medhold med følgende formulering (præmis 30): “Selv om nationaliteten som sådan efter artikel 14, stk. 1, andet punktum, udgør kriteriet for fordelingen af den skattemæssige kompetence, kan sådanne sondringer ikke anses for at udgøre forskelsbehandling, der er forbudt i henhold til traktatens artikel 48.”

I sin argumentation lagde EF-domstolen særlig vægt på, at der *ikke* er sket nogen *harmonisering* om ophævelse af dobbeltbeskatning. Det er som følge heraf overladt til medlemsstaterne at fordele beskatningsretten i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. Vedrørende fordelingen af beskatningsretten udtalte EF-domstolen (præmis 31):

“Medlemsstaterne kan hensigtsmæssigt med hensyn til fordelingen af beskatningskompetencen støtte sig på international praksis og på den af OECD udarbejdede modeloverenskomst, der netop i artikel 19, stk. 1, litra a) i 1994-

200 Jf. art. 14, stk. 1, 2. punktum i den fransk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Beskatningsretten ville også i en sådan situation være tildelt udbetalingsstaten i medfør af art. 19, stk. 1 i OECD's modeloverenskomst.

201 Jf. art. 14, stk. 1 i den tysk-franske overenskomst, jf. *Gilly-dommens* præmis 6. Herudover blev det af *fru Gilly* fremført, at Frankrig ville have haft beskatningsretten, såfremt hun kun havde arbejdet som lærer i Tyskland i højst 2 år (jf. professorreglen i den tysk-franske overenskomsts art. 16), eller såfremt hun havde været privatansat (jf. grænsengængerreglen i den tysk-franske overenskomsts art. 13, stk. 5, litra a), jf. nærmere *Gilly-dommens* præmis 5 og 7. EF-domstolen tog stilling til samtlige argumenter, men da sondringen efter nationalitet må anses for den mest centrale i relation til EF-traktaten, omtales her alene denne sondring.

udgaven bygger på udbetalerprincippet. Ifølge bemærkningerne til denne artikel er dette princip begrundet i “reglerne for korrekt adfærd i mellemfolkelige forhold og gensidig respekt i forholdet mellem suveræne stater” og princippet “forekommer i så mange mellem OECD’s medlemslande gældende overenskomster, at det nu kan siges at være internationalt anerkendt”.

Herefter udtalte EF-domstolen, at Tyskland *også* ville have haft beskatningsretten, såfremt den tysk-franske overenskomst havde været formuleret i overensstemmelse med *OECD’s modeloverenskomst* (præmis 31 f.).

Med dommen har EF-domstolen vist betydelig *respekt* for, hvorledes beskatningsretten til indkomst fordeles i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne i international skattepraksis. Selv om *Gilly*-dommen vedrørte forholdene i oprindelsesstaten, er dommens præmisser formuleret således, at denne respekt for den sædvanlige fordeling af beskatningsretten i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne formentligt også vil have betydning for vurderingen af forholdene i den stat, hvori arbejdet udføres, eller – i relation til art. 52 (nu: art. 43) – den stat hvori en etablering sker (*værtsstaten*).

Som dommen er formuleret, må det antages, at den ovenfor anførte argumentation formentligt var tilstrækkelig til at give den franske regering medhold. EF-domstolen tilføjede imidlertid, at *fru Gilly* ikke havde godtgjort, at den hårdere beskatning alene skyldtes overenskomstens fordeling af beskatningsretten. En hårdere beskatning, som alene skyldes *forskelle i skattesatserne* i de enkelte medlemsstater, er ifølge EF-domstolen blot en konsekvens af den manglende harmonisering på fællesskabsplan (præmis 34).

Fru Gilly gjorde herudover gældende, at det var i strid med EF-traktatens art. 48 (nu: art. 39) at anvende overenskomstens lempelsesmetode, *eksempion med progressionsforbehold* (*ny metode*). Når kildelandet (Tyskland) beskattede med en højere skattesats end domicillandet (Frankrig), ville der ikke i skatten til domicillandet ske fradrag for hele den i kildelandet betalte skat. Som EF-domstolen korrekt påpegede, skyldtes de ugunstigere virkninger også i denne situation først og fremmest *forskellige skattesatser* i de pågældende medlemsstater (præmis 47). Såfremt man tillod fuld creditlempelse for den i kildelandet betalte skat, ville det i realiteten føre til et tab af skatteprovenu i domicillandet, der ville være ensbetydende med en begrænsning af domicillandets selvbestemmelsesret på skatteområdet (præmis 48).

Samme begrænsning i domicillandslempelsen vil i øvrigt også være til stede ved lempelse efter lempelsesmetoderne *eksempion med progressionsforbehold* (*gammel metode*), *almindelig credit* og *matching credit*, jf. ovenfor kapitel 4.2.3 (s. 122 ff.). Lempelesemetoden *fuld credit* anvendes internationalt set praktisk taget aldrig, idet den som anført af EF-domstolen ikke blot fører til, at domicillandet skal

give afkald på beskatning af den lempelsesberettigede indkomst, men også på beskatning af øvrig indkomst.²⁰²

EF-domstolens dom af 16. juli 1998 (*ICI*) vedrørte beskyttelsen i oprindelsesstaten til *sekundært at etablere sig med datterselskaber* i andre medlemsstater, jf. EF-traktatens art. 52, jf. art. 58 (nu: art. 43, jf. art. 48).²⁰³

Sagen drejede sig om, hvorvidt det engelsk moderselskab *ICI plc.* kunne få fradrag for et underskud, som var oppebåret fra et engelsk *datter-datterselskab*.

Det engelske moderselskab ejede 49 pct. af et engelsk holdingselskab, som ejede det pågældende datter-datterselskab 100 pct. De engelske skattemyndigheders begrundelse for ikke at tillade *ICI* at fradrage underskuddet fra datter-datterselskabet var, at et *flertal* af holdingselskabets selskaber (19 ud af 23) var *hjemmehørende uden for England*. Af de 19 udenlandske selskaber var de 6 hjemmehørende i andre EU-medlemsstater.

EF-domstolen udtalte, at EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43) også beskytter mod, at oprindelsesstaten forhindrer, at dens statsborgere, herunder selskaber, jf. art. 58 (nu: art. 48), etablerer sig i en anden medlemsstat, og at den engelske skattelovgivnings afgørende kriterium for at nægte fradrag var de kontrollerede *datterselskabers hjemsted* (præmis 21 ff.).

Da det herved var konstateret, at der var tale om en forskellig behandling, måtte det ifølge EF-domstolen undersøges, om denne forskelsbehandling efter traktatens bestemmelser om etableringsfriheden kunne være sagligt begrundet (præmis 24). I denne forbindelse blev der taget stilling til den engelske regerings argumentation for, at der ikke var tale om sammenlignelige situationer. Begge disse argumenter (hensynet om at begrænse skatteflugt, og hensynet til skatteprovenu, herunder hensynet til sammenhængen i beskatningsordningen) afviste EF-domstolen imidlertid (præmis 25 ff.).

Der er særligt to forhold ved dommen, som er bemærkelsesværdige. *For det første* argumenterede EF-domstolen i præmisserne ud fra et *diskriminationsforbud* og ikke ud fra et restriktionsforbud, og *for det andet* diskuterede EF-domstolen i sin argumentation ikke særskilt spørgsmålet om *sammenlignelighed*, men integrerede i stedet dette i diskussionen om, hvorvidt en forskelsbehandling kunne begrundes med saglige hensyn.

I de nationale skattesystemer er det sædvanligt, at en række skatteregler

202 Se om *Gilly*-dommens bemærkninger vedrørende hensynet til de personlige og skattemæssige forhold i værtsstaten Tyskland ovenfor kapitel 17.2.1.1.1 (s. 698 f.).

203 Jf. EF-domstolens dom af 16. juli 1998 (*ICI*), sag C-264/96, jf. om dommen og om de engelske regler, der dannede baggrund for sagen, Douglas Roxburgh i *European Taxation* 1999, 33.

forskelsbehandler udenlandsk aktivitet, herunder etablering med udenlandske (datter-)selskaber. *ICI*-dommen kan give anledning til diskussion om, hvorvidt et stort antal af disse regler er i strid med EU-retten.

Det er nærliggende på baggrund af dommen at diskutere, om man fortsat vil kunne opretholde forskellige regler for *sambeskatning mv.* med *indenlandske* henholdsvis *udenlandske* datterselskaber.²⁰⁴ Bortset fra Danmark har de fleste EU-medlemsstater begrænset adgangen til at lade sig sambeskatte mv. med udenlandske datterselskaber. EF-domstolen tog ikke i *ICI*-dommen stilling til dette spørgsmål, idet datter-datterselskabet i sagen var hjemmehørende i England, men da EF-domstolen ikke selvstændigt tillagde argumentet om sammenlignelighed betydning, giver dommen en vis støtte for at antage, at medlemsstaterne som udgangspunkt *ikke* kan forbeholde adgangen til sambeskatning til indenlandske selskaber.

Som et væsentligt argument for at kunne forbeholde adgangen til sambeskatning til indenlandske datterselskaber kan bl.a. anføres, at den manglende adgang til at tage hensyn til udenlandske datterselskabers underskud hænger sammen med den manglende adgang til at beskatte positiv indkomst fra de udenlandske datterselskaber. Om dette argument, som knytter sig til hensynet til *sammenhængen i beskatningsordning*, er tilstrækkeligt til at begrunde forskelsbehandlingen, er dog tvivlsomt henset til den begrænsede vægt, EF-domstolen har tillagt dette hensyn i sin hidtidige praksis, jf. ovenfor kapitel 17.2.1.2.1 (s. 705 ff.).

De *danske* regler om beskatning af indkomst, som oppebæres gennem et fast driftssted i udlandet, er næppe grundlæggende i strid med EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43). Som udgangspunkt beskattes sådan indkomst på samme måde som indenlandsk indkomst.

På grund af *eksemptionselementet* i de forskellige lempelsesmetoder vil en fysisk person eller et selskab, som driver erhvervsvirksomhed fra et fast driftssted i udlandet, kunne blive underkastet en hårdere beskatning end sammenlignelige danske personer og selskaber, som erhverver tilsvarende indkomst fra Danmark. Omvendt vil der ved *almindelig creditlempelse* kun kunne ydes lempelse for den i driftsstatsstaten betalte skat, hvorfor en dansk person eller et dansk selskab herved vil kunne blive underkastet en hårdere samlet beskatning af driftsstatsindkomsten end sammenlignelige foretagender, der er hjemmehørende i driftsstatsstaten. Disse forskelle må imidlertid tilskrives *forskelle i skattesatserne* og må på baggrund af *Gilly*-dommen anses for at være i overensstemmelse med EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43).

204 Jf. Douglas Roxburgh i European Taxation 1999, 33, særligt s. 36.

Ifølge LL § 5 I er der *pligt* til at foretage afskrivninger eller fradrag, som ellers er valgfrie, når den danske opgørelse af indkomsten fra det udenlandske faste driftssted overstiger den opgjorte indkomst i driftsstatsstaten. Under hensyn til, at denne regel medvirker til at sikre eksemptionselementet i den almindelige creditlempelse, således at den danske opgørelse af det faste driftsstats indkomst ikke “kunstigt” opskrives for at sikre fuld lempelse for den i driftsstatsstaten betalte skat,²⁰⁵ må reglen formentlig anses for at være i overensstemmelse med EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43).

Visse stater tillader ikke, at *underskud fra udenlandske faste driftssteder* fratrækkes i indenlandsk indkomst, når der er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, efter hvilken der skal ydes lempelse efter eksemptionsmetoden. Ifølge OECD's kommentarer til modeloverenskomsten er sådanne regler begrundet med, at der – forudsat overenskomstens kildeland tillader underskuddet fremført – reelt blot er tale om, at der ikke ydes fradrag i to stater.²⁰⁶ I forhold til EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43) er det imidlertid tvivlsomt, om hensynet hertil vil kunne retfærdiggøre den forskelsbehandling, den pågældende udsættes for i forhold til tilsvarende indenlandske erhvervsdrivende personer og selskaber, som udøver indenlandsk virksomhed, jf. *ICI-dommen*.²⁰⁷ Det vil under alle omstændigheder være forbundet med en likviditetsmæssig belastning at nægte modregning med underskud fra et fast driftssted i udlandet, men navnlig i en situation, hvor der ikke på noget senere tidspunkt fremkommer overskud fra det udenlandske faste driftssted, vil forskelsbehandlingen være mærkbar. I så fald vil det udenlandske underskud ikke kunne udnyttes.

I *dansk skatteret* er der valgt den løsning at *genbeskatte* tidligere fratrukne underskud eller nægte fradrag for underskud, når der i tidligere indkomstår er indrømmet eksemptionslempelse for overskud, jf. LL § 33 D. Sådanne regler er mindre indgribende og må formentlig antages at kunne retfærdiggøres med henvisning til *sammenhængen i beskatningsordningen*.

Regler, som ikke fører til nogen skærpet beskatning af indkomst fra et udenlandsk fast driftssted, kan næppe anses at udgøre en hindring for den frie bevægelighed.

205 Jf. bemærkningerne til lovforslag L 118 af 6. december 1996, til § 2, nr. 1, § 5 I, og betænkning til lovforslag L 118 af 8. maj 1996, ad nr. 5. Se herom ovenfor kapitel 4.4.3.2.2 (s. 153 ff.).

206 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 23, punkt 44.

207 Jf. Eduard Lechner i Wolfgang Gassner m.fl. (red.): *Tax Treaties and EC Law*, 1997, s. 75 ff., særligt s. 82 ff.

I *Bosman*-dommen udtalte EF-domstolen ganske vist, at synspunktet fra *Keck*- og *Mithouard*-dommen ikke lod sig anvende på de nævnte hindringer i oprindelsesstaten, og de pågældende regler blev herefter anset at udgøre en hindring for den frie bevægelighed efter EF-traktatens art. 48 (nu: art. 39), jf. ovenfor. Det centrale i denne dom må imidlertid antages at være, at der var tale om hindringer for *selve adgangen* til at tage arbejde i en anden medlemsstat. Tilsvarende vedrørte hindringerne i *Alpine Investments*-dommen, som er omtalt ovenfor kapitel 17.2.2.2 (s. 721), i forhold til EF-traktatens art. 59 (nu: art. 49) om den frie udveksling af tjenesteydelser også hindringer for *selve adgangen* til at yde tjenesteydelser i andre medlemsstater.²⁰⁸ Derimod omhandler problemet vedrørende beskattningen af et fast driftssted i udlandet forholdene *efter* det tidspunkt, etableringen er foretaget.

²⁰⁸ Jf. EF-domstolens dom af 10. maj 1995 (*Alpine Investments*), sag C-384/93, præmis 36-38, som EF-domstolen henviste til i *Bosman*-dommens præmis 103.

AFSNIT VII

Afslutning

Kapitel 18

Sammenfatning og afslutning

Det har i denne afhandling været hensigten at analysere reglerne om beskattningen af international erhvervsindkomst ved anvendelse af en traditionel retsdogmatisk metode. Afhandlingens fokus har særligt været rettet mod reglerne om opgørelsen af et fast driftssteds indkomst. Med dette valg af emne har det været naturligt at inddrage den internationale skatterets tre dimensioner, nemlig intern skatteret, dobbeltbeskatningsoverenskomst-ret og EU-skatteret. I det følgende vil afhandlingens væsentligste resultater blive opsummeret, og der vil blive knyttet nogle afsluttende bemærkninger til indholdet af fiktionen om det faste driftssteds selvstændighed.

18.1 Dobbeltbeskatningsoverenskomster og dansk ret

Efter det indledende *afsnit I* analyseres i afhandlingens *afsnit II* nogle generelle problemer vedrørende dobbeltbeskatningsoverenskomster og anvendelsen heraf i dansk ret. Afsnittet danner grundlaget for de følgende afsnits analyser af de særlige problemer, der knytter sig til opgørelsen af et fast driftssteds indkomst.

Hjemmelsgrundlaget for indgåelse og gennemførelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster er undersøgt i *kapitel 2* (s. 39 ff.). En dobbeltbeskatningsoverenskomst er normalt en folkeretligt bindende bilateral traktat, som borgerne efter gennemførelse i intern dansk ret kan påberåbe sig over for skattemyndighederne. Det er i medfør af grl. § 19 nødvendigt at indhente Folketingets samtykke ved indgåelse af en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Endvidere er det, for at borgerne skal kunne påberåbe sig indholdet af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, nødvendigt, at Folketinget medvirker ved gennemførelsen i dansk ret.

Indtil 1994 var der med lov nr. 74 af 31. marts 1953 (bemyndigelsesloven) givet regeringen et forhåndssamtykke til indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster. Der argumenteres i kapitlet for, at der hermed tillige var givet den fornødne hjemmel til, at regeringen med kundgørelse i Lovtidende kunne gennemføre dobbeltbeskatningsoverenskomster med lovs kraft. Endelig argumenteres der for, at der med bemyndigelsesloven også var givet

fornøden hjemmel til, at regeringen kunne ophæve og ændre bestående overenskomster uden påny at skulle inddrage Folketinget.

Bemyndigelsesloven blev ophævet ved lov nr. 945 af 23. november 1994. Folketinget skal nu inddrages direkte ved indgåelse af nye dobbeltbeskatningsoverenskomster og ved ændring eller ophævelse af bestående dobbeltbeskatningsoverenskomster. Dette sker i praksis ved, at Folketinget ved samme lov giver det krævede samtykke i medfør af grl. § 19 og gennemfører den konkrete overenskomst i dansk ret.

En dobbeltbeskatningsoverenskomst udgør ikke nogen selvstændig hjemmel for beskatning. Dette princip (*den gyldne regel*) er almindeligt accepteret i de fleste stater, dog således at der kan være variationer med hensyn til princippets rækkevidde. I dansk skatteret har *den gyldne regel* været fastslået i bemyndigelsesloven, og princippet har været fulgt strengt i administrativ praksis. Ved ophævelsen af bemyndigelsesloven i 1994 er det forudsat, at *den gyldne regel* fortsat skal gælde.

Ifølge grl. § 43 kan ingen skat pålægges, ændres eller ophæves uden ved lov. Det antages i den forfatningsretlige teori, at denne bestemmelse indeholder et forbud mod delegation af lovgivningskompetence. Det diskuteres i kapitlet, om den indtil 1994 gældende vidtgående delegation af kompetence til regeringen om indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster var i strid med grl. § 43. Det konkluderes, at dette ikke var tilfældet.

Endelig diskuteres problemet om *treaty overriding*. Treaty overriding er forfatningsretligt muligt i dansk ret, men det konkluderes, at der ved fortolkningen af de danske lovregler gælder en generel formodning for, at den danske lovgivningsmagt ikke har villet bryde de folkeretlige forpligtelser. De interne danske lovregler skal derfor så vidt muligt fortolkes på en sådan måde, at treaty overriding undgås.

Afhandlingens *kapitel 3* (s. 62 ff.) indeholder først en undersøgelse af de fortolkningsregler, der skal lægges til grund ved fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomster, herunder fortolkningsreglerne i wienerkonventionens art. 31-33. Der argumenteres for, at *hensynet til en harmoniseret fortolkning* skal tillægges en særlig vægt ved fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomster. Der argumenteres i lyset heraf for, at international skattepraksis og OECD's modeloverenskomst med kommentarer skal tillægges – og i praksis bliver tillagt – stor betydning ved fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomster.

I medfør af OECD's modeloverenskomsts art. 3, stk. 2, kan intern ret inddrages ved fortolkningen af udtryk i overenskomsten. Det konkluderes, at det er gældende intern ret i den stat, der anvender overenskomsten, som i givet fald skal lægges til grund. Der argumenteres endvidere for, at der i dansk retspraksis kan spores en tendens til at fortolke udtryk fra dobbeltbeskatningsoverenskomsterne i overensstemmelse med forståelsen i intern

dansk skatteret, når et fortolkningsresultat ikke forholdsvis klart fremgår af de internationale retskilder.

Endvidere indeholder kapitlet en analyse af gensidige aftaler mellem de kompetente myndigheder i overenskomststaterne. Både til de generelle og til de konkrete gensidige aftaler knytter der sig nogle grundlæggende hjemmelsspørgsmål, som kun i et vist omfang er blevet berørt i hidtidig dansk teori.

I forhold til *generelle* gensidige aftaler ses det i den internationale skatteretlige teori ofte fremført, at der som det centrale problem må tages stilling til, om *domstolene* er bundet heraf eller ej. I kapitlet argumenteres der for, at det set ud fra en dansk synsvinkel ikke er afgørende, om det er domstolene eller de kompetente (administrative) myndigheder, der er bundet eller ej, men derimod om aftalerne er *folkeretligt bindende* eller ej. Det undersøges herefter, i hvilket omfang de danske kompetente myndigheder er bemyndiget til at indgå generelle gensidige aftaler. Endvidere diskuteres det, hvilken betydning generelle gensidige aftaler kan tillægges i forhold til borgerne. Ved afgørelsen heraf må der sondres mellem, om det er skattemyndighederne, som påberåber sig en generel gensidig aftale til skade for en borger, eller det er en borger, som påberåber sig en generel gensidig aftale.

Vedrørende *konkrete* generelle aftaler, som indgås i medfør af bestemmelser svarende til art. 25, stk. 1 og 2, i OECD's modeloverenskomst slås det fast, at det ikke ved en sådan aftale er muligt at begrænse de fordele, som fremgår af de øvrige bestemmelser i en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Omvendt gøres det gældende, at art. 25, stk. 1, og 2, ikke i sig selv udgør en tilstrækkelig hjemmel til, at der ved en konkret gensidig aftale kan indrømmes en borger ekstraordinær lempelse i den danske skat. Der argumenteres for, at en tilstrækkelig hjemmel til konkret at indrømme ekstraordinær lempelse i den danske skat for at forhindre dobbeltbeskatning i stedet findes i KSL § 73 D.

De gensidige aftaler har en særlig interesse i relation til indkomstopgørelsen for et fast driftssted, idet det i OECD's kommentarer til art. 7 siden 1994-revisionen i højere grad end tidligere henstilles til medlemsstaterne, at der ved gensidige aftaler opnås pragmatiske løsninger på opståede konflikter.¹ Det konkluderes imidlertid i kapitlet, at hverken muligheden for at indgå generelle gensidige aftaler eller muligheden for at indgå konkrete gensidige aftaler bør afskære bestræbelserne for at søge at afklare retsstillingen ved en fortolkning af art. 7 i OECD's modeloverenskomst og de interne regler, der knytter sig hertil.

1 Jf. OECD's kommentarer (1997-versionen) til art. 7, punkt 2, punkt 15.1, punkt 15.4, punkt 18.3, punkt 20 og punkt 23.

I *kapitel 4* (s. 111 ff.) opstilles afhandlingens tese om betydningen af intern ret for gennemførelsen af overenskomstlempelsen. Det gøres gældende, at betydningen af *intern ret* for anvendelsen af en dobbeltbeskatningsoverenskomst kan opdeles i to problemer, nemlig dels intern rets betydning for *fortolkningen af udtryk* i overenskomsten, og dels intern rets betydning for *gennemførelsen af overenskomstlempelsen*, og at intern ret navnlig i relation til overenskomstlempelsen har en *central betydning*.

En dobbeltbeskatningsoverenskomst begrænser det skattekrav, som består i kraft af interne skatteregler. Som en folkeretligt bindende traktat indeholder overenskomsten regler, som overenskomststaterne er forpligtet at overholde. Man skal derfor tage udgangspunkt i en fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomstens bestemmelser.

For at gennemføre overenskomstlempelsen af skattekravet skal der imidlertid også tages stilling til en række spørgsmål, som ikke er direkte reguleret i overenskomsten. Dette gælder bl.a. normalt opgørelsen af indkomsten til brug for lempelsen i domicillandet, henholdsvis opgørelsen af den indkomst, som kildelandet kan beskatte. Art. 7, stk. 2-6, i OECD's modeloverenskomst om opgørelsen af et fast driftssteds indkomst er en undtagelse her til, men heller ikke i disse bestemmelser er alle problemer vedrørende indkomstopgørelsen reguleret.

Anvendelsen af intern ret til brug for indkomstopgørelsen er ikke et udslag af en *fortolkning af udtryk* i overenskomsten. Intern ret virker som supplement til overenskomstens bestemmelser. Som betegnelse for de interne danske skatteregler, som supplerer overenskomsten, kan udtrykket *interne gennemførelsesregler* anvendes for at sikre, at man ikke forledes til kritikløst at henvise til f.eks. de grundlæggende regler om indkomstopgørelsen i SL §§ 4-6.

Herefter indeholder kapitlet en undersøgelse af nogle generelle problemer vedrørende gennemførelsen af overenskomstlempelsen. Først redegøres der for de forskellige lempelsesmetoder. Dernæst undersøges den indbyrdes afgrænsning mellem fordelingsbestemmelserne i OECD's modeloverenskomsts art. 6-21, herunder problemet om kvalifikation af indkomst og problemet om indkomstkildens placering. I forbindelse hermed redegøres der for kvalifikationen af den indkomst, som omfattes af art. 7 i OECD's modeloverenskomst. Til slut i kapitlet er nogle generelle problemer om opgørelsen af indkomst til brug for overenskomstlempelsen analyseret.

I *kapitel 5* (s. 161 ff.) undersøges det, hvorledes dobbeltbeskatningsoverenskomsterne anvendes i forhold til indkomst, som erhverves af personsselskaber. OECD's modeloverenskomst indeholder ikke specifikke bestemmelser herom, og det gøres i kapitlet gældende, at overenskomstens almindelige bestemmelser, herunder art. 7, skal tilpasses de internretlige regler om beskatningen af indkomst, som erhverves af personsselskaber.

I dansk skatteret anvendes et princip om *skattemæssig transparens* ved beskattningen af indkomst, som erhverves af et personselskab. Den indkomst, som et personselskab erhverver, beskattes hos de enkelte selskabsdeltagere. Den kvalifikation af indkomsten og den placering af indkomstkilden, som ville være foretaget hos personselskabet, såfremt det havde været et selvstændigt skattesubjekt, bevares hos de enkelte selskabsdeltagere. Betalinger fra et personselskab til en selskabsdeltager anses normalt som udlodning af overskud uden skattemæssige konsekvenser. Dette gælder, selv om sådanne betalinger er benævnt *løn*, *renter* eller lignende.

Når både Danmark og den anden overenskomst anvender et princip om skattemæssig transparens, er personselskabet ikke som sådant beskyttet af dobbeltbeskatningsoverenskomsten, idet personselskabet ikke er *hjemmehørende* i nogen af staterne, jf. art. 4, stk. 1, jf. art. 1 i OECD's modeloverenskomst. Den enkelte selskabsdeltager i personselskabet kan derimod påberåbe sig overenskomsten i det omfang, den pågældende selskabsdeltager er beskyttet af overenskomsten, jf. art. 1. Det er i denne henseende ikke afgørende, hvor personselskabet er stiftet, eller hvor personselskabets ledelse har sit sæde, idet domicillandet i henhold til overenskomsten er den stat, hvori selskabsdeltageren er hjemmehørende. Det må herefter afgøres, om den aktivitet, der udøves i den anden overenskomststat, opfylder betingelserne for et fast driftssted. Såfremt betingelserne for et fast driftssted er opfyldt, skal indkomsten hos det faste driftssted som udgangspunkt opgøres efter almindelige regler for opgørelsen af et fast driftssteds indkomst.

Når en dansk selskabsdeltager deltager i et personselskab, som er hjemmehørende i en stat, som anser personselskabet for at være et *selvstændigt skattesubjekt*, er det i dansk administrativ praksis med støtte i hidtidig dansk skatteretlig teori antaget, at der ikke kan ydes lempelse efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst. I stedet ydes der almindelig creditlempelse i medfør af LL § 33. Der argumenteres i kapitlet for, at denne praksis er forkert.

Endelig undersøges de danske regler om beskatning af løbende ydelser, som modtages af en begrænset skattepligtig. Det gøres gældende, at indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster normalt vil forhindre Danmark i at beskatte sådanne løbende ydelser, idet modtageren af de løbende ydelser ikke opfylder betingelserne for at have et *fast driftssted* i Danmark.

18.2 Selvstændighedsfiktionens indhold

Afhandlingens *afsnit III-V* udgør de centrale afsnit om indkomstopgørelsen for et fast driftssted. I medfør af den direkte metode skal indkomsten opgøres ud fra en fiktion om, at det faste driftssted er et selvstændigt og uafhængigt foretagende (selvstændighedsfiktionen). I afsnit III undersøges nogle generelle spørgsmål om indholdet af selvstændighedsfiktionen i dobbeltbe-

skatningsoverenskomsterne (*kapitel 6*) og i intern dansk skatteret (*kapitel 8*), samt betydning af intern ret for opgørelsen af et fast driftssteds indkomst efter dobbeltbeskatningsoverenskomsterne (*kapitel 7*).

I *kapitel 6* (s. 195 ff.) præsenteres indledningsvis afhandlingens teser om indholdet af overenskomsternes selvstændighedsfiktion. Der opstilles den tese, at man grundlæggende kan splitte selvstændighedsfiktionens indhold op i to, nemlig *dels* de problemer, der knytter sig til *allokering af indkomst*, *dels* de problemer, der knytter sig til *interne ydelser* mellem et fast driftssted og hovedkontoret.

Det gøres gældende, at allokeringen af indtægter og udgifter må foretages på baggrund af en forudgående allokering af foretagendets indkomstgrundlag, herunder en forudgående allokering af foretagendets aktiver og passiver. Ved allokeringen heraf gøres det gældende, at der primært skal lægges vægt på to kriterier, nemlig *dels* tilknytningen til det faste driftssteds erhvervsmæssige aktivitet, *dels* foretagendets ledelses beslutning på dispositionstidspunktet.

Vedrørende interne ydelser gøres det gældende, at selvstændighedsfiktionen er *begrænset*. Det er som udgangspunkt kun ved interne ydelser med en *nær tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet*, der skal anvendes arms længde priser med den konsekvens, at der opgøres *fiktive* avancer og tab.

I kapitlet underbygges disse teser ved at analysere ordlyden af bestemmelserne i OECD's modeloverenskomst og indholdet af de forskellige versioner af OECD's kommentarer til modeloverenskomsten. I *OECD's kommentarer* til modeloverenskomsten er der ved anbefalingen af løsninger på konkrete detailspørgsmål argumenteret ud fra en sammenligning med forholdene mellem uafhængige foretagender. Der argumenteres i kapitlet for, at det er nødvendigt at konkretisere dette kriterium, og at en vurdering af de interne ydelsers tilknytning til foretagendets indkomstskabende aktivitet er udtryk for en sådan konkretisering. Endvidere underbygges afhandlingens teser ved en analyse af *retspraksis* fra Tyskland, Holland, Norge og Danmark om opgørelsen af et fast driftssteds indkomst.

Endelig redegøres der for dansk og international skatteretlig *teori* om indholdet af dobbeltbeskatningsoverenskomsternes selvstændighedsfiktion. Undersøgelsen af den skatteretlig teori viser, at der hersker en betydelig uenighed om helt centrale spørgsmål vedrørende selvstændighedsfiktionens indhold, en uenighed som naturligt forplanter sig til de enkelte forfatters løsninger af konkrete detailspørgsmål. Dette gælder også blandt de forfattere, som argumenterer for, at selvstændighedsfiktionen er begrænset.

Der er i afhandlingens *kapitel 4* redegjort for afhandlingens tese om betydningen af intern ret for gennemførelsen af overenskomstlempelsen. I forlængelse heraf gøres det i *kapitel 7* (s. 279 ff.) yderligere gældende, at intern ret har stor betydning for *opgørelsen af et fast driftssteds indkomst* efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

I den *internationale skatteretlige teori* synes betydningen af forholdet mellem dobbeltbeskatningsoverenskomster og intern ret for opgørelsen af et *fast driftsstedes indkomst* kun at have haft en forholdsvis ringe opmærksomhed. Årsagen hertil er muligvis, at det ofte forudsættes, at der er overensstemmelse mellem reglerne om opgørelsen af driftsstedesindkomsten i overenskomsterne og i intern ret. En sådan overensstemmelse er der også mellem indholdet af selvstændighedsfiktionen i overenskomsterne og indholdet af selvstændighedsfiktionen i intern dansk skatteret. Det gøres gældende, at det på trods heraf har stor betydning at afgrænse de normer, som kan udledes direkte af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, overfor de normer, som skal fastlægges af intern ret.

Det skal afgøres ved en *fortolkning* af en konkret dobbeltbeskatningsoverenskomsts bestemmelser, om en regel vedrørende indkomstopgørelsen kan udledes direkte af overenskomsten, eller om der skal suppleres med interne gennemførelsesregler. En række centrale spørgsmål for opgørelsen af et fast driftsstedes indkomst er imidlertid ikke reguleret i overenskomsterne, hvorfor der må suppleres med interne regler i anvenderstaten. Ved fastlæggelsen af, hvilke interne regler der skal supplere overenskomsten, gælder de *internretlige* fortolkningsprincipper, idet det dog må sikres, at de interne regler ikke er i strid med overenskomstens bestemmelser. I modsætning til regler, der fremgår direkte af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, kan de interne regler, som supplerer overenskomsten, ændres ensidigt af den pågældende stat.

Der redegøres i kapitlet for betydningen af intern ret for afgrænsningen af, hvad der udgør skattepligtige indtægter og fradragsberettigede udgifter, betydningen af intern ret for den beløbsmæssige opgørelse og betydningen af intern ret for den tidsmæssige placering af indtægter og udgifter.

I *kapitel 8* (s. 294 ff.) er der først redegjort for fast driftsstedes-princippets funktion i dansk skatteret. Dernæst opstilles den *tese*, at der er overensstemmelse mellem indholdet af selvstændighedsfiktionen i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne og indholdet af selvstændighedsfiktionen i intern dansk skatteret. Ved interne overførelser af anlægsaktiver gøres det gældende, at der efter selvstændighedsfiktionen i intern dansk skatteret ikke skal beregnes fiktive avancer og tab, medmindre der er særlig hjemmel herfor.

Ved argumentationen for, at der er overensstemmelse mellem indholdet af selvstændighedsfiktionen i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne og indholdet af selvstændighedsfiktionen i intern dansk skatteret, har det væsentlig betydning, at OECD's modeloverenskomst med kommentarer skal tillægges vægt som fortolkningsbidrag ved fortolkningen af interne danske skatteregler om grænseoverskridende forhold. Grundlaget for at tillægge OECD's modeloverenskomst med kommentarer vægt som fortolkningsbidrag undersøges, og det konkluderes, at OECD's modeloverenskomst med kommentarer i retspraksis og i administrativ praksis er tillagt en selvstændig betydning.

Herefter underbygges afhandlingens teser om indholdet af selvstændighedsfiktionen i intern dansk skatteret ved en undersøgelse af de relevante danske skattebestemmelser og en undersøgelse af dansk retspraksis og administrativ praksis.

Som en del af denne diskussion undersøges det, hvorvidt der – således som det er gjort gældende i dansk skatteretlig teori og i enkelte administrative afgørelser – efter intern dansk skatteret skulle gælde et særligt krav om den erhvervsmæssige karakter af de *konkrete* indtægter og udgifter, som kan henføres til et fast driftssted. Der argumenteres for, at der ikke er grundlag for at opstille et sådant krav. Det afgørende er i stedet, om de konkrete indtægter og udgifter har den fornødne tilknytning til det faste driftssted.

18.3 Allokering af indkomst

Som nævnt systematiseres de konkrete problemer om opgørelsen af et fast driftssteds indkomst således, at problemer vedrørende allokeringen af foretagendets faktiske indtægter og udgifter undersøges i afsnit IV, mens de problemer, som knytter sig til interne ydelser mellem foretagendets faste driftssted og hovedkontor, undersøges i afsnit V. I analyserne i afsnit IV og V tages der sideløbende stilling til reguleringen i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne og i intern dansk skatteret.

I *kapitel 9* (s. 355 ff.) uddybes indholdet af de to overordnede kriterier for allokering af indkomst efter den direkte metode: 1) tilknytningen til det faste driftssteds erhvervsmæssige aktivitet, og 2) ledelsens beslutning på dispositionstidspunktet. Efter kriteriet om *tilknytningen til det faste driftssteds erhvervsmæssige aktivitet* vurderes det, hvilken *funktion* det bagved liggende grundlag for de enkelte indtægter og udgifter har for den erhvervsmæssige aktivitet, der udøves fra det faste driftssted. I praksis vil en betydelig del af foretagendets faktiske indtægter og udgifter uden større problemer kunne allokeres i medfør af dette kriterium.

Kriteriet om *ledelsens beslutning på dispositionstidspunktet* bygger på en sammenligning med uafhængige foretagender, idet de faktiske omstændigheder, som for et uafhængigt foretagende danner baggrund for opgørelsen af skattepligtige indtægter og fradragsberettigede udgifter, normalt vil være et resultat af bevidste handlinger, der kan tilskrives den pågældende person selv eller personer, der handler på dennes vegne. Når det skal afgøres, hvilke faktiske indtægter og udgifter, der skal allokeres til en persons faste driftssted, må det på tilsvarende måde (i en vis udstrækning) overlades til den pågældende selv at træffe beslutning om, hvorvidt det er det faste driftssted eller hovedkontoret, der skal udøve den funktion, som resulterer i en skattepligtig indtægt eller en fradragsberettiget udgift.

Endvidere diskuteres betydningen af de såkaldte *driftsstedsforbehold* i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne og intern ret. Det er i hidtidig dansk skatteretlig teori og i enkelte administrative afgørelser gjort gældende, at der for *udbytte* og *renter* kræves en særligt kvalificeret tilknytning til et fast driftssted, for at de pågældende indtægter vil skulle medtages ved opgørelsen af indkomsten for et fast driftssted. Der argumenteres for, at der hverken efter indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster eller efter intern dansk skatteret er grundlag for at opstillet et sådant krav.

Den *geografiske placering* af indtægter og udgifter er ikke i sig selv afgørende for, om de pågældende indtægter og udgifter skal allokere til et fast driftssted. Der argumenteres for, at også indkomst fra en fast ejendom i en tredjestat (men ikke fra en fast ejendom i domicillandet) og indkomst fra et *under-fast* driftssted i en tredjestat eller i domicillandet principielt vil kunne allokere til et fast driftssted i overenskomstens kildeland, forudsat der er den fornødne tilknytning.

I mangel af særlige regler i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne må det antages, at det som udgangspunkt er overladt til interne gennemførelsesregler at regulere *omregningen af valutakurser*. I dansk skatteret må det antages, at der skal foretages en brutto- kursomregning af de konkrete indtægter og udgifter mv.

Endelig analyseres i kapitlet betydningen af den indirekte metode, både som en generel fordelingsmetode og som et supplement til den direkte metode. Særligt diskuteres det, som det bl.a. er gjort gældende i cirkulæret til ligningsloven og i Ligningsvejledningen, hvorvidt bestemmelsen i LL § 33 F finder anvendelse ved opgørelsen af indkomsten for et udenlandsk fast driftssted. LL § 33 F omhandler opgørelsen af udenlandsk indkomst til brug for lempelse efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller efter den interne danske lempelsesregel (almindelig credit) i LL § 33. Ifølge LL § 33 F, stk. 2, skal udgifter, der ikke kan henføres til enten den danske eller den udenlandske indkomst, fordeles efter forholdet mellem den danske og den udenlandske bruttoindkomst. Det konkluderes efter en analyse af forarbejderne til LL § 33 F, at bestemmelsen ikke finder anvendelse ved opgørelsen af et udenlandsk fast driftssteds indkomst, og at indkomsten for et fast driftssted så vidt muligt skal opgøres efter den direkte metode, hvad enten der er tale om et fast driftssted i Danmark eller et fast driftssted i udlandet.

I *kapitel 10* (s. 409 ff.) undersøges principperne for opgørelsen af et fast driftssteds finansieringsudgifter. I kapitlet redegøres der indledningsvis for forskellige metoder til at opgøre *dotationskapitalen* for et fast driftssted. Først undersøges tre metoder, der baserer sig på *objektive* forhold. Ifølge *kapitalspejlsmetoden* skal forholdet mellem det faste driftssteds dotationskapital og gæld afspejle forholdet mellem det samlede foretagendes egenkapital og gæld. Ef-

ter *sammenligningsmetoden* fastsættes størrelsen af det faste driftssteds dotationskapital ved at foretage en sammenligning med størrelsen af egenkapitalen hos sammenlignelige foretagender. Endelig kan det faste driftssteds dotationskapital beregnes med udgangspunkt i *kapitalkrav* i f.eks. selskabs- og banklovgivningen. Ud over disse tre objektive metoder diskuteres den *subjektive* opgørelsesmetode, hvorefter der ved opgørelsen af dotationskapitalen lægges afgørende vægt på ledelsens beslutning.

I tilknytning hertil undersøges betydningen af principperne om *tynd kapitalisering* for opgørelsen af et fast driftssteds finansieringsudgifter. Der argumenteres for, at der må sondres mellem tynd kapitalisering i *snæver* forstand og tynd kapitalisering i *vid* forstand, idet udtrykket *tynd kapitalisering* i dansk skatteret også er blevet anvendt som betegnelse for regler, som begrænser fradragsretten for renteudgifter til uafhængige tredjemænd. Med SEL § 11, stk. 5, er der indført regler om tynd kapitalisering i *snæver* forstand for et fast driftssted. Derimod gælder der *ikke* regler om tynd kapitalisering i *vid* forstand, hvorefter et fast driftssteds fradragsret for renteudgifter til uafhængige tredjemænd skulle begrænses med henvisning til en for lille dotationskapital.

På baggrund heraf diskuteres først på et teoretisk plan dotationskapitalens mulige funktion for opgørelsen af et fast driftssteds finansieringsudgifter. Herefter diskuteres mere konkret, hvorledes et fast driftssteds finansieringsudgifter skal opgøres efter dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. Det konkluderes, at der er en betydelig usikkerhed om opgørelsen af et fast driftssteds finansieringsudgifter efter dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. Det gøres gældende, at det ved opgørelsen af et fast driftssteds indkomst til brug for lempelsen efter en overenskomst i et vist omfang er overladt til *interne gennemførelsesregler* at fastlægge regler om opgørelsen af et fast driftssteds finansieringsudgifter, herunder at fastlægge regler om størrelsen af dotationskapitalen og dennes funktion.

Ved opgørelsen af et fast driftssteds finansieringsudgifter efter *intern dansk skatteret* gøres det gældende, at der skal tages udgangspunkt i en allokering af foretagendets *gæld*, hvorimod dotationskapitalens størrelse højst udgør et muligt grundlag for korrektion. Det konkluderes, at allokeringen af foretagendets gæld skal ske ud fra de almindelige allokeringskriterier.

I kapitel 11 (s. 458 ff.) analyseres forskellige problemer, som knytter sig til allokeringen af foretagendets øvrige faktiske indtægter og udgifter. I kapitlet undersøges, hvorledes indtægter og udgifter knyttet til varer, driftsmidler, fordringer, aktier og immaterielle rettigheder (herunder forsknings- og udviklingsomkostninger) skal allokeres.

Ved allokeringen af udgifter og indtægter knyttet til *driftsmidler* må det på grund af afskrivningslovens system med saldoafskrivinger afgøres, hvorvidt det faste driftssted udgør en selvstændig *virksomhed* i afskrivningslovens

forstand. Der argumenteres for, at det på grund af den geografiske adskillelse ofte vil være naturligt at anse et fast driftssted for at udgøre en selvstændig virksomhed i afskrivningslovens forstand. I det omfang et foretagendes hovedkontor og faste driftssted alligevel måtte blive anset samlet at udgøre én virksomhed i afskrivningslovens forstand, argumenteres der for at gennemføre allokeringen ved hjælp af *fiktive* saldoværdier.

18.4 Interne ydelser

I afsnittet om interne ydelser mellem et foretagendes faste driftssted og hovedkontor fokuseres der først på interne ydelser knyttet til driftsmidler, jf. *kapitel 12* (s. 510 ff.). Retsudviklingen i *tysk skatteret* undersøges, idet den tyske retsudvikling vedrørende interne overførelser af driftsmidler illustrerer nogle grundlæggende problemer vedrørende de skatemæssige konsekvenser af interne ydelser og intern rets betydning for opgørelsen af et fast driftssteds indkomst efter dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. I tysk ret har opmærksomheden særligt været rettet mod interne overførelser af driftsmidler fra et foretagendes hovedkontor til et fast driftssted i en overenskomststat. I mange år var det den herskende opfattelse i tysk teori, at sådanne overførelser skulle anses som *Entnahme* med beskatning som konsekvens. Dette resultat blev i 1969 og 1972 tiltrådt i to domme fra Bundesfinanzhof. Siden midten af 1970-erne er denne *Entnahme*-teori blevet udsat for hård kritik. I litteraturen er der dels henvist til manglende intern hjemmel til beskatning på overførelsestidspunktet, dels henvist til, at *Entnahme*-teorien bygger på den forkerte forudsætning, at der – idet der efter de tyske overenskomster som udgangspunkt skal lempes efter eksemptionsmetoden (*gammel metode*) – ikke vil være hjemmel til at gennemføre en beskatning af overførte driftsmidler *efter* overførelsestidspunktet. I stedet er der i tysk teori udviklet en *metode med udskudt avanceopgørelse*. Efter denne metode tages der udgangspunkt i arms længde prisen på overførelsestidspunktet, men en evt. beregnet avance (eller et beregnet tab) bliver udlignet med en særlig udligningspost indtil salg til tredjemand eller – for driftsmidlers vedkommende – i takt med brugen af de overførte aktiver.

Vedrørende opgørelsen af et fast driftssteds indkomst efter en *dobbeltbeskatningsoverenskomst* gøres det i denne afhandling gældende, at der på grund af begrænsningen af selvstændighedsfiktionen ikke *skal*, men *kan* beregnes arms længde priser ved interne overførelser af driftsmidler. Endvidere gøres det gældende, at det i vidt omfang er overladt til interne gennemførelsesregler at fastlægge de nærmere konsekvenser af sådanne interne overførelser.

Herefter analyseres konsekvenserne af interne overførelser af driftsmidler efter intern dansk skatteret. Som tidligere nævnt gøres det vedrørende indholdet af selvstændighedsfiktionen i intern dansk skatteret gældende, at

der ved interne overførelser af anlægsaktiver ikke kan beregnes fiktive avancer og tab, medmindre der er særlig hjemmel herfor. En sådan *særlig hjemmel* findes i KSL § 8 A og SEL § 7 A ved interne overførelser af driftsmidler fra en begrænset skattepligtig faste driftssted i Danmark til udlandet.

I andre situationer med interne overførelser af driftsmidler skal der alene foretages en allokering af foretagendets *faktiske* udgifter og indtægter knyttet til driftsmidlerne. Der argumenteres i kapitlet for, at allokeringen af de faktiske udgifter og indtægter mest præcist kan ske ved anvendelse af *arms længde priser* på overførelsestidspunktet. Det må imidlertid, når der ikke er særlig hjemmel i intern dansk skatteret for andet, sikres, at der ikke opgøres fiktive udgifter og indtægter. Der tages herved både stilling til de tilfælde, hvor det faste driftssted udgør en selvstændig *virksomhed* i afskrivningslovens forstand, og de tilfælde, hvor dette ikke er tilfældet, og der derfor må opereres med fiktive saldoværdier. Det konkluderes, at afskrivningslovens saldossystem indeholder den fornødne fleksibilitet til at opfylde målsætningerne om at foretage en præcis allokering samtidigt med, at der ikke uden særlig hjemmel beregnes fiktive gevinster og tab.

Til slut i kapitlet undersøges det, hvilke konsekvenser fælles benyttelse og kortvarige interne lån af driftsmidler har for opgørelsen af et fast driftssteds indkomst. Det gøres gældende, at der også her må sikres en præcis allokering af samtlige de til de pågældende driftsmidler knyttede indtægter og udgifter. Der skal således også til det faste driftssted allokeres en andel af de faste udgifter, som afholdes i perioder, hvor driftsmidlerne ikke benyttes.

Konsekvenserne af interne overførelser af *varer* for opgørelsen af det faste driftssteds indkomst undersøges i *kapitel 13* (s. 578 ff.). I modsætning til interne overførelser af driftsmidler er der ved interne overførelser af varer tale om interne ydelser med en nær tilknytning til foretagendets indkomstska-bende aktivitet, hvorfor der som udgangspunkt skal lægges *arms længde priser* til grund med den konsekvens, at der opgøres fiktive avancer og tab. Det gøres gældende, at *arms længde priser* på overførelsestidspunktet også skal lægges til grund, selv om de overførte varer efter overførelsen måtte undergå en værdiforringelse. En særlig undtagelse til, at der skal anvendes *arms længde priser*, udgør art. 7, stk. 5, om et fast driftssteds indkøb af varer. Det konkluderes, at en tilsvarende undtagelse formentligt gælder efter intern dansk skatteret.

I *kapitel 14* (s. 598 ff.) analyseres først konsekvenserne af interne ydelser, som er knyttet til immaterielle rettigheder og andre resultater af et foretagendes forsknings- og udviklingsarbejde.

Det antages som en konsekvens af afhandlingens tese om betydningen af interne gennemførelsesregler for overenskomstlempelsen, at den tidsmæssige placering af indtægter og udgifter afgøres af intern ret, når indkomst skal opgøres til brug for overenskomstlempelsen. Særlige problemer med at sikre

en præcis allokering mellem et fast driftssted og hovedkontoret opstår, når *den ene del* af foretagendet afholder udgifter til forsknings- og udviklingsarbejde, mens *den anden del* af foretagendet udøver den produktions- og salgsfunktion, der i senere indkomstår fører til, at der erhverves indtægter på baggrund af forsknings- og udviklingsarbejdet. Problemerne bliver yderligere kompliceret af, at der også skal tages hensyn til *forgæves afholdte udviklingsomkostninger*.

Forskellige muligheder for at sikre en præcis allokering diskuteres. Det konstateres, at det er en konsekvens af begrænsningerne i selvstændighedsfiktionen, at der normalt ikke kan beregnes interne licensbetalinger. Det gøres gældende, at der bortset herfra er et vist spillerum for intern ret til at fastsætte regler, som konkret sikrer en præcis allokering.

Det er i dansk skatteret forudsat, at en immateriel rettighed kan allokere til et fast driftssted, og at der kan ske interne overførelser af immaterielle rettigheder. Ved interne overførelser af immaterielle rettigheder kan der som hovedregel ikke opgøres fiktive avancer og tab. Som en undtagelse hertil er det dog i KSL § 8 A og SEL § 7 A bestemt, at interne overførelser af immaterielle aktiver fra en begrænset skattepligtig faste driftssted i Danmark til udlandet skal sidestilles med salg til arms længde priser. Hvor der ikke er en sådan intern hjemmel til beskatning på overførelsestidspunktet, skal arms længde prisen alligevel gøres op, idet denne skal anvendes ved allokeringen af en evt. senere faktisk kapitalgevinst eller -tab ved salg af den immaterielle rettighed til tredjemand.

Det gøres gældende, at det efter intern dansk skatteret også er muligt at allokere en immateriel rettighed *forholdsmæssigt* mellem et fast driftssted og hovedkontoret, således at ændringer i den nytte, de enkelte dele af foretagendet har af rettigheden, kan anskues som en *delvis intern overførelse*.

Det konkluderes, at det efter intern dansk skatteret som udgangspunkt må overlades til foretagendets ledelse af vælge en så korrekt allokeringsmetode som muligt.

Herefter diskuteres de skattemæssige konsekvenser af interne overførelser af aktier og fordringer. Ved interne overførelser fra en begrænset skattepligtig faste driftssted i Danmark til udlandet findes særlig hjemmel til beskatning i ABL § 13 a og KGL § 37. I øvrige tilfælde med interne overførelser gøres det gældende, at arms længde prisen på overførelsestidspunktet skal opgøres til brug for allokeringen af en evt. efterfølgende kapitalgevinst eller -tab, men at der ikke kan opgøres fiktive avancer og tab.

I *kapitel 15* (s. 636 ff.) undersøges først *interne tjenesteydelser* mellem et foretagendes faste driftssted og hovedkontor. Ved identifikationen af interne tjenesteydelser argumenteres der for at tage udgangspunkt i redegørelsen om interne tjenesteydelser mellem forbundne foretagender i OECD's Guideline om transfer pricing, *kapitel 7 om intra-group services*. Når bortses fra inter-

ne tjenesteydelser med en nær tilknytning til foretagendets indkomstkabende aktivitet, er der derimod den væsentlige forskel fra tjenesteydelser mellem forbundne foretagender, at der ikke mellem et fast driftssted og hovedkontoret skal beregnes fiktive avancer og tab, men alene foretages en allokering af de faktiske indtægter og udgifter.

Ved *interne lån* mellem et foretagendes faste driftssted og hovedkontor kan der normalt ikke beregnes interne renter. En undtagelse hertil gælder interne lån, som har en nær tilknytning til foretagendets indkomstkabende aktivitet. Der argumenteres endvidere for, at der principielt vil skulle beregnes et fiktivt arms længde formidlingshonorar, såfremt den ene del af et foretagende formidler et eksternt lån til den anden del af foretagendet, og formidling af lån har en nær tilknytning til foretagendets indkomstkabende aktivitet. Endelig konkluderes det, at spørgsmålet om, hvorvidt der ved interne lån mellem et foretagendes faste driftssted og hovedkontor skal beregnes *fiktive kursgevinster og -tab*, skal behandles parallelt med spørgsmålet om beregningen af fiktive arms længde renter. De skattemæssige konsekvenser af fiktive kursgevinster og -tab afhænger i givet fald af kursgevinstlovens regler.

18.5 Forbud mod diskrimination og restriktioner

I afsnit VI undersøges indholdet af dobbeltbeskatningsoverenskomsternes diskriminationsforbud og af det EU-retlige diskriminations- og restriktionsforbud med henblik på at belyse konsekvenserne heraf for opgørelsen af et fast driftssteds indkomst.

I *kapitel 16* (s. 659 ff.) undersøges først betydningen af diskriminationsforbudet i art. 24, stk. 1. Bestemmelsen beskytter mod diskrimination på grund af statsborgerskab. Personselskaber omfattes af definitionen af *statsborger* i OECD's modeloverenskomsts art. 3, stk. 1, litra f. Det anføres hertil, at det ikke kan antages, at diskriminationsforbudet skal tillægges særskilt betydning i stater, der som Danmark anvender et princip om *skattemæssig transparens*.

Herunder analyseres indholdet af forbudet mod diskrimination af faste driftssteder i OECD's modeloverenskomsts art. 24, stk. 3. Bestemmelsen har ikke givet anledning til offentliggjorte afgørelser i dansk ret. Analysen af diskriminationsforbudets indhold opdeles i to problemer, nemlig for det første om der er tale om en forskelsbehandling af sammenlignelige situationer, og dernæst om en sådan forskelsbehandling i givet fald kan retfærdiggøres af saglige hensyn.

Til slut i kapitlet analyseres forholdet mellem OECD's modeloverenskomsts art. 7, stk. 2 og 3, og art. 24, stk. 3. Både art. 7 og art. 24, stk. 3, beskytter personer, som er hjemmehørende i den ene, og som driver virksomhed gennem et fast driftssted i den anden overenskomststat, og ifølge

begge bestemmelserne skal der foretages en sammenligning med et fiktivt foretagender. De to bestemmelser har imidlertid på flere punkter et *forskelligt indhold* og en *forskellig rækkevidde*.

I kapitel 17 (s. 687 ff.) analyseres det EU-retlige diskriminations- og restriktionsforbud med udgangspunkt i EF-domstolens praksis i sager om direkte skatter. I forhold til problemstillingen om indkomstopgørelsen for et fast driftssted er det særligt EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43) om etableringsretten, som er af interesse.

Først undersøges beskyttelsen i *værtsstaten* (herunder *driftsstedsstaten*). EF-domstolen har i flere afgørelser udtalt, at *hjemmehørende* og *ikke-hjemmehørende* som udgangspunkt ikke er i en sammenlignelig situation. Efter en analyse af EF-domstolens praksis konkluderes det, at EF-domstolen hidtil kun har fulgt dette udgangspunkt, når der på grund af den skatteretlige sondring mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende er tale om objektive forskelle for så vidt angår indtægtskilde, vedkommendes skatteevne eller personlige og familiemæssige forhold. I realiteten kunne EF-domstolens praksis om, hvornår der foreligger en sammenlignelig situation, derfor bedre beskrives således, at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende som udgangspunkt befinder sig i en sammenlignelig situation.

Når det først er slået fast, at der foreligger en forskelsbehandling af sammenlignelige situationer, skal det undersøges, om denne forskelsbehandling lader sig retfærdiggøre af saglige hensyn. EF-domstolen har i sin praksis været tilbageholdende med at anse en forskelsbehandling af sammenlignelige situationer for retfærdiggjort af saglige hensyn.

Herefter analyseres EF-domstolens nyeste praksis, hvorefter EF-domstolen har anvendt et restriktionsforbud med hjemmel i EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43). Det anføres, at anvendelsen af et *restriktionsforbud* i sin videste form ville kunne få vidtgående konsekvenser for de direkte skatter, og det noteres, at der i de hidtidige sager, hvor pålæg af direkte skatter er blevet anset for at være i strid med EF-traktatens bestemmelser, har været tale om, at *ikke-hjemmehørende* i forhold til hjemmehørende er blevet ramt hårdere af de nationale skatteregler.

Ved diskussionen om betydningen af diskriminations- og restriktionsforbudet for beskatningen af et fast driftssted sondres der mellem skattemæssige forhold, som *ikke direkte* vedrører driftsstedsindkomsten, beskatningen af et fast driftssteds *faktiske* indtægter og udgifter og de skattemæssige konsekvenser af interne ydelser mellem et foretagendes faste driftssted og hovedkontor. Det antages, at det som udgangspunkt vil være i strid med EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43) at underkaste de faktiske indtægter og udgifter, som allokeres til et fast driftssted, en hårdere beskatning end beskatningen af sammenlignelige hjemmehørende personer. Derimod må det formentligt antages, at EF-domstolen vedrørende den skattemæssige behandling af *inter-*

ne ydelser mellem et foretagendes faste driftssted og hovedkontor i større udstrækning vil respektere forskelle, som er en direkte konsekvens af selvstændighedsfiktionen og begrænsningen heraf.

EF-domstolen har i de seneste år fundet EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43) anvendelig i forhold til oprindelsesstaten (herunder *domicillandet* for et foretagende, der udøver virksomhed gennem et fast driftssted i en anden medlemsstat). Efter en analyse af EF-domstolens praksis konkluderes det, at de danske regler om beskatningen af udenlandske faste driftssteder næppe grundlæggende er i strid med EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43), idet udenlandsk indkomst som udgangspunkt beskattes på samme måde som indenlandsk indkomst.

18.6 Afsluttende bemærkninger om selvstændighedsfiktionen

Fiktionen om det faste driftsstedes selvstændighed indebærer en latent konflikt mellem på den ene side den civilretlige realitet, at det faste driftssted blot udgør en uselvstændig del af det samlede foretagende, og på den anden side den skatteretlige fiktion om, at det faste driftssted i relation til indkomst-opgørelsen skal betragtes som en selvstændig og uafhængig enhed.

I afhandlingen er det søgt at fastlægge gældende ret om opgørelsen af et fast driftsstedes indkomst. Det må imidlertid erkendes, at der er og formentligt fortsat vil være en betydelig uenighed og usikkerhed om selvstændighedsfiktionens præcise indhold. Hertil kommer, at forskelle i intern ret ligeledes vil kunne føre til, at et fast driftsstedes indkomst opgøres forskelligt i de enkelte stater.

Fast driftsstedes-princippet har ikke blot en central betydning i forhold til foretagender, der driver virksomhed fra filialer mv. uden for domicillandet. Fast driftsstedes-princippet har også stor betydning for beskatningen af personselskaber, som enten selv har erhvervsmæssig aktivitet i flere stater, eller som har selskabsdeltagere fra andre stater. OECD's modeloverenskomst indeholder ikke særlige regler for indkomst, som erhverves af personselskaber, og overenskomststempelsen afhænger i vidt omfang af indholdet af interne regler for beskatningen af personselskaber. Da de interne regler herom varierer betydeligt fra stat til stat, vil også anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne på indkomst, som erhverves af personselskaber, variere betydeligt fra stat til stat.

I den internationale skatteret har *transfer pricing* problemer mellem forbundne foretagender, typisk koncernforbundne selskaber, i de seneste år haft en betydelig bevågenhed. Udgivelsen af *OECD's Transfer Pricing Guidelines* har medført en vis form for harmonisering af de enkelte medlemsstaters regler om opgørelsen af forbundne foretagenders indkomst. Flere stater, herunder Danmark, har indført nye eller har ændret sine hidtidige regler om

korrektion af indkomstopgørelsen for forbundne foretagender. Det tilsigtes, at de nye regler skal være i overensstemmelse med disse *guidelines*.² En sådan harmonisering må alt andet lige vurderes positivt.

Målet for denne afhandling har som nævnt først og fremmest været at foretage en analyse af gældende ret. Mulige alternative opgørelsesmetoder er ikke underkastet en sådan selvstændig analyse, at dette kan berettige til nogen skarp konklusion de lege ferenda. Det kan imidlertid konstateres, at det hensyn til foretagendets enhed, som begrænsningen af selvstændighedsfiktionen er udtryk for, har vist sig vanskeligt at håndtere. Dette kunne give god anledning til at overveje, om man internationalt set burde arbejde for at indføre en regel om en *ubegrænset selvstændighedsfiktion*. Herved ville man i højere grad kunne få gavn af den nævnte harmonisering af reglerne om transfer pricing-korrektioner vedrørende forbundne foretagender. Det ville endvidere indebære en betydelig forenkling, såfremt man i højere grad kunne anvende samme regelsæt ved flere former for interne transaktioner.

Diskussionen herom skal ikke forfølges nærmere i denne afhandling. Det skal understreges, at en sådan ændring af selvstændighedsfiktionens indhold ikke blot ville forudsætte en ændring af *intern ret*, men også en ændring af *samtliche danske dobbeltbeskatningsoverenskomster*. Der er næppe udsigt til, at der inden for en overskuelig årrække ville kunne opnås en sådan international enighed. EF-domstolen *kunne* fremtvinge en sådan udvikling, såfremt den f.eks. med hjemmel i EF-traktatens art. 52 (nu: art. 43) statuerede fradragsret for interne rentebetalinger fra et foretagendes faste driftssted til hovedkontoret, men som der er redegjort for ovenfor kapitel 17.2.3.3 (s. 731 ff.) må det på baggrund af den hidtidige retspraksis antages, at EF-domstolens vil respektere begrænsningen af selvstændighedsfiktionen.

2 Jf. bemærkningerne til lovforslag L 101 af 2. juni 1998, til Almindelige bemærkninger; bemærkningerne til lovforslag L 84 af 14. november 1997, til Almindelige bemærkninger; Jan Pedersen: *Transfer Pricing*, 1998, s. 27 ff. og s. 174 ff.

Summary

The permanent establishment principle is of primary importance in Danish domestic tax law as well as in the double taxation conventions concluded by Denmark. In Danish domestic tax law, the principle is applied in assessing business income that is to be subject to limited taxation, cf. section 2(1)(d) of the Danish Tax at Source Act and section 2(1)(a) of the Danish Corporation Tax Act, and in assessing the foreign income for which deductions are allowed (ordinary credit) under section 33 of the Danish Tax Assessment Act. Under the double taxation conventions, the right to tax business income is divided on the basis of the permanent establishment principle, see Article 7 of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital.

The permanent establishment principle deals with two general problems. Firstly, it is to be determined whether the conditions for a permanent establishment have been met, cf. Article 5 of the OECD Model. Secondly, when the conditions for a permanent establishment have been met, it has to be determined how the income of the permanent establishment is to be calculated. The main purpose of the dissertation is to examine how the income of a permanent establishment is to be calculated.

The dissertation is divided into seven parts. The introductory Part I provides the methodical foundations and defines the subject of the dissertation.

Part II (Chs 2-5) contains an analysis of some general aspects concerning double taxation conventions and their application in Danish law.

The main body of the dissertation is made up of Parts III to V, which deal with the calculation of the income of a permanent establishment. According to the direct method, the calculation of the income of a permanent establishment is based on the fiction that the permanent establishment is a distinct and separate entity (the independence fiction). The underlying thesis of the dissertation is that it is generally possible to split the independence fiction into two parts: 1) The problems of *allocation of income*; and 2) the problems of *internal transfers* between a permanent establishment and the head office. This split forms the basis of the systematic division of the dissertation into Part IV (allocation) and Part V (internal transfers).

Part VI is concerned with the importance of the principle of non-discrimination contained in the double taxation conventions, and the importance of the rules of Community law prohibiting discrimination and restrictions in calculating the income of a permanent establishment.

Finally, Part VII contains a conclusion.

Part I: Introduction

Summary of Chapter 1:

Subject, Methodology and Systematic Approach

All the analyses in the dissertation are carried out according to a method based on traditional legal dogmatism, and the method primarily aims to establish the applicable law through the interpretation and classification of currently accepted sources of law.

The analyses of the content of double taxation conventions are based on the OECD Model. The majority of Danish double taxation conventions contain provisions for the calculation of the income of a permanent establishment similar to the provisions of Article 7 of the OECD Model.

The analyses regularly include the practice of taxation of other states.

The part of Community law that deals with the prohibition of discrimination and restriction is of special importance to the subject of the dissertation, and particular emphasis is placed on the case law of the European Court of Justice in this context.

Part II:

Double Taxation Conventions and Danish Law

Summary of Chapter 2:

Double Taxation Conventions in Danish Law

Part II (Chs 2-5) concerns some general aspects regarding double taxation conventions and their application in Danish law. Chapter 2 considers the legal basis for the conclusion and implementation of double taxation conventions, including the relation to the relevant provisions of the Danish Constitution.

Under international law, a double taxation convention is usually a legally binding bilateral treaty which the citizens may rely on as against the tax authorities subsequent to its implementation in Danish domestic law.

According to section 19 of the Danish Constitution, the conclusion of a double taxation convention requires the consent of the Danish parliament, the Folketing. In addition, the Folketing has to be instrumental in implementing the double taxation convention in Danish law in order that Danish citizens may rely on the provisions of the convention.

Until 1994, the Danish Government had advance consent to conclude double taxation conventions according to the provisions of Act No. 74 of 31 March 1953. It is argued that this provided the requisite legal basis for the Government to implement double taxation conventions with statutory force by publication in the Danish Law Gazette (Lovtidende). It is further argued that the Act provided the requisite legal basis for the Government to terminate and revise existing conventions without having to involve the Folketing.

The enabling act was repealed by Act No. 945 of 23 November 1994. Subsequently, the Folketing has to be directly involved when new double taxation conventions are concluded, and when existing conventions are revised or terminated. In practice, the Folketing passes a new act every time and thereby gives the required consent according to section 19 of the Constitution and implements the convention in Danish law.

A double taxation convention does not in itself provide a separate legal basis for taxation. This principle, which legal scholars call *the golden rule*, is accepted by most states, but the scope of the principle may vary. The golden rule was laid down in Danish tax law by Act No. 74 of 31 March 1953, and the principle has been strictly applied in administrative practice. When the 1953 Act was repealed in 1994, it was a condition that *the golden rule* would continue to apply.

According to section 43 of the Constitution, a tax may only be imposed, changed or abolished by statute. Danish constitutional scholars take the view that this provision contains a prohibition against delegation of legislative power. Chapter 2 considers whether the wide delegation of power to the Government to conclude double taxation conventions which the citizens may rely on, and which applied until 1994, was contrary to section 43 of the Constitution. The conclusion is reached that this was not the case.

Finally, the issue of *treaty overriding* is addressed. Treaty overriding is possible under Danish constitutional law, but it is concluded that the interpretation of the Danish statutory provisions is subject to a general presumption that the Danish legislators did not intend to violate obligations under international law. Therefore and as far as possible, the Danish domestic tax provisions have to be interpreted so that treaty overriding is avoided.

Summary of Chapter 3: Interpretation of Double Taxation Conventions and Conclusion of Bilateral Treaties

Chapter 3 opens with a study of the rules that have to be applied to the interpretation of double taxation conventions, including the rules of interpretation in Articles 31-33 of the Vienna Convention on the Law of Treaties.

A subsection of the section dealing with the interests in achieving a common interpretation contains a discussion of the importance of international tax practice and the importance of the OECD Model with Commentaries for the interpretation of specific double taxation conventions. In Danish case law, particular importance has been attached to international tax practice and the OECD Model with Commentaries.

According to Article 3(2) of the OECD Model, a term used in the convention may be interpreted in accordance with domestic tax law. It is concluded that, where appropriate, the interpretation has to be based on the applicable domestic law of the state applying the convention. It is further argued that Danish case law shows a tendency to interpret terms used in conventions in accordance with domestic law when no interpretative result is evident from international sources of law.

The chapter also contains a study of mutual agreements between the competent authorities of the contracting states. Both general and specific mutual agreements involve fundamental questions of authority which have not been discussed in detail in the existing Danish literature.

As for general mutual agreements, it is argued that, from a Danish point of view, the question is not whether the courts or the competent authorities that concluded the agreements are bound by them; the important question is whether the agreements are legally binding under international law. The extent to which the competent Danish authorities have the power to conclude general mutual agreements is examined, as well as the importance which can be attached to general mutual agreements *vis-à-vis* citizens. In determining this, it is necessary to distinguish between a situation in which the tax authorities rely on a general mutual agreement to the detriment of a citizen, and a situation in which a citizen relies on a general mutual agreement.

As for specific mutual agreements concluded in accordance with provisions similar to Article 25(1) and (2) of the OECD Model, it is shown that it is not possible to limit the benefits stated in the other provisions of a double taxation convention by such a mutual agreement.

Conversely, it is argued that Article 25(1) and (2) do not provide sufficient authority to justify that a citizen is extraordinarily granted relief in the Danish tax by a specific mutual agreement. It is submitted, however, that sufficient authority to specifically grant extraordinary relief in the Danish tax in order to prevent double taxation is provided in section 73D of the Danish Tax at Source Act (*Kildeskatteloven*).

The mutual agreements are particularly relevant to the calculation of the income of a permanent establishment as OECD's Commentaries on Article 7 after the 1994 revision more intensely than previously recommend that

the member states should look for practicable solutions in the mutual agreements to the conflicts that arise.¹ However, it is concluded that neither the possibility of concluding general mutual agreements, nor the possibility of concluding specific mutual agreements should thwart the efforts to clarify the legal position concerning the interpretation of Article 7 of the OECD Model and the domestic rules connected therewith.

Summary of Chapter 4: The Importance of Domestic Law for the Interpretation of Double Taxation Relief

In Chapter 4, the thesis that domestic law is important to the interpretation of double taxation relief is put forward. According to this thesis, the importance of *domestic law* for the application of a double taxation convention involves two problems: 1) The importance of domestic law for the *interpretation of terms* in the convention; and 2) the importance of domestic law for the *implementation of double taxation relief*. It is also argued that domestic law is of *primary importance* to double taxation relief.

A double taxation convention limits the tax due according to domestic tax rules. As a legally binding international treaty, the convention contains provisions that must be complied with by the contracting states; accordingly, the starting point has to be the interpretation of the provisions of the double taxation convention.

In order to implement the double taxation relief granted in respect of the tax liability, it is also necessary to address a number of questions that are not directly regulated by the convention. This concerns, *inter alia*, the calculation of the income for which relief may be granted in the state of residence, and the calculation of the income to be taxed by the state of source, respectively. Article 7(2)-(6) of the OECD Model dealing with the regulation of the income of a permanent establishment are exceptions to this, but these provisions do not regulate all the problems involved in the calculation of income.

The application of domestic law in calculating income is not a result of the interpretation of terms contained in the convention; domestic law is a *supplement* to the provisions of the convention.

The chapter contains an analysis of some general problems concerning the implementation of double taxation relief. Firstly, the different methods of relief are discussed. Secondly, the scope of the individual provisions for allocation in Articles 6-21 of the OECD Model is examined, including the

¹ See paragraph 2, paragraph 15.1, paragraph 15.4, paragraph 18.3, paragraph 20, and paragraph 23 of OECD's Commentary on Article 7 (1997 version).

problem of qualification as income and the problem of determining the source of income. In this connection, the qualification of payments as income governed by Article 7 of the OECD Model is studied.

The final part of the chapter analyses some general problems concerning the calculation of income in respect of which double taxation relief may be granted. These analyses of the calculation of income in the state of source and the state of residence, respectively, form the basis of the analyses of the calculation of income of a permanent establishment in Parts III and V of the dissertation.

Summary of Chapter 5:

Double taxation Conventions and the Members of Partnerships

Chapter 5 examines the application of double taxation conventions in relation to income earned by partnerships. The OECD Model contains no special provisions on this matter, and it is argued that the general provisions of the Model, particularly Article 7, have to be adapted to domestic law rules regulating the taxation of income earned by partnerships.

In Danish tax law, the principle of fiscal transparency is applied to the taxation of income earned by a partnership, the tax payable on income earned by a partnership is levied on the individual partners. The qualification as income and the determination of the source of income which would have been made in respect of the partnership if it had been a separate entity liable to tax is made in respect of the individual partners. Payments from a partnership to a partner are generally deemed to be distribution of profit without tax implications; this also applies where such payments are called salary, wage, interest or the like.

Where both Denmark and the other contracting state apply a principle of fiscal transparency, a partnership is not as such protected by the double taxation convention, because it is not a resident of either contracting state, see Article 4(1), and Article 1 of the OECD Model. The individual partner may, however, rely on the convention in so far as the partner is protected by the convention, cf. Article 1 of the OECD Model. In this respect, it is not decisive where the partnership was formed or where the place of effective management is situated, because the state of residence is the state in which the partner is resident according to the provisions of the convention. It then has to be determined whether the activity carried on in the other contracting state meets the conditions for a permanent establishment. If such conditions are met, the income of the permanent establishment has to be calculated according to the general rules applying to the calculation of the income of a permanent establishment.

Where a Danish person is a partner of a partnership that is resident in a state which treats the partnership as a separate entity liable to tax, the Danish tax authorities, supported by the existing Danish literature on the subject, take the view that no relief can be granted under a double taxation convention. Instead ordinary credit relief is granted pursuant to section 33 of the Danish Tax Assessment Act (*Ligningsloven*). It is argued that this practice is wrong.

Finally, the Danish rules on the taxation of periodical payments received by a person who is subject to limited taxation are examined. It is submitted that concluded double taxation conventions will generally prevent Denmark from imposing tax on such periodical payments, because the recipient of these payments does not meet the conditions for having a *permanent establishment* in Denmark.

Part III:

The Content of the Independence Fiction

Summary of Chapter 6:

The Independence Fiction in Double Taxation Conventions

As mentioned earlier, *Parts III to V* make up the main body of the dissertation and deal with the calculation of income of a permanent establishment. By virtue of the direct method, the calculation of income is to be based on the fiction that the permanent establishment is a distinct and separate enterprise (the independence fiction). Part III contains an examination of some of the general questions concerning the content of the independence fiction in double taxation conventions (Ch 6), in Danish domestic law (Ch 8), and the importance of domestic law for the calculation of the income of a permanent establishment under the double taxation conventions (Ch 7).

As a preliminary point, Chapter 6 presents the theses concerning the content of the independence fiction. The thesis is put forward that it is generally possible to divide the content of the independence fiction in two parts: 1) The problems related to the *allocation of income*; and 2) the problems related to *internal transfers* between a permanent establishment and the head office.

The allocation of the income and expenses has to be based on a prior allocation of the income base of the enterprise, including a prior allocation of its assets and liabilities. It is claimed that, in the allocation hereof, prior-

ity is to be given to two criteria, namely the connection with the economic activities of the permanent establishment, and the decision of the management of the enterprise at the time of disposal.

It is argued that the independence fiction is limited regarding internal transfers, and that special weight should be given to whether internal transfers have a close connection with the income-generating activities of the enterprise when determining whether arm's length prices are to be used with the result that fictitious profits and losses are assessed.

These theses are supported by an analysis of the wording of the provisions of the OECD Model and the content of the different versions of the OECD's Commentaries on the Model. In these Commentaries, the arguments for the recommended solutions to specific problems are based on a comparison of the relationship between independent enterprises. In Chapter 6, it is argued that this criterion has to be made more specific, and that the assessment of the connection of internal transfers with the income-generating activities reflects such a specification.

Furthermore, the theses of the dissertation are supported by an analysis of German, Dutch, Norwegian and Danish judicial decisions on the calculation of the income of a permanent establishment.

Chapter 6 closes with a discussion of the content of the independence fiction of double taxation conventions according to Danish and international literature on tax law. The study of this literature shows that there is considerable disagreement about vital questions of the content of the independence fiction, a disagreement which is reflected in the solutions to specific problems suggested by the individual authors. This is also the case among those authors who take the view that the independence fiction is limited.

Summary of Chapter 7:

Domestic Rules of Interpretation as Supplement to the Calculation of Income under a Double Taxation Convention

Chapter 4 explained the thesis concerning the importance of domestic law for the implementation of double taxation relief. In continuation hereof, it is further argued in Chapter 7 that domestic law is of major importance to the calculation of the income of a permanent establishment under a double taxation convention, because the domestic rules of interpretation supplement the rules that may be inferred from the provisions of the convention.

The importance of the relationship between double taxation conventions and domestic law for the calculation of the *income of a permanent establishment* has apparently been paid relatively little attention in the *international literature on tax law*. The reason may be that conformity between the rules on the cal-

calculation of the income of a permanent establishment in the conventions and in domestic law is often taken for granted. Such conformity is also assumed to exist between the content of the independence fiction in the conventions and the content of the independence fiction in Danish domestic law. In spite of this, it is claimed, however, that it is important to define the norms that can be directly inferred from the double taxation conventions as against the norms that have to be defined in accordance with domestic law.

By the *interpretation* of the provisions of a specific double taxation convention, it has to be determined whether a rule concerning the calculation of income may be inferred directly from the convention, or whether it is necessary to supplement the convention by domestic rules on implementation.

However, a number of key questions related to the calculation of the income of a permanent establishment are not regulated in the conventions, for which reason it is necessary to supplement the convention by the domestic rules in the state of application. In determining which domestic rules that are to supplement the convention, the principles of interpretation in *domestic law* apply, but it must be ensured that the domestic rules are not contrary to the provisions of the convention. Unlike the rules that may be directly inferred from a double taxation convention, domestic rules that supplement the provisions of the convention may be amended unilaterally by the state concerned.

The chapter explains the importance of domestic law in defining what constitutes taxable income and deductible expenses, the importance of domestic law for the assessment of the relevant amounts, and the relevance of domestic law in determining the correct point in time at which income and expenses are earned or incurred.

Summary of Chapter 8:

The Independence Fiction in Danish Domestic Tax Law

The chapter opens with a review of the function of the permanent establishment principle in Danish domestic tax law. Then the thesis is advanced that there is conformity between the content of the independence fiction in the double taxation conventions and the content of the independence fiction in Danish domestic tax law. It is argued that according to the independence fiction in Danish domestic tax law, no fictitious profits or losses have to be assessed in connection with the internal transfer of fixed assets, unless a special legal basis justifies this.

The fact that the OECD Model with Commentaries has been given weight as an aid to interpretation of Danish domestic tax law is of major importance to the arguments showing conformity between the content of the independence fiction in the double taxation conventions and the content of the independence fiction in Danish domestic tax law. The reasons for giv-

ing weight to the OECD Model with Commentaries as an aid to interpretation are studied.

The thesis regarding the content of the independence fiction in Danish domestic law is supported by an analysis of the relevant Danish tax provisions and an analysis of Danish case law and administrative practice.

As part of this discussion, it is considered whether – as claimed in the Danish literature on tax law and in some administrative decisions – there are special requirements under Danish domestic tax law concerning the economic nature of the *actual* income and expenses that can be attributed to a permanent establishment. It is argued that there is no basis for laying down such requirements.

Part IV: Allocation of Income

Summary of Chapter 9:

Allocation of Income by the Direct and the Indirect Method

As already mentioned, the specific problems of calculating the income of a permanent establishment are systematised so that the allocation of actual income and expenses, etc. is examined in Part IV, whereas the specific problems related to internal transfers between the permanent establishment and the head office of an enterprise are examined in Part V. In the analyses in Parts IV and V, the regulation in the double taxation conventions and the regulation in Danish domestic tax law are considered jointly.

Chapter 9 contains a thorough study of the content of the two general criteria for allocating income under the direct method: 1) The connection with the economic activities of the permanent establishment; and 2) the decision of the management at the time of disposal. In addition, the relative merits of the two criteria are discussed.

The chapter also contains a discussion of the importance of the permanent establishment provisos in Articles 10-12 and Article 21 of the OECD Model and in domestic law. In Danish literature on tax law and in some administrative decisions, it has so far been claimed that *dividends* and *interest* must have a specially qualified connection with a permanent establishment if they have to be included in the calculation of the income of a permanent establishment. It is argued that there is no basis for this requirement, neither under concluded double taxation conventions nor under Danish domestic tax law.

The discussion of the general criteria for allocation according to the

direct method is followed by a discussion of a number of issues related to triangular cases.

Finally, the importance of the indirect method is analysed, both as a general method of allocation and as a supplement to the direct method. Particular focus is given to whether – as stated in, *inter alia*, the administrative circular concerning the Danish Tax Assessment Act – the provision contained in section 33F of the Tax Assessment Act applies to the calculation of the income of a foreign permanent establishment. Section 33F of the Act deals with the calculation of foreign income for the purpose of relief under a double taxation convention or under the Danish domestic rule on relief (ordinary credit) contained in section 33 of the Tax Assessment Act. According to section 33F(2) of the Act, expenses that cannot be attributed to either the Danish or the foreign income have to be attributed according to the ratio that the Danish gross income bears to the foreign gross income. After an analysis of the *travaux préparatoires* concerning section 33F of the Tax Assessment Act, it is argued that the provision does not apply to the calculation of the income of a foreign permanent establishment, and that the income of a permanent establishment is to be calculated, as far as possible, according to the direct method, irrespective of whether the permanent establishment is situated in Denmark or in another state.

Summary of Chapter 10:

Assessment of the Financing Costs of a Permanent Establishment

The chapter opens with a discussion of the different methods of calculating the allotted capital. Firstly, three methods based on objective criteria are examined: the reflecting capital method, the comparable profits method, and a method based on the capital adequacy requirements in bank and company legislation. Secondly, the subjective method of calculation is discussed, according to which great importance is attached to the decision of the management in the calculation of the allotted capital.

In this connection, the importance of the principles of *thin capitalisation* for the assessment of the financing costs of a permanent establishment is examined. It is argued that a distinction has to be made between thin capitalisation in a *narrow* sense and thin capitalisation in a *broad* sense, because in Danish tax law the term *thin capitalisation* has also been used to refer to rules that limit the deductibility of interest charges paid to independent third parties.

On this basis, the possible functions of the allotted capital in the assessment of the financing costs of a permanent establishment is discussed theoretically, followed by a more practical discussion of how to assess the fin-

ancing costs of a permanent establishment under a double taxation convention, including a discussion of the OECD Commentaries on this matter. The conclusion is reached that there is considerable uncertainty about the assessment of the financing costs of a permanent establishment under the double taxation conventions. In the light of this, it is argued that in the calculation of the income of a permanent establishment for the purpose of tax relief under a convention it is, to a certain extent, for the domestic law to lay down rules on assessing the financing costs of a permanent establishment, including the laying down of rules regulating the amount of the allotted capital and its function.

In assessing the financing costs of a permanent establishment under Danish domestic tax law, it is argued that the assessment is to be based on an allocation of the debt of the enterprise, whereas the amount of the allotted capital forms the possible basis for adjustment at the most. It is concluded that the allocation of the debt of the enterprise has to be based on a general criterion for the allocation of income.

Summary of Chapter 11: The Actual Allocation of Income

Chapter 11 contains an analysis of various problems in connection with the allocation of other types of income and expense of the enterprise. The chapter examines the basis for the allocation of income and expenses related to goods, operating equipment, debt-claims, shares as well as intellectual property rights, including research and development costs.

Regarding the allocation of income and expenses related to operating equipment in particular, it has to be determined whether the permanent establishment constitutes an independent *enterprise* as defined in the Danish Depreciation Act (Afskrivningsloven), because of the reducing balance method of depreciation provided by the Act. It is argued that the geographical separation will often lead to the result that a permanent establishment is deemed to constitute an independent *enterprise* as defined by the Depreciation Act. In so far as the head office and the permanent establishment of the enterprise are nevertheless deemed to be one enterprise as defined in the Act, it is argued that the allocation is to be based on *fictional* written-down values.

Part V: Internal Transfers

Summary of Chapter 12:

Internal Transfers of the Operating Equipment of an Enterprise

In the section on internal transfers between the permanent establishment and the head office of an enterprise, the study focuses especially on internal transfers of operating equipment, cf. Chapter 12. The development of German tax law is included in the study, because the legal development in Germany concerning internal transfers of operating equipment illustrates some fundamental problems of the tax implications incidental to internal transfers as well as the importance of domestic law for the calculation of the income of a permanent establishment under the double taxation conventions.

In connection with the calculation of the income of a permanent establishment under a double taxation convention, it is argued that, because of the limitations of the independence fiction, arm's length prices *do not have to* but *may* be used in assessing internal transfers of operating equipment. It is further claimed that, to a large extent, this issue is to be regulated by specific domestic law rules.

The chapter then addresses the consequences of internal transfers of operating equipment under Danish domestic tax law.

Regarding the content of the independence fiction in Danish domestic tax law, it is argued – as already mentioned – that fictitious profits and losses are not to be assessed as to internal transfers of operating equipment, unless there is a special legal basis for doing so. Such basis is provided by section 8A of the Danish Tax at Source Act and section 7A of the Danish Corporation Tax Act (*Selskabsskatteloven*) for internal transfers of operating equipment by an entity subject to limited taxation from its permanent establishment in Denmark to another country.

In other situations involving internal transfers of operating equipment, only an allocation of the actual income and expenses related to the operating equipment is to be made. It is argued that the most exact allocation of actual income and expenses can be made by using arm's length prices prevailing at the time of transfer. It has to be ensured, however, that no fictitious income and expenses are assessed, unless there is a special legal basis for doing so under Danish domestic tax law. Thus two issues are addressed, namely those situations in which the permanent establishment constitutes an independent *enterprise* as defined in the Danish Depreciation Act, and those situations in which this is not the case and where, as a result, fictitious written-down values have to be used.

The chapter closes with an examination of the consequences of the joint use and short-term borrowing of operating equipment for the calculation of the income of a permanent establishment.

Summary of Chapter 13: Internal Transfers of Goods

Chapter 13 is concerned with the consequences of internal transfers of goods for the calculation of the income of a permanent establishment.

As opposed to the internal transfer of operating equipment, the internal transfer of goods is closely connected with the income-generating activity of the enterprise and therefore, arm's length prices generally have to be used, resulting in the assessment of fictitious profits and losses. It is argued that arm's length prices prevailing at the time of transfer are to be used even though the transferred goods have declined in value after the transfer. Regarding the determination of the relevant point in time at which income and expenses are earned or incurred, Chapter 13 examines the implications of the rule that the closing stock value has to be included in and the opening stock value has to be deducted from the taxable income (according to Danish tax law calculated as the difference between taxable income and deductible expenses for the year concerned).

Summary of Chapter 14: Internal Transfers of Intellectual Property Rights, Shares and Debt-Claims

Chapter 14 opens with an analysis of the consequences of internal transfers of intellectual property rights and other research and development results.

As a consequence of the thesis of the dissertation concerning the importance of domestic law for double taxation relief, it is assumed that the determination of the relevant period of income and expenses depends on domestic law when the income is calculated for the purpose of double taxation relief. Special problems of ensuring the correct allocation between a permanent establishment and the head office arise when one part of the enterprise pays the research and development costs, whereas the other part of the enterprise pursues the production and sales activities that, in subsequent years, generate the income resulting from the research and development work. The problems are further complicated because the development costs that produced no result have to be taken into account.

Various possible options of ensuring correct allocation are discussed. It is found that, as a result of the limitations of the independence fiction, internal royalty payments cannot normally be assessed. Despite this, it is argued that

an individual country enjoys a certain latitude with regard to laying down domestic rules ensuring a correct allocation.

In Danish tax law, it is assumed that intellectual property rights can be allocated to a permanent establishment, and that internal transfers of such rights are possible. Generally, fictitious profits and losses cannot be assessed in connection with internal transfers of intellectual property rights. As an exception to this rule, section 8A of the Danish Tax at Source Act and section 7A of the Danish Corporation Tax Act provide that internal transfers of intangible assets by an entity subject to limited taxation from its permanent establishment in Denmark to another country are to be treated as sales at arm's length prices. Where domestic law does not provide any such legal basis for taxation at the time of transfer, the arm's length value nevertheless has to be assessed, because this value is used in the allocation of any subsequent actual capital gain or loss resulting from the sale of the intellectual property right to a third party. In such cases, however, no fictitious profit or loss can be assessed.

It is argued that Danish domestic tax law also makes it possible to allocate intellectual property rights proportionately between a permanent establishment and the head office, so that any change in the benefit enjoyed by the two parts of the enterprise may be deemed to be a partial internal transfer.

It is concluded that, according to Danish domestic tax law, it is for the management of the enterprise to choose a method of allocation which is as exact as possible.

Then follows a discussion of the tax implications of internal transfers of shares and debt-claims. Section 13A of the Danish Capital Gains on Shares Tax Act (*Aktieavancebeskatningsloven*) and section 37 of the Danish Gains on Securities and Foreign Currency Act (*Kursgevinstloven*) provide the legal basis for the taxation of internal transfers from a permanent establishment in Denmark to another country by a person subject to limited taxation. Regarding other cases involving internal transfers, it is argued that the arm's length value at the time of transfer is to be assessed for the purpose of the allocation of any subsequent capital gain or loss, but that no fictitious profits or losses can be assessed.

Summary of Chapter 15: Internal Services and Loans

It is argued that, as a result of the limitations of the independence fiction, no fictitious remuneration for internal services is to be assessed, but only the actual expenses are to be allocated. Despite the fact that internal remuneration cannot be assessed at arm's length prices, it is argued that the discussion of internal services involving associated enterprises in Chapter 7 on

intra-group services of OECD's Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrators may form an appropriate basis for the assessment.

Generally, no internal interest can be assessed in regard to internal loans between the permanent establishment and the head office of an enterprise. One exception is internal loans between different parts of a financial enterprise, an exception which has been firmly recognised in Danish case law.

Part VI: Prohibition of Discrimination and Restriction

Summary of Chapter 16: The Principle of Non-Discrimination in Double Taxation Conventions

Part V concerns the principle of non-discrimination in double taxation conventions and the prohibition of discrimination and restriction on the freedom of establishment under Community law with a view to examining the consequences for the calculation of the income of a permanent establishment.

Chapter 16 opens with an analysis of the importance of the principle of non-discrimination contained in Article 24(1) of the OECD Model. The provision prohibits discrimination on the grounds of nationality. Partnerships are governed by the definition of the term *national* in Article 3(1)(f) of the OECD Model, and in this context it is argued that it cannot be assumed that the principle of non-discrimination is of great importance in states, such as Denmark, which apply a principle of fiscal transparency.

The content of the prohibition against permanent establishments in Article 24(3) of the OECD Model is then analysed. No judicial or administrative decisions on this matter have been reported in Danish law. The analysis is split into two separate issues, namely firstly, whether there is discrimination in similar situations, and secondly, whether the discrimination, if any, may be justified by various objective reasons.

The chapter closes with an analysis of the relationship between Article 7(2) and Article 24(3) of the OECD Model.

Summary of Chapter 17:

Community law

Chapter 17 contains an analysis of the prohibition of discrimination and restriction in Community law based on the judgments of the European Court of Justice in cases concerning direct taxes. Article 52 of the EC Treaty on the freedom of establishment is of particular interest in connection with the problem of calculating the income of a permanent establishment.

Firstly, the protection in the state of the permanent establishment is considered. In several of its judgments, the European Court of Justice has stated that the situations of residents and of non-residents are not comparable. An analysis of the case law of the European Court of Justice shows that so far the Court has not followed this general principle in cases where, on the grounds of the distinction between residents and non-residents for tax purposes, there are objective differences between them from the point of view of the source of income, of their ability to pay tax, or their personal or family circumstances. In reality, the general principle laid down by the European Court of Justice regarding the question of when situations are comparable is probably better described as the general principle that the situations of residents and of non-residents are generally comparable.

Once it has been established that discrimination has arisen in comparable situations, it has to be determined whether this discrimination may be justified by objective reasons. In its judgments, the European Court of Justice has been reluctant to find that objective reasons may justify discrimination in comparable situations.

This is followed by an analysis of the most recent judgments of the European Court of Justice, according to which the Court has held restrictions to be contrary to Article 52 of the EC Treaty. It is argued that the application of this prohibition of restriction in its widest sense may have serious implications for direct taxes; it is further noted that the cases in which the imposition of direct taxes has been held to be contrary to the provisions of the EC Treaty have so far concerned situations in which non-residents were taxed more adversely than residents by virtue of domestic tax rules.

In discussing the importance of the prohibition of discrimination and restriction, a distinction has to be made between fiscal matters that are not directly connected with the income of the permanent establishment, the taxation of the actual income and expenses of a permanent establishment, and the tax implications of internal transfers between a permanent establishment and the head office. It is assumed that it is generally contrary to Article 52 of the EC Treaty to subject the actual income and expenses allocated to a permanent establishment to a higher tax liability than the tax liability of comparable residents. It has to be assumed, however, that the European Court of Justice will increasingly respect the differences that are direct results

of the limited independence fiction in respect of the fiscal treatment of internal transfers between the permanent establishment and the head office of an enterprise.

The chapter then addresses the conditions in the state of residence. In recent years, the European Court of Justice has extended the protection afforded by Article 52 of the EC Treaty, so that it now includes obstacles to the freedom of movement in the state of origin, i.e. the state of which a person is a national. It is concluded that the Danish rules on the taxation of foreign permanent establishments are generally not contrary to the provisions of Article 52 of the EC Treaty, because foreign income is *prima facie* taxable in the same way as domestic income.

Part VII: Conclusion

Summary of Chapter 18

The final chapter (Ch 18) contains a restatement of the central theses of the dissertation concerning the calculation of the income of a permanent establishment. It is concluded that the calculation of the income of a permanent establishment is to be based on a limited independence fiction. It is far from uncomplicated to calculate the income of a permanent establishment on the basis of a limited independence fiction; it appears that there is considerable disagreement as to the solution to specific questions as well as some of the fundamentals concerning the calculation of the income of a permanent establishment.

Therefore, it can justly be asked whether it would not be more appropriate to apply an unlimited independence fiction under which the calculation of the income of a permanent establishment is to be wholly calculated according to corresponding rules applying to the relationship between associated enterprises. It is found, however, that in such cases the application of an unlimited independence fiction would necessitate not only a change in Danish domestic tax law but also a change in all the Danish double taxation conventions.

Forkortelser

ABL	Aktieavancebeskatningsloven
AFL	Afskrivningsloven
FBL	Fondsbeskatningsloven
grl.	Grundloven
H	Højesteret
i.f.	in fine (ved slutningen)
IFA	International Fiscal Association
IFL	Investeringsfondsloven
KGL	Kursgevinstloven
KSL	Kildeskatteloven
LL	Ligningsloven
LR	Ligningsrådets afgørelse
LSI	Lov om særlig indkomstskat
LSR	Landsskatterettens kendelse
LSRM	Meddelelser fra Landsskatteretten
MIN	Skatteministeriets afgørelse eller udtalelse
PBL	Pensionsbeskatningsloven
PSL	Personskatteloven
RPL	Retsplejeloven
RR	Revision og Regnskabsvæsen
SEL	Selskabsskatteloven
SKDM	Meddelelser fra Skattedepartementet
SL	Statsskatteloven
SM	Skattemæssige meddelelser i Revision og Regnskabsvæsen
SO	Skattepolitisk Oversigt
SU	Skat Udland
TS	Told- og Skattestyrelsens afgørelse eller udtalelse
U	Ugeskrift for Retsvæsen
V og VLD	Vestre Landsrets dom
VSL	Virksomhedsskatteloven
Ø og ØLD	Østre Landsrets dom
ØLR	Østre Landsrets tilkendegivelse

Litteratur

- Adonnino, Pietro*: i generalrapporten til IFA-kongressen i 1993, jf. Cahiers LXXVIIIb, s. 19 ff., Rotterdam, 1993.
- Albrechtsen, H.*: Selskabsbeskatning, 1942.
- Amby, Christen*: i Skattepolitisk Oversigt 1998, 270.
- Andersen, Ernst*: i *Alf Ross og Ernst Andersen* Dansk Statsforfatningsret II, 1948.
- Andersen, Jens Anker og Erik Werlauff*: Dansk retspleje i hovedtræk, 1993.
- Andersen, Lennart Lyngø, Erik Werlauff og Niels Ørgaard*: Holdingselskaber, 1998.
- Andersen, Poul*: Dansk Forvaltningsret, 5. udg., 1965.
- Andersen, Poul*: Dansk Statsforfatningsret, 1954.
- Arrevad, Jakob*: i Tidsskrift for Skatteret 1987, 540.
- Arvidsson, Richard*: Dolda vinstöverföringar – En skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner, Uppsala, 1990.
- Athanas, Peter*: i generalrapport til IFA-kongressen i 1996, jf. Cahiers LXXXIa, s. 21 ff., Rotterdam, 1996.
- Ault, Hugh J.*: i Intertax 1994, 144.
- Baker, Philip*: Double Taxation Conventions and International Tax Law, 2. udg., London, 1994.
- Baranowski, Karl-Heinz*: i Der Betrieb 1962, 881.
- Baranowski, Karl-Heinz*: Besteuerung von Auslandsbeziehungen, Berlin, 1978.
- Baranowski, Karl-Heinz*: Besteuerung inländischer Betriebstätten von Steuer-
ausländern, Berlin, 1982.
- Becker, Helmut*: i Europäische Steuerzeitung 1971, 95.
- Becker, Helmut*: i Der Betrieb 1989, 10.
- Becker, Helmut*: i Der Betrieb 1990, 392.
- Begtrup, A.*: i Revision og Regnskabsvæsen 1965, 1.
- Beicher, Inge og Clive M. Baxter*: i den danske nationalrapport til IFA-kongressen i 1996a, jf. Cahiers LXXXIa, s. 345 ff., Rotterdam, 1996.
- Bellstedt, C.*: Die Besteuerung international verflochtener Gesellschaften, 3. udg., Köln, 1973.
- Berlin, Knud*: Den Danske Statsforfatningsret, 2. del, 1939.
- Bjare, Peter Rose*: i Tidsskrift for Skatter og Afgifter 1998, 743.
- Bjørn, Ole*: i *Ole Bjørn, Lida Hulgaard og Aage Michelsen*: Lærebog om indkomstskat, 7. udg., bind 1, 1994.

- Bopp, Gerhard*: i Deutsche Steuerzeitung 1974 A, 91.
- Brønner, H.*: i Die Wirtschaftsprüfung 1959, 426.
- Brønner, H.*: i Deutsche Steuerzeitung 1961, 118.
- Bundgaard, Jacob og Jens Wittendorff*: i Skat Udland 1999, 2.
- Burgers, Irene*: Taxation and Supervision of Branches of International Banks, Haren (Holland), 1991.
- Bühler, Ottmar*: Prinzipien des Internationalen Steuerrechts, Amsterdam, 1964.
- Bähr, Gottfried*: Gewinnermittlung ausländischer Zweigbetriebe, München, 1971.
- Carroll, Anthony J.*: i den australske nationalrapport til IFA-kongressen 1996a, jf. Cahiers LXXXIa, s. 231 ff., Rotterdam, 1996.
- Christensen, Bent*: Forvaltningsret – Prøvelse, 1994.
- Christensen, Erna, Alex Dalgaard, og Erik M. Hansen*: Selskabsbeskatning, 18. udg., 1998.
- Colding, Bent og Peter Dyhr*: Lov om særlig indkomstskat, 1966.
- Craig, Paul og Gráinne de Búrca*: EU-Law, 2. udg, Oxford, 1995.
- de Graaf, Arnaud*: i EC Tax Review 1998, 258.
- Debatin, Helmut*: i Der Betrieb 1989, 1692.
- Debatin, Helmut*: i Der Betrieb 1989, 1739.
- Debatin, Helmut*: i Der Betriebsberater 1990, 826.
- Debatin, Helmut*: i *Debatin, Helmut og Franz Wassermeyer*: Doppelbesteuerung. Kommentar zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, Systematik, München, 1990/1998.
- Dehnen, Peter H.*: i den tyske nationalrapport til IFA-kongressen 1996, jf. Cahiers LXXXIa, s. 401 ff., Rotterdam, 1996.
- Dreier, Jens, Hansen, Hanne Søgaard og Gitte Skouby*: Skattepligt og skatteflugt, 1987.
- Dyhr, Peter*: i Ugeskrift for Retsvæsen 1974 B 46.
- Eicker, Klaus*: i European Taxation 1998, 322.
- Engle, Howard S. og Walter T Raineri*: i den amerikanske nationalrapport til IFA-kongressen i 1996, Cahiers LXXXLb, Rotterdam, 1996.
- Engsig, John i Lida Hulgaard, Aage Michelsen, Margrethe Nørgaard og John Engsig*: Lærebog om indkomstskat, 8. udg, 1997.
- Esperen, Ole*: Indgåelse og opfyldelse af traktater, 1970.
- Farmer, Paul*: i EC Tax Review 1998, 13.
- Feuerbaum*: i Der Betrieb 1968, 501.
- Flick, H.*: i Internationales Steuerrecht 1998, 110.
- Foighel, Isi*: i Juristen 1964, 143.
- Foighel, Isi*: i Juristen 1982, 16.
- Gammeltoft-Hansen, Hans, Jon Andersen, Kaj Larsen og Karsten Loiborg*: Forvaltningsret, 1994.

- Garde, Jens og Jørgen Mathiassen:* i *Jens Garde, Jørgen Albæk Jensen, Orla Friis Jensen, Helle Bødker Madsen, Jørgen Mathiassen og Karsten Reusbech: Forvaltningsret – almindelige emner*, 3. udg., 1997.
- Garde, Jens:* i *Jens Garde, Jørgen Albæk Jensen, Orla Friis Jensen, Helle Bødker Madsen, Jørgen Mathiassen og Karsten Reusbech: Forvaltningsret – almindelige emner*, 3. udg., 1997.
- Germer, Peter:* Indledning til Folkeretten, 2. udg., 1995.
- Germer, Peter:* Statsforfatningsret, 2. udg., 1995.
- Gimsing, Kurt:* i *Skat Udland* 1996, 189.
- Gjems-Onstad,:* Norsk bedriftsskatterett, Oslo, 1998.
- Glistrup,:* Skatteret, 1957.
- Gloria, Christian:* Das steuerliche Verständigungsverfahren und das Recht auf diplomatischen Schutz, Berlin, 1988.
- Gulmann, Claus og Karsten Hagel-Sørensen:* EU-ret, 3. udg, 1995.
- Gulmann, Claus, John Bernhard og Tyge Lehmann:* Folkeret, 1989.
- Halfar, B.:* i *Finanz-Rundschau* 1985, 281.
- Hansen, Erik og Kjeld Lund-Andersen:* Retssikkerhedsredegørelse 1993, udgivet af Kommunernes Landsforening og Foreningen af Danske Skatteankenævn.
- Hansen, Lars Cort:* i *Skat Udland* 1998, 236.
- Hasselbalch, Ole:* Arbejdsrettens almindelig del, 1984.
- Hemmelrath, Alexander:* Die Ermittlung des Betriebsstättengewinns im internationalen Steuerrecht, München, 1982.
- Hemmingsen, Kjeld* i *Henrik Dam, Kjeld Hemmingsen og Finn Taksøe-Jensen:* *Almen Skatteret*, 1998/99.
- Hemmingsen, Kjeld* i *Henrik Dam, Kjeld Hemmingsen og Finn Taksøe-Jensen:* *Skatteret, Speciel del I*, 1999/2000.
- Hengsle, Odd og Mogens Rasmussen:* i *Skattepolitisk Oversigt* 1990, 231.
- Hickey, Julian B.:* Interpretation of double taxation Agreements with other member states of the European Union in the United Kingdom, indlæg til konference i Leuven, 1997.
- Hinnekins, Luc:* i *EC Tax Review* 1994, 146.
- Hinnekins, Luc:* i *EC Tax Review* 1995, 202.
- Hinnekins, Luc:* i *EC Tax Review* 1998, 247.
- Hinze, Jan:* i *Revisorbladet* 1974, 774.
- Hjerrild-Nielsen, Poul Erik:* i *Tidsskrift for Skatteret* 1990, 234.
- Holm, Svend Erik:* i *Tidsskrift for Skatteret* 1990, 281.
- Holst-Christensen, Nina:* i *EU-ret og menneskeret* 1995, 107
- Hvelplund, Kirsten:* i *Skat Udland* 1991, 19.
- Institut der Wirtschaftsprüfer:* i *Der Betrieb* 1988, 309.
- Jacobs, Otto H.:* Internationale Unternehmensbesteuerung, 4. udg., München, 1999.

- Jacobsen, Jens Olav Engholm:* i *Jens Olav Engholm Jacobsen, Jan Pedersen og Kurt Siggaard: Skatteretten* 1-2, 1. udg., 1991.
- Jacobsen, Jens Olav Engholm:* i *Jens Olav Engholm Jacobsen, Jan Pedersen, Kurt Siggaard og Niels Winther-Sørensen: Skatteretten* 1-3, 2. udg., 1995.
- Jacobsen, Jens Olav Engholm:* *Selskabsskatteloven med kommentarer*, 1997.
- Jacobsen, Per:* *Kollektiv arbejdsret*, 5. udg., 1995.
- Jensen, Claus Haagen:* i *Ellen Margrethe Basse, Jens Garde, Orla Friis Jensen, Claus Haagen Jensen, Helle Bødker Madsen, Jørgen Mathiassen, Karsten Revsbech og Lis Sejv: Forvaltningsret – almindelige emner*, 2. udg., 1989.
- Jensen, Jørn Vestergaard:* i *Tidsskrift for Skatteret* 1987, 569.
- Jensen, Søren Næsborg:* *EU-Selskabsskatteret*, 1997.
- Jensen, Søren Næsborg:* i *Skat Udland* 1998, 242.
- Jensen, Søren Næsborg:* i *Skat Udland* 1998, 273.
- Jones, John F. Avery, m.fl.:* i *British Tax Review*, 1979, 333.
- Jones, John F. Avery, m.fl.:* i *British Tax Review* 1984, 14 og 90.
- Jones, John F. Avery, m.fl.:* i *European Taxation* 1991, 310.
- Jones, John F. Avery:* i *den engelske nationalrapport til IFA-kongressen i 1993*, jf. *Cahiers LXXVIIIa*, s. 597 ff., Rotterdam, 1993.
- Jones, John F. Avery:* i *European Taxation* 1993, 252.
- Jones, John F. Avery:* i *European Taxation* 1999, 2.
- Kapteyn, P.J.G. og P. Verloren van Themaat:* *Introduction to the law of the European Communities*, 3. udg., 1998.
- Ketelsen, Henrik:* i *Skat Udland* 1992, 123.
- Ketelsen, Henrik:* i *Skat Udland* 1992, 265.
- Klemmeren, Eric:* i *EC Tax Review* 1997, 146.
- Kluge, Volker:* *Das deutsche Internationale Steuerrecht*, 3. udg., München, 1992.
- Knobbe-Keuk, Brigitte:* i *Recht der Internationalen Wirtschaft* 1991, 306.
- Knobbe-Keuk, Brigitte:* *Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht*, 9. udg., Köln, 1993.
- Koefoed, Niels Lolk:* i *Revision og Regnskabsvæsen* 1978, 301.
- Kohlenbach:* i *Finanzrundschau* 1953, 40.
- Kohlenbach:* i *Der Betrieb* 1972, 360.
- Koktvedgaard, Mogens og Hans Gammeltoft-Hansen:* *Lærebog i strafferetspleje*, 1978.
- Kramer, Jörg-Dietrich:* i *Steuer und Wirtschaft* 1991, 151.
- Kumpf, Wolfgang:* *Besteuerung inländischer Betriebstätten von Steuer- ausländern*, Köln, 1982.
- Kumpf, Wolfgang:* i *Steuerberater Jahrbuch* 1988/89, s. 399 ff..
- Lancée, L.:* *Fiscale Winstsplitsing*, 1959.
- Lando, Ole:* i *Juridisk Institut: Julebog* 1998, *Handelshøjskolen i København*, s. 149 ff., 1998.

- Lando, Ole: Kort indføring i komparativ ret, 1986.
- Lang, Michael: Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht, Wien, 1992.
- Lang, Michael: i *Wolfgang Gassner, Michael Lang og Eduard Lechner (red.): Tax Treaties and EC Law*, London, Den Haag og Boston, 1997.
- Larkin, Barry: i *Irene Burgers og Rijkele Betten (red.): The Taxation of Permanent Establishments*, IBFD, 1998, bind 2, United Kingdom.
- le Gall, Jean-Pierre: i generalrapporten til IFA-kongressen i 1995, Cahiers LXXXa, s. 655 ff., Rotterdam, 1995.
- Lechner, Eduard: i *Wolfgang Gassner, Michael Lang og Eduard Lechner (red.): Tax Treaties and EC Law*, London, Den Haag og Boston, 1997.
- Lehner, Moris: i *Wolfgang Gassner, Michael Lang og Eduard Lechner (red.): Tax Treaties and EC Law*, London, Den Haag og Boston, 1997.
- Lenz, Carl Otto i *EC Tax Review* 1997, 80.
- Lindencrona, Gustaf: Dubbelbeskatningsavtalsrätt, Stockholm, 1994.
- Lindencrona, Gustav: i *Skattenytt* 1998, 356.
- Littmann, E.: Das Einkommensteuerrecht, 8. udg. (1966), 9. udg. (1969) og 10. udg. (1972).
- Ludwig, Max B.: i generalrapporten til IFA-kongressen i 1973, jf. Cahiers LVIIIa, I, s. 1 ff. Rotterdam, 1973.
- Madsen, Niels: i Højesteret 1661-1986, udgivet af Ugeskrift for Retsvæsen, 1986.
- Martin Jann: i *Wolfgang Gassner, Michael Lang og Eduard Lechner (red.): Tax Treaties and EC Law*, London, Den Haag og Boston, 1997.
- Mathiassen, Jørgen: i *Jens Garde, Jørgen Albæk Jensen, Orla Friis Jensen, Helle Bødker Madsen, Jørgen Mathiassen og Karsten Revsbech: Forvaltningsret – almindelige emner*, 3. udg., 1997.
- Mattsson, Nils: i *Edward Andersen, Nils Mattson, Aage Michelsen og Frederik Zimmer: Det nordiska skatteavtalet med kommentarer*, 2. udg., 1991.
- Mattsson, Nils: i *Michelsen, Aage (red.): FSR's årsskrift, skatteret*, 1990.
- Mattsson, Nils: *Svensk internationell beskatningsrätt*, 12. udg., Stockholm, 1997.
- Matzen, H.: *Den Danske Statsforfatningsret*, 3. del, 4. udg., 1909.
- Mazanti-Andersen, J. og Henning Gilså: *Beskatning af selskaber og aktionærer m.v.*, 1961.
- Mazanti-Andersen, J.: i den danske nationalrapport til IFA-kongressen i 1973, Cahiers LVIIIb, II, s. 105 ff., Rotterdam, 1973.
- Meilicke, H. og K. Hohlfeld: i *Betriebsberater* 1972, 505.
- Meyer, Paul: i *Ugeskrift for Retsvæsen* 1953 B 81.
- Michelsen, Aage: i *Edward Andersen, Nils Mattson, Aage Michelsen og Frederik Zimmer: Det nordiska skatteavtalet med kommentarer*, 2. udg., 1991.

- Michelsen, Aage*: i *Aage Michelsen og Niels Ørgaard (red.)*: FSR's årsskrift 1991, Skatteret – erhvervsret, s. 209 ff.
- Michelsen, Aage*: i SR-Skat 1991, 71.
- Michelsen, Aage*: i *Ulrik Gorm Møller (red.)*: Festskrift i anledning af lektor Poul Olsens 70 års dag, 1993.
- Michelsen, Aage*: i Skattepolitisk Oversigt 1993, 64.
- Michelsen, Aage*: i Revision og Regnskabsvæsen 1993, SM 175.
- Michelsen, Aage*: i Skattepolitisk Oversigt 1993, 242.
- Michelsen, Aage*: i *Nis Jul Clausen (red.)*: Nye tendenser i skandinavisk selskabsret, 1995, s. 217.
- Michelsen, Aage*: i Revision og Regnskabsvæsen 1995, nr. 10, SM 283-310.
- Michelsen, Aage*: i Revision og Regnskabsvæsen 1996, nr. 2, SM 39-75.
- Michelsen, Aage*: International skatteret, 1. udg., 1991.
- Michelsen, Aage*: International skatteret, 2. udg., 1996.
- Michelsen, Aage*: i SR-Skat 1996, 183.
- Michelsen, Aage*: i SR-Skat 1997, 232.
- Michelsen, Aage*: i *Ole Bjørn, Lida Hulgaard og Aage Michelsen*: Lærebog om indkomstskat, 6. udg., 1989.
- Michelsen, Aage*: i *Lida Hulgaard, Aage Michelsen, Margrethe Nørgaard og John Engsig*: Lærebog om indkomstskat, 8. udg., 1997.
- Michelsen, Aage*: i Skat Udland 1998, 235.
- Michelsen, Aage*: i generalrapporten til IFA-kongressen 1998, Cahiers LXXXIIIa, s. 19 ff., Rotterdam, 1998.
- Munch, Mogens*: i Ugeskrift for Retsvæsen 1982 B 325.
- Munck, Noe* i *Noe Munck, Lars Hedegaard Kristensen og Jørgen Nørgaard*: Selskabsformerne, 3. udg., 1997.
- Mühlhausen, Dieter*: Das Verständigungsverfahren im deutschen internationalen Steuerrecht, Berlin, 1976.
- Müller, Bent og Jørn Vestergaard Jensen*: i Tidsskrift for Skatteret 1989, 437.
- Müller, Bent og Jørn Vestergaard Jensen*: i Tidsskrift for Skatteret 1989, 450.
- Møller, Erik* i den danske nationalrapport til IFA-kongressen i 1973, jf. Cahiers LVIIIa, II, s. 67 ff., Rotterdam, 1973.
- Møller, Erik*: i Revision og Regnskabsvæsen 1963, 8 og 37.
- Møller, Ulrik G. og Svend Vedde*: Skattemæssige afskrivninger og særlig indkomst mv., 1988.
- Mørch, Niels*: i den danske nationalrapport til IFA-kongressen i 1988, jf. Cahiers LXXIIIa s. 363 ff., Rotterdam, 1988.
- Mössner, J.*: i den tyske nationalrapport til IFA-kongressen i 1986, jf. Cahiers LXXIa, s. 119 ff., Rotterdam, 1986.
- Neubauer, Heinz*: i Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1976/77, s. 312 ff.
- Neville, Mette*: i *Paul Krüger Andersen (red.)*: Selskabers organisation, 1997.
- Neville, Mette*: Boligfællesskaber i selskabsform, 1993.

- Neville, Mette*: i *Juristen* 1997, 145.
- Nielsen, Thøger*: Indkomstbeskatning I, 1965.
- Nielsen, Thøger*: Indkomstbeskatning II, 1972.
- Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådet: seminar-rapport: Samspelet mellan beskatningen av aktiebolag och aktieägare, NSFS nr. 33, Stockholm, 1996.
- Nordland, Ivar*: i den danske nationalrapport til IFA-kongressen i 1996, Cahiers LXXXIb, s. 403 ff., Rotterdam 1996.
- Nørgaard, Carl Aage og Jens Garde*: Sagsbehandling, 4. udg., v/ *Jens Garde og Karsten Revsbech*, 1995.
- Nørgaard, Margrethe*: i *Lida Hulgaard, Aage Michelsen, Margrethe Nørgaard og John Engsig*: Lærebog om indkomstskat, 8. udg., 1997.
- OECD: Model Tax Conventions: Attribution of Income to Permanent Establishments, Paris, 1994.
- OECD: Report on Tax Treaty overriding, Paris, 1989.
- OECD: Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Paris, 1997.
- Olsen, Erik*: i *Revision og Regnskabsvæsen* 1986, 261.
- Olsen, Poul*: i *Aage Spang-Hanssen (red.)*: Beskatning ved familieoverdragelser, 2. udg., 1979.
- Pach-Hanssenheimb, Ferdinand*: i *Betriebsberater* 1992, 2115.
- Pedersen, Bent Munch*: i *Tidsskrift for Skatteret* 1989, 306.
- Pedersen, Bent Munch*: i *Tidsskrift for Skatteret* 1989, 651.
- Pedersen, Jan*: Skatteudnyttelse, 1989.
- Pedersen, Jan*: i *Aage Michelsen (red.)*: FSR's årsskrift, skatteret, 1990.
- Pedersen, Jan*: i *Tidsskrift for Skatteret* 1992, 72.
- Pedersen, Jan*: i *Tidsskrift for Skatteret* 1992, 413.
- Pedersen, Jan*: i *Jens Olav Engholm Jacobsen, Jan Pedersen, Kurt Siggaard og Niels Winther-Sørensen*: Skatteretten 1-3, 2. udg., 1995.
- Pedersen, Jan*: Transfer Pricing, 1998.
- Pedersen, Susanne*: Sambeskatning i koncernforhold, Handelshøjskole Syd, 1995.
- Philip, Allan*: i *Jur* 1964, 253.
- Pijl, Hans*: i *Bulletin for International Fiscal Dokumentation* 1997, 539.
- Piltz, Detlev J.* i *Mössner, m.fl.*: Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Köln, 1992.
- Piltz, Detlev*: i den tyske generalrapport til IFA-kongressen i 1996, Cahiers LXXXLb, s. 23 ff., Rotterdam, 1996.
- Plückerbaum*: i *Deutsche Steuerzeitung* 1961, 118.
- Poulsen, Preben Underbjerg og Søren Rasmussen*: Aktieavancebeskatning, 1995.
- Prokisch, Rainer og Michael Rodi*: i *Tax Notes International* 1993, 149.
- Quack, E.*: i *Betriebsberater* 1975, 830.

- Rainer, Anno:* i Internationales Steuerrecht 1998, 765.
- Rasmussen, Hjalte:* EU-ret i kontekst, 3. udg., 1998.
- redaktionel artikel: i Skattepolitisk Oversigt 1971, 89.
- redaktionel artikel: i Skat Udland 1997, 343.
- redaktionel kommentar: i Skattepolitisk Oversigt 1988, 47.
- Reusbech, Karsten:* Nyere tendenser i dansk forvaltningsretlig teori, 1992.
- Rüs, Erik:* i Ugeskrift for Retsvæsen 1987 B 50.
- Ritter, Wolfgang:* Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1976/77, s. 288 ff.
- Rosenbloom, David, David H. Sutherland, og Diane M. Ring i Irene Burgers og Rijkele Betten (red.):* The Taxation of Permanent Establishments, IBFD, 1998, bind 2, The United States.
- Ross, Alf:* Dansk Statsforfatningsret 2. udg., bind 1, 1966.
- Ross, Alf:* Dansk Statsforfatningsret, bind 2, 3. udg. ved *Ole Espersen*, 1980.
- Ross, Alf:* Lærebog i folkeret: introduktion til den almindelige folkeret i fredstid, 6. udg., ved *Ole Stig Andersen, Tyge Lehmann, Per Magid*, 1984.
- Roth, A.:* i Finanz Rundschau 1988, 680.
- Roxburgh, Douglas:* European Taxation 1999, 33.
- Ryynänen, Olli:* Förtäckt dividend i beskattningen, Helsingfors, 1996.
- Rädler, A. og A. Raupach:* Deutsche Steuern bei Auslandsbeziehungen, 1966.
- Rädler, Albert:* i EC Tax Review 1995, 66.
- Salvi, Irene:* i den schweiziske nationalrapport til IFA-kongressen i 1995, jf. Cahiers LXXXa., s. 513 ff., Rotterdam, 1995.
- Schaumburg, Harald:* Internationales Steuerrecht, 2. udg., Köln, 1998.
- Schieber, P.-H.:* Die Besteuerung von Auslandsbetriebsstätten, 1979.
- Schmidt, Esther og Robert Koch-Nielsen:* i den danske nationalrapport til IFA-kongressen 1986, Cahiers LXXIa, s. 245 ff., Rotterdam, 1986.
- Schröder, Siegfried i Mössner m.fl.:* Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Köln, 1992.
- Schuch, Josef i Wolfgang Gassner, Michael Lang og Edouard Lechner (red.):* Tax Treaties and EC Law, London, Den Haag og Boston, 1997.
- Shaw, Malcolm N.:* International Law, 4. udg., Cambridge, 1997.
- Siggaard, Kurt:* i *Jens Olav Engholm Jacobsen, Jan Pedersen, Kurt Siggaard og Niels Winther-Sørensen:* Skatteretten 1-3, 2. udg., 1995.
- Skaar, Aage Arvid:* Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle, 1991.
- Skaar, Aage Arvid:* i den norske nationalrapport til IFA-kongressen i 1993, jf. Cahiers LXXVIIIa, s. 497 ff., Rotterdam, 1993.
- Sneum, Jonna, Mogens Rasmussen og Karsten Hagel Sørensen:* i den danske nationalrapport til IFA-kongressen i 1993, jf. Cahiers LXXVIIIb, s. 391 ff., Rotterdam, 1993.

- Sneum, Jonna:* i Skattepolitisk Oversigt 1984, 21.
Sneum, Jonna: i Skattepolitisk Oversigt 1985, 21.
Sneum, Jonna: i Skattepolitisk Oversigt 1985, 68.
Sneum, Jonna: i Skat Udland 1990, 131.
Spang-Hanssen, Aage: i Tidsskrift for Skatteret 1989, 604.
Spang-Hanssen, Aage: i Tidsskrift for Skatteret 1993, 60.
Spleth: i Ugeskrift for Retsvæsen 1965 B 250.
Steenholdt, Søren: i Revision og Regnskabsvæsen 1984, 58.
Storck, Alfred: Ausländische Betriebstätten im Ertrag- und Vermögensteuerrecht, Deventer, 1980.
Strobel, I.A.: i Revision og Regnskabsvæsen 1973, 537.
Strobel, I.A.: i Skattepolitisk Oversigt 1977, 232.
Strobel, I.A.: i Skattepolitisk Oversigt 1984, 274.
Strobel, I.A.: i Skattepolitisk Oversigt 1985, 67.
Strobel, I.A.: i Skattepolitisk Oversigt 1991, 100.
Strobel, I. A.: i *Ulrik Gorm Møller (red.):* Det handler om skat, s. 138 ff., 1993.
Strömholm, Stig: i Svensk Juristtidning 1971, 251.
Strömholm, Stig: i Svensk Juristtidning 1972, 456.
Ståhl, Kristina: Aktiebeskattnng och fria kapitalrörelser, Uppsala, 1996.
Ståhl, Kristina: i Skattenytt 1997, 762.
Sørensen, Karsten Engsig: Samarbejde mellem selskaber i EF, 1992.
Sørensen, Karsten Engsig og Poul Runge Nielsen: National skatteret og EU-retten, 1994.
Sørensen, Karsten Engsig og Poul Runge Nielsen: EU-markedsret, 1996.
Sørensen, Karsten Engsig: i Revision og Regnskabsvæsen 1996, 25.
Sørensen, Karsten Engsig: i Skat Udland 1998, 320.
Sørensen, Max: i Nordisk Administrativ Tidsskrift 1958, 28.
Sørensen, Max: i Juristen 1959, 441.
Sørensen, Max: i Nordisk Administrativ Tidsskrift 1966, 107.
Sørensen, Max: Statsforfatningsret, 2. udg. ved *Peter Germer*, 1973.
Sørensen, Michael: i Revision og Regnskabsvæsen 1998, nr. 9.
Terra, Ben og Peter Wattel: European Tax Law, 2. udg., 1997.
Thömmes, Otmar: i *Irene Burgers og Rijkele Betten (red.):* The Taxation of Permanent Establishments, bind 1, EC Law Aspects, IBFD, Amsterdam, 1998.
Tipke, K.: i Steuer und Wirtschaft 1972, 264.
Tipke, K.: i Steuer und Wirtschaft 1972, 505.
Twarmø, Christina D.: i Skat Udland 1998, 218.
Uelner: i IdW-Fachtagung 1980, 131.
van Raad, Kees: i WFR 1985, 5697.

- van Raad, Kees*: Nondiscrimination in International Tax Law, Deventer, 1986.
- van Raad, Kees*: i den hollandske generalrapport til IFA-kongressen i 1988, jf. Cahiers LXXIIIa, s. 113 ff., Rotterdam, 1988.
- van Raad, Kees*: i Intertax 1991, 497.
- van Raad, Kees*: i Intertax 1992, 671.
- van Raad, Kees*: i Intertax 1994, 491.
- van Raad, Kees*: i EC Tax Review 1995, 190.
- Vermeend, Villem*: i EC Tax Review 1996, 54.
- Vogel, Hans*: i Betriebsberater 1961, 685.
- Vogel, Hans*: i Steuerberater Jahrbuch 1962/63, 269 ff..
- Vogel, Klaus*: i Steuer und Wirtschaft 1972, 264.
- Vogel, Klaus*: i Steuer und Wirtschaft 1974, 193.
- Vogel, Klaus og Rainer Prokisch*: i den tyske generalrapport til IFA-kongressen 1993 a, jf. Cahiers LXXVIIIa, s. 19 ff., Rotterdam, 1993.
- Vogel, Klaus*: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 3. udg., München, 1996.
- Vogel, Klaus*: i EC Tax Review 1998, 150.
- Vogt, Henning*: i Revision og Regnskabsvæsen 1964, 255.
- Watanabe, Yokinori*: i den japanske nationalrapport til IFA-kongressen 1996, jf. Cahiers LXXXIa, s. 531 ff., Rotterdam, 1996.
- Weizman, Leif*: Dobbeltbeskatningsoverenskomster vedrørende indkomst og formue, 1994.
- Werlauff, Erik*: Selskabsskatteret, 2. udg., 1994.
- Williams, David*: i EC Tax Review 1997, 4.
- Wiman, Bertil*: Prissättning inom multinationella koncerner, Uppsala, 1987.
- Winther-Sørensen, Niels*: i Skattepolitisk Oversigt 1992, 117.
- Winther-Sørensen, Niels*: i Skat Udland 1992, 266.
- Winther-Sørensen, Niels*: i SR-Skat 1992, 309.
- Winther-Sørensen, Niels*: i SR-Skat 1993, 111.
- Winther-Sørensen, Niels*: i European Taxation 1993, 217.
- Winther-Sørensen, Niels*: i SR-Skat 1993, 390.
- Winther-Sørensen, Niels*: i Skat Udland 1993, 307.
- Winther-Sørensen, Niels*: i Skat Udland 1994, 146.
- Winther-Sørensen, Niels*: i den danske nationalrapport til IFA-kongressen i 1995, jf. Cahiers LXXXa, s. 157 ff., Rotterdam, 1995.
- Winther-Sørensen, Niels*: i Skattepolitisk Oversigt 1995, 314.
- Winther-Sørensen, Niels*: i Skat Udland 1995, 304.
- Winther-Sørensen, Niels*: i Jens Olav Engholm Jacobsen, Jan Pedersen, Kurt Siggaard og Niels Winther-Sørensen: Skatteretten 1-3, 2. udg., 1995.
- Winther-Sørensen, Niels*: i Revision og Regnskabsvæsen 1996, nr. 7, s. 19 ff.

- Winther-Sørensen, Niels*: i *Niels Winther-Sørensen og Jens Wittendorff* i SR-Skat 1996, 148.
- Winther-Sørensen, Niels*: i *Niels Winther-Sørensen og Jens Wittendorff* i SR-Skat 1996, 258.
- Winther-Sørensen, Niels*: i *Niels Winther-Sørensen og Jens Wittendorff* i SR-Skat 1997, 148.
- Winther-Sørensen, Niels*: i *Niels Winther-Sørensen og Jens Wittendorff* i SR-Skat 1997, 298.
- Winther-Sørensen, Niels*: i *Niels Winther-Sørensen og Jens Wittendorff* i SR-Skat 1998, 55.
- Wittendorff, Jens*: i *Niels Winther-Sørensen og Jens Wittendorff* i SR-Skat 1997, 148.
- Wittendorff, Jens*: i SR-Skat 1998, 180.
- Wyatt, Derrick og Alan Dashwood*: *European Community Law*, 3. udg, London, 1993.
- Zahle, Henrik*: *Dansk forfatningsret 1, Institutioner og regulering*, 1989.
- Zahle, Henrik*: *Dansk forfatningsret 1, Institutioner og regulering*, 2. udg., 1995.
- Zahle, Henrik*: *Dansk forfatningsret 2, Regering, forvaltning og dom*, 2. udg., 1996.
- Zahle, Henrik*: i *Juristen* 1995, 352.
- Zimmer, Frederik*: *Internasjonal inntektsskatterett*, 2. udg., Oslo, 1992.
- Aamund, Kirsten*: i *TfS* 1999, 130.

Doms- og afgørelsesregister

Udenlandske domme

EF-domstolens domme

- EF-domstolens dom af 28. januar 1986 (Avoir fiscal), sag 270/83: 682, 689, 690, 696, 701f, 708f, 714f, 728
- EF-domstolens dom af 7. juli 1988 (Stanton), sag 142/87: 710
- EF-domstolens dom af 27. september 1988 (Daily Mail), sag 81/87: 734
- EF-domstolens dom af 24. januar 1990 (Biehl), sag C-175/88: 711
- EF-domstolens dom af 27. marts 1990 (Rush Portuguesa), sag C-113/89: 693
- EF-domstolens dom af 28. januar 1992 (Bachmann), sag C-204/90: 689, 695, 705ff, 713ff, 722
- EF-domstolens dom af 28. januar 1992 (Kommissionen mod Belgien), sag C-300/90: 689, 695
- EF-domstolens dom af 7. juli 1992 (Surinder Singh), sag C-370/90: 717
- EF-domstolens dom af 26. januar 1993 (Werner), sag C-112/91: 691, 716
- EF-domstolens dom af 13. juli 1993 (Commerzbank), sag C-330/91: 697, 701f, 704, 709, 728
- EF-domstolens dom af 24. november 1993 (Keck og Mithouard), sag C-267-268/91: 720ff, 741
- EF-domstolens dom af 12. april 1994 (Halliburton Services), sag C-1/93: 697, 704
- EF-domstolens dom af 14. februar 1995 (Schumacker), sag C-279/93: 697f, 701f, 708, 713f, 725f
- EF-domstolens dom af 10. maj 1995 (Alpine Investments), sag C-384/93: 721, 741
- EF-domstolens dom af 11. august 1995 (Wielockx), sag C-80/94: 695, 698f, 701f, 707f, 713, 725f, 731
- EF-domstolens dom af 26. oktober 1995 (Kommissionen mod Luxembourg), sag C-151/94: 689, 695, 711
- EF-domstolens dom af 14. november 1995 (Svensson og Gustavsson), sag C-484/93: 693

- EF-domstolens dom af 14. december 1995 (Sanz de Lera m.fl.), forenede sager 163/94, 195/94 og 250/94: 692
- EF-domstolens dom af 15. december 1995 (Bosman), sag C-415/93: 734f, 741
- EF-domstolens dom af 27. juni 1996 (Asscher), sag C-107/94: 684, 699ff, 704, 708, 710, 712, 716f, 731
- EF-domstolens dom af 15. maj 1997 (Futura Participations), sag C-250/95: 700ff, 718ff, 726f, 732
- EF-domstolens dom af 28. april 1998 (Safir), sag C-118/96: 693, 722
- EF-domstolens dom af 12. maj 1998 (Gilly), sag C-336/96: 689f, 695, 698f, 732, 735ff
- EF-domstolens dom af 16. juli 1998 (ICI), sag C-264/96: 738f
- Udtalelse fra Generaladvokaten (Royal Bank of Scotland), sag C-311/97: 703f, 712

Holland

- Hoge Raads dom af 22. november 1933, jf. B 5511: 243
- Hoge Raads dom af 23. januar 1935, jf. B 5790: 417
- Hoge Raads dom af 1. maj 1946, jf. B 8116: 236
- Hoge Raads dom af 28. april 1954, jf. BNB 1954, 186: 243
- Hoge Raads dom af 16. november 1955, jf. BNB 1956, 1: 236
- Hoge Raads dom af 31. oktober 1956, jf. BNB 1956, 336: 244
- Hoge Raads dom af 4. december 1957, jf. BNB 1958, 11: 244
- Hoge Raads dom af 27. april 1960, jf. BNB 1960, 167: 236f, 487
- Hoge Raads dom af 12. februar 1964, jf. BNB 1964, 95: 244
- Hoge Raads dom af 23. januar 1974, jf. BNB 1986, 100: 243f
- Hoge Raads dom af 1. februar 1989, jf. BNB 1989, 142: 237
- Hoge Raads dom af 8. november 1989, jf. BNB 1990, 36: 243, 287, 654
- Hoge Raads dom af 27. marts 1991, jf. BNB 1991, 204: 237, 486

Norge

- Høyesteretts dom Rettstidende 1994, 132 H: 232f, 244, 289, 568ff
- Høyesteretts dom Rettstidende 1995, 455 H: 232f, 244f, 289, 566, 568ff, 576f
- Høyesteretts dom af 19. maj 1998: 232f, 244, 289, 567f, 571ff

Sverige

Regeringsrättens dom af 11. juli 1997, jf. Regeringsrättens Årsbok 1997,
35: 171

Tyskland

- Bundesfinanzhofs dom af 27. juli 1965, jf. Bundessteuerblatt 1966 III, 24:
242, 410, 411, 415, 441, 647
- Bundesfinanzhofs dom af 1969, jf. Bundessteuerblatt II, 466: 675
- Bundesfinanzhofs dom af 16. juli 1969, jf. Bundessteuerblatt 1970 II, 175:
242, 290f, 519, 591
- Bundesfinanzhofs dom af 21. januar 1972, jf. Bundessteuerblatt 1972 II,
374: 410, 423
- Bundesfinanzhofs dom af 30. maj 1972, jf. Bundessteuerblatt 1972 II, 760:
290f, 520, 591
- Bundesfinanzhofs dom af 16. december 1975, jf. Bundessteuerblatt 1976 II,
246: 523
- Hessisches Finanzgerichts dom af 12. juli 1977, jf. Entscheidungen der
Finanzgerichte 1977, 608: 524, 527, 591
- Bundesfinanzhofs dom af 25. juni 1986, jf. Bundessteuerblatt 1986 II, 785:
235, 410, 416f, 424, 426, 427
- Bundesfinanzhofs dom af 1. april 1987, jf. Bundessteuerblatt 1987 II, 550:
235, 363, 500f
- Bundesfinanzhofs dom af 24. februar 1988, jf. Bundessteuerblatt 1988 II,
663: 378
- Bundesfinanzhofs dom af 20. juli 1988, jf. Bundessteuerblatt 1989 II, 140:
242, 643
- Bundesfinanzhofs dom af 19. november 1991, jf. Recht der Internationalen
Wirtschaft 1992, 956: 486f
- Bundesfinanzhofs dom af 29. juli 1992, jf. Recht der Internationalen
Wirtschaft 1992, 956: 235f, 242, 359, 361f, 410, 425f, 426, 428
- Bundesfinanzhofs dom af 5. december 1992, jf. Recht der Internationalen
Wirtschaft 1992, 692: 150
- Bundesfinanzhofs dom af 18. september 1996, jf. Internationales
Steuerrecht 1997, 145: 426
- Bundesfinanzhofs dom af 22. april 1998, jf. Recht der Internationalen
Wirtschaft 1998, 986: 669f

Danske afgørelser**Ugeskrift for Retsvæsen**

U 1910, 232 H 331
 U 1913, 140 H 392ff, 402f
 U 1928, 848
 (Landsoverskatterådet) 588
 U 1939, 1074 H 334
 U 1961, 107 H 51
 U 1973, 151 H 398
 U 1977, 31 H 55
 U 1977, 37 H 55
 U 1977, 913 ØLD 470f, 474
 U 1980, 569 H 399
 U 1983, 307 H 399
 U 1990, 204 VLD 399
 U 1993, 572 H 399
 U 1995, 35 H 399

Tidsskrift for Skatteret

TfS 1984, 215 H 471
 TfS 1984, 73 LSR 475
 TfS 1985, 114 MIN 493ff
 TfS 1985, 474 LSR 99
 TfS 1985, 565 H 331
 TfS 1986, 125 H 286
 TfS 1986, 170 LSR 495f
 TfS 1986, 302 LSR 382
 TfS 1987, 269 ØLD 157f
 TfS 1987, 613 LSR 472
 TfS 1988, 276 MIN 321
 TfS 1988, 382 H 83, 87
 TfS 1988, 393 LSR 350
 TfS 1988, 393 LSR 495ff
 TfS 1988, 684 LSR 332
 TfS 1988, 689 LSR 471f
 TfS 1989, 38 H 83f, 87, 135,
 151, 188ff
 TfS 1989, 418 VLD 314
 TfS 1989, 465 VLD 83, 87

TfS 1989, 510 LSR 471f
 TfS 1989, 604 H 44
 TfS 1989, 605 H 83, 87, 125,
 165f, 171, 172, 178, 221, 232f,
 291f, 309, 363, 366, 458ff,
 499, 501, 507, 615
 TfS 1989, 77 LR 158
 TfS 1990, 125 LSR 333, 490
 TfS 1990, 465 H 304
 TfS 1990, 485 MIN 109
 TfS 1991, 24 ØLD 369
 TfS 1991, 38 LR 308
 TfS 1992, 103 LR 83, 86
 TfS 1992, 215 LSR 331, 334
 TfS 1992, 291 ØLD 68, 75
 TfS 1992, 320 LSR 331ff
 TfS 1992, 328 H 119, 340
 TfS 1992, 434 VLD 159f
 TfS 1992, 434 VLD 468f, 470f,
 474
 TfS 1993, 239 ØLD 168
 TfS 1993, 368 H 55f, 57
 TfS 1994, 184 H 75, 78, 81, 82,
 83f, 87, 88, 303ff, 307
 TfS 1994, 279 MIN 45, 690
 TfS 1994, 301 LR 185
 TfS 1994, 313 TS 103
 TfS 1994, 535 TS 103
 TfS 1994, 536 TS 103
 TfS 1994, 539 TS 103
 TfS 1994, 655 TS 103
 TfS 1994, 738 H 51
 TfS 1995, 642 LSR 99
 TfS 1995, 737 MIN 493ff
 TfS 1995, 865 LSR 190f
 TfS 1995, 905 LSR 163, 173,
 184f
 TfS 1996, 10 LSR 383

TfS 1996, 449 H 135
 TfS 1996, 532 H 75, 132, 134f,
 144, 171f, 189, 232, 234, 291f,
 297f, 307f, 309, 328f, 338,
 350, 369, 363, 486, 489, 495ff
 TfS 1996, 715 ØLD 28, 75, 78,
 238, 241, 277, 305, 307, 341,
 350f, 418, 451ff, 648ff
 TfS 1997, 7 H 44, 72f, 75, 82, 84,
 116, 143, 220, 232, 234, 238ff,
 248, 277, 287, 291f, 303, 305,
 307, 309, 338f, 340f, 345,
 349f, 352, 361, 417f, 448ff,
 455f, 487, 642, 647, 653
 TfS 1997, 917 LSR 400
 TfS 1998, 431 LSR 400
 TfS 1998, 607 H 305
 TfS 1999, 113 LSR 575
 TfS 1999, 128 LSR 575
 TfS 1999, 144 LSR 61, 147

Meddelelser fra Landsskatteretten

LSRM 1952, 87 310
 LSRM 1952, 87 675
 LSRM 1964, 97 391

LSRM 1967, 6 333f
 LSRM 1968, 119 471
 LSRM 1969, 136 471f
 LSRM 1970, 47 595
 LSRM 1970, 85 325
 LSRM 1970, 153 595
 LSRM 1971, 109 323
 LSRM 1972, 8 325
 LSRM 1972, 29 471
 LSRM 1975, 58 471
 LSRM 1978, 92 332
 LSRM 1978, 96 558f
 LSRM 1979, 204 595
 LSRM 1981, 197 173, 292, 338,
 350, 486, 491f
 LSRM 1982, 76 323
 LSRM 1983, 60 173, 292, 338,
 350, 486, 491

Meddelelser fra Skattedepartementet

SKDM 1968, 49 500
 SKDM 1969, 165 ØLD 323
 SKDM 1985, 853 388f

Paragrafnøgle

Afskrivningsloven

Generelt	464f
§ 3	539
§ 4	516, 545f
§ 5	465, 466f, 468f, 478, 480, 485, 542, 553, 560, 562, 564
§ 6	156, 467, 468, 534f, 539, 546, 560ff
§ 8	156, 465, 467, 468, 478, 482f, 553f
§ 9	156, 465, 467, 468, 470, 472f, 478
§ 21	155
§ 40	155f, 346, 506, 620, 622ff
§ 49	546
§ 63	546, 678
§ 64	546f, 678
§ 65	678
§ 66	678

Aktieavancebeskatningsloven

§ 1	320
§ 2	632
§ 3	313, 321
§ 4	634
§ 6	286
§ 8	159
§ 9	159
§ 13	59
§ 13 a	48, 61, 119, 301, 312, 314, 320f, 348f, 372f, 543, 630ff, 735, 757

Arbejdsmarkedsfondsloven

§ 10	129
------	-----

Bemyndigelsesloven

Generelt	56f, 104, 745f
§ 1	42ff, 47, 48f, 57, 59, 60, 95f
§ 2	44
§ 3	44
§ 4	44

EF-traktaten

Art. 6	(nu: art. 12)	690f
Art. 7	(nu: art. 12)	716
Art. 30	(nu: art. 28)	691, 719ff
Art. 48	(nu: art. 39)	690f, 698, 716f, 720, 724, 734ff
Art. 52	(nu: art. 43)	35f, 127, 682, 690ff, 694, 696f, 702f, 705, 714, 716ff, 722ff, 728, 730f, 733, 734, 740, 759ff, 777ff
Art. 55	(nu: art. 45)	705
Art. 56	(nu: art. 46)	705
Art. 58	(nu: art. 48)	696, 702f, 733
Art. 59	(nu: art. 49)	690ff, 719, 720ff
Art. 73	B (nu: art. 56)	691f
Art. 73	D (nu: art. 58)	692f
Art. 92	(nu: art. 87)	335
Art. 169	(nu: art. 226)	689
Art. 177	(nu: art. 234)	688f
Art. 220	(nu: art. 293)	687, 689f

Fondsbeskatningsloven

§ 1	126, 127
§ 4	676, 726
§ 5	676, 726

Fusionsdirektivet

Generelt	687
----------	-----

Grundloven***Tidligere versioner*****1849**

§ 43	52
§ 44	52

1920

§ 18	44
§ 44	57

Gældende version

§ 14	93
§ 19	40f, 43, 44f, 46, 67, 94f, 745f
§ 43	39, 48ff, 52ff, 54ff, 106f, 746
§ 46	52

Investeringsfondsloven

§ 4	328f, 495, 497
§ 5	329

Kapitaltilførselsafgiftsloven

§ 2	305
-----	-----

Kildeskatteloven***Tidligere versioner*****1967**

§ 2	344
-----	-----

1970

§ 2	187
§ 4	329f, 333

Gældende version

§ 1	118, 119, 543
§ 2	118, 134f, 144, 166f, 276, 317, 370f, 381, 713
stk. 1	296ff, 299, 308, 312, 370ff, 443
litra a	149, 725
litra d	23, 187ff, 294f, 296, 306, 309f, 314f, 318f, 321, 324f, 329, 337, 309, 374ff, 430, 489, 503, 694, 725
litra f	44, 57, 430
litra h	374f, 430, 495ff
litra i	375f
stk. 2	156, 336, 341, 466, 583
stk. 4	44, 57, 142, 147
stk. 5	142, 147, 337, 374f
§ 4	725
§ 8 A	151, 287, 301, 314, 319f, 337, 346f, 352, 357f, 535, 538, 542ff, 548, 561, 564, 567, 584ff, 619f, 626, 756f
§ 9	556ff, 562, 595f, 624f, 634
§ 10	48, 119, 543
§ 48 E	631
§ 65	44, 57
§ 65 C	129, 375
§ 67	375
§ 67 B	375
§ 73 B	49, 50, 105
§ 73 C	50
§ 73 D	50, 104ff, 109, 747, 765

Konkursloven

§ 95 168

272, 295, 299, 309, 310,
314, 334f, 336, 374, 381f,
407f, 468f, 494, 544, 560,
593, 618ff, 625f, 683, 730,
749**Købeloven**

§ 3 575

§ 33 A 44, 48, 53, 126, 146, 150

§ 33 C 126

§ 33 D 47, 48, 127f, 138f, 478, 740

§ 33 F 34, 61, 116, 117, 122,
146ff, 394, 396ff, 401ff,
454, 484, 753, 772**Kursgevinstloven**

§ 2 320f, 375

§ 4 286, 430

§ 12 320f, 375

§ 17 490

§ 37 48, 19, 301, 314, 320f,
348f, 375, 543, 630ff, 735**Lov om særlig indkomstskat*****Tidligere versioner*****1958**

§ 7 308, 317

1960

§ 13 308, 317

1964

§ 1 537

§ 2 347, 584f

§ 5 A 337, 584f, 587

1968

§ 5 A 346f, 585

Ligningsloven***Tidligere versioner*****1939**

§ 4 316

§ 6 155, 316, 332, 536

Gældende versioner

§ 2 345f, 432

§ 5 B 628

§ 5 C 629

§ 5 D 146, 153f

§ 5 H 127f

§ 5 I 146, 152ff, 157, 740

§ 8 B 506, 620ff, 625

§ 8 D 282, 287, 341

§ 8 M 729

§ 9 F 725

§ 16 A 163

§ 16 B 59, 141

§ 16 E 318, 542

§ 16 H 649

§ 29 163, 473

§ 33 23, 44, 48, 124f, 124ff,
126f, 146, 169, 175, 177ff,***Gældende version***

§ 2 539

§ 3 318

§ 5 A 276, 352, 535ff, 542f, 583f

§ 10 309, 312, 317f, 321, 371

§ 13 318, 503

§ 13 A 318

Lovtidendeloven

§ 3 98f

Moder-/datterselskabsdirektivet

Generelt 687

Ophævelsesloven:

Generelt 46f, 48f, 96ff, 746

§ 2 96f

Pensionsbeskatningsloven:

§ 19 A 119

Personskatteloven:

§ 3 295, 729

§ 4 154, 163

§ 10 725f

§ 11 725

§ 13 126, 163

Retsplejeloven:

§ 511 168

§ 723 49f

Selskabsskatteloven:**Tidligere version****1960**

§ 1 322

§ 2 187, 324, 343f

§ 9 343f

§ 12 344ff, 388

§ 17 332

Gældende version

§ 1 118, 126, 127, 132, 311f, 322ff, 442

§ 2 118, 134f, 156, 276, 305, 345, 370f, 381, 713

stk. 1 296ff, 299, 312, 370ff

litra a 23, 187ff, 294, 296, 306, 308, 309f, 314f, 318f, 321, 324f, 329, 337, 343f, 375f, 430, 489, 503, 667f, 676, 694

litra b 389

litra c 389, 430, 681

litra g 375f

stk. 2 142, 166f, 336, 341, 466, 583

§ 3 676, 726

§ 4 282

§ 4 A 556ff, 562, 595f, 624f, 634

§ 5 48, 119, 535, 543

§ 7 A 151, 287, 301, 314, 319f, 337, 346, 352, 357f, 535, 538, 542ff, 548, 561, 564, 567, 584ff, 601, 619f, 626, 756f

§ 9 119, 156, 336, 341, 305, 345, 466, 583

§ 11 430ff, 448, 454, 647, 754

§ 12 385f, 387ff, 391

§ 13 185, 679, 681, 728f

§ 17 330, 681

§ 31 729

§ 32 442, 648f

Skattekontrollove

§ 3 B 433

§ 85 473

Statsskatteloven:

Tidligere versioner

1903

§ 2	294, 315, 342
§ 4	315f, 342
§ 5	315f
§ 6	315, 330, 342, 391f, 393
§ 10	443

1912

§ 6	387
§ 8	330, 392
§ 37	105

1922

§ 2	295, 322
§ 4	343
§ 6	343, 388
§ 8	330f, 392
§ 38	105
§ 50	42f, 44, 47, 48, 56f, 59, 60, 95, 104

Varelagerloven

§ 1	464, 595ff
-----	------------

Virksomhedsskatteloven:

§ 1	163
§ 2	476f

Voldgiftskonventionen

Generelt	687f
Art. 4	688
Art. 12	688

Wienerkonventionen:

Generelt	39f, 64f, 746, 765
Art. 4	39f
Art. 31	64, 65ff, 70f, 72, 75f, 92, 100f
Art. 32	64, 65, 67, 72, 75f
Art. 33	64, 72
Art. 46	94

Stikord

administrationsomkostninger, indirekte
 metode 395
afskrivninger 154, 155ff, 290f, 464ff, 502ff,
 510ff, 598ff
 – tvungne 154, 740
agenter 29
aktieavancer, realisation 320f, 630ff
aktier, allokering 308f, 312f, 363ff, 366ff,
 370ff, 499ff
 – intern overførelse af 348f, 627ff
allokering, aktier 308f, 312f, 363ff, 366ff,
 370ff, 499ff
 – anden indkomst 365f, 376ff
 – driftsmidler 464ff
 – fast ejendom 376f
 – fiktive saldoværdier 479ff, 551ff
 – fordringer 363ff, 366ff, 374f, 409ff,
 485ff
 – immaterielle rettigheder 363ff, 366ff,
 375f, 502ff, 602f, 618ff
 – komplementarselskab 502
 – nødvendig driftskapital 488ff
 – obligationer 497f
 – renter 363ff, 366ff, 374f, 409ff, 485ff,
 628ff
 – royalties 363ff, 366ff, 375f, 460ff,
 502ff, 602f, 618ff
 – udbytte 308f, 312f, 363ff, 366ff, 370ff,
 499ff, 628ff
 – under-fast driftssted 377ff
 – varer 458ff
almindelig credit 124f
andelsselskaber, diskrimination
 667f, 729
anden indkomst 133f, 204, 365f, 376ff
anden kapitalindkomst, den tidsmæssige
 placering 154
anpartsvirksomheder 163
ansvarlige lån 452
anvenderstatens ret, fortolkning 85ff, 115

anvenderstatens ret, gennemførelse af
 overenskomstlempelsen 115
arbejdsmarkedsbidrag og skat, diskrimina-
 tion 725, 729f
arms længde priser 285ff
autonom fortolkning 80ff
autonomi, selskabers 359f
avancer ved salg af aktiver, begrænset skat-
 tepligt 315ff
banker 29
 – allokering af fordringer 492ff
 – dotationskapital 421f, 424ff, 444ff
 – interne renter 451ff, 648ff
begrænset selvstændighedsfiktion, teorier om
 261ff
begrænset skattepligt,
 dobbeltskatningsoverenskomst med
 tredjestat 379ff, 683, 730
bemyndigelsesloven 42ff
beskatningsretten, fordeling af 117, 128ff
bopælsbegrebet 303ff
Boulez, Pierre 68f
branch profit tax 681
bruttoindkomst, lempelse 402ff
bruttoindtægt, udlandslempelse, 392ff
børnebidrag, diskrimination 725
check the box-regler 174
creditlempelse 124ff
 – den tidsmæssige placering af indkomst
 152ff
creditoverenskomst 122
dansk indkomst, begreb 401f
datterselskabsudbytte, diskrimination 679,
 728f
delegationsforbud 48ff, 106f
deltagerbeskattede selskaber *se: personsel-
 skaber*

- den formelle lovs princip 50
- den gyldne regel 47f
- den lempelsesberettigede indkomst
 - definition 145
 - negativ 126f
 - opgørelse af 124, 144ff
- den omvendte østriger 127
- den tidsmæssige placering
 - afskrivninger 154, 155ff, 290f, 464ff, 502ff, 510ff, 598ff
 - anden kapitalindkomst 154
 - betydning for fordelingen af beskatningsretten 148ff
 - betydning for lempelsesberegningen 151ff
 - indkomst 148ff, 282ff
 - renter 153
- det obligatoriske princip 49ff, 106f
- direkte forbindelse, driftsstedforbehold 366ff
- direkte metode
 - allokering efter 355ff
 - forhold til indirekte metode 385f, 404ff, 670, 672ff, 707
- diskrimination
 - andelsselskaber 667f, 729
 - arbejdsmarkedsbidrag og skat 725, 729f
 - børne- og hustrubidrag 725
 - dobbeltbeskatningslempelse 683, 730
 - egne statsborgere 660, 716f
 - erhvervszoner 677f
 - fast driftssted 664ff, 694ff, 724ff
 - fonde 676, 726
 - genbeskatning 740
 - ikke-hjemmehørende 662, 664ff, 694ff
 - indirekte contra direkte metode 670, 672ff, 707
 - indtægtskilde 702, 731
 - interne ydelser 672ff, 731ff
 - lempelsesmetode 711f, 729, 735ff
 - objektrelaterede skattemæssige begunstigelser 675ff, 680
 - personfradrag 725f
 - personlige og familiemæssige forhold 674f, 697ff, 702, 725f
 - personselskaber 663f, 671f, 733
 - progressionsbeskatning 683f, 710ff
 - saglige hensyn 672ff, 705ff
 - sambeskatning 729, 739
 - samme virksomhed 666f
 - sammenhængen i beskatningsordningen 705ff
 - sammenlignelige situationer 695ff, 728ff
 - selskaber 662, 666f, 702ff
 - skatteevne 674, 702
 - skattekontrol 713f
 - skatteudnyttelse 714f
 - sociale bidrag og skat 709f, 725, 729f
 - statsborgerskab 660, 694
 - subjektrelaterede skattemæssige begunstigelser 675ff, 680
 - tvungne fradrag og afskrivninger 740
 - ugunstigere beskatning 667ff
 - under samme forhold 662
 - underskud i udenlandsk fast driftssted 740
 - økonomisk dobbeltbeskatning 678ff, 728f
- diskriminationsforbud
 - contra restriktionsforbud 723f
 - dobbeltbeskatningsoverenskomsternes 659ff
 - EU-skatteet 690ff, 694ff, 718f, 723f, 734ff
 - forhold til selvstændighedsfiktion 684ff
- dispensationslovgivning 58f, 107
- dispositionstidspunktet, ledelsens hensigt 361
- dobbeltbeskatning, juridisk 177, 179
- dobbeltbeskatningslempelse, diskrimination 683, 730
- dobbeltbeskatningsoverenskomster
 - ej pligt til at indgå 689f
 - forhold til grundloven 48ff
 - fortolkning 62ff
 - gennemførelse af 39ff
 - hjemmel til beskatning 47f
 - indgåelse af 39ff
 - opsigelse af 44ff
 - sproglig version 64f
 - udvidelse 97
 - ændring af 45f, 90, 97

dobbeltdomicil 116, 119, 137, 304f, 379ff,
543f, 559f, 561, 589, 620, 632f

domicillandet

- allokering af indkomst fra 376ff
- fastlæggelse af 118f
- indkomstopgørelse i 144ff
- lempelse i 122ff

dotationskapital 284f, 409ff, 444ff

- begreb 410f
- formueskat 443
- funktion 438ff, 456f
- kapitalkrav 424ff, 444ff
- kapitalspejlsmetoden 412ff, 444ff
- ledelsens hensigt 427f, 444ff
- ledelsens ønske om høj 441f
- opgørelse af 411ff
- sammenligningsmetoden 418ff, 444ff
- tynd kapitalisering 434f

driftskapital, nr. 6-foreninger 323ff, 333f

driftsmidler

- allokering af 464ff
- fælles benyttelse 565ff, 733
- ikke benyttede 567ff, 733
- intern overførelse af 215f, 219, 226ff,
290f/300f, 343, 346ff, 511ff

driftsstedesforbehold 133, 204, 205, 308f,

363ff, 499f

- dansk ret 370ff
- dobbeltbeskatningsoverenskomster 363ff

dynamisk fortolkning 88

egenkapital, fast driftssted 409ff

egne statsborgere, diskrimination 660, 716f

ejendom, fast *se: fast ejendom*

eksempleslempelse

- begreb 120
- deltager i personselskab 175ff
- den tidsmæssige placering af indkomst 152
- domicillandet 123ff, 127
- genvundne afskrivinger 158ff
- overenskomstens kildeland 119ff

eksemplesoverenskomst 122

ekstraordinær lempelse, konkrete gensidige
aftaler 103ff

elevator-modellen 127

Entnahme-teorien 516ff

entreprenører 29

erhvervsindkomst

- definition 129, 130ff
- indkomstkildens placering 140
- løbende ydelser 188

erhvervsmæssig karakter

- krav om 309ff, 356
- tilknytning til fast driftssted 357ff,
362f

erhvervszoner, diskrimination 677f

etablering af fast driftssted 30

EU-skatteret

- beskyttelse i værtsstaten 694ff
- diskriminationsforbud 690ff, 694ff,
718f, 723f, 734ff
- ej pligt til at indgå
dobbeltbeskatningsoverenskomst 689f
- fri bevægelighed for kapitalen 692f
- fri bevægelighed for tjenesteydelser
693f
- fusionsdirektiv 687
- mest begunstiggelses princip 694f
- moder-/ datterselskabsdirektiv 687
- præjudicielt spørgsmål 688f
- restriktionsforbud 690ff, 700f, 717ff,
734ff
- sammenlignelige situationer 695ff, 728ff
- voldgiftskonvention 687f

fast driftssted

- diskrimination 664ff, 694ff, 724ff
- løbende ydelser 187ff
- personselskab 170ff, 185f

fast driftsstedes erhvervsmæssige karakter,
tilknytning til 357ff, 362f

fast driftsstedes-begrebet 28, 294f, 303, 308

fast driftsstedes-princippet, funktion 294f

fast ejendom

- allokering 376f
- avance 99
- definition 129f, 131, 133
- indkomstopgørelse 144, 399f

fiktive saldo værdier 479ff, 551ff

fiktivt sameje 577

finansielle foretagender, interne renter

451ff, 648ff

finansiel foretagende 241, 286

- finansieringsudgifter, allokering 363ff, 366ff, 374f, 409ff, 444ff, 448ff
- fingeret fast driftssted 567ff
- fonde, diskrimination 676, 726
- forarbejder, fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster 67f
- forbundne foretagender 200, 359f
- force of attraction 133, 198f, 357f, 367
- fordeling af beskatningsretten 117, 128ff
 - betydningen af den tidsmæssige placering 148ff
- fordelingsnøgler, indirekte metode 385, 395, 401ff
- fordringer
 - allokering 363ff, 366ff, 374f, 409ff, 485ff
 - intern overførelse af 348f, 627ff
- foreninger 322ff, 333f, 676, 726
- foretagende, terminologi 27, 131, 165, 170f, 190f
- forhandlingsprotokoller, fortolkning 67f, 82
- formelle lovs princip, den 50
- formidling, intern af eksterne lån 651f
- forpagtning 188
- forsikringselskaber 29, 387ff, 391
- forskelsbehandling *se: diskrimination*
- forskning, udgifter til 222f, 289f, 502ff, 601f, 608ff, 639
- fortolkning
 - af intern dansk ret 63
 - anvenderstatens ret 85ff, 115
 - autonom 80ff
 - definition 65f, 80, 129f
 - dobbeltbeskatningsoverenskomster 62ff
 - dobbeltbeskatningsoverenskomster, intern rets betydning 79ff, 114ff
 - dynamisk 88
 - forarbejder 67f
 - forhandlingsprotokoller 67f, 82
 - harmoniseret 68ff, 82
 - international domstol 69
 - international skattepraksis 72ff, 77
 - modsat gennemførelse af overenskomstlempelsen 114ff
 - objektiv 66
 - OECD's modeloverenskomst 74ff, 302ff
 - primære fortolkningsmidler 65ff
 - protokoller 66
 - sproglig version 64f
 - statisk 88
 - subjektiv 66
 - supplerende fortolkningsmidler 67f, 75
 - sædvanlig betydning 71
 - teleologisk 66
 - traktater 64ff
- forventningsprincippet 51, 106f
- fradrag, tvungne 154, 740
- fraflytningsbeskatning 119, 320f, 734
- fremmed valuta 287, 381ff, 653ff
- frit erhverv 69, 129, 131
- funktionsnytteteorier 254ff
- fælles benyttelse, driftsmidler 565ff, 733
- fælles nytte, immaterielle rettigheder 607f
- Færøerne 40
- genbeskatning, diskrimination 740
- generalomkostninger 646
- generelle administrationsomkostninger, indirekte metode 395
- generelle gensidige aftaler 90ff, 108f, 207
 - folkeretlig gyldighed 91ff
 - haltende karakter 108
 - kompetencefordeling 93f
 - kundgørelse 98f
 - retspolitisk vurdering 108f
 - samtykke 94ff
 - virkning over for borgerne 98ff
- gennemførelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster 39ff
- gennemførelse af overenskomstlempelsen 111ff
- gennemførelsesanordninger 54ff
- gensidige aftaler 89ff
 - generelle *se: generelle gensidige aftaler*
 - konkrete *se: konkrete gensidige aftaler*
- genvundne afskrivninger 155ff, 290f, 464ff, 502ff, 510ff, 598ff
- geografisk placering, allokering 357f, 464f
- globalindkomstprincippet 118
- godt lederskab 217f
- grænsegængere, diskrimination 675, 697ff
- Grønland 40

- gyldne regel, den 47f
- gæld, allokering 363ff, 366ff, 374f, 409ff, 444ff, 448ff
- harmoniseret fortolkning 68ff, 82
- hensyn, saglige, diskrimination 672ff, 705ff
- henvisningsmetoden 41
- hjemmehørende 118f
- personselskab 164ff, 174f,
- hovedkontor, terminologi 28
- hustrubidrag 310, 725
- ideelle aktiviteter 325
- ikke-hjemmehørende, diskrimination 662, 664ff, 694ff
- immaterielle aktiver, intern overførelse af 346ff, 598ff, 619ff
- immaterielle rettigheder 216f, 221ff, 229f, 346ff, 363ff, 366ff, 375f, 502ff, 598ff
- allokering 363ff, 366ff, 375f, 502ff, 602f, 618ff
 - fælles nytte 607f
- indgangsværdier 556ff
- indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster 39ff
- indirekte fordeling efter LL § 33 F, stk. 2 401ff
- indirekte metode 203, 281, 383ff
- fordelingsnøgler 385, 395
 - forhold til direkte metode 385f, 404ff, 670, 672ff, 707
 - forsikringsselskaber 387ff
 - generel fordelingsmetode 384ff
 - kontrol 384
 - opgørelse af dotationskapital 414, 444ff
 - som supplement 394ff
 - sædvane 385f
- indkomstkildens placering
- contra overenskomstens kildeland 136f
 - i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne 137ff
 - personselskabs indkomst 168ff, 291
- indkomstkildeprincip 128
- indkomstkvalifikation 128ff
- indkomstkvalifikation, personselskab 166ff, 291ff
- indkomstoppgørelse
- fast ejendom 144
 - i domicillandet 144ff
 - i overenskomstens kildeland 142ff
 - renter 142, 144
 - til brug for overenskomstlempelse 41ff
 - udbytte 142
 - nr. 6-foreninger 322ff, 333f
 - personselskaber 291ff
- indkøb af varer 203, 463ff, 579ff, 587ff
- interessentskaber *se: personselskaber*
- intern overførelse
- af aktier 348f, 627ff
 - af driftsmidler 215f, 219, 226ff, 290f, 300f, 343, 346ff, 511ff
 - af fordringer 348f, 627ff
 - af immaterielle aktiver 346ff, 598ff, 619ff
 - af varelager 347, 584ff
 - af varer 215, 226ff, 342f, 347, 578ff, 673, 732f
- intern ret
- fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster, 79ff
 - gennemførelse af overenskomstlempelsen 111ff, 279ff
 - interne gennemførelsesregler 114ff, 279ff
 - terminologi 27
- international domstol 69
- international skattepraksis, fortolkning 72ff, 77
- interne aftaler 220f
- interne gennemførelsesregler 114ff, 279ff
- interne lån
- af driftsmidler 576ff
 - kursgevinster 653ff
 - penge 646ff
- interne renter 145f, 216f, 223f, 230, 232ff, 647ff, 673
- interne royalties 216f, 221ff, 229f, 598f, 610f, 617
- interne tjenesteydelser 217, 228ff, 599, 636ff
- identifikation af 640ff
- interne ydelser, diskrimination 672ff, 731ff
- investeringsfondskonti, renter fra 144, 495ff

juridisk dobbeltbeskatning 177, 179
juridisk person 161f

kapitalen, fri bevægelighed af 692f
kapitalgevinster, begrænset skattepligt
315ff

kapitalkrav, dotationskapital ud fra 424ff,
444ff

kapitalspejlsmetoden, dotationskapital
412ff, 444ff

kildeland *se: overenskomstens kildeland*

kommanditselskaber *se: personselskaber*

komplementarselskab, allokering 502

koncerner 359f

konkrete gensidige aftaler 102ff, 109f, 207

– ekstraordinær lempelse 103ff

– hjemmel 103ff

– retspolitisk vurdering 109f

kontrolleret gæld, tynd kapitalisering 434,
439

kundgørelse, generelle gensidige aftaler 98f

kursgevinster

– intern overførelse 348f, 627ff, 653ff

– interne lån 653ff

– realisation 320f, 630ff

kvalifikation af indkomst 128ff

– personselskab 166ff, 291ff

ledelsens hensigt, dotationskapital 427f,
444ff

ledelsens hensigt på dispositionstidspunktet
358ff, 362f

ledelsens sæde

– aktieselskab 305, 734

– personselskab 171, 175

leje, til selskabsdeltager i personselskab
166ff, 292f

lempelse

– i domicillandet 122ff

– i overenskomstens kildeland 119ff

lempelsesberettigede indkomst, den *se: den
lempelsesberettigede indkomst*

lempelsesbrøken 123f

lempelsesmetode, diskrimination 735ff

licensbetalinger *se: royalties*

lighedsgrundsætning, diskrimination 665f

løbende ydelser 151, 187ff

løn, til selskabsdeltager i personselskab
166ff, 292f

lønmodtagerindkomst 129, 149f, 399f

lån, intern formidling af eksterne 651f

lånearrangementer 396f

matching credit 125f

mest begunstigelses princip 694f

metode, afhandlingens 24ff

metode for udskudt avanceopgørelse 524ff,
553f, 564

most favoured nation principle 694f

negativ lempelsesberettiget indkomst 126ff

nettoindkomstprincip 128

nettoprincippet, lempelse for udenlandsk
indkomst 396ff

nr. 6-foreninger 322ff, 333f

næring

– allokering af fordringer modtaget som
vederlag i 490ff

– contra erhvervmæssig virksomhed
310, 311ff

nødvendig driftskapital

– fast driftssted 488ff

– nr. 6-foreninger 323ff, 333f

objektiv fortolkning 66

objektrelaterede skattemæssige begun-
stigelses, diskrimination 675ff, 680

obligationer, allokering 497f

obligatoriske princip, det 49ff, 106f

OECD's modeloverenskomst

– ikke-medlemmer 78

– retskildeværdi 74ff, 302ff

officialmaksimen 50

omgørelse 51, 106f

omkostningsfordeling, aftale om 603ff

omskrivningsmetoden, trakteter 41

omvendt diskrimination 660, 716f

opgørelse af indkomst *se: indkomstopgørelse*

ophævelsesloven 46ff, 90, 96

ophør af fast driftssted 30

ophørsbeskatning 119

opportunitetsprincippet 49f

oprindelsesstaten, beskyttelse i 734ff

opsigelse af dobbeltbeskatningsoverens-
komst 44ff

- optjeningsperiode, fordeling af beskatningsretten 149ff
- overenskomstbeskyttelse, af personselskab 181
- overenskomstbrud 59ff
- overenskomstens kildeland
 - begreb 136f
 - fastlæggelse af 118f
 - indkomstopgørelse i 142ff
 - lempelse i 119ff
 - progressionsforbehold 120f
- overenskomstlempelse
 - i domicillandet 122ff
 - i overenskomstens kildeland 119ff
- overordentlige statsskatter 331
- partnerselskaber *se: personselskaber*
- pensionsbetalinger, til tidligere interessent 189ff
- pensionsordning, udenlandsk 706f
- periodisering *se: den tidsmæssige placering*
- person, personselskaber 181ff
- personfradrag, diskrimination 725f
- personlige og familiemæssige forhold, diskrimination 674f, 697ff, 702, 725f
- personselskaber 161ff, 291ff
 - diskrimination 663f, 671f, 733
 - fast driftssted 170ff, 185f
 - udlodning 163, 166ff, 184f
- Pierre Boulez 68f
- placering af indkomstkilden *se: indkomstkildens placering*
- postkasseselskab 336f
- primære fortolkningsmidler 65ff
- progressionsbeskatning, hensyn til, diskrimination 683f, 710ff
- progressionsforbehold, overenskomstens kildeland 120f
- protokoller, fortolkning 66
- præmier, udenlandsk pensionsordning 706f
- renteindkomst, opgørelse af 405
- renter
 - allokering 363ff, 366ff, 374f, 409ff, 485ff, 628ff
 - definition 132f
 - den tidsmæssige placering 153
 - fra sælgerpantebreve 338
 - indkomstopgørelsen 142
 - interne 145f, 216f, 223f, 230, 232ff, 647ff, 673
 - lempelse for udenlandske 396ff
 - til selskabsdeltager i personselskab 166ff, 292f
- renteudgifter 223f, 230, 232ff, 284f, 409ff, 444ff, 448ff
- restriktionsforbud
 - contra diskriminationsforbud 723f
 - EU-skatteet 690ff, 700f, 717ff, 734ff
 - skattekontrol 719f
- royalties
 - allokering 363ff, 366ff, 375f, 460ff, 502ff, 602f, 618ff
 - definition 69, 129, 132f
 - indkomstkildens placering 138
 - interne 216f, 221ff, 229f, 598f, 610f, 617
 - lempelse for udenlandske 396ff
- royalty-indkomst, opgørelse af 405
- saglige hensyn, diskrimination 672ff, 705ff
- saldosystem, afskrivningslovens 465f, 564f
- sambeskatning
 - diskrimination 729, 739
 - tynd kapitalisering 435ff
 - udenlandsk datterselskab 398
- sameje, fiktivt 577
- sammenhængen i beskatningsordningen, diskrimination 705ff
- sammenlignelige situationer, EU-skatteet 695ff, 728ff
- sammenligningsmetoden, dotationskapital 418ff, 444ff
- samtidighedsbeskatning 149
- samtykke
 - generelle gensidige aftaler 94ff
 - ændring og opsigelse af dobbeltbeskatningsoverenskomst 44ff
- selskaber, diskrimination 662, 666f, 702ff
- selvkontrahering, og selvstændighedsfiktion 339ff, 605f
- selvstændighedsfiktion
 - afhandlingens teser om 195ff, 300ff
 - forhold til diskriminationsforbud 684ff

- og selvkontrahering 339ff, 605f
- teorier om begrænset 261ff
- teorier om ubegrænset 248ff
- shareholder activity 641ff
- skat, grundloven 56
- skatteevne, diskrimination 674, 702
- skattegodtgørelse 682, 696
- skattekontrol, hensynet til 713f, 719f
- skattemæssig transparens 162f
- skattesatser, forskelle i, diskrimination 711f, 729, 735ff
- skatteudnyttelse 714f
- skibs- og luftfart 136
- skjult diskrimination 694, 696ff
- sociale bidrag og skat, diskrimination 709f, 725, 729f
- split-rate 682
- stand by-perioder, fælles benyttelse af driftsmidler 567ff, 733
- statisk fortolkning 88
- statsborgerskab, diskrimination 660ff, 694
- straksafskrevne driftsmidler, overførelse af 560ff
- subjektiv fortolkning 66
- subjektvalifikation, forskellig 173ff
- subjektrelaterede skattemæssige begunstigelser, diskrimination 675ff, 680
- supplerende fortolkningsmidler 67f, 75
- sædvanlig betydning, fortolkning 71
- sælgerpantebreve 338
- Teilwert 517
- teleologisk fortolkning 66
- territorialprincippet 118, 700f, 726
- teser, afhandlingens 114ff, 195ff, 300ff
- tidsmæssige placering, den *se: den tidsmæssige placering*
- tjenesteydelser
 - fri bevægelighed for 693f
 - interne 217, 228ff, 599, 636ff
- transfer pricing 29
- transfer pricing-regler, fast driftssted 344ff
- transparensprincippet 162f
- treaty overriding 59ff
- tredjestat
 - indkomst fra 136f, 169f, 213f, 376ff, 379ff, 683, 730
 - indkomst fra, dobbeltbeskatningslem-pelse 379ff, 683, 730
- tredjestater, statsborgere i 660
- triangulære situationer 136f, 169f, 213f, 376ff, 379ff, 683, 730
- tvungne afskrivninger og fradrag 154, 740
- tynd kapitalisering 428ff
 - dotationskapital 434f, 439f
 - i snæver forstand 429ff, 439
 - begreb 428f
 - fast driftssted 432ff
 - selskab 429ff
 - i vid forstand
 - begreb 428f
 - fast driftssted 437f, 439f
 - selskab 435ff
 - kontrolleret gæld 434, 439
 - sambeskatning 435ff
- U-lande 125, 139
- ubegrænset selvstændighedsfiktion, teorier om 248ff
- udbytte 116
 - allokering 308f, 312f, 363ff, 366ff, 370ff, 499ff, 628ff
 - definition 129f, 132f
 - diskrimination 678ff, 728f
 - indkomstopgørelse 142, 405
 - lempelse for udenlandsk 396ff
- udenlandsk fast driftssted, diskrimination 740f
- udenlandsk indkomst, begreb 401f
- udlandslempelse 330ff, 391ff, 462
- udlejningsvirksomhed, driftsmidler 565
- udlodning, fra personselskab 163, 166ff, 184f
- udskudt avanceopgørelse, metode for 524ff, 553f, 564
- udviklingsomkostninger 222f, 289f, 502ff, 601f, 608ff, 639
- ugunstigere beskatning, diskrimination 667ff
- umiddelbar anvendelighed, EU-skatteret 692
- under samme forhold, diskrimination 662
- under-fast driftssted, allokering 377ff
- underordnede interne tjenesteydelser 217, 228ff, 599, 636ff

underskud 126ff

- udenlandsk fast driftssted, diskrimination 740

valutakursgevinster, interne lån 653ff

valutakursomregning 287, 381ff

varelager, intern overførelse af 347, 584ff

varer

- allokering 458ff
- indkøb af 203, 463ff, 579ff, 587ff
- intern overførelse af 215, 226ff, 342f, 347, 578ff, 673, 732f
- realisationstidspunkt ved interne overførelser 586ff, 594ff

vederlagsnæring, allokering 490ff

virksomhed, en eller flere efter afskrivningsloven 159f, 468ff, 544ff

værdiforringelse, efter interne overførelser af varer 593

værtsstaten, beskyttelse i, EU-skatteret 694ff

ægtefæller 329f

økonomisk dobbeltbeskatning, hensyn til 678ff, 728f