



Fremsat den 7. oktober 2020 af skatteministeren (Morten Bødskov)

Forslag

til

Lov om ændring af selskabsskatteloven og forskellige andre love

(Justering af definitionen af fast driftssted, fradrag for endelige underskud i udenlandske datterselskaber m.v., tydeliggørelse af muligheden for skønsmæssige ansættelser ved transfer pricing-forhøjelser og ændring af opbevaringsperiode for grundlaget for indberetning af finansielle konti m.v.)

§ 1

I selskabsskatteloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1084 af 26. juni 2020, foretages følgende ændringer:

1. I § 2, stk. 1, litra a, 1. pkt., udgår », jf. dog stk. 6«.

2. § 2, stk. 1, litra a, 6. pkt., ophæves.

3. I § 2 indsættes efter stk. 1 som nye stykker:

»Stk. 2. Fast driftssted efter stk. 1, litra a, foreligger, når selskabet, foreningen m.v. udøver erhverv gennem et fast forretningssted her i landet. Bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde udgør et fast driftssted fra første dag.

Stk. 3. Uanset stk. 2 udgør et fast forretningssted ikke et fast driftssted efter stk. 1, litra a, når det faste forretningssted anvendes eller opretholdes udelukkende med henblik på udøvelse af virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter. 1. pkt. finder ikke anvendelse, hvis de funktioner, som selskabet, foreningen m.v. udøver på det i 1. pkt. omhandlede faste forretningssted, indgår blandt flere gensidigt supplerende funktioner i en samlet udøvelse af erhvervsvirksomhed, der ikke er af forberedende eller hjælpende karakter, og som selskabet, foreningen m.v. eller fysiske eller juridiske personer, hvormed selskabet, foreningen m.v. har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, udøver gennem faste forretningssteder her i landet.

Stk. 4. Fast driftssted efter stk. 1, litra a, foreligger, når en fysisk eller juridisk person her i landet handler på vegne af selskabet, foreningen m.v. og i forbindelse hermed sædvanligvis indgår aftaler eller sædvanligvis spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt indgås uden væsentligt at blive ændret af selskabet, foreningen m.v. Det er en betingelse, at den virksomhed, som den fysiske eller juridiske person udøver her i landet, ikke udelukkende er af forberedende eller hjælpende karakter som omhandlet i

stk. 3. Det er endvidere en betingelse, at de i 1. pkt. omhandlede aftaler enten

- 1) indgås i navn af selskabet, foreningen m.v.,
- 2) vedrører overdragelse af ejendomsret eller brugsret til formuegoder ejet af selskabet, foreningen m.v., eller som selskabet, foreningen m.v. har brugsret til, eller
- 3) vedrører levering af tjenesteydelser fra selskabet, foreningen m.v.

Stk. 5. Stk. 4 finder ikke anvendelse, når repræsentanten driver erhvervsvirksomhed her i landet som uafhængig repræsentant og handler for selskabet, foreningen m.v. inden for rammerne af denne erhvervsvirksomhed. Handler repræsentanten udelukkende eller næsten udelukkende på vegne af en eller flere fysiske eller juridiske personer, hvormed repræsentanten har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, anses repræsentanten ikke for at være en uafhængig repræsentant.

Stk. 6. Virksomhed med investering i aktier og erhvervelse af fordringer, gæld og finansielle kontrakter omfattet af kursgevinstloven anses kun for udøvelse af erhverv efter stk. 1, litra a, når der foreligger næringsvirksomhed. Dette gælder dog ikke, hvis en fysisk eller juridisk person, hvormed selskabet har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, udøver erhvervsvirksomhed i Danmark og virksomheden som nævnt i 1. pkt. indgår som et integreret led heri.«

Stk. 2-5 bliver herefter stk. 7-10.

4. I § 2, stk. 5, der bliver stk. 10, ændres »stk. 1-4« til: »stk. 1-9«.

5. § 2, stk. 6 og 7, ophæves.

Stk. 8 bliver herefter stk. 11.

6. I § 2, stk. 8, der bliver stk. 11, ændres »Stk. 1-4« til: »Stk. 1-9«.

7. I § 8 stk. 2, 1. pkt., ændres »jf. dog § 31 A.« til: »jf. dog §§ 31 A og 31 E.«

8. Efter § 31 D indsættes:

»§ 31 E. Selskaber og foreninger m.v. omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1-2 b, 2 d-2 j, 3 a-5 og 5 b, der ikke er omfattet af international sambeskatning efter § 31 A, kan ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, jf. dog 4. pkt., medregne underskud i direkte ejede datterselskaber, der er skattemæssigt hjemmehørende i lande, der er medlem af EU/EØS, på Færøerne eller i Grønland, underskud i faste driftssteder i lande, der er medlem af EU/EØS, på Færøerne eller i Grønland, og underskud vedrørende fast ejendom beliggende i udlandet. Endvidere kan medregnes underskud i indirekte ejede datterselskaber, der er skattemæssigt hjemmehørende i lande, der er medlem af EU/EØS, på Færøerne eller i Grønland, hvis alle de mellemliggende selskaber er skattemæssigt hjemmehørende i det samme land som det indirekte ejede datterselskab. Det er en betingelse for medregning af underskud efter 1. og 2. pkt., at underskuddet er endeligt, jf. stk. 3. For så vidt angår underskud i datterselskaber, er det endvidere en betingelse, at underskuddet kunne have været anvendt efter reglerne i § 31 A, hvis der havde været valgt international sambeskatning. For så vidt angår underskud i faste driftssteder og underskud vedrørende fast ejendom finder skattelovgivningens almindelige regler tilsvarende anvendelse med hensyn til begrænsninger i fradragsretten for tab og anvendelsen af disse tab inden for en eventuel sambeskatning. Opgørelsen af det fradragsberettigede beløb skal ske efter danske regler.

Stk. 2. Foreninger, fonde m.v. omfattet af § 1, stk. 1, nr. 5 a og 6, og fondsbeskatningsloven kan medregne underskud i faste driftssteder i lande, der er medlem af EU/EØS, på Færøerne eller i Grønland, og underskud vedrørende fast ejendom beliggende i udlandet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, idet stk. 1, 3. og 6. pkt., tilsvarende finder anvendelse.

Stk. 3. Fastlæggelsen af, om et underskud er endeligt, skal ske på grundlag af reglerne m.v. i det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende, eller hvor det faste driftssted eller den faste ejendom er beliggende. Et underskud er endeligt, i det omfang selskabet, foreningen eller fonden m.v., jf. stk. 1, 1. pkt., og stk. 2, godtgør, at det hverken i tidligere indkomstår, det pågældende indkomstår eller i senere indkomstår har været eller vil være muligt at anvende underskuddet efter reglerne i det i 1. pkt. omhandlede land. Uanset 1. pkt. er et underskud ikke endeligt, når det er anvendt eller vil kunne anvendes i et andet land, end det i 1. pkt. omhandlede land. Et underskud er heller ikke endeligt, i det omfang det i tidligere indkomstår, det pågældende indkomstår eller i senere indkomstår kunne være anvendt eller ville kunne anvendes, hvis reglerne om adgang til fradrag for underskud i det i 1. pkt. omhandlede land havde været identiske med de danske regler herom.

Stk. 4. Selskaber, foreninger og fonde m.v., der medregner underskud efter stk. 1 og 2, skal indsende oplysninger til told- og skatteforvaltningen, der godtgør, at betingelserne i stk. 1-3 er opfyldt.

Stk. 5. Told- og skatteforvaltningen kan fastsætte regler om de oplysninger, der skal indsendes efter stk. 4.«

§ 2

I kildeskatteloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 117 af 29. januar 2016, som ændret bl.a. ved § 8 i lov nr. 652 af 8. juni 2016, § 2 i lov nr. 725 af 8. juni 2018, § 5 i lov nr. 1130 af 11. september 2018 og § 1 i lov nr. 813 af 9. juni 2020 og senest ved § 2 i lov nr. 871 af 14. juni 2020, foretages følgende ændringer:

1. I § 2, stk. 1, nr. 4, 1. pkt., udgår », jf. dog stk. 10«.

2. § 2, stk. 1, nr. 4, 8. pkt., ophæves.

3. I § 2, stk. 1, nr. 7, 1. pkt., ændres »jf. dog stk. 8« til: »jf. dog stk. 13«.

4. I § 2 indsættes efter stk. 2 som nye stykker:

»Stk. 3. Fast driftssted efter stk. 1, nr. 4, foreligger, når personen eller dødsboet udøver erhverv gennem et fast forretningssted her i landet. Bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde udgør et fast driftssted fra første dag.

Stk. 4. Uanset stk. 3 udgør et fast forretningssted ikke et fast driftssted efter stk. 1, nr. 4, når det faste forretningssted anvendes eller opretholdes udelukkende med henblik på udøvelse af virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter. 1. pkt. finder ikke anvendelse, hvis de funktioner, som personen eller dødsboet udøver på det i 1. pkt. omhandlede faste forretningssted, indgår blandt flere gensidigt supplerende funktioner i en samlet udøvelse af erhvervsvirksomhed, der ikke er af forberedende eller hjælpende karakter, og som personen eller dødsboet, disses nærtstående, jf. ligningslovens § 2, stk. 2, 5. og 6. pkt., eller fysiske eller juridiske personer, hvormed personen eller dødsboet har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, udøver gennem faste forretningssteder her i landet.

Stk. 5. Fast driftssted efter stk. 1, nr. 4, foreligger, når en fysisk eller juridisk person her i landet handler på vegne af personen eller dødsboet og i forbindelse hermed sædvanligvis indgår aftaler eller sædvanligvis spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt indgås uden væsentligt at blive ændret af personen eller dødsboet. Det er en betingelse, at den virksomhed, som den fysiske eller juridiske person udøver her i landet, ikke udelukkende er af forberedende eller hjælpende karakter som omhandlet i stk. 4. Det er endvidere en betingelse, at de i 1. pkt. omhandlede aftaler enten

- 1) indgås i personens eller dødsboets navn,
- 2) vedrører overdragelse af ejendomsret eller brugsret til formuegoder ejet af personen eller dødsboet, eller som personen eller dødsboet har brugsret til, eller
- 3) vedrører levering af tjenesteydelser fra personen eller dødsboet.

Stk. 6. Stk. 5 finder ikke anvendelse, når repræsentanten driver erhvervsvirksomhed her i landet som uafhængig repræsentant og handler for personen eller dødsboet inden for rammerne af denne erhvervsvirksomhed. Handler repræsen-

tanten udelukkende eller næsten udelukkende på vegne af en eller flere nærtstående, jf. ligningslovens § 2, stk. 2, 5. og 6. pkt., eller fysiske eller juridiske personer, hvormed repræsentanten har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, anses repræsentanten ikke for at være en uafhængig repræsentant.

Stk. 7. Virksomhed med investering i aktier og erhvervelse af fordringer, gæld og finansielle kontrakter omfattet af kursgevinstloven anses kun for udøvelse af erhverv efter stk. 1, nr. 4, når der foreligger næringsvirksomhed. Dette gælder dog ikke, hvis en nærtstående, jf. ligningslovens § 2, stk. 2, 5. og 6. pkt., eller en fysisk eller juridisk person, hvormed personen eller dødsboet har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, udøver erhvervsvirksomhed i Danmark og virksomheden som nævnt i 1. pkt. indgår som et integreret led heri.«

Stk. 3-9 bliver herefter stk. 8-14.

5. § 2, *stk. 10 og 11*, ophæves.

6. I § 65 A, *stk. 1*, ændres »der fremgår af § 2, stk. 6, eller af selskabsskattelovens § 2, stk. 3« til: » der fremgår af § 2, stk. 11, eller af selskabsskattelovens § 2, stk. 8«.

§ 3

I kulbrinteskatteloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1153 af 18. september 2018, foretages følgende ændring:

1. I § 6 A, *stk. 2, 3. pkt.*, udgår »omfattet af kildeskattelovens § 1« og »omfattet af dødsboskattelovens § 1, stk. 2,«.

§ 4

I ligningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 806 af 8. august 2019, som ændret senest ved § 16 i lov nr. 881 af 16. juni 2020, foretages følgende ændringer:

1. I § 2, *stk. 2, 4. pkt.*, udgår »omfattet af kildeskattelovens § 1« og »omfattet af dødsboskattelovens § 1, stk. 2,«.

2. I § 2 A, *2. pkt.*, og § 16 K, *stk. 2, 2. pkt.*, ændres »stk. 6, 3. pkt.« til: »stk. 6, 3. og 4. pkt.«

§ 5

I skatteindberetningsloven, lov nr. 1536 af 19. december 2017, som ændret bl.a. ved § 1 i lov nr. 1573 af 27. december 2019 og senest ved § 3 i lov nr. 813 af 9. juni 2020, foretages følgende ændring:

1. I § 56, *stk. 1*, indsættes efter 2. pkt. som nyt punktum:

»Grundlaget for de oplysninger, der skal indberettes efter regler udstedt i medfør af § 22, herunder oplysninger til brug for afgørelsen af, om en oplysning er indberetningspligtig, skal dog opbevares i 5 år regnet fra udløbet af indberetningsfristen efter regler udstedt i medfør af § 22.«

§ 6

I skattekontrolloven, lov nr. 1535 af 19. december 2017, som ændret ved § 6 i lov nr. 1430 af 5. december 2018, § 7 i lov nr. 1726 af 27. december 2018, § 2 i lov nr. 1573 af 27. december 2019 og § 13 i lov nr. 572 af 5. maj 2020, foretages følgende ændringer:

1. I § 37, *nr. 1, 5. pkt.*, udgår »omfattet af kildeskattelovens § 1« og »omfattet af dødsboskattelovens § 1, stk. 2,«.

2. § 39, *stk. 3*, affattes således:

»Stk. 3. Den skriftlige dokumentation efter stk. 1 skal udarbejdes løbende og indgives til told- og skatteforvaltningen senest 60 dage efter fristen for indgivelse af oplysningsskemaet, jf. §§ 11-13. Told- og skatteforvaltningen kan efter den skattepligtiges anmodning forlænge fristen efter 1. pkt. for den pågældende, hvis særlige forhold taler for det.«

3. I § 46, *stk. 1*, indsættes »efter § 39«: »rettidigt«.

4. I § 46, *stk. 1*, indsættes som 2. *pkt.*:

»Dokumentationen kan kun anses for at være udarbejdet rettidigt, hvis den er udarbejdet og indgivet i overensstemmelse med § 39, stk. 3.«

5. I § 72, *stk. 1*, indsættes efter »§ 26, stk. 2,«: »eller dokumentation for kontrollerede transaktioner, jf. § 39,«.

6. I § 73, *stk. 1, 1. pkt.*, indsættes efter »§ 2«: », herunder oplysninger om kontrollerede transaktioner efter § 38,«.

7. I § 84, *nr. 5*, ændres »efter anmodning fra told- og skatteforvaltningen rettidigt at indsende« til: »rettidigt at indgive«.

§ 7

Stk. 1. Loven træder i kraft den 1. januar 2021.

Stk. 2. § 1, nr. 8, har virkning for indkomståret 2019 og senere indkomstår.

Stk. 3. §§ 3 og 4, har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2021 eller senere.

Stk. 4. § 6, nr. 1, 2, 5 og 7, har virkning for indkomståret 2021 og senere indkomstår.

Bemærkninger til lovforslaget

Almindelige bemærkninger

Indholdsfortegnelse

1. Indledning
 - 1.1. Lovforslagets formål og baggrund
2. Lovforslagets indhold
 - 2.1. Justering af definitionen af fast driftssted
 - 2.1.1. Gældende ret
 - 2.1.1.1. Grundprincipperne i de gældende regler om fast driftssted
 - 2.1.1.2. Fast driftssted som følge af fast forretningssted
 - 2.1.1.3. Bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde
 - 2.1.1.4. Udelukkende aktiviteter af forberedende eller hjælpende karakter
 - 2.1.1.5. Fast driftssted efter agentreglen
 - 2.1.1.6. Fjernsalg
 - 2.1.1.7. Fast driftssted i udlandet for fuldt skattepligtige
 - 2.1.2. Den foreslåede ordning
 - 2.1.2.1. Tilpasning til 2017-udgaven af artikel 5 i OECD's modeloverenskomst
 - 2.1.2.2. Fast driftssted som følge af fast forretningssted, herunder bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde
 - 2.1.2.3. Udelukkende aktiviteter af forberedende eller hjælpende karakter
 - 2.1.2.4. Fast driftssted efter agentreglen og ophævelse af fjernsalgsreglen
 - 2.2. Fradrag for endelige underskud
 - 2.2.1. Gældende ret
 - 2.2.1.1. Fradrag for endelige underskud i udlandet
 - 2.2.1.2. EU-Domstolens praksis vedrørende fradrag for endelige underskud
 - 2.2.2. Den foreslåede ordning
 - 2.3. Tydeliggørelse af muligheden for skønsmæssige ansættelser ved transfer pricing-forhøjelser
 - 2.3.1. Gældende ret
 - 2.3.2. Den foreslåede ordning
 - 2.4. Anvendelse af tvangsbøder ved ikke rettidig indsendelse af dokumentation for kontrollerede transaktioner
 - 2.4.1. Gældende ret
 - 2.4.2. Den foreslåede ordning
 - 2.5. Præcisering af reglerne om skattetillæg ved mangelfulde oplysninger om kontrollerede transaktioner i oplysnings-skemaet
 - 2.5.1. Gældende ret
 - 2.5.2. Den foreslåede ordning
 - 2.6. Ændring af opbevaringsperiode for grundlaget for indberetning af finansielle konti
 - 2.6.1. Gældende ret
 - 2.6.2. Den foreslåede ordning
 - 2.7. Justering af personkredsen ved bedømmelsen af bestemmende indflydelse for personer og dødsboer
 - 2.7.1. Gældende ret
 - 2.7.2. Den foreslåede ordning
 - 2.8. Definitionen af nærtstående i reglerne om truste
 - 2.8.1. Gældende ret
 - 2.8.2. Den foreslåede ordning
3. Økonomiske konsekvenser og implementeringskonsekvenser for det offentlige
4. Økonomiske og administrative konsekvenser for erhvervslivet m.v.
5. Administrative konsekvenser for borgerne
6. Miljømæssige konsekvenser
7. Forholdet til EU-retten
8. Hørte myndigheder og organisationer m.v.
9. Sammenfattende skema

1. Indledning

1.1. Lovforslagets formål og baggrund

Formålet med lovforslaget er for det første at implementere OECD's anbefalinger om fast driftssted, som også udspringer af BEPS-projektet. Anbefalingerne om fast driftssted er angivet i OECD-rapporten om det 7. handlingspunkt i BEPS-projektet, "Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status". Disse anbefalinger har i 2017 udmøntet sig i ændringer af artikel 5 i OECD's modeloverenskomst.

OECD's anbefalinger i handlingspunkt 7 om fast driftssted skal sikre landenes modstandsevne over for grænseoverskridende metoder til skatteundgåelse. Det konkrete tiltag fra OECD går ud på at justere definitionen af, hvornår der foreligger fast driftssted. Justeringen indebærer, at virksomheder med grænseoverskridende aktiviteter ikke kunstigt skal kunne organisere sig således, at de undgår etablering af et fast driftssted og dermed beskatning i de lande, de opererer i.

Der er lagt stor vægt på, at selskaberne og koncernerne både i Danmark og internationalt har rimelige og lige skattevilkår. Det er således uhensigtsmæssigt, hvis særligt multinationale koncerner har mulighed for at mindske deres skattebetalinger ved at anvende grænseoverskridende metoder til skatteundgåelse. Rent nationale selskaber og koncerner vil i givet fald være udsat for ulige skattevilkår sammenlignet med de multinationale koncerner. Regeringen prioriterer således, at der sikres fair og lige konkurrencevilkår i Danmark, i EU og globalt.

Lovforslagets formål er for det andet at bringe de danske regler om beskatning af danske selskaber, foreninger og fonde m.v. med udenlandske datterselskaber, udenlandske faste driftssteder eller fast ejendom beliggende i udlandet i overensstemmelse med EU-retten.

EU-Domstolen har ved dom af 12. juni 2018 i sag C-650/16, Bevola og Jens W. Trock, fastslået, at de danske regler om beskatning af danske selskaber m.v. med udenlandske faste driftssteder i visse tilfælde er i strid med artikel 49 i Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde (TEUF) om retten til fri etablering. Det skyldes, at danske selskaber m.v. efter gældende regler ikke har mulighed for at fradrage endelige underskud i udenlandske faste driftssteder, medmindre der er valgt international sambeskatning. Dommen har en afledt betydning for danske selskaber m.v. med udenlandske datterselskaber og fast ejendom beliggende i udlandet. Danske selskaber m.v. har således tilsvarende efter gældende regler ikke mulighed for at fradrage endelige underskud i udenlandske datterselskaber og endelige underskud vedrørende fast ejendom, der er beliggende i udlandet, medmindre der er valgt international sambeskatning.

Lovforslagets formål er for det tredje at tydeliggøre bestemmelsen om Skatteforvaltningens adgang til at fastsætte indkomsten vedrørende kontrollerede transaktioner skønmæssigt, hvis transfer pricing-dokumentationen ikke er udarbejdet rettidigt. Ændringen har til formål at tydeliggøre,

hvornår transfer pricing-dokumentationen skal udarbejdes, og dermed hvornår Skatteforvaltningen har adgang til at foretage en skønmæssig ansættelse. Tydeliggørelsen er foranlediget af, at Højesteret i en dom af 31. januar 2019 offentliggjort som SKM 2019.136. HR har taget stilling til de regler i skattekontrolloven, der var gældende til og med den 31. december 2018. Det foreslås endvidere, at transfer pricing-dokumentationen fremover skal indgives senest 60 dage efter fristen for indgivelse af oplysningsskemaet.

Det foreslås endelig, at Skatteforvaltningen skal kunne pålægge en virksomhed med kontrollerede transaktioner daglige tvangsbøder, hvis ikke virksomheden indgiver dokumentationen for kontrollerede transaktioner rettidigt, ligesom det foreslås, at reglerne om skattetillæg præciseres i forhold til oplysningerne om kontrollerede transaktioner i oplysningsskemaet.

Lovforslagets formål er for det fjerde at bringe de danske opbevaringsregler i overensstemmelse med de internationale standarder ved at forlænge den periode, som grundlaget for indberetningerne vedrørende finansielle konti med tilknytning til udlandet skal opbevares.

Lovforslagets formål er for det femte at justere personkredsen ved bedømmelsen af bestemmende indflydelse, således at der ikke er tvivl om, at ejerandele og stemmerettigheder for personer og dødsboer medregnes, uanset om disse er skattepligtige til Danmark eller ej.

Endelig foreslås to mindre ændringer af reglerne om trust, hvorefter stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med oprindeligt slægtskabsforhold ved anvendelsen af værnreglerne.

Lovforslaget er en genfremsættelse af lovforslag nr. L 48 om ændring af selskabsskatteoven, kildeskatteoven, skatteindberetningsloven, skattekontrolloven og forskellige andre love (Implementering af skatteundgåelsesdirektivets minimumskrav til medlemsstaternes CFC-regler, justering af definitionen af fast driftssted, fradrag for endelige underskud i udenlandske datterselskaber m.v., tydeliggørelse af muligheden for skønmæssige ansættelser ved transfer pricing-forhøjelser og ændring af opbevaringsperiode for grundlaget for indberetning af finansielle konti m.v.), som blev fremsat den 6. november 2019 i folketingssamlingen 2019-20, men som bortfaldt i og med at lovforslaget kun nåede en 1. behandling. Dog indeholder lovforslaget ikke den del af L 48, der omhandlede implementering af skatteundgåelsesdirektivets minimumskrav til medlemsstaternes CFC-regler. Det bemærkes, at de foreslåede bestemmelser om implementering af OECD's anbefalinger om fast driftssted indeholder en enkelt ændring i forhold til L 48, idet L 48 på det pågældende punkt utilsigtet ville indebære en mindre fravigelse fra OECD's anbefalinger, jf. herom afsnit 2.1.2.4 nedenfor.

2. Lovforslagets indhold

2.1. Justering af definitionen af fast driftssted

2.1.1. Gældende ret

2.1.1.1. Grundprincipperne i de gældende regler om fast driftssted

Udenlandske selskaber og foreninger m.v. er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, 1. pkt. (begrænset skattepligt), hvis de udøver et erhverv med fast driftssted her i landet. Tilsvarende er fysiske personer, der ikke er omfattet af fuld skattepligt her til landet, og dødsboer, der behandles i udlandet, begrænset skattepligtige her til landet, hvis de udøver et erhverv med fast driftssted her i landet, jf. kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 4.

Når der foreligger fast driftssted her i landet, skal der opgøres en indkomst for det faste driftssted svarende til den indkomstopgørelse, som et selvstændigt foretagende ville skulle opgøre, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 2, og kildeskattelovens § 2, stk. 3.

Den begrænsede skattepligt som følge af fast driftssted indtræder, når to grundlæggende forhold foreligger, nemlig dels at den fysiske eller juridiske person udøver et erhverv, dels at dette erhverv udøves gennem et fast driftssted her i landet.

I dansk ret gælder der ingen lovbaseret definition af begrebet "udøvelse af erhverv". Det er dog i selskabsskattelovens § 2, stk. 7, og kildeskattelovens § 2, stk. 11, fastsat, at aktiviteter i form af investeringer i aktier og i form af erhvervelse af fordringer, gæld og finansielle kontrakter omfattet af kursgevinstloven kun anses for udøvelse af erhverv, når der foreligger næringsvirksomhed. Uden for disse tilfælde sker den præcise fastlæggelse af, hvornår der udøves et erhverv i bestemmelsens forstand, med udgangspunkt i praksis, der er baseret på den naturlige sproglige forståelse af begrebet.

Heller ikke begrebet fast driftssted er defineret i lovgivningen, jf. dog nedenfor i afsnit 2.1.1.3 om reglen om bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, 6. pkt., og kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 4, 8. pkt., og nedenfor i afsnit 2.1.1.6 om fjernsalgsreglen i selskabsskattelovens § 2, stk. 6, og kildeskattelovens § 2, stk. 10.

Efter praksis afgrænses begrebet fast driftssted i overensstemmelse med artikel 5 i OECD's modeloverenskomst og OECD-kommentarerne til denne artikel. Artikel 5 i modeloverenskomsten var, trods enkelte sproglige præciseringer i 1977-udgaven, indholdsmæssigt uændret i perioden mellem den første udgave af overenskomsten fra 1963 og til og med udgaven, der udkom i 2014. Som nærmere omtalt nedenfor i afsnit 2.1.2.1 indebærer den udgave af OECD's modeloverenskomst, der udkom i december 2017, derimod visse materielle ændringer i fast driftssteds-bestemmelsen i artikel 5, der ikke uden ændringer af lovgivningen kan indfortolkes i dansk ret.

Afgrænsningen af begrebet fast driftssted i gældende ret skal derfor ske i overensstemmelse med artikel 5 i OECD's modeloverenskomst og OECD-kommentarerne til fortolkningen af denne artikel, som den var udformet forud for 2017-udgaven. Det er derfor denne tidligere udgave, der henvises til ved gennemgangen af gældende ret.

Det bemærkes, at de ændringer i kommentarerne til artikel 5 i 2017-udgaven af modeloverenskomsten, der er udtryk for uddybning og præcisering af fortolkningen af de dele af bestemmelsen, der videreføres indholdsmæssigt uændret, også kan inddrages ved fastlæggelsen af begrebet fast driftssted i gældende ret.

Det bemærkes endvidere, at selv om der foreligger fast driftssted her i landet efter selskabsskattelovens § 2 eller kildeskattelovens § 2, indeholder dobbeltbeskatningsoverenskomster undertiden særlige regler om fast driftssted, der fraviger modeloverenskomstens regler. Sådanne individuelle overenskomstbestemmelser vil kunne indebære begrænsninger i muligheden for at håndhæve den begrænsede skattepligt som følge af fast driftssted her i landet, der ellers følger af selskabsskattelovens § 2 og kildeskattelovens § 2.

Når betingelsen om, at der udøves et erhverv, er opfyldt, kan der statueres fast driftssted enten efter reglen om fast forretningssted (afsnit 2.1.1.2-2.1.1.4) eller efter agentreglen (afsnit 2.1.1.5). Derudover indeholder selskabsskattelovens § 2, stk. 6, og kildeskattelovens § 2, stk. 10, en særlig regel om fjernsalg (afsnit 2.1.1.6).

2.1.1.2. Fast driftssted som følge af fast forretningssted

Udgangspunktet efter artikel 5, stk. 1, i OECD's modeloverenskomst er, at et fast driftssted er et fast forretningssted, hvorfra en erhvervsvirksomhed helt eller delvist udøves. Der kan af denne definition udledes tre grundbetingelser, der alle skal være opfyldt, for at der kan statueres fast driftssted, nemlig (1) eksistensen af et forretningssted, (2) at dette forretningssted skal være fast, og (3) at virksomheden skal udøves gennem dette faste forretningssted.

Hvad, der forstås ved et fast forretningssted, illustreres af de ikke-udtømmende eksempler, der opregnes i artikel 5, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst, hvorefter et fast forretningssted f.eks. er et sted, hvorfra et foretagende ledes, en filial, et kontor, en fabrik, et værksted eller en mine, en olie- eller gaskilde, et stenbrud eller ethvert andet sted, hvor naturforekomster udvindes. Det er i alle tilfælde en forudsætning, at de tre ovenfor nævnte grundbetingelser er opfyldt.

Udtrykket forretningssted omfatter alle lokaler, indretninger eller installationer, som selskabet, foreningen m.v. benytter til at udøve erhvervsaktiviteten. Det er uden betydning, om det pågældende selskab m.v. er ejer af forretningsstedet eller råder over det på andet grundlag, f.eks. en lejeaftale. Det er ikke et krav, at der i det hele taget skal være et lokale eller en anden synlig indretning, idet et forretningssted f.eks. kan bestå i, at virksomheden blot faktisk råder over et areal, der benyttes til udøvelsen af virksomheden.

Forretningsstedet skal være fast, hvilket for det første indebærer, at der skal være en forbindelse mellem den udøve-

de virksomhed og en geografisk bestemt lokalitet. Når en virksomhed er af en sådan karakter, at virksomheden flytter mellem nærliggende lokaliteter, foreligger der normalt et fast forretningssted, såfremt det område, inden for hvilket aktiviteten flyttes rundt el.lign., kan karakteriseres som en sammenhængende kommerciel og geografisk enhed. Det gælder f.eks. for en mine eller et vejarbejde.

Det ligger for det andet i kravet om, at forretningsstedet skal være fast, at det skal have en vis varighed for at kunne udgøre et fast driftssted. Fast driftssted har normalt ikke været statueret, hvis aktiviteten har været mindre end 6 måneder. Kortvarige afbrydelser medregnes ikke, når den periode, hvor forretningsstedet har været benyttet til virksomhedsudøvelsen, skal fastlægges.

Der er dog ikke nogen fast nedre grænse for perioden, og der kan foreligge fast driftssted, selv om forretningsstedet kun har eksisteret i kort tid, når virksomheden som følge af sin art udelukkende udøves i det land, hvor dette forretningsstedet befandt sig. Selv om benyttelsen af forretningsstedet er kortvarig og herefter afbrydes i en længerevarende periode, kan der endvidere foreligge et fast forretningssted, hvis virksomhedens benyttelse af forretningsstedet er af tilbagevendende karakter. I sådanne tilfælde skal hver tidsperiode ses i sammenhæng med det antal gange, forretningsstedet er blevet anvendt til udøvelse af virksomheden.

Der foreligger et fast driftssted straks fra det tidspunkt, hvor virksomheden er begyndt at udøve sin erhvervsaktivitet gennem det faste forretningssted. Det betyder, at den fase, hvor selve det faste forretningssted etableres, ikke skal medregnes, hvis etableringsaktiviteterne klart kan adskilles fra de aktiviteter, der indgår i udøvelsen af virksomheden gennem det faste forretningssted. Den fase, hvor det faste forretningssted er taget i brug, men endnu kun bruges til at forberede den egentlige aktivitet, skal derimod medregnes.

Det faste driftssted ophører med at eksistere, når det faste forretningssted er afviklet, eller når foretagendet ophører med at udøve sin erhvervsaktivitet gennem det pågældende forretningssted.

2.1.1.3. Bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde

Selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, 6. pkt., og kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 4, 8. pkt., fastsætter, at bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde udgør et fast driftssted fra første dag. Reglen fraviger altså det krav til forretningsstedets varighed, som normalt er en betingelse for, at der foreligger et fast forretningssted, der kan udgøre et fast driftssted.

Bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde omfatter ikke blot opførelse af bygninger, men også f.eks. anlæg af veje, broer eller kanaler, udlægning af rørledninger, udgravning og opmudring.

Bestemmelsen skal ses i sammenhæng med reglerne i kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, og § 44, litra b, der indebærer, at fysiske personer er begrænset skattepligtige af alle former for lønindkomst fra virksomhed her i landet, når arbejdsgiveren enten har hjemting her i landet eller er skatte-

pligtig af erhvervsaktivitet med fast driftssted her. Da et bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde udgør et fast driftssted fra første dag, vil de lønmodtagere, der arbejder på byggepladsen m.v., derfor også være begrænset skattepligtige af lønindkomsten fra dag ét.

Den begrænsede skattepligt efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, 6. pkt., og kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 4, 8. pkt., vil i forhold til fysiske og juridiske personer, der er skattemæssigt hjemmehørende i lande, som Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, kun kunne håndhæves, når byggepladsen m.v. benyttes i den periode, der efter den konkrete overenskomst kræves, for at der foreligger et fast driftssted.

Det bemærkes i den forbindelse, at artikel 5, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst også indeholder en særegel for denne form for forretningssteder, idet bestemmelsen fastsætter, at en byggeplads eller et anlægs- eller monteringsarbejde kun udgør et fast driftssted, hvis arbejdet varer mere end 12 måneder. Perioden på 12 måneder er i nogle af de af Danmark indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster reduceret til 6 måneder eller en endnu kortere periode.

2.1.1.4. Udelukkende aktiviteter af forberedende eller hjælpende karakter

Artikel 5, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst indeholder en undtagelse fra hovedreglen om, at der foreligger et fast driftssted, når virksomheden udøves gennem et fast forretningssted. Efter denne bestemmelse udgør et fast forretningssted ikke et fast driftssted, såfremt virksomheden på det faste forretningssted udelukkende udøver aktiviteter af forberedende eller hjælpende karakter i forhold til hovedformålet med virksomheden.

Der opregnes i bestemmelsen en række eksempler på faste forretningssteder, der udelukkende benyttes til udøvelse af aktiviteter, der må anses for at være af forberedende eller hjælpende karakter. Disse eksempler omfatter anvendelse af indretninger, der udelukkende skal bruges til oplagring, udstilling og udlevering af varer, der tilhører virksomheden, opretholdelse af et varelager, der udelukkende skal bruges til oplagring, udstilling og udlevering af virksomhedens varer eller til forarbejdning hos en anden virksomhed, samt opretholdelse af et fast forretningssted, der udelukkende skal foretage indkøb af varer eller indsamle oplysninger for virksomheden. Når det faste forretningssted udelukkende anvendes til de udtrykkeligt beskrevne aktiviteter, vil det faste forretningssted ikke udgøre et fast driftssted. Det er således i disse tilfælde ikke nødvendigt at foretage en konkret vurdering af, om aktiviteterne er af forberedende eller hjælpende karakter.

Eksemplerne er ikke udtømmende, og selv om et fast forretningssted ikke udelukkende anvendes til et af de udtrykkeligt anførte formål, vil et fast forretningssted ikke udgøre et fast driftssted, når de aktiviteter, der udøves gennem det faste forretningssted, må anses for udelukkende at være af forberedende eller hjælpende karakter. Der skal foretages en konkret vurdering i hvert enkelt tilfælde. Aktiviteter, der indgår som en væsentlig og essentiel del i den samlede virksom-

somhed, kan ikke anses for udelukkende at være af forberedende eller hjælpende karakter. Aktiviteter, der involverer en væsentlig del af virksomhedens personel eller aktiver, vil i almindelighed heller ikke kunne anses for at være af forberedende eller hjælpende karakter.

Hvor en juridisk eller fysisk person har flere faste forretningssteder, hvorfra der udøves virksomhed i Danmark, skal det som udgangspunkt vurderes selvstændigt for hvert enkelt forretningssted, om det udgør et fast driftssted. Virksomheden vil dog ikke kunne undgå beskatning efter reglerne om fast driftssted ved at foretage en kunstig opdeling af sine aktiviteter, men vil skulle anses for at have fast driftssted her i landet, såfremt der fra flere faste forretningssteder udøves aktiviteter, der indgår i en sammenhængende virksomhedsudøvelse, der samlet set ikke kan anses for at udgøre en aktivitet af udelukkende forberedende eller hjælpende karakter.

2.1.1.5. Fast driftssted efter agentreglen

Selv om virksomheden ikke udøver erhverv gennem et fast forretningssted her i landet, vil der kunne foreligge fast driftssted efter den såkaldte agentregel, der fremgår af artikel 5, stk. 5 og 6, i OECD's modeloverenskomst.

Efter agentreglen vil der foreligge fast driftssted her i landet, såfremt virksomheden har en herværende repræsentant ("agent"), der har og rent faktisk jævnlige bruger en fuldmagt fra virksomheden til at indgå aftaler i virksomhedens navn. Det er en betingelse, at agenten ved udnyttelsen af denne fuldmagt udøver aktiviteter her i landet, der ville have udgjort et fast driftssted for virksomheden, såfremt den selv havde udøvet disse aktiviteter gennem et fast forretningssted her i landet.

Det har ingen betydning, hvilken stillingsbetegnelse repræsentanten har. Den sædvanlige betegnelse i dansk ret er agenter, men repræsentanten kan også være benævnt mægler, fuldmægtig m.v. Det afgørende er, om virksomheden har givet vedkommende en fuldmagt til at indgå aftaler, og om denne fuldmagt faktisk også jævnlige udnyttes. Enkeltstående aftaleindgåelser efter fuldmagt vil altså ikke være tilstrækkeligt til, at repræsentantens aktiviteter her i landet kan medføre fast driftssted for virksomheden.

Det følger af artikel 5, stk. 6, i OECD's modeloverenskomst, at der ikke etableres fast driftssted efter agentreglen, hvis agenten her i landet er en uafhængig repræsentant, der handler inden for rammerne af sin sædvanlige forretningsvirksomhed. I disse tilfælde anses agentens aktiviteter for at være et led i udøvelsen af agentens egen selvstændige virksomhed her i landet.

Afgørende for, om en agent må anses for afhængig eller uafhængig, er, hvilke forpligtelser agenten har i forhold til den udenlandske virksomhed. Der skal foretages en konkret, samlet afvejning af, om agenten her i landet i relation til de funktioner, der varetages på virksomhedens vegne, må anses for at være juridisk eller økonomisk afhængig af virksomheden.

Omfanget af hvervgiverens instruktion og kontrol med agentens udførelse af opgaverne vil være en væsentlig indikator for, hvorvidt agenten kan anses for uafhængig i forhold til den udenlandske virksomhed. Har virksomheden detaljerede instruktionsbeføjelser i forhold til agenten, eller udøver virksomheden detaljeret kontrol med agentens konkrete udøvelse af opgaverne, kan agenten ikke anses for uafhængig fra hvervgiveren.

Det bør også inddrages, i hvilket omfang agenten er forpligtet til ikke blot løbende at informere hvervgiveren om opgavernes udførelse, men også at opnå hvervgiverens accept af den måde, hvorpå opgavevaretagelsen er tilrettelagt.

Det er desuden et væsentligt kriterium, hvem der bærer driftsherrisikoen i forhold til de funktioner, der udøves af agenten.

Endelig bør også antallet af hvervgivere inddrages. Har agenten kun en enkelt eller ganske få hvervgivere, taler det for at anse agenten for en afhængig agent.

Reglen om, at der ikke vil kunne etableres fast driftssted efter agentreglen, hvis agenten her i landet er en uafhængig repræsentant, gælder kun, hvis den uafhængige agent ved udførelsen af opgaverne for den udenlandske virksomhed handler inden for rammerne af sin sædvanlige forretningsvirksomhed. En agent, der driver en selvstændig virksomhed her i landet med et større antal hvervgivere, vil ikke kunne anses for uafhængig, i det omfang agentens konkrete aktiviteter på hvervgiverens vegne ikke har naturlig sammenhæng med de aktiviteter, som den pågældende agent sædvanligvis udøver som led i sin selvstændige virksomhed.

2.1.1.6. Fjernsalg

Det følger af selskabsskattelovens § 2, stk. 6, og kilde-skattelovens § 2, stk. 10, at fysiske og juridiske personer ikke får fast driftssted her i landet, såfremt de udelukkende udøver salgsvirksomhed i form af fjernsalg gennem en repræsentant med fuldmagt til at binde selskabet, foreningen m.v., når repræsentanten ikke er ansat som lønmodtager i den udenlandske virksomhed.

Efter bestemmelsen forstås ved fjernsalg repræsentantens ordremodtagelse fra danske eller udenlandske kunder via telefon, telex, telefax, post, EDI (Electronic Data Interchange) el.lign. Det er en betingelse, at hverken fuldmagtsgiveren eller et hermed koncernforbundet selskab m.v., jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, eller en person eller en hermed nærtstående, der kontrollerer fuldmagtsgiveren eller et koncernforbundet selskab, jf. ligningslovens § 16 H, stk. 6, 3.-5. pkt., eller en fond eller trust stiftet af et af disse selskaber, personer eller nærtstående i Danmark udøver erhvervsvirksomhed, der står i forbindelse med repræsentantens salg.

Ud over den passive ordremodtagelse kan repræsentanten udføre mindre opgaver for den udenlandske virksomhed, f.eks. indpakning, opmagasinering, forsendelse, fakturering, reparation og produktion. Repræsentanten kan også fungere som fiskal repræsentant i relation til momslovgivningen. Hvis repræsentanten også udfører andre former for salgsvirksomhed for virksomheden, herunder opsøgende kunde-

kontakt og generel markedsføring og rådgivning, finder reglen derimod ikke anvendelse.

Undtagelsen om, at reglen ikke finder anvendelse, hvis virksomheden eller hermed forbundne selskaber, personer m.v. udøver nogen form for erhvervmæssig virksomhed i Danmark, der står i forbindelse med repræsentantens salg, har til hensigt at modvirke en kunstig opsplitting af salgsaktiviteterne. Fjernsalgsreglen finder derfor ikke anvendelse, hvis de pågældende fysiske eller juridiske personer f.eks. har aktivt opererende sælgere og rådgivere i Danmark eller udfører reparationer eller serviceydelser i Danmark efter selve salget. Det gælder også, selv om de pågældende aktiviteter isoleret bedømt er af forberedende eller hjælpende karakter.

2.1.1.7. Fast driftssted i udlandet for fuldt skattepligtige

For selskaber, foreninger m.v., der er fuldt skattepligtige her til landet efter selskabsskattelovens § 1, sker beskatningen efter et territorialprincip. Det følger således af selskabsskattelovens § 8, stk. 2, at der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst ikke medregnes indtægter og udgifter, som vedrører et fast driftssted eller en fast ejendom beliggende i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland, medmindre selskabet, foreningen m.v. har valgt international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A. Dog medregnes indkomsten i faste driftssteder og faste ejendomme i tilfælde, hvor kildelandet fratager beskatningsretten i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller anden international aftale med Danmark.

Afgrænsningen af indkomst fra bl.a. fast driftssteder følger de tilsvarende afgrænsninger i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, for udenlandske selskabers faste driftssteder i Danmark.

Fuldt skattepligtige fysiske personer beskattes efter globalindkomstprincippet, og indkomst fra fysiske personers faste driftssteder i udlandet medregnes derfor ved den danske indkomstopgørelse.

2.1.2. Den foreslåede ordning

2.1.2.1. Tilpasning til 2017-udgaven af artikel 5 i OECD's modeloverenskomst

Det foreslås at ændre selskabsskattelovens § 2 og kildeskattelovens § 2, således at de interne danske bestemmelser om fast driftssted grundlæggende svarer til artikel 5 om fast driftssted i OECD's modeloverenskomst, således som denne bestemmelse er affattet i 2017-udgaven af modeloverenskomsten.

Bestemmelsen i artikel 5 i OECD's modeloverenskomst er i 2017-udgaven på en række punkter blevet præciseret, uden at disse præciseringer kan anses for at være udtryk for materielle ændringer af bestemmelsen. Isoleret set vil det være muligt at tage højde for disse ændringer ved fortolkningen af de gældende bestemmelser i selskabsskatteloven og kildeskatteloven.

Der er i 2017-udgaven af modeloverenskomsten imidlertid også foretaget indholdsmæssige ændringer af artikel 5 som

opfølgning på det arbejde med bekæmpelse af skatteudhuling og overskudsflytning (Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)), der foregik i OECD. De materielle ændringer af bestemmelsen er baseret på anbefalingerne i OECD-rapporten om det 7. handlingspunkt i BEPS-projektet ("Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status") og består i to overordnede elementer, som lovforslaget tager højde for.

For det første er agentreglen (artikel 5, stk. 5 og 6) væsentligt ændret. Disse ændringer har overordnet til hensigt at hindre, at agentreglen udnyttes til kunstigt at undgå etablering af et fast driftssted i det land, hvor agentens aktiviteter udøves.

For det andet er reglen om, at faste forretningssteder med aktiviteter af forberedende og hjælpende karakter ikke udgør et fast driftssted (artikel 5, stk. 4), ændret. Det er ved disse ændringer gjort til et generelt, overordnet krav, at de aktiviteter, der udøves gennem det faste forretningssted, udelukkende er af forberedende eller hjælpende karakter. Derudover er der i artikel 5, stk. 4.1, indsat en ny bestemmelse, der udgør et værn mod, at bestemmelsen udnyttes til at undgå fast driftssted ved, at sammenhængende aktiviteter kunstigt opsplittes mellem flere forbundne virksomheder, der disponerer over separate faste forretningssteder.

De ændringer af artikel 5 i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst, der er udtryk for materielle ændringer af bestemmelsen, kan ikke indfortolkes i de gældende danske bestemmelser om fast driftssted.

Forslaget om at tilpasse de interne danske bestemmelser om fast driftssted til 2017-udgaven af artikel 5 om fast driftssted i OECD's modeloverenskomst er i overensstemmelse med regeringens overordnede politik om bekæmpelse af skatteundgåelse og med den brede politiske aftale med alle Folketingets partier om en styrket indsats mod international skatteundgåelse, der blev indgået i maj 2017. Det indgår i denne aftale, at BEPS-anbefalingerne skal implementeres i dansk ret.

Den nye dobbeltbeskatningsoverenskomst med Japan, der trådte i kraft den 27. december 2018, jf. § 2 i bekendtgørelse nr. 1452 af 10. december 2018 om ikrafttræden af lov om indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomst og tilhørende protokol mellem Danmark og Japan, indeholder allerede en bestemmelse om fast driftssted, der er baseret på artikel 5 i 2017-udgaven af modeloverenskomsten. Der er imidlertid ikke i gældende ret hjemmel til at statuere fast driftssted her i landet for japanske virksomheder, i det omfang fast driftssted efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten kun foreligger som følge af, at overenskomsten inkorporerer de materielle ændringer, som indgår i 2017-udgaven af artikel 5 i OECD's modeloverenskomst.

Lov nr. 327 af 30. marts 2019 om anvendelse af multilateral konvention til gennemførelse af tiltag i dobbeltbeskatningsoverenskomster til forhindring af skatteudhuling og overskudsflytning har endvidere gjort det muligt for Danmark at ratificere den såkaldte MLI-konvention, hvorved gældende dobbeltbeskatningsoverenskomster i et vist om-

fang allerede er og fremover vil kunne ændres, uden at det vil være nødvendigt at forhandle bilaterale ændringsprotokoller. Visse af Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster vil med Danmarks ratifikation af MLI-konventionen blive ændret, således at 2017-udgaven af artikel 5 i OECD's modeloverenskomst inkorporeres. Det forudsætter, at Danmarks respektive aftaleparter ligeledes ratificerer MLI-konventionen uden at tage forbehold over for, at fast driftsstedsbestemmelsen ændres.

De overenskomstbestemmelser om fast driftssted, der ændres som følge af MLI-konventionen, vil kun kunne håndhæves fuldt ud her i landet, hvis de danske internretlige regler om fast driftssted ændres, således at de tager hensyn til de materielle ændringer, som indgår i 2017-udgaven af artikel 5 i OECD's modeloverenskomst.

Det foreslås, at gennemførelsen af de ændringer af reglerne om fast driftssted i selskabsskatteloven og kildeskatteloven, der er nødvendige for at sikre, at reglerne grundlæggende svarer til artikel 5 i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst, i det væsentlige sker ved en nyaffattelse af regelsættet. En sådan nyaffattelse vurderes at være nødvendig af lovtekniske grunde, og den sikrer samtidig, at det i videre omfang end efter de gældende regler fremgår direkte af lovteksten, hvornår der foreligger fast driftssted her i landet.

For selskaber, foreninger m.v. vil de foreslåede bestemmelser i selskabsskatteloven ikke blot få betydning for udenlandske virksomheder, idet de også vil være afgørende for, om danske selskaber, foreninger m.v. efter danske regler får fast driftssted i udlandet og dermed som følge af territorialprincippet som udgangspunkt ikke skal medregne indtægter og udgifter fra det faste driftssted ved den danske indkomstopgørelse, jf. ovenfor i afsnit 2.1.1.7.

2.1.2.2. Fast driftssted som følge af fast forretningssted, herunder bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde

Det foreslås, at der i både selskabsskattelovens § 2 og kildeskattelovens § 2 indsættes en bestemmelse, der i overensstemmelse med udgangspunktet efter artikel 5, stk. 1 og 2, i OECD's modeloverenskomst fastsætter, at et fast driftssted er et fast forretningssted, hvorfra en erhvervsvirksomhed helt eller delvist udøves. Det bemærkes, at der dog ikke vurderes at være noget behov for i lovteksten at gengive den ikke-udtømmende opregning af eksempler på faste forretningssteder, der er indeholdt i artikel 5, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst.

Den foreslåede bestemmelse vil være i fuld overensstemmelse med, hvordan fast driftsstedsbegrebet i de to love fortolkes efter gældende ret, jf. herom ovenfor afsnit 2.1.1.2, og der vil derfor ikke være tale om en indholdsmæssig ændring.

Det foreslås endvidere, at den i afsnit 2.1.1.3 omtalte særregel om bygge-, anlægs- eller monteringsarbejder videreføres, således at sådanne arbejder fortsat anses for at udgøre et fast driftssted fra første dag.

2.1.2.3. Udelukkende aktiviteter af forberedende eller hjælpende karakter

Det foreslås, at der i både selskabsskattelovens § 2 og kildeskattelovens § 2 indsættes en bestemmelse, der i overensstemmelse med artikel 5, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst fastsætter, at et fast forretningssted ikke udgør et fast driftssted, såfremt selskabet, foreningen m.v. på det faste forretningssted udelukkende udøver aktiviteter af forberedende eller hjælpende karakter i forhold til hovedformålet med virksomheden.

Den foreslåede regel vil i det væsentlige svare til, hvordan fast driftsstedsbegrebet i de to love fortolkes efter gældende ret, jf. herom ovenfor afsnit 2.1.1.4 om faste forretningssteder, hvorigennem der udelukkende udføres aktiviteter af forberedende eller hjælpende karakter.

Efter den foreslåede regel vil det dog være et generelt krav, at de aktiviteter, der udøves gennem det faste forretningssted, må anses for udelukkende at være af forberedende eller hjælpende karakter. I modsætning til, hvad der er tilfældet efter gældende ret, vil dette krav efter den foreslåede bestemmelse således også gælde, selv om der på forretningsstedet udelukkende udøves den form for aktiviteter, der er omfattet af de i artikel 5, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst specifikt opregnede eksempler.

Dette er i overensstemmelse med den ændrede affattelse af artikel 5, stk. 4, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst. Ændringen skal ses i lyset af, at det i OECD-rapporten om det 7. handlingspunkt i BEPS-projektet blev vurderet, at den hidtidige affattelse af bestemmelsen utilsigtet havde gjort det muligt for virksomheder at udøve omfattende erhvervsmæssige aktiviteter, uden at der forelå fast driftssted i det land, hvor aktiviteterne blev udøvet.

Der foreslås i tilknytning hertil endvidere en værnsregel, der skal hindre, at undtagelsen om faste forretningssteder, hvorigennem der udelukkende udøves aktiviteter af forberedende eller hjælpende karakter, udnyttes til at undgå fast driftssted her i landet ved, at sammenhængende aktiviteter kunstigt opsplittes mellem flere forbundne virksomheder. Denne værnsregel er i overensstemmelse med den nye bestemmelse i artikel 5, stk. 4.1, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst – den såkaldte anti-fragmenteringsregel.

Efter den foreslåede værnsregel vil der i visse situationer foreligge fast driftssted her i landet, hvis en fysisk eller juridisk person gennem et fast forretningssted udøver funktioner, der isoleret set udelukkende er af forberedende eller hjælpende karakter. Det vil være tilfældet, når disse funktioner indgår blandt flere gensidigt supplerende funktioner i en samlet udøvelse af erhvervsvirksomhed, der ikke er af forberedende eller hjælpende karakter, og som vedkommende selv eller hermed nært forbundne fysiske eller juridiske personer udøver gennem faste forretningssteder her i landet.

Efter den foreslåede bestemmelse vil det være afgørende for, om der foreligger nært forbundne fysiske og juridiske personer, om disse personer har en sådan tilknytning til hinanden, at de i relation til skattelovgivningens almindelige

regler, jf. ligningslovens § 2, anses for interesseforbundne. Dette er i overensstemmelse med den definition af begrebet ”nært forbundne” fysiske eller juridiske personer, der fremgår af artikel 5, stk. 8, i 2017-udgaven af OECD’s modeloverenskomst.

2.1.2.4. Fast driftssted efter agentreglen og ophævelse af fjernsalgsreglen

Det foreslås, at der i både selskabsskattelovens § 2 og kildeskattelovens § 2 indsættes bestemmelser, der regulerer, i hvilket omfang det medfører fast driftssted her i landet, at en repræsentant handler på virksomhedens vegne her i landet (agentreglen).

Det foreslås, at det vil skulle medføre fast driftssted her i landet, når en fysisk eller juridisk person her i landet handler på virksomhedens vegne og i forbindelse hermed sædvanligvis indgår aftaler eller sædvanligvis spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt indgås uden væsentligt at blive ændret af virksomheden. Det vil efter forslaget være en betingelse, at disse aftaler enten indgås i virksomhedens navn eller vedrører overdragelse af ejendomsret eller brugsret til formuegoder, som virksomheden ejer eller har brugsret til, eller vedrører levering af tjenesteydelser fra virksomheden. Endvidere vil det være en betingelse, at de aktiviteter, som agenten på virksomhedens vegne udøver her i landet, ikke udelukkende er af forberedende eller hjælpende karakter. Det bemærkes, at det efter L 48 (Folketingsåret 2019/20) var en yderligere betingelse, at aktiviteterne udøves fra et fast forretningssted her i landet, men at dette er ændret, da denne betingelse ikke følger af OECD’s anbefalinger, jf. i øvrigt bemærkningerne til lovforslagets § 1, nr. 3 (den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 2, stk. 4, 2. pkt.) og § 2, nr. 4 (den foreslåede bestemmelse i kildeskattelovens § 2, stk. 5, 2. pkt.).

Den foreslåede bestemmelse er i overensstemmelse med artikel 5, stk. 5, i 2017-udgaven af OECD’s modeloverenskomst og indebærer, at agentreglen i videre omfang end efter gældende ret kan medføre fast driftssted.

Det vil efter forslaget ikke længere være en betingelse for anvendelsen af agentreglen, at repræsentanten her i landet handler i virksomhedens navn. Netop denne betingelse har ifølge OECD-rapporten om det 7. handlingspunkt i BEPS-projektet givet virksomhederne mulighed for kunstigt at undgå fast driftssted ved, at den repræsentant, der handler på virksomhedens vegne, handler som kommissionær, dvs. i eget navn. Kommissionsforhold vil derimod være omfattet af den foreslåede regel.

Forslaget vil endvidere indebære, at agentreglen vil kunne medføre fast driftssted for virksomheden her i landet, selv om repræsentanten ikke har fuldmagt til at indgå aftaler på virksomhedens vegne, men spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt indgås uden væsentligt at blive ændret af virksomheden.

Yderligere foreslås det, at der indsættes en regel om, at det ikke medfører fast driftssted efter agentreglen, når agenten er en uafhængig agent, der handler inden for rammerne af

sin sædvanlige erhvervsvirksomhed. Dette gælder også efter gældende ret, men det foreslås samtidig som en ny undtagelse, at agenter, der udelukkende eller næsten udelukkende handler på vegne af en eller flere virksomheder, hvormed agenten er nært forbundet, ikke kan anses for at være en uafhængig agent. Denne undtagelse er i overensstemmelse med 2017-udgaven af artikel 5, stk. 6, jf. stk. 8, i OECD’s modeloverenskomst og har til hensigt at udgøre et værn mod, at en kunstig opsplnitning af aktiviteter mellem nært forbundne virksomheder skal kunne udnyttes til at undgå fast driftssted.

Endelig foreslås det, at fjernsalgsreglen ophæves. Det bemærkes, at denne særregel, der ikke kan genfindes i OECD’s modeloverenskomst, ved indførelsen ved lov nr. 237 af 2. april 1997 blev begrundet med, at fortolkningen af agentreglen i artikel 5, stk. 5 og 6, i OECD’s modeloverenskomst i praksis gav anledning til tvivl, og at det derfor fandtes hensigtsmæssigt at fastsætte udtrykkelige interne regler om fjernsalg, som samtidig ville give danske virksomheder større fleksibilitet i relation til at agere som repræsentant for udenlandske virksomheder.

Fjernsalgsreglen vil imidlertid i en række tilfælde kunne føre til, at der ikke opstår fast driftssted her i landet, hvor dette resultat klart er i strid med 2017-udgaven af artikel 5 i OECD’s modeloverenskomst og med de hensyn, der ligger til grund for den ændrede affattelse af bestemmelsen, jf. OECD-rapporten om det 7. handlingspunkt i BEPS-projektet.

2.2. Fradrag for endelige underskud

2.2.1. Gældende ret

2.2.1.1. Fradrag for endelige underskud i udlandet

Det følger af selskabsskattelovens § 8, stk. 2, at selskaber, foreninger m.v., der er fuldt skattepligtige her til landet, ikke beskattes af indtægter fra udenlandske faste ejendomme eller fra udenlandske faste driftssteder, og tilsvarende at de ikke har fradrag for udgifter vedrørende sådanne faste ejendomme og faste driftssteder. Det samme gælder for fonde, der er omfattet af fondsbeskatningsloven, idet selskabsskattelovens regler med visse undtagelser finder tilsvarende anvendelse for disse fonde, jf. fondsbeskatningslovens § 3, stk. 1. Der gælder dermed et princip om territorialbeskatning for danske selskaber, foreninger og fonde m.v. De indtægter og udgifter, der kan henføres til faste driftssteder og faste ejendomme i udlandet, indgår således ikke ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Bestemmelsen betyder, at der kun er fradrag for underskud i udenlandske faste driftssteder og underskud vedrørende ejendomme i udlandet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst til Danmark, hvis der er valgt international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A. De danske selskaber, foreninger m.v., der kan indgå i en international sambeskatning, er de selskaber, foreninger m.v., der er omfattet af obligatorisk national sambeskatning.

Efter selskabsskatteloven er det udgangspunktet, at selskaber, foreninger m.v. udelukkende beskattes af deres egen indkomst, idet selskaber, foreninger m.v., der på noget tidspunkt i indkomståret indgår i en koncern, dog er omfattet af obligatorisk national sambeskatning, jf. selskabsskattelovens § 31. Den obligatoriske nationale sambeskatning gælder for al indkomst i de koncernforbundne selskaber, der er omfattet af enten fuld skattepligt her til landet eller begrænset skattepligt i medfør af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a og b, om udenlandske selskabers faste driftssteder og faste ejendomme her i landet. En koncern omfatter efter selskabsskattelovens § 31 C samtlige selskaber, foreninger m.v., hvorover et (moder)selskab direkte eller indirekte har bestemmende indflydelse.

Den obligatoriske nationale sambeskatning omfatter dog kun de selskaber, foreninger m.v., der er opregnet i selskabsskattelovens § 31, stk. 1. Denne opregning omfatter bl.a. ikke akkumulerende investeringsforeninger, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 5 a, foreninger m.v. omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, og fonde omfattet af fondsbeskatningsloven.

Underskud i en koncerns udenlandske selskaber eller i koncernens danske selskabers faste driftssteder eller faste ejendomme i udlandet kan derfor som udgangspunkt ikke fratrækkes ved den danske indkomstopgørelse. I henhold til selskabsskattelovens § 31 A kan det ultimative moderselskab dog vælge, at sambeskatningen for de koncernforbundne selskaber og foreninger m.v., som er omfattet af den obligatoriske nationale sambeskatning i henhold til selskabsskattelovens § 31, tillige skal gælde alle koncernforbundne udenlandske selskaber og foreninger. Valget af international sambeskatning vil i givet fald også omfatte alle de udenlandske faste driftssteder og udenlandske ejendomme, som tilhører de sambeskattede danske og udenlandske selskaber og foreninger m.v.

Et valg af international sambeskatning er frivilligt. Ved valg af international sambeskatning bliver al indkomst i de koncernforbundne selskaber beskattet efter de danske indkomstopgørelsesregler og med danske selskabsskattesatser. Dette gælder både overskud og underskud i koncernen. Hvis der vælges international sambeskatning, gælder der en bindingsperiode på 10 år for den internationale sambeskatning. Ved udløbet af 10 års perioden kan koncernen vælge at fortsætte den internationale sambeskatning i en ny 10 års periode eller at lade tidligere udnyttede underskud i udenlandske selskaber eller fra udenlandske faste driftssteder eller faste ejendomme genbeskatte i administrationsselskabet, som er det øverste danske moderselskab i den sambeskattede koncern. Afbrydes den internationale sambeskatning i bindingsperioden, sker der fuld genbeskatning af eventuelle genbeskatningssaldi. Hvis et udenlandsk selskab eller fast driftssted overtages af en anden koncern, sker der ligeledes genbeskatning. Hvis et udenlandsk sambeskattet selskab har betalt skat i udlandet, lempes den danske skat efter den almindelige kreditmetode i ligningslovens § 33, stk. 1, jf. stk. 7. Dette medfører, at der ikke kan opnås et større nedslag i den danske skat end den faktisk betalte skat i udlandet.

2.2.1.2. EU-Domstolens praksis vedrørende fradrag for endelige underskud

EU-Domstolen har i en række domme fastslået, at en forskellig behandling af underskud i henholdsvis hjemmehørende og ikke-hjemmehørende datterselskaber kan hindre et moderselskab i at udøve sin etableringsfrihed i medfør af artikel 49 i Traktaten om den Europæiske Unions Funktionsmåde (herefter TEUF).

EU-Domstolen fastslog i dom af 13. december 2005 i sag C-446/03, Marks & Spencer, at det udgjorde en restriktion af etableringsfriheden, at et moderselskab hjemmehørende i Storbritannien ikke kunne anvende de britiske regler om koncernlempelse til at fradrage underskud i et ikke-hjemmehørende datterselskab. De britiske regler om koncernlempelse er et regelsæt, som ligner de danske regler om national sambeskatning.

Domstolen fandt, at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende datterselskaber befinder sig i objektivt sammenlignelige situationer i relation til adgangen til koncernlempelse, men at en forskellig behandling principielt kan begrundes i tre tvingende almene hensyn, nemlig hensynene til den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, hindring af risikoen for dobbelt brug af underskud og hindring af risikoen for skatteunddragelse.

Domstolen fastslog dog, at en restriktiv foranstaltning som den, der forelå i den konkrete sag, går ud over, hvad der var nødvendigt for at nå det væsentlige i de forfulgte mål i en situation, hvor (1) det ikke-hjemmehørende datterselskab har udtømt alle de muligheder for at tage hensyn til underskuddene, der eksisterer i dets hjemstat, med hensyn til det pågældende indkomstår såvel som med hensyn til det tidligere indkomstår, herunder ved eventuel overførsel af underskuddene til tredjepart, og (2) der ikke er mulighed for at tage hensyn til det udenlandske datterselskabs underskud i hjemstaten i forbindelse med senere indkomstår, enten af selskabet selv eller af en tredjepart. Forskelsbehandlingen vil altså skulle anses for uproportional, når underskuddet i det ikke-hjemmehørende datterselskab er endeligt.

EU-Domstolen har efterfølgende fastholdt og udbygget sin praksis. EU-Domstolen har bl.a. fastslået, at de betragtninger, der ligger til grund for Domstolens praksis vedrørende fradrag for endelige tab i ikke-hjemmehørende datterselskaber, tillige kan omfatte tab i indirekte ejede datterselskaber (datterdatterselskaber), jf. EU-Domstolens dom af 19. juni 2019 i sag C-608/17, Holmen AB, og at denne praksis også finder anvendelse, når et selskab, der er etableret i en medlemsstat, driver virksomhed i en anden medlemsstat gennem et fast driftssted, jf. f.eks. EU-Domstolens dom af 15. maj 2008 i sag C-414/06, Lidl Belgium.

EU-Domstolen har endvidere fastslået, at den endelige karakter af et underskud ikke kan følge af den omstændighed, at den medlemsstat, hvor datterselskabet er hjemmehørende, eller det faste driftssted er beliggende, f.eks. udelukker enhver mulighed for at fremføre underskuddet. Den manglende mulighed for at kunne tage hensyn til underskuddet i senere indkomstår må i et sådant tilfælde tilskrives særegenhe-

der ved den pågældende medlemsstats lovgivning. I en sådan situation kan fradrag for underskud i et udenlandsk datterselskab eller et udenlandsk fast driftssted derfor afskæres, uden at det vil stride mod EU-retten, jf. bl.a. EU-Domstolens dom i sag C-172/13, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige.

Hvis datterselskabet eller det faste driftssted fortsat oppebærer indtægter i hjemlandet, vil der ikke kunne konstateres et endeligt underskud. Dette gælder også helt minimale indtægter, da muligheden for, at de lidt underskud endnu kan modregnes i fremtidige overskud i hjemlandet, fortsat eksisterer, hvis datterselskabet eller det faste driftssted oppebærer indtægter i hjemlandet, jf. bl.a. EU-Domstolens dom af 12. juni 2018 i sag C-650/16, Bevola og Jens W. Trock.

I forhold til datterselskaber har EU-Domstolen tillige fastslået, at der ikke vil kunne konstateres et endeligt underskud i en situation, hvor datterselskabet likvideres, hvis der forelå mulighed for en anvendelse af underskuddet i økonomisk henseende ved at overføre dette til en tredjepart inden afslutning af likvidationen, f.eks. ved salg af aktierne i datterselskabet, jf. EU-Domstolens domme af 19. juni 2019 i sag C-607/17, Memira Holding AB, og i sag C-608/17, Holmen AB.

Opgørelsen af størrelsen på underskuddet må efter EU-Domstolens praksis ikke resultere i en ulige behandling i forhold til den beregning, som ville være blevet foretaget, hvis det udenlandske faste driftssted eller det direkte ejede udenlandske datterselskab havde været hjemmehørende her i landet. Tabet skal altså opgøres på samme måde, som hvis tabet var lidt i et hjemmehørende datterselskab eller fast driftssted. Dette fremgår bl.a. af Domstolens dom af 21. februar 2013 i sag C-123/11, A Oy.

Ved EU-Domstolens dom i sag C-650/16, Bevola og Jens W. Trock, har Domstolen fastslået, at den ovennævnte praksis også indebærer, at det udgør en EU-retsstridig restriktion i forhold til etableringsfriheden, at danske selskaber, der ikke er omfattet af international sambeskatning, ikke kan fradrage endelige underskud i udenlandske faste driftssteder.

EU-Domstolen har yderligere ved dom af 7. november 2013 i sag C-322/11, K – med henvisning til praksis vedrørende en forskellig behandling af underskud i henholdsvis hjemmehørende og ikke-hjemmehørende datterselskaber – fastslået, at en forskellig behandling af tab på fast ejendom beliggende i henholdsvis hjemlandet og i udlandet kan udgøre en EU-retsstridig restriktion i forhold til kapitalens fri bevægelighed.

Domstolen fastslog dog samtidig, at den endelige karakter af et tab ikke kan følge af den omstændighed, at den medlemsstat, hvor den faste ejendom er beliggende, udelukker muligheden for at fradrage tab ved salg af fast ejendom. Den manglende mulighed for at kunne tage hensyn til tabet må i en sådan situation tilskrives særegenheder ved lovgivningen i det land, hvor den faste ejendom er beliggende. I en sådan situation kan fradrag for tab på en fast ejendom beliggende i udlandet derfor afskæres, uden at det vil stride mod EU-retten.

2.2.2. Den foreslåede ordning

Det foreslås som opfølgning på EU-Domstolens dom i sag C-650/16, Bevola og Jens W. Trock at indføre adgang til, at danske selskaber og foreninger m.v. omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1-2 b, 2 d-2 j, 3 a-5 og 5 b, der ikke er omfattet af international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A, kan fradrage endelige underskud i udenlandske datterselskaber, henholdsvis direkte ejede og visse indirekte ejede datterselskaber, og endelige underskud i faste driftssteder. De danske regler vil dermed blive i overensstemmelse med EU-retten.

Endvidere foreslås det at indføre adgang til, at danske selskaber og foreninger m.v. omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1-2 b, 2 d-2 j, 3 a-5 og 5 b, der ikke er omfattet af international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A, kan fradrage endelige underskud vedrørende fast ejendom, der er beliggende i udlandet.

Derudover foreslås det at indføre en særskilt adgang til, at danske foreninger m.v. omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 5 a og 6, og danske fonde m.v. omfattet af fondsbekendtgørelsen kan fradrage endelige underskud i udenlandske faste driftssteder og endelige underskud vedrørende fast ejendom, der er beliggende i udlandet. Disse foreninger og fonde m.v. er karakteriseret ved, at de ikke er omfattet af den obligatoriske nationale sambeskatning og derfor heller aldrig kan omfattes af en international sambeskatning.

Konkret foreslås indsat en ny bestemmelse i selskabsskatteloven, således at underskud i direkte ejede datterselskaber og faste driftssteder i lande, der er medlem af EU/EØS, på Færøerne eller i Grønland, samt underskud vedrørende fast ejendom i udlandet, kan medregnes ved opgørelsen af det danske selskabs m.v. skattepligtige indkomst, når underskuddet er endeligt. Efter den foreslåede bestemmelse vil også endelige underskud i indirekte ejede datterselskaber i lande, der er medlem af EU/EØS, på Færøerne eller i Grønland, kunne medregnes, hvis alle de mellemliggende selskaber er skattemæssigt hjemmehørende i det samme land som underskudsselskabet.

Det foreslås i relation til udenlandske datterselskaber, at der kun kan medregnes underskud, som kunne have været anvendt, hvis der havde været valgt international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A. Det foreslås i relation til udenlandske faste driftssteder og fast ejendom beliggende i udlandet, at der ved medregning af underskud skal tages hensyn til de begrænsninger i fradragsretten for tab og anvendelse af disse tab inden for en eventuel sambeskatning, der gælder efter den danske skattelovgivnings almindelige regler. Derudover foreslås generelt, at opgørelsen af det fradragsberettigede beløb skal ske efter danske regler.

Formålet med disse betingelser er at sikre, at underskud i udenlandske datterselskaber og faste driftssteder og underskud vedrørende fast ejendom i udlandet ikke kan fradrages i videre omfang end tilsvarende underskud i Danmark. Dette er i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis, idet der efter denne praksis kun vil kunne være tale om en restriktion i forhold til etableringsfriheden henholdsvis kapitalens fri

bevægelighed, såfremt der i en medlemsstat gælder mindre gunstige vilkår for fradrag for endelige underskud i udenlandske datterselskaber og faste driftssteder og underskud vedrørende fast ejendom i udlandet end for tilsvarende fradrag for underskud konstateret i den pågældende medlemsstat.

Det foreslås yderligere i relation til udenlandske datterselskaber, at der kun skal være adgang til at foretage fradrag for endelige underskud i indirekte ejede datterselskaber, hvis det eller de mellemliggende datterselskab(er) er skattemæssigt hjemmehørende i det samme land, som underskudsselskabet. Denne betingelse skal ses i lyset af, at det i relation til indirekte ejede datterselskaber egentlig vil være det eller de mellemliggende datterselskab(er), der i givet fald skal indrømmes adgang til tabsfradrag og dermed ville der ved adgang til at foretage fradrag for endelige underskud i indirekte ejede datterselskaber uden den opstillede betingelse være mulighed for, at koncernen ville kunne opnå dobbeltfradrag eller adgang til vilkårligt at vælge, i hvilket land fradraget foretages. En sådan valgmulighed, trods fravalg af international sambeskatning, ville ikke være i overensstemmelse med hensynet til den afbalancerede fordeling af beskatningsretten, hvilket er anerkendt i EU-Domstolens praksis.

Det foreslås, at fastlæggelsen af, om underskuddet er endeligt, i overensstemmelse med EU-Domstolens praksis skal ske på grundlag af reglerne i det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende, eller hvor det faste driftssted henholdsvis den faste ejendom er beliggende.

Der vil derfor efter forslaget kun være mulighed for at fradrage et sådant underskud, i det omfang selskabet, foreningen eller fonden m.v. godtgør, at det hverken i tidligere indkomstår, det pågældende indkomstår eller i senere indkomstår har været eller vil være muligt at anvende underskuddet i det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende, eller det faste driftssted er beliggende. Det er i den forbindelse uden betydning, om underskuddet kunne have været anvendt af selskabet selv, det udenlandske datterselskab, det udenlandske faste driftssted eller tredjemand. Tilsvarende vil der efter forslaget kun være mulighed for at fradrage et underskud vedrørende fast ejendom, i det omfang selskabet, foreningen eller fonden m.v. godtgør, at det hverken i tidligere indkomstår, det pågældende indkomstår eller i senere indkomstår har været eller vil være muligt for selskabet, foreningen eller fonden m.v. at anvende underskuddet i det land, hvor den faste ejendom er beliggende.

Det foreslås, at et underskud ikke kan anses for endeligt, hvis underskuddet er anvendt eller vil kunne anvendes i et andet land end det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende, eller hvor det faste driftssted henholdsvis den faste ejendom er beliggende.

Endvidere foreslås, at et underskud heller ikke kan anses for endeligt, hvor underskuddet fortsat ville kunne være anvendt, hvis reglerne om adgang til fradrag for underskud i det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende, eller hvor det faste driftssted henholdsvis den faste ejendom er beliggende, havde været identiske med de danske regler herom.

Herved tager forslaget hensyn til, at en medlemsstat efter EU-Domstolens praksis ikke er forpligtet til at tilpasse sit skattesystem til de forskellige beskatningssystemer i andre medlemsstater (andre lande) med henblik på at sikre, at et selskab, der har valgt at etablere sig i en anden medlemsstat (i et andet land), på nationalt plan bliver beskattet på samme måde som et selskab, der har valgt at etablere sig inden for medlemsstaten.

Det vil efter forslaget være selskabet, foreningen, fonden m.v., der vil skulle godtgøre, at betingelserne for fradrag af underskud i udenlandske datterselskaber, udenlandske faste driftssteder og underskud vedrørende fast ejendom i udlandet er opfyldt, og at underskuddet er opgjort efter danske regler. Det foreslås, at Skatteforvaltningen bemyndiges til at fastsætte nærmere regler om de oplysninger, der vil skulle afgives til Skatteforvaltningen, når der foretages fradrag for endelige tab efter den foreslåede bestemmelse.

2.3. Tydeliggørelse af muligheden for skønsmæssige ansættelser ved transfer pricing-forhøjelser

2.3.1. Gældende ret

Skattekontrollovens bestemmelser om udarbejdelse af transfer pricing-dokumentation for kontrollerede transaktioner er ændret med virkning fra den 1. januar 2019 som en del af moderniseringen og omskrivningen af skattekontrolloven. Af skattekontrollovens § 39 fremgår det, at transfer pricing-dokumentationen skal udarbejdes løbende og senest færdiggøres på tidspunktet, hvor oplysningsskemaet (tidligere benævnt selvangivelse) skal indgives til Skatteforvaltningen. Transfer pricing-dokumentationen skal imidlertid ikke indsendes, før Skatteforvaltningen har indkaldt dokumentationen.

Transfer pricing-dokumentationen er en særlig skriftlig dokumentation, der indeholder oplysningerne om priser og vilkår for koncerninterne transaktioner. Dokumentationen skal være af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med armslængdeprincippet og dermed i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter.

Denne vurdering bør ske under hensyntagen til, at Skatteforvaltningen ved foretagelsen af skatteansættelsen anvender principperne i OECD's transfer pricing guidelines for multinationale koncerner og skattemyndigheder. Transfer pricing-dokumentationen skal bestå af en fællesdokumentation (master file) indeholdende generel information relevant for alle enheder i en koncern og en landespecifik dokumentation (local file), som beskriver de kontrollerede transaktioner foretaget af den lokale skattepligtige enhed. Der skal laves en landespecifik dokumentation for hver enkelt skattepligtig enhed i koncernen, som er skattepligtig til Danmark. Kravene til det nærmere indhold af master file og local file fremgår af bekendtgørelse nr. 1297 af 31. oktober 2018 om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner.

Efter skattekontrollovens § 46 har Skatteforvaltningen mulighed for at foretage en skønsmæssig ansættelse, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner, hvis transfer pricing-dokumentationen ikke er udarbejdet ved udløbet af oplysningsfristen (dvs. den tidligere selvangivelsesfrist). Indkomstjusteringen ved den skønsmæssige ansættelse skal foretages i overensstemmelse med armslængdeprincippet i ligningslovens § 2, stk. 1, hvorefter Skatteforvaltningen alene kan foretage en skønsmæssig ansættelse, hvis den skattepligtiges ansættelse af indkomsten ikke er fastsat i overensstemmelse med, hvad uafhængige parter ville have gjort.

Der kan pålægges en bøde, hvis den skattepligtige efter anmodning fra Skatteforvaltningen undlader rettidigt at indsende transfer pricing-dokumentationen vedrørende den skattepligtiges kontrollerede transaktioner. Den skattepligtige skal først indsende dokumentationen, når Skatteforvaltningen anmoder herom. Skatteforvaltningen fastsætter en frist for indsendelsen, der ikke kan være mindre end 60 dage.

Vurderingen af, om der kan pålægges en bøde, skal således foretages ved udløbet af fristen for indsendelse af transfer pricing-dokumentationen. Såfremt der ved udløbet af indsendelsesfristen ikke er udarbejdet transfer pricing-dokumentation, kan den skattepligtige herefter vælge at udarbejde dokumentation, som kan indgå ved vurderingen af bødens størrelse og indgå ved fastsættelsen af skønnet på ansættelsestidspunktet.

2.3.2. Den foreslåede ordning

Det foreslås, at det tydeliggøres, at der kan foretages en skønsmæssig ansættelse i transfer pricing-sager, hvis transfer pricing-dokumentation ikke er udarbejdet rettidigt.

Det foreslås endvidere, at den udarbejdede transfer pricing-dokumentation skal indgives senest 60 dage efter udløbet af fristen for indgivelse af oplysningsskemaet, jf. skattekontrollovens §§ 11-13. Det betyder, at Skatteforvaltningen ikke først skal anmode om indsendelse af dokumentationen og give en 60 dages frist til indsendelse af dokumentationen. Dokumentationen skal allerede efter de gældende regler udarbejdes løbende og senest færdiggøres på tidspunktet for indgivelsen af oplysningsskemaet, hvorfor dokumentationen bør ligge klar hos de skattepligtige. Der vil fremover ikke længere opstå tvivl om, hvilket dokumentationsgrundlag der forelå på oplysningstidspunktet.

Transfer pricing-dokumentationen skal være af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med armslængdeprincippet og dermed i overensstemmelse med de priser og vilkår, der ville være fastsat, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter. Kravene til det nærmere indhold af en transfer pricing-dokumentation fremgår af bekendtgørelse nr. 1297 af 31. oktober 2018 om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner.

Forbundne parter omfattet af skattekontrollovens bestemmelser om transfer pricing har skattemæssigt sammenfaldende interesser og har derfor et incitament til at optimere,

hvortil den skattepligtige indkomst henføres. Det er – uden det fornødne grundlag – vanskeligt for Skatteforvaltningen at stille spørgsmålstegn ved den oplyste indkomst. Det er derfor vigtigt for Skatteforvaltningen, at der udarbejdes en transfer pricing-dokumentation. Dokumentation skal efter reglerne i skattekontrolloven udarbejdes løbende, idet der f.eks. løbende skal tages stilling til, hvem af parterne, der bærer risikoen for transaktionen, og derfor skal honoreres for dette.

En transfer pricing-dokumentation, der er løbende udarbejdet og gennemarbejdet, øger sandsynligheden for, at selskaberne har analyseret de kontrollerede transaktioner, og sikrer, at der ikke udarbejdes efterrationaliseringer, jf. OECD's Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, punkt 5.7.

Med lovforslaget kan Skatteforvaltningen foretage en skønsmæssig ansættelse, hvis transfer pricing-dokumentationen ikke er udarbejdet og indgivet rettidigt. I forbindelse med en skønsmæssig ansættelse skal Skatteforvaltningen dog fortsat inddrage materiale, der modtages efter, at fristen for indgivelse af transfer pricing-dokumentation er udløbet. Lovforslaget ændrer således ikke på, at Skatteforvaltningen som offentlig myndighed har pligt til at indhente alle relevante oplysninger i en sag, før der træffes afgørelse.

Tydeliggørelsen af Skatteforvaltningens mulighed for at foretage en skønsmæssige ansættelse skal sikre, at der ikke er tvivl om, hvornår en transfer pricing-dokumentation kan anses for at være rettidigt udarbejdet i overensstemmelse med dokumentationskravene. Højesteret har i en dom af 31. januar 2019 offentliggjort som SKM 2019.136. HR taget stilling til de regler i skattekontrolloven, der var gældende til og med den 31. december 2018. Højesteret fastslog, at det ikke fremgik af den tidligere bestemmelse, hvornår transfer pricing-dokumentationen skulle være udarbejdet, jf. bestemmelserne herom i den tidligere skattekontrollovs § 3 B.

Højesteret vurderede derudover, at der ikke i de tidligere gældende regler var holdepunkter for en forståelse, hvorefter det tidspunkt, hvor der kan foretages en skønsmæssig ansættelse af indkomsten, hvis transfer pricing-dokumentationen ikke foreligger, er et andet end ansættelsestidspunktet, som var det afgørende tidspunkt efter de dagældende regler om foretagelse af en skønsmæssig ansættelse. Højesteret udtalte endvidere, at en transfer pricing-dokumentation, der i så væsentligt omfang er mangelfuld, at den ikke giver Skatteforvaltningen et tilstrækkeligt grundlag for at vurdere, om armslængdeprincippet er overholdt, må sidestilles med manglende dokumentation.

Vurderingen af, om transfer pricing-dokumentationen er så mangelfuld, at der er mulighed for en skønsmæssig ansættelse, skal således – efter de tidligere gældende regler – foretages på ansættelsestidspunktet. I denne vurdering kan det fortsat indgå, om det har haft betydning, at dokumentationen er udarbejdet efter fristen for indgivelse af oplysningsskemaet.

Ved justeringen med lovforslaget foreslås det, at transfer pricing-dokumentation skal indgives senest 60 dage efter

fristen for indgivelsen af oplysningsskemaet. Endvidere tydeliggøres det, at Skatteforvaltningen kan foretage en skønsmæssig ansættelse, hvis transfer pricing-dokumentationen ikke er udarbejdet og indgivet rettidigt. Som hidtil skal den skønsmæssige ansættelse vedrørende de kontrollerede transaktioner foretages i overensstemmelse med armslængdeprincippet i ligningslovens § 2, stk. 1.

Muligheden for tillige at pålægge en bøde ved en forsinket, manglende eller mangelfuld indsendelse af transfer pricing-dokumentationen opretholdes. Det kan således vurderes, om der er grundlag for at pålægge en bøde, efter at 60-dages fristen er udløbet.

2.4. Anvendelse af tvangsbøder ved ikke rettidig indsendelse af dokumentation for kontrollerede transaktioner

2.4.1. Gældende ret

Det følger af skattekontrollovens § 72, stk. 1, at har den skattepligtige ikke rettidigt indgivet et oplysningsskema, jf. § 5, eller et skattemæssigt årsregnskab, jf. § 6, stk. 2, nr. 1, eller ikke vedlagt oplysningsskemaet ejeroplysninger, jf. § 26, stk. 2, eller revisorerklæring fra finansieringsselskaber, jf. § 36, kan Skatteforvaltningen pålægge daglige tvangsbøder.

Klage til Landsskatteretten har efter bestemmelsens stk. 3 som udgangspunkt ikke opsættende virkning for pålægget.

De daglige tvangsbøder skal i praksis mindst være på 1.000 kr. dagligt. Daglige tvangsbøder gives for hver kalenderdag, det vil sige syv dage om ugen. De daglige tvangsbøder vil kunne forhøjes med skriftligt varsel, hvis den fastsatte tvangsbøde ikke har givet resultat.

Ikke betalte tvangsbøder bortfalder, når den skattepligtige efterlever pålægget, men betalte tvangsbøder tilbagebetales ikke.

2.4.2. Den foreslåede ordning

Det foreslås, at hvis en virksomhed med kontrollerede transaktioner omfattet af skattekontrollovens 39 ikke indgiver dokumentation for kontrollerede transaktioner rettidigt, jf. forslaget i § 6, nr. 2, skal Skatteforvaltningen med henblik på at fremtvinge dokumentationen kunne pålægge virksomheden daglige tvangsbøder, på samme måde som det efter gældende ret f.eks. kan ske, hvis en virksomhed, som har pligt til at indgive et skattemæssigt årsregnskab til Skatteforvaltningen, ikke indgiver skatteregnskabet sammen med oplysningsskemaet.

Det vil betyde, at har en virksomhed med kontrollerede transaktioner ikke indgivet den skriftlige dokumentation senest 60 dage efter fristen for indgivelse af oplysningsskemaet, skal Skatteforvaltningen efter forslaget kunne pålægge virksomheden daglige tvangsbøder.

2.5. Præcisering af reglerne om skattetillæg ved mangelfulde oplysninger om kontrollerede transaktioner i oplysningsskemaet

2.5.1. Gældende ret

Det følger af skattekontrollovens § 73, at har en skattepligtig omfattet af § 5 ikke rettidigt givet Skatteforvaltningen oplysninger efter § 2 eller revisorerklæring fra finansieringsselskaber, jf. § 36, pålægger forvaltningen den skattepligtige at betale et skattetillæg på 200 kr., for hver dag oplysningsfristen overskrides. Skattetillægget kan dog som udgangspunkt højst udgøre 5.000 kr. i alt. Skatteforvaltningen kan efter ansøgning i særlige tilfælde fritage den skattepligtige for skattetillægget helt eller delvist.

Skattepligtige omfattet af § 5 er fysiske og juridiske personer, som er omfattet af regler om pligten til at give Skatteforvaltningen oplysninger som nævnt i § 2 digitalt efter regler fastsat af skatteministeren i medfør af skatteforvaltningslovens § 35. De skattepligtige skal som udgangspunkt give oplysningerne i et oplysningsskema ved anvendelse af de digitale kanaler, som Skatteforvaltningen anviser.

De oplysninger, som er nævnt i § 2, er indkomstoplysninger, oplysninger om ejerbolig, visse formueoplysninger og oplysninger om underskud og tab, som kun kan modregnes i skattepligtig indkomst fra kilder af samme art, som underskuddet eller tabet vedrører.

Det følger af en meddelelse fra den daværende Told- og Skattestyrelsen i Tfs 2000.569, at oplysninger om kontrollerede transaktioner, der efter den dagældende skattekontrollovs § 3 B skulle afgives i tilknytning til selvangivelsen, anses for at være omfattet af selvangivelsespligten. Følgelig er skattemyndighederne berettigede til at opkræve skattetillæg ved manglende afgivelse af oplysninger om kontrollerede transaktioner i selvangivelsen, ligesom myndighederne er berettigede til at fremtvinge de manglende oplysninger ved pålæg af dagbøder.

Efter gennemførelsen af den nye skattekontrollov, hvor det tidligere selvangivelsesbegreb nu er blevet afløst af et oplysningsbegreb, jf. lov nr. 1535 af 19. december 2017, fremgår tilsvarende opfattelse af Den juridiske vejledning afsnit C. D. 11.12.4. Det fremgår således af afsnittet, at sanktionerne efter skattekontrollovens §§ 72 og 73 svarer til de tvangsmidler, der bruges i de situationer, hvor en skattepligtig ikke indsender oplysningsskemaet. Oplysninger i blanket 05.021 (engelsk 05.022) anses som en integreret del af oplysningsskemaet, og de manglende oplysninger skal derfor sidestilles med ikke-overholdelse af oplysningspligten. Det fremgår endvidere, at i et koncernforhold kan der pålægges både skattetillæg og daglige tvangsbøder samt bøder efter skattekontrollovens § 84 for hvert enkelt selskabs overtrædelser.

2.5.2. Den foreslåede ordning

I forbindelse med de foreslåede stramninger af reglerne om indgivelse af oplysninger om kontrollerede transaktioner til Skatteforvaltningen findes det hensigtsmæssigt at præci-

sere gældende ret i lovtæksten. Forslaget går derfor ud på i § 73, stk. 1, at præcisere, at også oplysninger om kontrollerede transaktioner efter § 38 må anses som indkomstoplysninger.

Efter skattekontrollovens § 73, stk. 4, kan Skatteforvaltningen i særlige tilfælde fritage for skattetillægget. Bestemmelsen administreres restriktivt og vil også i relation til en virksomhed med kontrollerede transaktioner blive administreret restriktivt. Således må det forventes, at alene akut dokumenteret sygdom, eller at nødvendige oplysninger ikke kan fremskaffes til tiden, uden at dette kan tilregnes virksomheden, vil kunne begrunde en fritagelse for skattetillægget.

2.6. Ændring af opbevaringsperiode for grundlaget for indberetning af finansielle konti

2.6.1. Gældende ret

Efter skatteindberetningslovens § 22 kan skatteministeren fastsætte regler om identifikation og automatisk indberetning af finansielle konti til Skatteforvaltningen. Bestemmelsen sikrer, at Danmark gennem udstedelse af nærmere regler herom kan leve op til OECD's fælles indberetningsstandard (Common Reporting Standard) og den såkaldte FATCA-aftale mellem Danmark og USA om automatisk indberetning af finansielle konti med tilknytning til andre lande til skattemyndighederne i det finansielle instituts eget hjemland og udveksling af de indberettede oplysninger mellem landenes skattemyndigheder. Denne udveksling skaber bedre mulighed for at sikre, at personers og selskabers finansielle konti i udlandet kommer til beskatning. Skatteindberetningslovens § 22 er udmøntet ved bekendtgørelse nr. 769 af 25. juni 2014 om identifikation og indberetning af finansielle konti med tilknytning til USA og bekendtgørelse nr. 334 af 26. marts 2020 om identifikation og indberetning af finansielle konti med tilknytning til udlandet.

Efter gældende ret udløber den periode, hvor grundlaget for indberetning af oplysninger om finansielle konti med tilknytning til udlandet skal opbevares, 5 år efter udløbet af det år, indberetningen vedrører. Imidlertid skal grundlaget efter OECD's fælles indberetningsstandard opbevares i mindst 5 år regnet fra udløbet af indberetningsfristen. Da indberetningen vedrører kalenderåret, udløber opbevaringsperioden efter gældende ret ved udgangen af det femte år efter det kalenderår, der er indberettet om. Da indberetningsfristen er den 1. maj i året efter det kalenderår, indberetningen vedrører, vil opbevaringsperioden efter de internationale standarder først udløbe den 1. maj i det sjette år efter udløbet af det kalenderår, der er indberettet om.

2.6.2. Den foreslåede ordning

Det foreslås, at de danske regler bringes i overensstemmelse med de internationale standarder. Det foreslås således, at grundlaget for indberetningen af finansielle konti med tilknytning til udlandet skal opbevares i 5 år regnet fra udløbet af indberetningsfristen.

De oplysninger, opbevaringsreglen omhandler, omfatter personoplysninger, som er reguleret i databeskyttelsesforordningen. Databeskyttelsesforordningen indeholder ikke nogen specifikke frister for, hvornår personoplysninger skal slettes, men det følger af forordningens artikel 5, stk. 1, litra c, at personoplysningerne skal være tilstrækkelige, relevante og begrænset til, hvad der er nødvendigt i forhold til de formål, hvortil de behandles. I tilknytning hertil er det nævnt i betragtning nr. 39 i forordningens præambel, at det skal sikres, at perioden for opbevaringen af personoplysninger ikke er længere end strengt nødvendigt. Dette vurderes at være opfyldt. Oplysningerne skal sætte Skatteforvaltningen i stand til at kontrollere de finansielle institutters opfyldelse af pligterne til identifikation og indberetning af finansielle konti, og kravet om opbevaring af oplysningerne i 5 år efter udløbet af indberetningsfristen går ikke videre, end dette formål tilsiger.

2.7. Justering af personkredsen ved bedømmelsen af bestemmende indflydelse

2.7.1. Gældende ret

Efter gældende ret foreligger der bestemmende indflydelse, hvis den skattepligtige direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller råder over mere end 50 pct. af stemmerettighederne. Der foreligger således ikke bestemmende indflydelse, hvis ejerandelen eller stemmeandelen udgør 50 pct. eller mindre. Bestemmende indflydelse kan bl.a. foreligge ved anvendelse af armlængdeprincippet for kontrollerede transaktioner i ligningslovens § 2 og ved anvendelse af transfer pricing-reglerne i skattekontrolloven.

Ved bedømmelsen af, om den skattepligtige må anses for at have bestemmende indflydelse over en juridisk person, eller om der udøves bestemmende indflydelse over den skattepligtige af en juridisk eller fysisk person, medregnes bl.a. ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af en person eller et dødsbo i Danmark i fællesskab med nærtstående eller i fællesskab med en fond eller trust stiftet af den skattepligtige eller dennes nærtstående eller fonde eller truster stiftet af disse.

2.7.2. Den foreslåede ordning

Det må anses for at være af underordnet betydning for udøvelsen af bestemmende indflydelse, om en ejerkræds er i Danmark eller i udlandet.

Det foreslås derfor at justere, hvornår ejerandele og stemmerettigheder skal medregnes ved vurderingen af, om der foreligger bestemmende indflydelse. Det afgørende vil heretter være, om der er tale om en person eller et dødsbo, som ejer ejerandele eller stemmerettigheder i fællesskab med nærtstående eller i fællesskab med en fond eller trust stiftet af den skattepligtige eller dennes nærtstående eller fonde eller truster stiftet af disse. Dette indebærer, at der ikke er tvivl om, at der også vil kunne foreligge bestemmende indflydelse i en situation, når de ejerandele eller stemmerettigheder, som medregnes, ejes af personer eller dødsboer, som er skattepligtige til et andet land end Danmark.

2.8. Definitionen af nærtstående i reglerne om trust

2.8.1. Gældende ret

Ved lov nr. 1723 af 27. december 2018 blev der indført mere robuste skatteregler for trust som opfølgning på Skattelovrådets rapport om trusts, Styrket indsats mod skattely – Trusts, fra marts 2018. Denne lov indeholdt en række nye bestemmelser og justeringer af de eksisterende regler. Ved loven blev der bl.a. indført en bestemmelse om, at transaktioner med trust skal omfattes af armslængdeprincippet, og værnsreglen om beskatning ved stiftelse af trust blev udvidet. Ved lovændringen blev der i denne henseende ændret i ligningslovens §§ 2 A og 16 K.

I begge disse bestemmelser blev der indsat en henvisning til ligningslovens § 16 H, stk. 6, 3. pkt., der definerer nærtstående. Som nærtstående anses herefter den skattepligtiges ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer. I begge bestemmelser burde henvisningen også have omfattet stedbarns- og adoptivforhold, hvorefter disse ville have været sidestillet med oprindeligt slægtskabsforhold.

2.8.2. Den foreslåede ordning

Ved lovforslaget foreslås henvisningen til ligningsloven tilrettet, så henvisningen også omfatter ligningslovens § 16 H, stk. 6, 4. pkt., således at stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med oprindeligt slægtskabsforhold ved anvendelsen af de to bestemmelser om henholdsvis transaktioner med trust og værnsreglen om beskatning ved stiftelse af trust. Efter tilrettningen svarer definitionen af nærtstående til den definition, som anvendes i ligningslovens § 2 m.fl.

3. Økonomiske konsekvenser og implementeringskonsekvenser for det offentlige

Med den del af lovforslaget, der vedrører definitionen af fast driftssted foreslås en række justeringer og præciseringer af definitionen af fast driftssted, der er i overensstemmelse med udviklingen i international praksis, og som vil medvirke til at sikre, at indkomst undergives dansk beskatning, når de værdiskabende økonomiske aktiviteter faktisk udøves her i landet.

Ændringerne vil gøre det vanskeligere for udenlandske virksomheder med erhvervmæssige aktiviteter i Danmark at undgå, at der etableres fast driftssted i Danmark og dermed indtræder dansk beskatning. Dette vil isoleret set gøre den danske skattebase mere robust og trække i retning af et merprovenu, der dog ikke lader sig kvantificere.

Det bemærkes, at justeringerne vil kunne få betydning for, om danske selskaber efter danske regler får fast driftssted i udlandet, hvilket i nogle tilfælde kan medføre, at Danmark må give afkald på beskatningsretten. Denne effekt vurderes dog at være relativt begrænset og at være koncentreret om selskaber, der udøver erhvervsvirksomhed i lande med en højere selskabsskat end i Danmark.

Med lovforslaget bringes selskabsskattelovens regler om fradrag for endelige underskud i udenlandske datterselskaber m.v. desuden i overensstemmelse med de krav, der allerede følger af EU-retten. Denne del af lovforslaget har derfor ingen økonomiske konsekvenser.

Lovforslaget vurderes at medføre udgifter for Skatteforvaltningen på 1,6 mio. kr. årligt i 2020, 2,0 mio. kr. i 2021, 3,1 mio. kr. i 2022, 7,0 mio. kr. i 2023, 6,2 mio. kr. i 2024, 2,2 mio. kr. i 2025, 1,8 mio. kr. i 2026 og 1,6 mio. kr. årligt fra 2027 og varigt frem som følge af kontrol og systemtilrettninger.

Det vurderes, at principperne for digitaliseringsklar lovgivning overordnet er fulgt.

4. Økonomiske og administrative konsekvenser for erhvervslivet m.v.

De foreslåede justeringer og præciseringer af reglerne om fast driftssted vil bidrage til, at danske og udenlandske virksomheder, der udøver erhvervsvirksomhed her i landet, har lige skattevilkår. Herved undgås bl.a., at virksomheder med skattemæssigt hjemsted her i landet potentielt kan blive udsat for ulige konkurrencevilkår sammenlignet med udenlandske virksomheder.

Den del af lovforslaget, der vedrører opbevaringsperioden for grundlaget for indberetning af finansielle konti med tilknytning til udlandet, vil have administrative konsekvenser for finansielle institutter, som fører finansielle konti, og som sletter andre oplysninger før udløbet af den periode, grundlaget for indberetningen af finansielle konti med tilknytning til udlandet skal opbevares. Dette skyldes, at de vil skulle holde grundlaget for indberetningen af finansielle konti med tilknytning til udlandet adskilt fra øvrige oplysninger i forbindelse med sletning af oplysninger. For disse virksomheder betyder dette en merbyrde, som dog må antages at være af begrænset omfang.

Erhvervsstyrelsen – Team effektiv regulering vurderer, at lovforslaget medfører administrative konsekvenser for erhvervslivet. Disse konsekvenser vurderes at være under 4 mio. kr. årligt, hvorfor de ikke kvantificeres nærmere.

Det vurderes, at principperne for agil, erhvervsrettet regulering ikke er relevante for lovforslaget. Lovforslaget indeholder alene ændringer til den materielle skattelovgivning, hvilket ikke umiddelbart har konsekvenser for erhvervslivets muligheder for at teste, udvikle og anvende nye digitale teknologier og forretningsmodeller.

5. Administrative konsekvenser for borgerne

Lovforslaget vurderes ikke at have administrative konsekvenser for borgerne.

6. Miljømæssige konsekvenser

Lovforslaget vurderes ikke at have miljømæssige konsekvenser.

7. Forholdet til EU-retten

Den del af lovforslaget, der vedrører fradrag for endelige underskud, skal ses i lyset af, at EU-Domstolen den 12. juni 2018 afsagde dom i sag C-650/16, Bevola og Jens W. Trock. Domstolen fastslog, at det er i strid med artikel 49 TEUF om den frie etableringsret, når det efter selskabsskatteloven ikke er muligt for et dansk selskab, der ikke har valgt international sambeskatning, at fradrage tab i et fast driftssted i en anden medlemsstat ved opgørelsen af sin skattepligtige indkomst, når alle muligheder for at fradrage tabet i den medlemsstat, hvor det faste driftssted er beliggende, er udtømt, og der ikke længere oppebæres nogen som helst indtægt fra det faste driftssted.

Selv om dommen kun direkte vedrører danske selskabers faste driftssteder i en anden medlemsstat, har den en afledt betydning for danske selskaber og foreninger m.v. med udenlandske datterselskaber og fast ejendom beliggende i udlandet. Danske selskaber og foreninger m.v. har således tilsvarende efter gældende regler ikke mulighed for at fradrage endelige underskud i udenlandske datterselskaber og endelige underskud vedrørende fast ejendom, der er beliggende i udlandet, medmindre der er valgt international sambeskatning. Endvidere har dommen en afledt betydning for de danske foreninger og fonde, som aldrig kan omfattes af reglerne om international sambeskatning, men som har faste driftssteder og fast ejendom beliggende i udlandet.

Ved lovforslaget foreslås indført en mulighed for, at danske selskaber og foreninger m.v., der ikke er omfattet af international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A, kan fradrage endelige underskud i datterselskaber i EU/EØS og i faste driftssteder i EU/EØS. Endvidere foreslås det at indføre adgang til, at danske selskaber og foreninger m.v., der ikke er omfattet af international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A, kan fradrage endelige underskud vedrørende fast ejendom, der er beliggende i udlandet.

De bestemmelser, der foreslås indført, har til hensigt at sikre, at EU-retten overholdes. Adgang til fradrag for underskud foreslås derfor kun indført, i det omfang det efter EU-Domstolens praksis må anses for stridende mod EU-retten at nægte danske selskaber adgang til at foretage sådanne fradrag. Det indebærer bl.a., at adgang for danske moderselska-

ber til at fratække underskud i indirekte ejede datterselskaber (datterdatterselskaber) kun foreslås indført, såfremt både det pågældende datterdatterselskab og alle mellemliggende selskaber skattemæssigt er hjemmehørende i samme land, der er medlem af EU/EØS, jf. EU-Domstolens dom af 19. juni 2019 i sag C-608/17, Holmen AB. Det bemærkes, at de foreslåede regler dog også vil finde anvendelse i relation til datterselskaber m.v. på Færøerne og i Grønland.

Endvidere foreslås ved lovforslaget indført mulighed for, at foreninger og fonde, der aldrig kan omfattes af en international sambeskatning, kan fradrage endelige underskud i faste driftssteder i EU/EØS og endelige underskud vedrørende fast ejendom, der er beliggende i udlandet.

De danske regler vil dermed blive i overensstemmelse med EU-retten.

Det bemærkes, at Bevola og Jens W. Trock-sagen var forelagt for EU-Domstolen af Østre Landsret. Skatteforvaltningen vil udsende et styresignal om muligheden for genoptagelse.

Lovforslagets bestemmelser om justering af definitionen af fast driftssted og den del af lovforslaget, der vedrører opbevaringsperioden for grundlaget for indberetning af finansielle konti med tilknytning til udlandet, indeholder ingen EU-retlige aspekter.

8. Hørte myndigheder og organisationer m.v.

Et udkast til lovforslag har i perioden fra den 5. september 2019 til den 3. oktober 2019 været sendt i høring hos følgende myndigheder og organisationer m.v.:

Advokatsamfundet, Arbejderbevægelsens Erhvervsråd, ATP, borger- og retssikkerhedschefen i Skatteforvaltningen, CEPOS, Cevea, Dansk Byggeri, Dansk Energi, Dansk Erhverv, Danske Advokater, Danske Rederier, Datatilsynet, DI, Digitaliseringsstyrelsen, DVCA, Erhvervsstyrelsen – Team Effektiv Regulering, Finans Danmark, Finans og Leasing, Foreningen Danske Revisorer, Forsikring & Pension, FSR - danske revisorer, IBIS, Investering Danmark, Justitia, Kraka, Landbrug & Fødevarer, Landsskatteretten, Mellempøkeligt Samvirke, SEGES, Skatteankestyrelsen, SMVdanmark og SRF Skattefaglig Forening.

9. Sammenfattende skema

	Positive	Negative
	konsekvenser/mindreudgifter (hvis ja, angiv omfang/Hvis nej, anfør "Ingen")	konsekvenser/merudgifter (hvis ja, angiv omfang/Hvis nej, anfør "Ingen")
Økonomiske konsekvenser for stat, kommuner og regioner	Lovforslagets bestemmelser om justering af definitionen af fast driftssted vil isoleret set gøre den danske skattebase mere robust og dermed kunne medføre et merprovenu, der dog ikke lader sig kvantificere.	Ingen

	I øvrigt vurderes lovforslaget ikke at have økonomiske konsekvenser for det offentlige.	
Implementeringskonsekvenser for stat, kommuner og regioner	Ingen	Lovforslaget vurderes at medføre udgifter for Skatteforvaltningen på 1,6 mio. kr. årligt i 2020, 2,0 mio. kr. i 2021, 3,1 mio. kr. i 2022, 7,0 mio. kr. i 2023, 6,2 mio. kr. i 2024, 2,2 mio. kr. i 2025, 1,8 mio. kr. i 2026 og 1,6 mio. kr. årligt fra 2027 og varigt frem som følge af kontrol og systemtilretninger.
Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet	Lovforslaget vurderes ikke at have nævneværdige økonomiske konsekvenser for erhvervslivet.	Ingen
Administrative konsekvenser for erhvervslivet	Ingen	Erhvervsstyrelsen – Team effektiv regulering vurderer, at lovforslaget medfører administrative konsekvenser for erhvervslivet. Disse konsekvenser vurderes at være under 4 mio. kr. årligt, hvorfor de ikke kvantificeres nærmere.
Administrative konsekvenser for borgerne	Ingen	Ingen
Miljømæssige konsekvenser	Ingen	Ingen
Forholdet til EU-retten	Lovforslaget har til hensigt at bringe selskabsskattelovens regler i overensstemmelse med EU-retten ved at indføre adgang til, at selskaber m.v. kan fradrage endelige tab i datterselskaber og faste driftssteder i EU/EØS, Færøerne og Grønland samt vedrørende fast ejendom i udlandet, uanset et fravalg af international sambeskatning. I den henseende følger lovforslaget op på en dom fra EU-Domstolen (dom af 12. juni 2018 i sag C-650/16, Bevola og Jens W. Trock), hvorved det blev fastslået, at de gældende regler i visse tilfælde strider mod EU-retten. I øvrigt vurderes lovforslaget ikke at have EU-retlige aspekter.	
Er i strid med de fem principper for implementering af erhvervsrettet EU-regulering /Går videre end minimumskrav i EU-regulering (sæt X)	JA	NEJ X

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

Til § 1

Til nr. 1

Det foreslås, at selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, 1. pkt., ændres, således at henvisningen til stk. 6, der indeholder en undtagelse fra bestemmelsen, udgår. Efter stk. 6 medfører salgsvirksomhed, der udelukkende sker i form af fjernsalg gennem en repræsentant her i landet, ikke fast driftssted her i landet.

Der er tale om en konsekvensændring som følge af lovforslagets § 1, nr. 5, hvor fjernsalgsreglen i det gældende stk. 6 foreslås ophævet.

Til nr. 2

Det foreslås, at selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, 6. pkt., ophæves.

Der er tale om en konsekvensændring, idet bestemmelsen, der er en særregel vedrørende fast driftssted i forbindelse med bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde, foreslås flyttet til den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 2, stk. 2, 2. pkt., jf. lovforslagets § 1, nr. 3.

Til nr. 3

Det foreslås, at der indsættes nye bestemmelser i selskabsskattelovens § 2, stk. 2-5, der vil indebære, at udenlandske selskaber, foreninger m.v., der driver erhverv, efter de interne danske bestemmelser vil få fast driftssted her i landet, når der foreligger et fast driftssted her i landet i henhold til artikel 5 om fast driftssted i OECD's modeloverenskomst, således som denne bestemmelse er affattet i 2017-udgaven af modeloverenskomsten. Derudover foreslås der i selskabsskattelovens § 2, stk. 6, indsat en bestemmelse, der svarer til den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 2, stk. 7.

Efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, er udenlandske selskaber og foreninger m.v. begrænset skattepligtige, når de udøver et erhverv med fast driftssted her i landet. Når der foreligger fast driftssted her i landet, skal der opgøres en indkomst for det faste driftssted svarende til den indkomstopgørelse, som et selvstændigt foretagende ville skulle opgøre, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 2.

Bortset fra bestemmelserne i henholdsvis selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, 6. pkt., om bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde, der omtales nedenfor, og § 2, stk. 6, om fjernsalg, jf. nedenfor under lovforslagets § 1, nr. 5, indeholder lovgivningen ikke nogen nærmere definition af begrebet fast driftssted.

Hvad der forstås ved fast driftssted afgøres efter praksis i overensstemmelse med artikel 5 i OECD's modeloverenskomst og OECD-kommentarerne til fortolkning af denne artikel. Artikel 5 i modeloverenskomsten var, trods enkelte sproglige præciseringer i 1977-udgaven, indholdsmæssigt uændret i perioden mellem den første udgave af overenskomsten fra 1963 og indtil 2017-udgaven, hvor bestemmelsen i artikel 5 på visse punkter blev indholdsmæssigt ændret.

De foreslåede bestemmelser, der udtrykkeligt vil regulere, hvad der forstås ved fast driftssted, er derfor i væsentligt omfang udtryk for en kodificering af gældende ret, men vil dog på visse punkter indebære en materiel ændring af retstilstanden. Der redegøres nedenfor i bemærkningerne til de enkelte bestemmelser nærmere for, i hvilket omfang de er udtryk for en kodificering af gældende ret eller en ændring af retstilstanden.

Det foreslås i *stk. 2, 1. pkt.*, at fast driftssted efter selskabsskattelovens stk. 1, litra a, foreligger, når selskabet, foreningen m.v. udøver erhverv gennem et fast forretningssted her i landet.

Den foreslåede bestemmelse er i overensstemmelse med det udgangspunkt for fastlæggelsen af, hvorvidt der foreligger fast driftssted, der fremgår af artikel 5, stk. 1, i OECD's modeloverenskomst. Artikel 5, stk. 1, er uændret videreført i 2017-udgaven af modeloverenskomsten, og den foreslåede bestemmelse er derfor udtryk for en kodificering af gældende ret.

Det bemærkes, at artikel 5, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst indeholder en opregning af faste forretningssteder, der navnlig kan udgøre et fast driftssted, hvorfra virksomheden udøves. Denne opregning omfatter et sted, hvorfra et foretagende ledes, en filial, et kontor, en fabrik, et værksted, og en mine, en olie- eller gaskilde, et stenbrud eller ethvert andet sted, hvor naturforekomster udvindes. Eksemplerne er ikke udtømmende, og det er under alle omstændigheder en betingelse, at de almindelige betingelser for eksistensen af et fast driftssted som følge af fast forretningssted er opfyldt. Den omstændighed, at den foreslåede bestemmelse ikke indeholder en tilsvarende opregning, er således ikke udtryk for nogen indholdsmæssig forskel i forhold til modeloverenskomstens bestemmelser.

Fast driftssted her i landet i medfør af den foreslåede bestemmelse forudsætter, at der er et forretningssted her i landet, som virksomheden råder over.

Udtrykket forretningssted omfatter alle lokaler, indretninger eller installationer, som selskabet, foreningen m.v. benytter til at udøve erhvervsaktiviteten. Det er uden betydning, om det pågældende selskab m.v. er ejer af forretningsstedet eller råder over det på andet grundlag, f.eks. en lejeaftale. Det er ikke et krav, at der i det hele taget skal være et lokale eller en anden synlig indretning, idet et forretningssted f.eks. kan bestå i, at virksomheden blot faktisk råder over et areal, der benyttes til udøvelsen af virksomheden. Det kan derfor foreligge et forretningssted i bestemmelsens forstand, selv hvis virksomhedens råden er ulovlig.

Det kan undertiden give anledning til tvivl, om virksomheden råder over et forretningssted i tilfælde, hvor virksomhedens medarbejdere i forbindelse med arbejdets udførelse hyppigt befinder sig på et bestemt sted, som virksomheden hverken ejer eller har en aftalebestemt råderet over. Der vil efter kommentarerne til artikel 5 i OECD's modeloverenskomst (punkt 12-19) i sådanne tilfælde skulle foretages en samlet konkret bedømmelse, hvori det indgår, hvor længe og hvor hyppigt virksomheden er til stede på den pågældende lokalitet, samt hvilke aktiviteter der udøves på stedet.

I dansk praksis har denne problemstilling navnlig været rejst i relation til medarbejderes hjemmekontorer. Hvornår sådanne hjemmekontorer udgør et fast driftssted for virksomheden, er nærmere behandlet i punkt 18 og 19 i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst, hvor det anføres, at der ikke blot skal lægges vægt på, om medarbejderens brug af hjemmekontoret er af varig og regelmæssig karakter, men også på om det af de konkrete omstændigheder fremgår, at det er nødvendigt, at medarbejderen arbejder hjemme. Det kan f.eks. være tilfældet, fordi virksomheden ikke har stillet et kontor til rådighed for den pågældende, selv om medarbejderen har brug for et kontor for at kunne varetage sine arbejdsfunktioner.

Det er desuden et krav, at det forretningssted, som virksomheden råder over, er fast.

Heri ligger, at det ikke er tilstrækkeligt til at statuere fast driftssted her i landet, at en udenlandsk virksomhed løbende udøver erhverv her i landet, idet der skal være en forbindelse mellem den udøvede virksomhed og en geografisk bestemt lokalitet.

Når en virksomhed er af en sådan karakter, at virksomheden flytter mellem nærliggende lokaliteter, foreligger der normalt et fast forretningssted, såfremt det område, inden for hvilket aktiviteten flyttes rundt el.lign., kan karakteriseres som en kommerciel og geografisk enhed. Det gælder f.eks. for en mine eller et vejarbejde. Tilsvarende vil et såkaldt kontorhotel kunne anses for at være et fast forretningssted for en virksomhed, der regelmæssigt lejer kontorer i det pågældende kontorhotel, selv om det ikke er det samme kontor, som virksomheden råder over, hver gang den udøver sin virksomhed i Danmark.

Det ligger endvidere i kravet om, at forretningsstedet skal være fast, at det skal have en vis varighed for at kunne udgøre et fast driftssted. I praksis statueres fast driftssted normalt ikke, hvis aktiviteten varer mindre end 6 måneder, jf. punkt 28 i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst. Kortvarige afbrydelser, f.eks. afbrydelser som følge af vejrliget, medregnes ikke, når den periode, hvor forretningsstedet har været benyttet til virksomhedsudøvelsen, skal fastlægges.

Selv om aktiviteter med en varighed på under 6 måneder som udgangspunkt ikke vil medføre fast driftssted, er der ikke nogen fast nedre grænse for perioden. Der kan således foreligge fast driftssted, selv om forretningsstedet kun har eksisteret i kort tid, når virksomheden som følge af sin art udelukkende udøves i det land, hvor dette forretningssted befinder sig jf. punkt 30 i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst. Som eksempel herpå kan nævnes, at der vil kunne opstå fast driftssted her i landet, såfremt et udenlandsk selskab her i landet udøver en særlig aktivitet i forbindelse med en tidsbegrænset begivenhed her i landet, og det ikke indgår i selskabets sædvanlige erhvervmæssige virksomhed at udøve denne form for aktivitet.

Hvor benyttelsen af forretningsstedet er kortvarig og herefter afbrydes i en længerevarende periode, kan der endvidere foreligge et fast forretningssted, hvis virksomhedens benyttelse af forretningsstedet er af tilbagevendende karakter. Det vil f.eks. være tilfældet med hensyn til virksomhed, der udøves i bestemte måneder hvert år. I sådanne tilfælde skal hver tidsperiode ses i sammenhæng med det antal gange, forretningsstedet anvendes til udøvelse af virksomheden, jf. punkt 29 i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst.

Det er et krav, at selskabet, foreningen m.v. udøver sin erhvervmæssige virksomhed gennem dette faste forretningssted. Der henvises i øvrigt til bemærkningerne nedenfor til det foreslåede stk. 3 vedrørende faste forretningssteder, der udelukkende anvendes til aktiviteter, der er af forberedende og hjælpende karakter.

Der vil foreligge et fast driftssted straks fra det tidspunkt, hvor selskabet, foreningen m.v. er begyndt at udøve sin virksomhed gennem det faste forretningssted. Det betyder, at den fase, hvor selve det faste forretningssted etableres, ikke skal medregnes, hvis etableringsaktiviteterne klart kan adskilles fra de aktiviteter, der indgår i udøvelsen af virksomheden gennem det faste forretningssted. Det vil f.eks. kunne være tilfældet, hvor der inden virksomhedens egentlige opstart her i landet skal etableres et hovedsæde, hvorfra virksomheden skal udøves. Den fase, hvor det faste forretningssted er taget i brug, men endnu kun bruges til at forberede den egentlige aktivitet, skal derimod medregnes.

Det faste driftssted ophører med at eksistere, når det faste forretningssted er afviklet, eller når foretagendet ophører med at udøve sin erhvervsaktivitet gennem det pågældende forretningssted.

Det foreslås i *stk. 2, 2. pkt.*, at bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde udgør et fast driftssted fra første dag.

Den foreslåede bestemmelse er identisk med den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, 6. pkt., der foreslås flyttet af hensyn til systematikken i de foreslåede bestemmelser. Reglen fraviger det krav til forretningsstedets varighed, som normalt er en betingelse for, at der foreligger et fast forretningssted, der kan udgøre et fast driftssted.

Bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde omfatter ikke blot opførelse af bygninger, men også f.eks. anlæg af veje, broer eller kanaler, udlægning af rørledninger, udgravning og opmudring.

Artikel 5, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst indeholder også en særregel for denne form for forretningssteder, idet bestemmelsen fastsætter, at en byggeplads eller et anlægs- eller monteringsarbejde kun udgør et fast driftssted, hvis arbejdet varer mere end 12 måneder. Hvor den foreslåede bestemmelse indebærer, at det normale mindstekrav til et fast forretningssteds varighed ikke skal være opfyldt, er varighedskravet efter bestemmelsen i modeloverenskomsten derimod forlænget. Samtidig indeholder en del af de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Danmark har indgået, bestemmelser, der reducerer modeloverenskomstens 12 månedersperiode til 6 måneder eller en endnu kortere periode.

Udenlandske virksomheder, der efter den foreslåede bestemmelse får fast driftssted her i landet fra første dag som følge af et bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde, vil kunne påberåbe sig den eventuelle dobbeltbeskatningsoverenskomst, der er indgået mellem Danmark og den stat, hvor virksomheden er hjemmehørende. Det betyder i praksis, at den foreslåede særregel om bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde kun får betydning i de tilfælde, hvor den udenlandske virksomhed er hjemmehørende i et land, som Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med.

Bestemmelsen har imidlertid ikke som primært formål at sikre, at der udløses beskatning her i landet af udenlandske virksomheder, der udfører ganske kortvarige bygge-, anlægs- eller monteringsarbejder her i landet. Bestemmelsen skal derimod ses i sammenhæng med reglerne i kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, og § 44, litra b, der indebærer, at fysiske personer er begrænset skattepligtige af alle former for lønindkomst fra virksomhed her i landet, når arbejdsgiveren enten har hjemting her i landet eller er skattepligtig af erhvervsaktivitet med fast driftssted her.

Da et bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde efter den foreslåede bestemmelse udgør et fast driftssted fra første dag, vil de lønmodtagere, der arbejder på byggepladsen m.v., derfor også være begrænset skattepligtige af lønindkomsten fra første dag. Dette vil være tilfældet, uanset om den begrænsede skattepligt ikke kan håndhæves over for arbejdsgiveren i medfør af bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Det foreslås i *stk. 3*, at et fast forretningssted uanset den foreslåede bestemmelse i *stk. 2* ikke udgør et fast driftssted her i landet, når det faste forretningssted anvendes eller opretholdes udelukkende med henblik på udøvelse af virksom-

hed af forberedende eller hjælpende karakter. Det foreslås endvidere som en undtagelse hertil, at der foreligger et fast driftssted, hvis de funktioner, som udøves på det faste forretningssted, indgår blandt flere gensidigt supplerende funktioner i en samlet udøvelse af erhvervsvirksomhed, der ikke er af forberedende eller hjælpende karakter, og som selskabet, foreningen m.v. eller fysiske eller juridiske personer, hvormed selskabet, foreningen m.v. har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, udøver gennem faste forretningssteder her i landet.

Efter gældende ret, hvor fast driftsstedsbegrebet fastlægges i overensstemmelse med artikel 5 i OECD's modeloverenskomst, som denne var udformet før 2017-udgaven, foreligger der i overensstemmelse med den daværende udformning af modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4, ikke fast driftssted her i landet, når et fast forretningssted anvendes eller opretholdes udelukkende med henblik på udøvelse af virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter.

Der er tale om en undtagelse til udgangspunktet om, at der foreligger fast driftssted, når virksomheder udøver erhverv gennem et fast forretningssted her i landet.

I visse tilfælde vil et fast forretningssted efter artikel 5, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst som udformet før 2017-udgaven altid skulle anses for udelukkende anvendt med henblik på udøvelse af virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter. Det drejer sig om tilfælde, hvor virksomheden (1) anvender indretninger udelukkende med henblik på oplagring, udstilling eller udlevering af varer tilhørende virksomheden, (2) opretholder et varelager tilhørende virksomheden udelukkende med henblik på oplagring, udstilling eller udlevering eller med henblik på forarbejdning hos en anden virksomhed, eller (3) opretholder et fast forretningssted udelukkende med henblik på at foretage indkøb af varer eller indsamle oplysninger for foretagendet.

Der vil i de særligt opregnede tilfælde ikke være behov for at foretage nogen konkret vurdering af, om det pågældende faste forretningssted faktisk anvendes eller opretholdes udelukkende med henblik på udøvelse af virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter.

Når bortses fra de særligt opregnede tilfælde vil der derimod i hvert enkelt tilfælde skulle foretages en konkret vurdering af, om de funktioner, der udøves på et fast forretningssted, kan anses for at være af udelukkende forberedende eller hjælpende karakter.

Det karakteristiske for et fast forretningssted, hvor der udøves funktioner af udelukkende forberedende eller hjælpende karakter, er, at der på den pågældende lokalitet udøves funktioner med en så fjern forbindelse til virksomhedens centrale indtægtskabende aktiviteter, at der vanskeligt kan allokere en del af virksomhedens profit til det faste forretningssted.

Aktiviteter, der indgår som en væsentlig og essentiel del i den samlede virksomhed, kan ikke anses for udelukkende at være af forberedende eller hjælpende karakter. Aktiviteter, der involverer en væsentlig del af virksomhedens personel

eller aktiver, vil i almindelighed heller ikke kunne anses for at være af forberedende eller hjælpende karakter.

Hvor en virksomhed har flere faste forretningssteder i Danmark, hvorfra der udøves aktiviteter, skal det som udgangspunkt vurderes selvstændigt for hvert enkelt forretningssted, om det udgør et fast driftssted. Virksomheden vil dog ikke kunne foretage en kunstig opdeling af sine aktiviteter og vil derfor skulle anses for at have fast driftssted her i landet, såfremt der fra flere faste forretningssteder udøves aktiviteter, der indgår som led i en sammenhængende virksomhedsudøvelse, der samlet set ikke kan anses for af udelukkende forberedende eller hjælpende karakter.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at der i intern dansk ret sker implementering af dels de ændringer af artikel 5, stk. 4, der er gennemført i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst, dels den samtidigt tilføjede bestemmelse i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4.1.

De pågældende ændringer i OECD's modeloverenskomst hviler på anbefalingerne i OECD-rapporten om det 7. handlingspunkt i BEPS-projektet og har overordnet til hensigt at hindre, at reglen om faste forretningssteder, hvor der udøves funktioner af udelukkende forberedende eller hjælpende karakter, udnyttes til kunstigt at undgå etableringen af et fast driftssted.

Den foreslåede bestemmelse vil ændre retstilstanden på to punkter.

For det første er ordlyden af artikel 5, stk. 4, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst ændret, således at det nu i alle tilfælde – og altså også i de i bestemmelsen specifikt opregnede eksempler på faste forretningssteder – er en fælles betingelse, at der gennem det pågældende faste forretningssted udøves funktioner af udelukkende forberedende eller hjælpende karakter.

Konsekvensen af denne ændring kan f.eks. illustreres med et fast forretningssted i form af installationer, der anvendes udelukkende med henblik på oplagring og udlevering af virksomhedens egne varer. Efter den tidligere affattelse af artikel 5, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst anses et sådant fast forretningssted altid for anvendt til funktioner af udelukkende forberedende eller hjælpende karakter. Efter ændringen vil der derimod skulle foretages en konkret vurdering af, om de udøvede funktioner i forhold til den af virksomheden udøvede økonomiske aktivitet kan anses for udelukkende at være af forberedende eller hjælpende karakter. I punkt 62 i kommentarerne til den nye affattelse af artikel 5, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst nævnes som et tilfælde, hvor de beskrevne funktioner ikke kan anses for at være af udelukkende forberedende eller hjælpende karakter, en virksomhed, der sælger varer over internettet og opretholder et meget stort varehus, der anvendes til opbevaring af virksomhedens varer med henblik på udlevering til kunderne i det pågældende land.

Efter ordlyden af den foreslåede bestemmelses 1. pkt. vil det i overensstemmelse hermed i hvert enkelt tilfælde konkret skulle vurderes, om et fast forretningssted anvendes el-

ler opretholdes udelukkende med henblik på udøvelse af virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter.

Det bemærkes, at der i artikel 5, stk. 4, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst fortsat opregnes en række eksempler på faste forretningssteder, der kan anses for anvendt eller opretholdt til udøvelse af funktioner, der udelukkende er af forberedende eller hjælpende karakter. Da disse eksempler ikke er udtømmende, og da der under alle omstændigheder vil skulle foretages en konkret vurdering af funktionernes karakter, jf. punkt 61-76 i kommentarerne til artikel 5, stk. 4, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst, er disse eksempler ikke medtaget i den foreslåede bestemmelse, men dette er altså ikke udtryk for en indholdsmæssig forskel i forhold til modeloverenskomsten.

Det andet punkt, hvorpå den foreslåede bestemmelse vil indebære en ændring af retstillingen, består i den værnsregel, der fremgår af den foreslåede bestemmelses 2. pkt. Denne bestemmelse svarer indholdsmæssigt til den nye bestemmelse i artikel 5, stk. 4.1, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst, den såkaldte anti-fragmenteringsregel, og vil skulle fortolkes i overensstemmelse med OECD's kommentarer til denne bestemmelse.

Den foreslåede bestemmelse vil skulle hindre, at den i forslaget til stk. 3, 1. pkt., indeholdte undtagelse om faste forretningssteder, hvorigennem der udelukkende udøves aktiviteter af forberedende eller hjælpende karakter, udnyttes til at undgå fast driftssted her i landet ved, at sammenhængende aktiviteter kunstigt opsplittes mellem flere nært forbundne virksomheder.

Efter den foreslåede værnsregel vil et fast forretningssted under visse omstændigheder udgøre et fast driftssted her i landet for udenlandske selskaber, foreninger m.v., selv om de gennem det faste forretningssted udøver funktioner, der isoleret set udelukkende er af forberedende eller hjælpende karakter. Dette vil være tilfældet, når disse funktioner indgår blandt flere gensidigt supplerende (komplementære) funktioner i en samlet udøvelse af erhvervsvirksomhed, der ikke er af udelukkende forberedende eller hjælpende karakter, og som vedkommende selskab eller forening selv eller hermed nært forbundne fysiske eller juridiske personer udøver gennem faste forretningssteder her i landet.

Efter den foreslåede bestemmelse vil det være afgørende for, om der foreligger nært forbundne fysiske og juridiske personer, om disse personer har en sådan tilknytning til hinanden, at de i relation til ligningslovens § 2 anses for interesseforbundne. Det omfatter f.eks. tilfælde, hvor en fysisk person har bestemmende indflydelse over et selskab, eller hvor to selskaber er ejet af samme fysiske eller juridiske person. Dette er i overensstemmelse med den definition af begrebet "nært forbundne" fysiske eller juridiske personer, der fremgår af artikel 5, stk. 8, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst.

Bestemmelsen vil finde anvendelse på de tilfælde, hvor der allerede efter gældende ret skal foretages en samlet bedømmelse af aktiviteterne i flere faste forretningssteder, dvs. tilfælde hvor et udenlandsk selskab m.v. fra flere faste for-

retningssteder udøver aktiviteter, der indgår som led i en sammenhængende virksomhedsudøvelse, der samlet set ikke kan anses for af udelukkende forberedende eller hjælpende karakter.

Udvidelsen i forhold til gældende ret vil bestå i, at den foreslåede bestemmelse også vil omfatte tilfælde, hvor der sker en kunstig opsplittning af aktiviteter mellem flere selvstændige skattesubjekter, der er nært forbundne.

For en udenlandsk virksomhed, der udøver aktiviteter af (isoleret set) udelukkende forberedende eller hjælpende karakter gennem et fast forretningssted her i landet, vil det faste forretningssted efter forslaget i visse situationer udgøre et fast driftssted her i landet. Det vil være tilfældet, når aktiviteterne på det faste forretningssted set i sammenhæng med nært forbundne virksomheders aktiviteter på faste forretningssteder her i landet må anses for en samlet udøvelse af erhvervsvirksomhed, der ikke blot er af forberedende eller hjælpende karakter.

Den vurdering, som efter forslaget vil skulle foretages af, om der er tale om en samlet udøvelse af erhvervsvirksomhed, der ikke blot er af forberedende eller hjælpende karakter, vil skulle foretages under inddragelse af alle aktiviteter, som det udenlandske selskab og nært forbundne virksomheder udøver gennem et eller flere faste forretningssteder her i landet. Det vil således også omfatte aktiviteter, som en nært forbundet virksomhed, der er fuldt skattepligtig her til landet, udøver gennem et fast forretningssted her i landet.

Der foreslås i *stk. 4*, at udenlandske selskaber, foreninger m.v. har fast driftssted her i landet efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, når en fysisk eller juridisk person her i landet handler på vegne af den udenlandske virksomhed og i forbindelse hermed sædvanligvis indgår aftaler eller sædvanligvis spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt indgås uden væsentligt at blive ændret af virksomheden. Det foreslås endvidere, at det er en betingelse, at den virksomhed, som repræsentanten udøver her i landet på vegne af selskabet, foreningen m.v., ikke udelukkende er af forberedende eller hjælpende karakter som omhandlet i forslaget til selskabsskattelovens § 2, stk. 3. Endelig foreslås det, at det er en betingelse for, at der foreligger fast driftssted efter den foreslåede bestemmelse, at de aftaler, der indgås som udslag af agentens aktiviteter, enten indgås i virksomhedens navn, vedrører overdragelse af ejendomsret eller brugsret til formuegoder, som virksomheden ejer eller har brugsret til, eller vedrører levering af tjenesteydelser fra virksomheden.

Den foreslåede bestemmelse skal ses i sammenhæng med det nedenfor omtalte forslag til stk. 5, idet de to bestemmelser samlet vil regulere, i hvilket omfang den såkaldte agentregel medfører fast driftssted her i landet. De to foreslåede bestemmelser vil samlet medføre, at selskabsskattelovens regler om fast driftssted svarer til den udformning af agentreglen, der fremgår af artikel 5, stk. 5 og 6, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst.

Efter gældende ret, hvor fast driftsstedsbegrebet fastlægges i overensstemmelse med artikel 5 i OECD's modelover-

enskomst, som denne var udformet før 2017-udgaven, vil der kunne foreligge fast driftssted efter den udformning af agentreglen, der fremgår af den tidligere udformning af bestemmelserne i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 5 og 6.

Det indebærer, at der foreligger fast driftssted her i landet, såfremt virksomheden har en herværende repræsentant ("agent"), der har og rent faktisk jævnligt bruger en fuldmagt fra virksomheden til at indgå aftaler i virksomhedens navn, og agenten ved udnyttelsen af denne fuldmagt udøver aktiviteter her i landet, der ikke blot er af forberedende eller hjælpende karakter.

Det har ingen betydning, hvilken stillingsbetegnelse repræsentanten har. Den sædvanlige betegnelse i dansk ret er agenter, men repræsentanten kan også være benævnt mægler, fuldmægtig m.v. Det afgørende er, om virksomheden har givet vedkommende en fuldmagt til at indgå aftaler, og om denne fuldmagt faktisk også jævnligt udnyttes. Enkeltstående aftaleindgåelser efter fuldmagt vil altså ikke være tilstrækkeligt til, at repræsentantens aktiviteter her i landet kan medføre fast driftssted for virksomheden.

Agentens virksomhed vil dog ikke kunne medføre fast driftssted her i landet, hvis agenten er en uafhængig repræsentant, der handler inden for rammerne af sin sædvanlige forretningsvirksomhed. Om denne undtagelse til agentreglen henvises til bemærkningerne nedenfor til den foreslåede bestemmelse i stk. 5.

Den foreslåede bestemmelse er i overensstemmelse med artikel 5, stk. 5, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst og vil indebære, at agentreglen i videre omfang end efter gældende ret kan medføre fast driftssted. Bestemmelsen vil skulle fortolkes i overensstemmelse med OECD's kommentarer til modeloverenskomsten.

Det vil efter forslaget ikke længere være en betingelse for anvendelsen af agentreglen, at repræsentanten her i landet handler i virksomhedens navn. Netop denne betingelse har ifølge OECD-rapporten om det 7. handlingspunkt i BEPS-projektet givet virksomhederne mulighed for kunstigt at undgå fast driftssted ved, at den repræsentant, der handler på virksomhedens vegne, handler som kommissionær, dvs. i eget navn. Kommissionsforhold vil derimod være omfattet af den foreslåede regel.

Efter den foreslåede bestemmelses 1. pkt. vil det fremover være afgørende for, om agentreglen kan medføre fast driftssted for virksomheden, om agenten handler på virksomhedens vegne i forhold til tredjemand. Virksomheden vil efter forslaget også kunne få fast driftssted her i landet som følge af agentens aktiviteter her, selv om den pågældende tredjemand slet ikke er bekendt med, at agenten handler på virksomhedens vegne.

Hvorvidt agenten spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler på virksomhedens vegne, vil bero på en konkret vurdering af, hvad der er den forretningsmæssige realitet. Det vil således ikke i sig selv være afgørende, om virksomheden og agenten f.eks. har indgået en aftale, der fastlægger agentens rolle, og hvad indholdet af en sådan aftale i givet fald er.

Forslaget vil endvidere indebære, at agentreglen vil kunne medføre fast driftssted for virksomheden her i landet, selv om repræsentanten ikke har fuldmagt til at indgå aftaler på virksomhedens vegne, når agenten spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt indgås uden væsentligt at blive ændret af virksomheden.

Der ligger i kravet om, at agenten enten "sædvanligvis" skal udnytte en fuldmagt til at indgå aftaler på virksomhedens vegne eller spille en afgørende rolle ved indgåelse af aftaler, der "rutinemæssigt" indgås uden at blive væsentligt ændret af virksomheden, at det ikke medfører fast driftssted for virksomheden, at en herværende agent f.eks. blot enkelte gange indgår aftaler på virksomhedens vegne. Der vil således skulle være tale om aktiviteter af en vis tilbagevendende karakter.

Efter den foreslåede bestemmelses 2. pkt., er det en betingelse for, at agentens aktiviteter her i landet vil kunne medføre fast driftssted for virksomheden, at der ikke udelukkende er tale om virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter som omhandlet i den foreslåede bestemmelse i stk. 3.

Det følger af henvisningen til den foreslåede bestemmelse i stk. 3, at agentens virksomhed efter den foreslåede bestemmelse i visse tilfælde vil kunne medføre fast driftssted her i landet, selv om agentens aktiviteter isoleret set udelukkende er af forberedende eller hjælpende karakter. Det vil være tilfældet, hvis agentens aktiviteter set i sammenhæng med virksomhedens og nært forbundne virksomheders aktiviteter på faste forretningssteder her i landet må anses for en samlet udøvelse af erhvervsvirksomhed, der ikke blot er af forberedende eller hjælpende karakter. Der henvises herom til bemærkningerne ovenfor til den foreslåede bestemmelse i stk. 3, 2. pkt.

Det bemærkes, at den foreslåede bestemmelse i 2. pkt. er ændret i forhold til den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 2, stk. 4, 2. pkt., der indgik i L 48 (folketingsåret 2019/20). Det skyldes, at det efter den i L 48 foreslåede bestemmelse var en betingelse, at agentens aktiviteter blev udøvet fra et fast forretningssted her i landet. En sådan betingelse vil dog ikke være i overensstemmelse med OECD's anbefalinger, jf. pkt. 83 i 2017-udgaven af kommentarerne til artikel 5 i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst.

Der opstilles endelig i overensstemmelse med artikel 5, stk. 5, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst i forslagens 3. pkt. den betingelse, at de aftaler, der indgås i forbindelse med agentens aktiviteter for virksomheden, enten skal være indgået i virksomhedens navn, vedrøre overdragelse af ejendomsret eller brugsret til formuegoder, som virksomheden ejer eller har brugsret til, eller vedrøre levering af tjenesteydelser fra virksomheden. Det følger af bestemmelsen, at det ikke vil være afgørende for agentreglens anvendelse, om aftaleparten vil være i stand til retligt at håndhæve de pågældende aftaler over for den udenlandske virksomhed, når blot aftalerne rent faktisk vil skulle opfyldes af den udenlandske virksomhed.

Det foreslås i *stk. 5*, at den i *stk. 4* foreslåede bestemmelse ikke skal finde anvendelse, når repræsentanten driver erhvervsvirksomhed her i landet som uafhængig repræsentant og handler for selskabet, foreningen m.v. inden for rammerne af denne erhvervsvirksomhed. Det foreslås endvidere, at en repræsentant ikke skal anses for en uafhængig repræsentant, hvis repræsentanten udelukkende eller næsten udelukkende handler på vegne af en eller flere fysiske eller juridiske personer, hvormed repræsentanten har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2.

Heller ikke efter gældende ret, hvor fast driftsstedsbegrebet fastlægges i overensstemmelse med artikel 5 i OECD's modeloverenskomst, som denne var udformet før 2017-udgaven, vil en repræsentants aktiviteter her i landet kunne medføre fast driftssted for en udenlandsk virksomhed, når repræsentanten driver virksomhed som uafhængig agent her i landet og ved udøvelsen af sine aktiviteter for virksomheden handler inden for rammerne af sin erhvervsvirksomhed, jf. den tidligere udformning af bestemmelsen i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 6.

Afgørende for, om en agent må anses for afhængig eller uafhængig, er, hvilke forpligtelser agenten har i forhold til den udenlandske virksomhed. Der skal foretages en konkret, samlet afvejning af, om agenten her i landet i relation til de funktioner, der varetages på virksomhedens vegne, må anses for at være juridisk eller økonomisk afhængig af virksomheden.

Der kan ikke peges på et enkelt element, der i sig selv er udslagsgivende ved denne samlede afvejning, men navnlig de kriterier, der beskrives i det følgende, bør ifølge kommentarerne til OECD's modeloverenskomst inddrages.

Omfanget af hvervgiverens instruktion og kontrol med agentens udførelse af opgaverne vil være en væsentlig indikator for, hvorvidt agenten kan anses for uafhængig i forhold til den udenlandske virksomhed. Har virksomheden detaljerede instruktionsbeføjelser i forhold til agenten, eller udøver virksomheden detaljeret kontrol med agentens konkrete udøvelse af opgaverne, kan agenten ikke anses for uafhængig fra hvervgiveren.

Det bemærkes, at en hvervgiver også i forhold til uafhængige samarbejdspartnere typisk vil give instrukser om opgavernes udførelse og føre en løbende kontrol med, at opgaverne udføres på tilfredsstillende vis. Det er imidlertid kendetegnende for forholdet mellem en hvervgiver og en uafhængig agent, at denne form for instruktion og kontrol har en forholdsvis overordnet karakter, idet hvervgiveren i øvrigt forlader sig på agentens særlige evner m.v.

Det bør også inddrages, i hvilket omfang agenten er forpligtet til ikke blot løbende at informere hvervgiveren om opgavernes udførelse, men også at opnå hvervgiverens accept af den måde, hvorpå opgavevaretagelsen er tilrettelagt.

Det er desuden et væsentligt kriterium, hvem der bærer driftsherrisikoen i forhold til de funktioner, der udøves af agenten.

Endeligt bør også antallet af hvervgivere inddrages. Har agenten kun en enkelt eller ganske få hvervgivere, taler det for at anse agenten for en afhængig agent.

Reglen om, at der ikke vil kunne etableres fast driftssted efter agentreglen, hvis repræsentanten her i landet er en uafhængig agent, gælder kun, hvis den uafhængige agent ved udførelsen af opgaverne for den udenlandske virksomhed handler inden for rammerne af sin sædvanlige forretningsvirksomhed. En agent, der driver en selvstændig virksomhed her i landet med et større antal hvervgivere, vil ikke kunne anses for uafhængig, i det omfang agentens konkrete aktiviteter på hvervgiverens vegne ikke har naturlig sammenhæng med de aktiviteter, som den pågældende agent sædvanligvis udøver som led i sin selvstændige virksomhed.

Den foreslåede bestemmelse er i overensstemmelse med 2017-udgaven af artikel 5, stk. 6, i OECD's modeloverenskomst.

Bestemmelsens *1. pkt.* vil indebære, at gældende ret som udgangspunkt videreføres.

Det foreslås i *2. pkt.* som en ny undtagelse til reglen om uafhængige agenter, at agenter, der udelukkende eller næsten udelukkende handler på vegne af en eller flere virksomheder, hvormed agenten er nært forbundet, ikke kan anses for at være en uafhængig agent. Denne undtagelse er indføjet i 2017-udgaven af artikel 5, stk. 6, jf. stk. 8, i OECD's modeloverenskomst og har til hensigt at udgøre et værn mod, at en kunstig opsplnitning af aktiviteter mellem nært forbundne virksomheder skal kunne udnyttes til at undgå fast driftssted.

Efter den foreslåede bestemmelse vil det være afgørende for, om der foreligger nært forbundne fysiske og juridiske personer, om disse personer har en sådan tilknytning til hinanden, at de i relation til ligningslovens § 2 anses for interesseforbundne. Det omfatter f.eks. tilfælde, hvor en fysisk person har bestemmende indflydelse over et selskab, eller hvor to selskaber er ejet af samme fysiske eller juridiske person. Dette er i overensstemmelse med den definition af begrebet "nært forbundne" fysiske eller juridiske personer, der fremgår af artikel 5, stk. 8, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst.

Der vil efter den foreslåede bestemmelse ikke gælde en fast grænse for, hvornår en agent vil skulle anses for at handle udelukkende eller næsten udelukkende på vegne af nært forbundne virksomheder. Hvornår dette er tilfældet, vil således skulle afgøres efter en konkret vurdering, hvor bestemmelsens formål skal tages i betragtning. I punkt 112 i OECD's kommentarer til bestemmelsen i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 6, nævnes det dog som eksempel, at en salgsagent vil skulle anses for næsten udelukkende at handle på nært forbundne virksomheders vegne, når sådanne virksomheder tegner sig for over 90 pct. af de salgsaftaler, som agenten indgår.

Det foreslås i *stk. 6*, at aktiviteter i form af investeringer i aktier og i form af erhvervelse af fordringer, gæld og finansielle kontrakter omfattet af kursgevinstloven kun anses for udøvelse af erhverv i relation til fast driftsstedsbestemmel-

sen, når aktiviteterne udgør næringsvirksomhed. Dette vil dog ikke skulle gælde, hvis en fysisk eller juridisk person, hvormed selskabet har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, udøver erhvervsvirksomhed i Danmark, og de i 1. pkt. nævnte aktiviteter i form af investeringer i aktier og i form af erhvervelse af fordringer m.v. omfattet af kursgevinstloven indgår som et integreret led heri.

Den foreslåede bestemmelse er identisk med den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 2, stk. 7, der foreslås flyttet af hensyn til systematikken i de foreslåede bestemmelser. Den gældende bestemmelse i § 2, stk. 7, blev indsat ved lov nr. 725 af 8. juni 2018.

Til nr. 4

Det foreslås, at henvisningen til stk. 1-4 i selskabsskattelovens § 2, stk. 5, der som konsekvens af lovforslagets § 1, nr. 1-3 og 5, vil blive stk. 10, ændres, således at der i stedet henvises til stk. 1-9.

Bestemmelsen i det gældende § 2, stk. 5, fastslår, at bestemmelserne i § 2, stk. 1-4, også finder anvendelse på selskaber m.v. hjemmehørende i Grønland eller på Færøerne. De bestemmelser, der herved henvises til, er bestemmelsen om, hvilke indtægter der er omfattet af den begrænsede skattepligt (stk. 1), bestemmelsen om indkomstopgørelsen i faste driftssteder (stk. 2), bestemmelsen indeholdende visse særlige regler om begrænset skattepligtig indkomst i form af indkomst fra fast ejendom, arbejdsvederlag, konsulentonorarer, renter, udbytter og royalties (stk. 3), samt endelig bestemmelsen om hæftelse for herværende repræsentanter for de begrænset skattepligtige selskaber m.v. (stk. 4).

Forslaget er en konsekvensændring som følge af lovforslagets § 1, nr. 1-3 og 5. Ved disse bestemmelser foreslås de nugældende bestemmelser i stk. 2-4 flyttet til stk. 7-9, og der foreslås indsat nye bestemmelser om fast driftssted i stk. 2-6, der også vil skulle gælde for selskaber m.v. hjemmehørende i Grønland eller på Færøerne.

Til nr. 5

Det foreslås, at selskabsskattelovens § 2, stk. 6 og 7, ophæves.

Den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 2, stk. 6, fastsætter, at selskaber, foreninger m.v. ikke får fast driftssted her i landet, såfremt de udelukkende udøver salgsvirksomhed i form af fjernsalg gennem en repræsentant med fuldmagt til at binde selskabet, foreningen m.v., når repræsentanten ikke er ansat som lønmodtager i selskabet, foreningen m.v. Efter bestemmelsen forstås ved fjernsalg repræsentantens ordremodtagelse fra danske eller udenlandske kunder via telefon, telex, telefax, post, EDI (Electronic Data Interchange) el.lign. Det er en betingelse, at hverken fuldmagtsgiveren eller et hermed koncernforbundet selskab m.v., jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, eller en person eller en hermed nærtstående, der kontrollerer fuldmagtsgiveren eller et koncernforbundet selskab, jf. ligningslovens § 16 H, stk. 6, 3.-5. pkt., eller en fond eller trust stiftet af et af disse selskaber, personer eller nærtstående i Danmark udøver er-

hversvirksomhed, der står i forbindelse med repræsentantens salg.

Ud over den passive ordremodtagelse kan repræsentanten udføre mindre opgaver for den udenlandske virksomhed, f.eks. indpakning, opmagasinering, forsendelse, fakturering, reparation og produktion, uden at dette medfører fast driftssted for den udenlandske virksomhed. Repræsentanten kan også fungere som fiskal repræsentant i relation til momslovgivningen. Hvis repræsentanten også udfører andre former for salgsvirksomhed for virksomheden, herunder opsøgende kundekontakt og generel markedsføring og rådgivning, finder reglen derimod ikke anvendelse.

Undtagelsen om, at reglen ikke finder anvendelse, hvis selskabet, foreningen m.v. eller hermed forbundne selskaber, personer m.v. udøver nogen form for erhvervsmæssig virksomhed i Danmark, der står i forbindelse med repræsentantens salg, har til hensigt at modvirke en kunstig opsplitning af salgsaktiviteterne. Fjernsalgsreglen finder i medfør af denne undtagelse ikke anvendelse, hvis de pågældende fysiske eller juridiske personer f.eks. har aktivt opererende sælgere og rådgivere i Danmark eller udfører reparationer eller serviceydelser i Danmark efter selve salget.

Forslaget om at ophæve den særlige fjernsalgsregel i selskabsskattelovens § 2, stk. 6, har sammenhæng med lovforslagets § 1, nr. 3, hvorved det foreslås, at selskabsskattelovens regler om fast driftssted generelt udformes på en sådan måde, at reglerne er i overensstemmelse med den definition af fast driftssted, der følger af artikel 5 i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst.

Forslaget om at ophæve selskabsskattelovens § 2, stk. 7, er en konsekvensændring, idet bestemmelsen foreslås flyttet til den i lovforslagets § 1, nr. 3, foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 2, stk. 6.

Til nr. 6

Det foreslås, at henvisningen til stk. 1-4 i selskabsskattelovens § 2, stk. 8, der som konsekvens af lovforslagets § 1, nr. 1-5, vil blive stk. 11, ændres, således at der i stedet henvises til stk. 1-9.

Bestemmelsen i det gældende § 2, stk. 8, fastsætter, at stk. 1-4 ikke finder anvendelse på selskaber omfattet af § 2 C, der har hjemsted i udlandet, i Grønland eller på Færøerne. Selskabsskattelovens § 2 C vedrører særlige tilfælde, hvor enheder, der som udgangspunkt ikke er selvstændige skatteobjekter efter dansk ret, omkvalificeres og behandles som selvstændige skatteobjekter. I disse tilfælde giver det ikke mening at anvende reglerne om begrænset skattepligtige på de pågældende enheder.

Henvisningerne i det gældende § 2, stk. 8, er til bestemmelsen om, hvilke indtægter der er omfattet af den begrænsede skattepligt (stk. 1), bestemmelsen om indkomstopgørelsen i faste driftssteder (stk. 2), bestemmelsen indeholdende visse særlige regler om begrænset skattepligtig indkomst i form af indkomst fra fast ejendom, arbejdsvederlag, konsulentonorarer, renter, udbytter og royalties (stk. 3), samt en-

delig bestemmelsen om hæftelse for herværende repræsentanter for de begrænset skattepligtige selskaber m.v. (stk. 4).

Forslaget er en konsekvensændring som følge af lovforslagets § 1, nr. 1-5. Ved disse bestemmelser foreslås de nugældende bestemmelser i stk. 2-4 flyttet til stk. 7-9, og der foreslås indsat nye bestemmelser om fast driftssted i stk. 2-6.

Til nr. 7

Efter selskabsskattelovens § 8, stk. 2, 1. pkt., kan indtægter og udgifter, som vedrører et fast driftssted eller en fast ejendom beliggende i udlandet, ikke medregnes ved indkomstopgørelsen for selskaber, foreninger m.v. (territorialbeskatning), idet dette dog efter bestemmelsen ikke gælder i den situation, hvor selskabet m.v. har valgt international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A.

Det foreslås at udvide den eksisterende henvisning til selskabsskattelovens § 31 A med en henvisning til den foreslåede nye bestemmelse i selskabsskattelovens § 31 E, jf. lovforslagets § 1, nr. 8. Den nye bestemmelse i selskabsskattelovens § 31 E vil således i lighed med bestemmelsen om international sambeskatning give mulighed for at medregne udgifter (underskud) ved indkomstopgørelsen, uanset reglen i selskabsskattelovens § 8, stk. 2, 1. pkt.

Til nr. 8

Det foreslås, at der indføres en ny bestemmelse i selskabsskatteloven i form af en ny § 31 E, der vil indebære, at danske selskaber m.v. vil kunne fradrage underskud i udenlandske datterselskaber, underskud i udenlandske faste driftssteder og underskud vedrørende udenlandske faste ejendomme, når underskuddene er endelige.

Efter selskabsskattelovens § 8, stk. 2, er danske selskaber m.v. ikke skattepligtige af indtægter fra udenlandske faste driftssteder og udenlandske faste ejendomme, og de har heller ikke fradrag for udgifter vedrørende sådanne faste driftssteder og faste ejendomme. Danske selskaber m.v. (danske koncerner) omfattet af reglerne om obligatorisk national sambeskatning kan dog efter selskabsskattelovens § 31 A vælge, at reglerne om obligatorisk national sambeskatning tillige skal gælde alle koncernforbundne udenlandske selskaber og foreninger m.v., herunder alle faste driftssteder og faste ejendomme beliggende i udlandet. Ved valg af international sambeskatning vil indtægter og udgifter vedrørende udenlandske faste driftssteder og udenlandske faste ejendomme indgå i indkomstopgørelsen for den danske koncern.

Det foreslås i § 31 E, stk. 1, at selskaber og foreninger m.v. omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1-2 b, 2 d-2 j, 3 a-5 og 5 b, der ikke er omfattet af international sambeskatning efter § 31 A, ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan medregne underskud i direkte ejede datterselskaber, der er skattemæssigt hjemmehørende i lande, der er medlem af EU/EØS, på Færøerne eller i Grønland, underskud i faste driftssteder i lande, der er medlem af EU/EØS, på Færøerne eller i Grønland, og underskud vedrørende fast ejendom i udlandet. Endvidere foreslås det, at de pågældende selskaber og foreninger m.v. ved opgørelsen af den skattepligtige ind-

komst kan medregne underskud i indirekte ejede datterselskaber, der er hjemmehørende i lande, der er medlem af EU/EØS, på Færøerne eller i Grønland, hvis alle de mellemliggende selskaber er skattemæssigt hjemmehørende i det samme land, som det indirekte ejede datterselskab. Det foreslås, at det er en betingelse for medregning af underskuddet ved indkomstopgørelsen, at underskuddet er endeligt, idet det følger af forslaget til § 31 E, stk. 3, hvornår et underskud kan anses for at være endeligt. I forhold til underskud i datterselskaber foreslås det endvidere, at der kun skal kunne medregnes underskud, som kunne have været fradraget efter reglerne i § 31 A, hvis der havde været valgt international sambeskatning. Derudover foreslås det i forhold til underskud i faste driftssteder og underskud vedrørende fast ejendom, at der ved en medregning af sådanne underskud skal tages hensyn til de begrænsninger i fradragsretten for og anvendelse af sådanne tab, som efter den danske skattelovgivnings almindelige regler gælder inden for en eventuel sambeskatning. Endelig foreslås, at opgørelsen af det fradragsberettigede beløb vil skulle ske efter danske regler.

Den foreslåede regel i *stk. 1, 1. og 2. pkt.*, betyder, at bestemmelsen som udgangspunkt vil omfatte de selskaber og foreninger m.v., der er omfattet af reglerne i selskabsskattelovens § 31 om obligatorisk national sambeskatning. Der er dog set bort fra udenlandske selskabers faste driftssteder i Danmark og udenlandske selskabers faste ejendomme i Danmark, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a og b, da disse ikke er relevante i forhold til den foreslåede bestemmelse.

Bestemmelsen vil omfatte de situationer, hvor der ikke er valgt international sambeskatning. Bestemmelsen vil således betyde, at der kan opnås fradrag for et underskud, uden at det er nødvendigt at inddrage alle de datterselskaber, faste driftssteder og faste ejendomme, som det danske selskab m.v. eller den danske koncern måtte have i udlandet, under en dansk beskatning. Ved underskud forstås det akkumulerede underskud på det tidspunkt, hvor kravet om, at underskuddet skal være endeligt, er opfyldt.

Adgang til fradrag vil for det første omfatte underskud i direkte ejede datterselskaber. Et direkte ejet datterselskab er et selskab, som uden mellemliggende selskaber m.v. ejes direkte af et dansk selskab.

Adgangen til fradrag vil for det andet omfatte underskud i indirekte ejede datterselskaber, hvor alle de mellemliggende selskaber er hjemmehørende i det samme land, som det indirekte ejede datterselskab. Ved et indirekte ejet datterselskab forstås et selskab, som via mellemliggende selskaber er ejet af et dansk selskab, f.eks. et datterdatterselskab.

Adgang til fradrag vil for det tredje omfatte underskud i et fast driftssted. Ved et fast driftssted forstås et fast forretningssted, hvorigennem der helt eller delvist udøves en erhvervsvirksomhed. Hvad der nærmere forstås ved et fast driftssted afgøres efter praksis i overensstemmelse med artikel 5 i OECD's modeloverenskomst og OECD-kommentarerne til fortolkning til denne artikel. Der kan i øvrigt om begrebet fast driftssted henvises til afsnit 2.1 i de almindelige bemærkninger.

Adgang til fradrag omfatter for det fjerde underskud vedrørende fast ejendom. Hermed forstås eventuelle akkumulerede tab fra den faste ejendoms drift samt eventuelle fradragsberettigede tab, der konstateres ved afståelse af den faste ejendom.

For så vidt angår datterselskaber og faste driftssteder vil der efter forslaget alene være adgang til fradrag, hvis datterselskabet er hjemmehørende henholdsvis det faste driftssted er beliggende på Færøerne eller i Grønland eller i et land, der er medlem af EU eller EØS. Bestemmelsen om adgang til fradrag for underskud foreslås indført for at sikre, at de danske regler på området er i overensstemmelse med EU-retten. For så vidt angår datterselskaber og faste driftssteder vedrører dette den frie etableringsret, hvilket indebærer, at det er tilstrækkeligt for en overholdelse af EU-retten at inddrage de datterselskaber, der måtte være hjemmehørende i andre EU/EØS-lande, og faste driftssteder, der måtte være beliggende i andre EU/EØS-lande.

For så vidt angår fast ejendom i udlandet, vil der efter forslaget være adgang til fradrag, uanset i hvilket land den faste ejendom er beliggende. Reguleringen i forhold til fast ejendom vedrører reglerne om kapitalens fri bevægelighed. Dette indebærer, at også fast ejendom beliggende i lande, der hverken er medlem af EU eller EØS, skal være omfattet for at sikre en overholdelse af EU-retten.

Afgrænsningen mellem reglen om fast driftssted og reglen om fast ejendom følger den tilsvarende afgrænsning i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a og b. Det vil sige, at i den situation, hvor en fast ejendom er en del af et fast driftssted, vil adgangen til fradrag for underskud skulle behandles efter reglerne for udenlandske faste driftssteder og ikke efter den i geografisk henseende bredere regel om faste ejendomme.

Adgangen til fradrag for alle de nævnte former for underskud er efter den foreslåede regel i *stk. 1, 3. pkt.*, betinget af, at underskuddet er endeligt. Det vil efter forslaget skulle afgøres efter forslaget til bestemmelsen i § 31 E, stk. 3, hvornår et underskud er endeligt.

For så vidt angår underskud i både direkte og indirekte ejede datterselskaber er det efter den foreslåede regel i *stk. 1, 4. pkt.*, en betingelse, at underskuddet i datterselskabet kunne have været anvendt, hvis der havde været valgt international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A.

Det følger heraf, at det vil være en betingelse, at underskuddet er opstået, mens det udenlandske datterselskab er koncernforbundet med det danske selskab og dermed, at underskud i udenlandske datterselskaber for indkomstopperioder forud for det tidspunkt, hvor selskaberne bliver koncernforbundne, ikke kan fradrages, jf. selskabsskattelovens § 31 A, stk. 2.

Koncernforbundne selskaber og foreninger m.v. er defineret i selskabsskattelovens § 31 C. Ved koncernforbundne selskaber og foreninger m.v. forstås selskaber og foreninger m.v., der på noget tidspunkt i løbet af indkomståret tilhører samme koncern. Et selskab, en fond, en trust eller en forening m.v. (moderselskabet) udgør sammen med et eller flere

datterselskaber en koncern. Et selskab kan kun have ét direkte moderselskab. Moderselskabet er det selskab, som faktisk udøver den bestemmende indflydelse over selskabets økonomiske og driftsmæssige beslutninger. Et moderselskab har bestemmende indflydelse i et datterselskab, når moderselskabet direkte eller indirekte ejer mere end halvdelen af stemmerettighederne i datterselskabet. Hvis et selskab ejer mere end 50 pct. af stemmerettighederne i et selskab, men det klart kan påvises, at ejerforholdet ikke udgør bestemmende indflydelse, vil der ikke være tale om et moderselskab. Det udslagsgivende for, om der foreligger et koncernforhold, er stemmerettighederne og ikke kapitalandelene. Hvis en virksomhed f.eks. ejer 75 pct. af kapitalandelene, men kun 5 pct. af stemmerettighederne, er der ikke bestemmende indflydelse, og ejerforholdet udgør ikke en koncernforbindelse.

Hvis koncernforbindelsen afbrydes mellem datterselskabet og det danske selskab m.v., vil underskud i det udenlandske datterselskab heller ikke kunne fremføres til modregning i det danske selskab i senere indkomstår. Hvis koncernforbindelsen på et senere tidspunkt genopstår, og det danske selskab igen bliver sambeskattet med et udenlandsk datterselskab, som det danske selskab tidligere har været sambeskattet med, vil det kun være underskud fra den seneste sambeskatningsperiode, som kan fradrages i det danske selskab.

Betingelsen om, at underskuddet kun vil kunne fradrages, hvis det kunne have været anvendt, såfremt der havde været valgt international beskatning, betyder endvidere, at et uudnyttet underskud i et likvideret datterselskab, ikke vil kunne fradrages ved det danske moderselskabs indkomstopgørelse. Efter reglerne om sambeskatning kan et underskud i et dansk datterselskab, der likvideres, således ikke overføres til moderselskabet. Har det likviderede danske datterselskab et underskud i likvidationsåret, vil dette indgå i sambeskatningen for likvidationsåret, ligesom eventuelle fremførte underskud fra tidligere år kan anvendes i likvidationsåret efter de almindelige regler om underskudsudnyttelse. Uudnyttede underskud i det likviderede datterselskab vil imidlertid herefter bortfalde – se SAU alm. del 2005-06, bilag 74.

Det følger af den foreslåede regel i *stk. 1, 5. pkt.*, at adgangen til at medregne underskud i faste driftssteder og underskud vedrørende faste ejendomme ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst er undergivet et forbehold. Det foreslås således, at i det omfang de almindelige skatteregler indeholder begrænsninger i fradragsretten for tab og muligheden for at anvende sådanne tab inden for en eventuel sambeskatning, så finder begrænsninger af denne karakter tilsvarende anvendelse i forhold til det danske selskabs adgang til at medregne disse underskud ved indkomstopgørelsen.

Den foreslåede regel omfatter f.eks. den situation, hvor det efter den danske skattelovgivnings almindelige regler følger, at et tab alene kan fradrages i tilsvarende gevinster og dermed ikke som sådan kan fradrages ved indkomstopgørelsen. Efter ejendomsavancebeskatningslovens § 6 kan tab ved afståelse af fast ejendom således kun fradrages i gevinster ved afståelse af fast ejendom. Som et andet eksempel på en regulering, der vil være omfattet af begrænsningen efter

det foreslåede stk. 1, 5. pkt., kan nævnes kursgevinstlovens regler om finansielle kontrakter. For selskaber m.v. indeholder kursgevinstlovens §§ 31 og 31 A således en begrænsning i forhold til adgangen til at fradrage tab på aktiebaserede kontrakter.

Når den foreslåede regel i stk. 1, 5. pkt., alene omfatter underskud i faste driftssteder og underskud vedrørende fast ejendom, beror det på, at samme resultat i forhold til datterselskaber allerede opnås i medfør af den foreslåede regel i stk. 1, 4. pkt.

Opgørelsen af det fradragsberettigede endelige underskud vil efter den foreslåede regel i *stk. 1, 6. pkt.*, skulle ske efter danske regler. Heri ligger, at der ved opgørelsen af underskuddet kun vil kunne indgå beløb, der har en sådan karakter, at der efter de danske skatteregler er fradragsret herfor.

Det foreslås i § 31 E, *stk. 2*, at foreninger m.v. omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 5 a og 6, og fonde omfattet af fondsbeskatningsloven ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan medregne underskud i faste driftssteder i lande, der er medlem af EU/EØS, på Færøerne eller i Grønland, og underskud vedrørende fast ejendom i udlandet. Det foreslås, at det er en betingelse for medregning af underskuddet ved indkomstopgørelsen, at underskuddet er endeligt, samt at opgørelsen af det fradragsberettigede beløb skal ske efter danske regler, jf. den foreslåede bestemmelse henvisning til de foreslåede bestemmelser i § 31 E, stk. 1, 3. og 6. pkt.

De foreninger og fonde m.v., der omfattes af den foreslåede bestemmelse, er ikke omfattet af reglerne i selskabsskattelovens § 31 om obligatorisk national sambeskatning, men de kan ved indkomstopgørelsen fratække underskud vedrørende fast ejendom i Danmark og underskud ved erhvervs-mæssig virksomhed i Danmark. Der foreslås en særskilt bestemmelse for disse foreninger og fonde m.v., idet de er karakteriseret ved, at de i modsætning til de selskaber, foreninger m.v., der omfattes af det foreslåede § 31 E, stk. 1, slet ikke har mulighed for at vælge international sambeskatning.

Det foreslåede § 31 E, *stk. 3*, indeholder regler for, hvornår et underskud kan anses for at være endeligt.

Fastlæggelsen af, om et underskud er endeligt, skal efter den foreslåede regel i *stk. 3, 1. pkt.*, ske på grundlag af de regler m.v., der gælder i det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende, eller hvor det faste driftssted henholdsvis den faste ejendom er beliggende.

Det følger af den foreslåede regel i *stk. 3, 2. pkt.*, at et underskud anses for endeligt, i det omfang det danske selskab m.v. kan godtgøre, at det hverken i tidligere indkomstår, det pågældende år eller i senere indkomstår har været eller vil være muligt at anvende underskuddet efter de regler, der gælder i det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende, eller hvor det faste driftssted henholdsvis den faste ejendom er beliggende. Vurderingen vil skulle foretages på grundlag af de forhold, der gør sig gældende ved udløbet af det indkomstår, hvori et danske selskab m.v. vil skulle anvende det pågældende underskud.

Hvor et datterselskab eller et faste driftssted fortsat oppebærer eller har udsigt til at oppebære indtægter, vil et underskud ikke kunne anses for endeligt. Dette gælder, uanset om der måtte være tale om indtægter af en helt minimal størrelsesorden.

Det forhold, at datterselskabet eller det faste driftssted ikke længere oppebærer indtægter, vil dog ikke i sig selv indebære, at et underskud kan anses for endeligt. Hvis der f.eks. efter skattereglerne i det pågældende land er mulighed for, at en tredjepart kan udnytte eller ville have kunnet udnytte underskuddet i et datterselskab, vil datterselskabets underskud således ikke kunne anses for endeligt.

Dette indebærer, at der efter den foreslåede regel ikke vil foreligge et endeligt underskud, hvis det er muligt at sælge aktierne i datterselskabet inklusiv underskuddet, således at underskuddet potentielt kan anvendes efter ejerskiftet. Det følger af EU-Domstolens praksis, at det ikke er afgørende, om denne mulighed faktisk er blevet udnyttet.

Likvidation af et datterselskab og nedlukning af et fast driftssted er begivenheder, som kan indebære, at et eventuelt underskud i datterselskabet henholdsvis det faste driftssted ikke længere vil kunne anvendes. Efter de danske skatteregler vil et sådant udnyttet underskud bortfalde uden mulighed for at kunne genopstå og anvendes senere. Dette er imidlertid ikke situationen i alle lande. Der er lande, som har regler, hvorefter et underskud i et likvideret selskab eller et lukket fast driftssted kan anvendes af f.eks. et nyetableret fast driftssted, hvis dette etableres inden for et nærmere angivet tidsrum efter afviklingen. I så fald vil et underskud først kunne anses for endeligt, når den pågældende tidsperiode er udløbet. Det vil i den sammenhæng være en forudsætning, at der foreligger et klart regelsæt eller en entydig praksis. Østre Landsret har således i dom af 16. juni 2020 (SKM2020. 299. ØLR), fastslået, at forudsætningen om mulig genopståen og senere anvendelse af underskuddet ikke kunne anses for opfyldt i en situation, hvor de finske skattemyndigheder udtalte, at der teoretisk set og formentligt kunne være taget hensyn til et underskud i et nedlukket fast driftssted, hvis der på ny blev etableret et nyt fast driftssted i Finland, men at man dog ikke i praksis havde set fortilfælde herfor. De anførte betragtninger kan også være relevante i den situation, hvor der foreligger salg af en fast ejendom.

Der foreslås i *stk. 3, 3. pkt.*, den modifikation til udgangspunktet efter det foreslåede 1. pkt. i stk. 3, at et underskud ikke kan være endeligt, når det er anvendt eller vil kunne anvendes i et andet land end det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende eller hvor det faste driftssted eller den faste ejendom er beliggende.

Den foreslåede regel vil kunne være relevant, i forhold til situationer, der falder ind under hybrid mismatch reglerne i selskabsskattelovens §§ 8 C-D, dvs. situationer, hvor det danske selskab m.v. ikke har fradrag, fordi det vil føre til dobbelt fradrag.

Reglen vil f.eks. skulle omfatte den situation, hvor det amerikanske moderselskab i en koncern, der yderligere består af et dansk datterselskab med et udenlandsk datterselskab,

der er hjemmehørende i andet EU-land, anvender de amerikanske check the box regler i forhold til det danske datterselskab og det udenlandske datterdatterselskab med den virkning, at disse selskaber anses for transparente efter amerikanske regler. Underskud i datterdatterselskabet vil dermed kunne fradrages hos det amerikanske moderselskab. I den situation skal det danske datterselskab ikke tillige kunne fradrage underskud i dets udenlandske datterselskab (det amerikanske moderselskabs datterdatterselskab), idet det i så fald vil medføre, at samme underskud kan fradrages to gange.

Reglen vil eksempelvis også kunne være relevant i en situation, hvor der har været en mellemliggende flytning af ledelsens sæde.

Eksempel:

Et dansk moderselskab har et dobbelt domicileret udenlandsk datterselskab med løbende underskud. Datterselskabet har ledelsens sæde i EU-medlemsland A og er indregistreret i EU-medlemsland B. I EU-medlemsland A har det udenlandske datterselskab et datterselskab (det danske moderselskabs datterdatterselskab), som det er sambeskattet med. Dette datterdatterselskab anvender ved indkomstopgørelsen i EU-medlemsstat A de løbende underskud i det udenlandske datterselskab. Efter en årrække flyttes ledelsens sæde for det udenlandske datterselskab til EU-medlemsland B, således at det både har ledelsens sæde og er indregistreret i EU-medlemsland B. Herefter likvideres det udenlandske datterselskab. Underskuddet har ikke været anvendt i EU-medlemsland B, hvor datterselskabet er hjemmehørende på likvidationstidspunktet.

Med den foreslåede regel i stk. 3, 3. pkt., vil det blive sikret, at underskuddet i eksemplet ikke kan overføres til fradrag i det danske moderselskab. Det vil dermed blive sikret, at der ikke kan opnås fradrag for det samme underskud to gange, først i EU-medlemsland A og dernæst i Danmark.

Der foreslås i *stk. 3, 4. pkt.*, den yderligere modifikation til udgangspunktet, at et underskud ikke kan være endeligt i de tilfælde, hvor underskuddet kunne have været anvendt i tidligere indkomstår, det pågældende indkomstår eller i senere indkomstår, hvis reglerne om adgang til fradrag for underskud i det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende, eller hvor det faste driftssted henholdsvis den faste ejendom er beliggende, havde været identiske med de danske regler. Med denne regel tages højde for, at Danmark efter den praksis, der foreligger fra EU-Domstolen, ikke er forpligtet til at tage hensyn til negative virkninger af særegenheder ved lovgivningen i det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende, eller hvor det faste driftssted henholdsvis den faste ejendom er beliggende. Danmark skal således ikke ved at indrømme fradrag for et underskud afhjælpe den situation, at det er valgt at etablere et datterselskab eller et fast driftssted eller købe en fast ejendom i et land med regler, der afskærer fradrag for det givne tab.

Danmark har regler om obligatorisk national sambeskatning, jf. selskabsskattelovens § 31. Reglerne omfatter koncernforbundne selskaber og faste driftssteder. Fast ejendom

sidestilles med faste driftssteder. Sambeskatning indebærer, at koncernindkomsten opgøres under ét, dog således at selskaberne m.v. skal opgøre et selvstændigt beregningsgrundlag efter de almindelige skatteregler for selskaber m.v. med de undtagelser, der gælder for sambeskattede selskaber. Den fulde indkomst fra et datterselskab indgår i sambeskatningsindkomsten uanset selskabets ejerandel af datterselskabet. Sambeskatningsindkomsten opgøres efter, at der i hvert enkelt selskab m.v. er modregnet fremførselsberettiget underskud fra tidligere indkomstperioder. Tidligere års underskud anvendes først, idet fradraget herfor i overskudsgivende selskaber foretages forholdsmæssigt.

Et underskud vil således aldrig kunne anses for endeligt i den situation, hvor det kunne have været udnyttet, såfremt datterselskabet, det faste driftssted eller den faste ejendom havde indgået i en dansk obligatorisk sambeskatning.

Efter de danske regler er der ingen tidsbegrænsning i forhold til adgangen til at fremføre uudnyttede underskud til modregning i senere indkomstår. Andre lande kan have regler, hvorefter underskud ikke kan fremføres, eller hvorefter underskud kun kan fremføres inden for en tidsbegrænset periode. Hvis årsagen til, at et datterselskab eller et fast driftssted ikke kan anvende et underskud, beror på sådanne regler om begrænsning i adgangen til underskudsfradrag, vil et underskud aldrig kunne anses for endeligt.

Købes en fast ejendom beliggende i et land, som har regler om, at der ikke er fradrag, hvor ejendomme af den pågældende type sælges med tab, vil et sådant tab tilsvarende aldrig kunne anses for endeligt.

Efter det foreslåede § 31 E, *stk. 4*, vil de danske selskaber, foreninger og fonde m.v., der vil medregne underskud fra et udenlandsk datterselskab, et udenlandsk fast driftssted eller en udenlandsk fast ejendom, skulle indsende oplysninger til Skatteforvaltningen til godtgørelse af, at underskuddet er endeligt, og for så vidt angår underskud i et udenlandsk datterselskab, at underskuddet har en sådan karakter, at det kunne have været fradraget efter reglerne i selskabsskattelovens § 31 A, hvis der havde været valgt international sambeskatning. Endvidere skal der indsendes oplysninger til godtgørelse af, at underskuddet er opgjort efter danske regler. Skatteforvaltningen vil kunne afvise underskudsfradraget, hvis de fornødne oplysninger ikke indsendes.

Efter det foreslåede § 31 E, *stk. 5*, kan Skatteforvaltningen fastsætte regler om de nærmere krav til de oplysninger, som det danske selskab, forening og fond m.v. skal indsende, jf. forslaget til § 31 E, *stk. 4*.

Det vil bl.a. kunne være relevant at stille krav om dokumentation for underskuddets størrelse, dokumentation for at underskuddet er opgjort efter danske regler og dokumentation for, at erhvervsaktiviteten er definitivt ophørt, og at alle de indtægtsgenererende aktiver er solgt eller på anden vis bortskaffet. I tilknytning til sidstnævnte vil det kunne være relevant at stille krav om dokumentation for, at hverken det danske selskab, det udenlandske datterselskab eller en tredjepart efter reglerne i datterselskabets hjemland har mulighed for at anvende underskuddet, heller ikke hvis aktiviteten

måtte blive genoptaget. Hvor der er tale om en fast ejendom, der er solgt, vil det kunne være relevant at stille krav om dokumentation for ejerskiftet.

Til yderligere underbygning af, at der foreligger et endeligt underskud, vil det kunne være relevant at stille krav om udarbejdelse af en redegørelse for hvert af de følgende punkter:

- Tidspunkt for etablering og for ophør af aktivitet og beskrivelse af aktiviteten.
- Ejerforhold og koncernforbindelse år for år, fra underskud/tab opstod og frem til tidspunktet for medregning, herunder med angivelse af koncernstruktur i udlandet.
- En beskrivelse af indkomstopgørelsesreglerne i det relevante udland, år for år, herunder gældende underskudsregler og eventuelle tidsbegrænsninger, samt disse reglers samspil med sambeskatningsregler eller lignende regler for underskudsudligning.
- En opgørelse over det akkumulerede underskud - opgjort år for år - efter udenlandske skatteregler, herunder udenlandske sambeskatningsregler m.v., hvilket kan være relevant med henblik på påvisning af, at alle underskudsudligningsmuligheder er udtømt i udlandet.
- En tilsvarende dansk indkomstopgørelse for den udenlandske enhed.

Endvidere vil det kunne være relevant, at der stilles krav til, hvordan oplysningerne skal indsendes, herunder på hvilket sprog. Det er hensigten, at der stilles krav om, at dokumentationen enten skal være affattet på dansk, norsk, svensk, engelsk, tysk eller fransk. Det er endvidere hensigten at fastsætte regler, hvorefter Skatteforvaltningen kan kræve regnskaber oversat til dansk.

Til § 2

Til nr. 1

Det foreslås, at kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 4, 1. pkt., ændres, således at henvisningen til stk. 10, der indeholder en undtagelse fra bestemmelsen, udgår. Efter stk. 10 medfører salgsvirksomhed, der udelukkende sker i form af fjernsalg gennem en repræsentant her i landet, ikke fast driftssted her i landet.

Der er tale om en konsekvensændring som følge af lovforslagets § 2, nr. 4, hvor fjernsalgsreglen i det gældende stk. 10 foreslås ophævet.

Til nr. 2

Det foreslås, at kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 4, 8. pkt., ophæves.

Efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 4, er udenlandske personer skattepligtige til Danmark af indkomst ved udøvelse af erhverv med fast driftssted. Det er i stk. 1, nr. 4, 8. pkt., fastsat, at bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde anses for at udgøre et fast driftssted fra første dag.

Der er tale om en konsekvensændring, idet bestemmelsen, der er en særregel vedrørende fast driftssted i forbindelse med bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde, foreslås flyttet

til den foreslåede bestemmelse i kildeskattelovens § 2, stk. 3, 2. pkt., jf. lovforslagets § 2, nr. 4.

Til nr. 3

Det foreslås, at henvisningen til stk. 8 i kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 7, 1. pkt., ændres, således at der i stedet henvises til stk. 13.

Efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 7, er udenlandske personer skattepligtige til Danmark af indkomst i form af vederlag fra en virksomhed som rådgiver, konsulent eller anden lignende medhjælp for virksomheden. Skattepligten omfatter dog kun personer, der tidligere har været undergivet fuld skattepligt til Danmark i kraft af, at de har haft bopæl i Danmark. Forbeholdet fremgår af kildeskattelovens § 2, stk. 8.

Forslaget er en konsekvensændring som følge af lovforslagets § 2, nr. 4. Ved denne bestemmelse foreslås de nu gældende bestemmelser i stk. 3-9 flyttet til stk. 8-14.

Til nr. 4

Det foreslås, at der indsættes nye bestemmelser i kildeskattelovens § 2, stk. 3-6, der vil indebære, at fysiske personer, der driver erhverv og ikke er fuldt skattepligtige, efter de interne danske bestemmelser vil få fast driftssted her i landet, når der foreligger et fast driftssted her i landet i henhold til artikel 5 om fast driftssted i OECD's modeloverenskomst, således som denne bestemmelse er affattet i 2017-udgaven af modeloverenskomsten. Derudover foreslås der i kildeskattelovens § 2, stk. 7, indsat en bestemmelse, der i det væsentlige svarer til den gældende bestemmelse i kildeskattelovens § 2, stk. 11. De foreslåede bestemmelser vil også finde anvendelse for dødsboer, der behandles i udlandet.

Efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 4, er udenlandske fysiske personer eller dødsboer begrænset skattepligtige, når de udøver et erhverv med fast driftssted her i landet. Når der foreligger fast driftssted her i landet, skal der opgøres en indkomst for det faste driftssted svarende til den indkomstopgørelse, som et selvstændigt foretagende ville skulle opgøre, jf. kildeskattelovens § 2, stk. 3.

Bortset fra bestemmelserne i henholdsvis kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 4, 8. pkt., om bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde, der omtales nedenfor, og § 2, stk. 10, om fjernsalg, jf. nedenfor under lovforslagets § 2, nr. 5, indeholder lovgivningen ikke nogen nærmere definition af begrebet fast driftssted.

Hvad der forstås ved fast driftssted afgøres efter praksis i overensstemmelse med artikel 5 i OECD's modeloverenskomst og OECD-kommentarerne til denne artikel. Artikel 5 i modeloverenskomsten var, trods enkelte sproglige præciseringer i 1977-udgaven, indholdsmæssigt uændret i perioden mellem den første udgave af overenskomsten fra 1963 og indtil 2017-udgaven, hvor bestemmelsen i artikel 5 på visse punkter blev indholdsmæssigt ændret.

De foreslåede bestemmelser, der udtrykkeligt vil regulere, hvad der forstås ved fast driftssted, er derfor i væsentligt omfang udtryk for en kodificering af gældende ret, men vil

dog på visse punkter indebære en materiel ændring af retstilstanden. Der redegøres nedenfor i bemærkningerne til de enkelte bestemmelser nærmere for, i hvilket omfang de er udtryk for en kodificering af gældende ret eller en ændring af retstilstanden.

Det foreslås i *stk. 2, 1. pkt.*, at fast driftssted efter kilde-skattelovens stk. 1, nr. 4, foreligger, når personen eller dødsboet udøver erhverv gennem et fast forretningssted her i landet.

Den foreslåede bestemmelse er i overensstemmelse med det udgangspunkt for fastlæggelsen af, hvornår der foreligger fast driftssted, der fremgår af artikel 5, stk. 1, i OECD's modeloverenskomst. Artikel 5, stk. 1, er uændret videreført i 2017-udgaven af modeloverenskomsten, og den foreslåede bestemmelse er derfor udtryk for en kodificering af gældende ret.

Det bemærkes, at artikel 5, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst indeholder en opregning af faste forretningssteder, der navnlig kan udgøre et fast driftssted, hvorfra virksomheden udøves. Denne opregning omfatter et sted, hvorfra et foretagende ledes, en filial, et kontor, en fabrik, et værksted, en mine, en olie- eller gaskilde, et stenbrud eller ethvert andet sted, hvor naturforekomster udvindes. Eksemplerne er ikke udtømmende, og det er under alle omstændigheder en betingelse, at de almindelige betingelser for eksistensen af et fast driftssted som følge af fast forretningssted er opfyldt. Den omstændighed, at den foreslåede bestemmelse ikke indeholder en tilsvarende opregning, er således ikke udtryk for nogen indholdsmæssig forskel i forhold til modeloverenskomstens bestemmelser.

Fast driftssted her i landet i medfør af den foreslåede bestemmelse forudsætter, at der er et forretningssted her i landet, som virksomheden råder over.

Udtrykket forretningssted omfatter alle lokaler, indretninger eller installationer, som selskabet, foreningen m.v. benytter til at udøve erhvervsaktiviteten. Det er uden betydning, om det pågældende selskab m.v. er ejer af forretningsstedet eller råder over det på andet grundlag, f.eks. en lejeaftale. Det er ikke et krav, at der i det hele taget skal være et lokale eller en anden synlig indretning, idet et forretningssted f.eks. kan bestå i, at virksomheden blot faktisk råder over et areal, der benyttes til udøvelsen af virksomheden. Det kan derfor foreligge et forretningssted i bestemmelsens forstand, selv hvis virksomhedens råden er ulovlig.

Det kan undertiden give anledning til tvivl, om virksomheden råder over et forretningssted i tilfælde, hvor virksomhedens medarbejdere i forbindelse med arbejdets udførelse hyppigt befinder sig på et bestemt sted, som virksomheden hverken ejer eller har en aftalebestemt råderet over. Der vil efter kommentarerne til artikel 5 i OECD's modeloverenskomst (punkt 12-19) i sådanne tilfælde skulle foretages en samlet konkret bedømmelse, hvori det indgår, hvor længe og hvor hyppigt virksomheden er til stede på den pågældende lokalitet, samt hvilke aktiviteter der udøves på stedet.

I dansk praksis har denne problemstilling navnlig været rejst i relation til medarbejderes hjemmekontorer. Hvornår

sådanne hjemmekontorer udgør et fast driftssted for virksomheden, er nærmere behandlet i punkt 18 og 19 i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst, hvor det anføres, at der ikke blot skal lægges vægt på, om medarbejderens brug af hjemmekontoret er af varig og regelmæssig karakter, men også på om det af de konkrete omstændigheder fremgår, at det er nødvendigt, at medarbejderen arbejder hjemme. Det kan f.eks. være tilfældet, fordi virksomheden ikke har stillet et kontor til rådighed for den pågældende, selv om medarbejderen har brug for et kontor for at kunne varetage sine arbejdsfunktioner.

Det er desuden et krav, at det forretningssted, som virksomheden råder over, er fast.

Heri ligger, at det ikke er tilstrækkeligt til at statuere fast driftssted her i landet, at en udenlandsk virksomhed løbende udøver erhverv her i landet, idet der skal være en forbindelse mellem den udøvede virksomhed og en geografisk bestemt lokalitet.

Når en virksomhed er af en sådan karakter, at virksomheden flytter mellem nærtliggende lokaliteter, foreligger der normalt et fast forretningssted, såfremt det område, inden for hvilket aktiviteten flyttes rundt el.lign., kan karakteriseres som en kommerciel og geografisk enhed. Det gælder f.eks. for en mine eller et vejarbejde. Tilsvarende vil et såkaldt kontorhotel kunne anses for at være et fast forretningssted for en virksomhed, der regelmæssigt lejer kontorer i det pågældende kontorhotel, selv om det ikke er det samme kontor, som virksomheden råder over, hver gang den udøver sin virksomhed i Danmark.

Det ligger endvidere i kravet om, at forretningsstedet skal være fast, at det skal have en vis varighed for at kunne udgøre et fast driftssted. I praksis statueres fast driftssted normalt ikke, hvis aktiviteten varer mindre end 6 måneder, jf. punkt 28 i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst. Kortvarige afbrydelser, f.eks. afbrydelser som følge af vejrliget, medregnes ikke, når den periode, hvor forretningsstedet har været benyttet til virksomhedsudøvelsen, skal fastlægges.

Selv om aktiviteter med en varighed på under 6 måneder som udgangspunkt ikke vil medføre fast driftssted, er der ikke nogen fast nedre grænse for perioden. Der kan således foreligge fast driftssted, selv om forretningsstedet kun har eksisteret i kort tid, når virksomheden som følge af sin art udelukkende udøves i det land, hvor dette forretningssted befinder sig jf. punkt 30 i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst. Som eksempel herpå kan nævnes, at der vil kunne opstå fast driftssted her i landet, såfremt en udenlandsk fysisk person her i landet udøver en særlig aktivitet i forbindelse med en tidsbegrænset begivenhed her i landet, og det ikke indgår i personens sædvanlige erhvervsmæssige virksomhed at udøve denne form for aktivitet.

Hvor benyttelsen af forretningsstedet er kortvarig og herefter afbrydes i en længerevarende periode, kan der endvidere foreligge et fast forretningssted, hvis virksomhedens benyttelse af forretningsstedet er af tilbagevendende karakter. Det vil f.eks. være tilfældet med hensyn til virksomhed, der

udøves i bestemte måneder hvert år. I sådanne tilfælde skal hver tidsperiode ses i sammenhæng med det antal gange, forretningsstedet anvendes til udøvelse af virksomheden, jf. punkt 29 i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst.

Det er et krav, at den fysiske person udøver sin erhvervs-mæssige virksomhed gennem dette faste forretningssted. Der henvises i øvrigt til bemærkningerne nedenfor til det foreslåede stk. 4 vedrørende faste forretningssteder, der udelukkende anvendes til aktiviteter, der er af forberedende og hjælpende karakter.

Der vil foreligge et fast driftssted straks fra det tidspunkt, hvor personen er begyndt at udøve sin virksomhed gennem det faste forretningssted. Det betyder, at den fase, hvor selve det faste forretningssted etableres, ikke skal medregnes, hvis etableringsaktiviteterne klart kan adskilles fra de aktiviteter, der indgår i udøvelsen af virksomheden gennem det faste forretningssted. Det vil f.eks. kunne være tilfældet, hvor der inden virksomhedens egentlige opstart her i landet skal etableres et hovedsæde, hvorfra virksomheden skal udøves. Den fase, hvor det faste forretningssted er taget i brug, men endnu kun bruges til at forberede den egentlige aktivitet, skal derimod medregnes.

Det faste driftssted ophører med at eksistere, når det faste forretningssted er afviklet, eller når foretagendet ophører med at udøve sin erhvervsvirksomhed gennem det pågældende forretningssted.

Det foreslås i *stk. 3, 2. pkt.*, at bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde udgør et fast driftssted fra første dag.

Den foreslåede bestemmelse er identisk med den gældende bestemmelse i kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 4, 8. pkt., der foreslås flyttet af hensyn til systematikken i de foreslåede bestemmelser. Reglen fraviger det krav til forretningsstedets varighed, som normalt er en betingelse for, at der foreligger et fast forretningssted, der kan udgøre et fast driftssted.

Bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde omfatter ikke blot opførelse af bygninger, men også f.eks. anlæg af veje, broer eller kanaler, udlægning af rørledninger, udgravning og opmudring.

Artikel 5, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst indeholder også en særrregel for denne form for forretningssteder, idet bestemmelsen fastsætter, at en byggeplads eller et anlægs- eller monteringsarbejde kun udgør et fast driftssted, hvis arbejdet varer mere end 12 måneder. Hvor den foreslåede bestemmelse indebærer, at det normale mindstekrav til et fast forretningssteds varighed ikke skal være opfyldt, er varighedskravet efter bestemmelsen i modeloverenskomsten derimod forlænget. Samtidig indeholder en del af de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Danmark har indgået, bestemmelser, der reducerer modeloverenskomstens 12 månedersperiode til 6 måneder eller en endnu kortere periode.

Udenlandske virksomheder, der efter den foreslåede bestemmelse får fast driftssted her i landet fra første dag som følge af et bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde, vil kunne påberåbe sig den eventuelle dobbeltbeskatningsoverenskomst, der er indgået mellem Danmark og den stat, hvor

virksomheden er hjemmehørende. Det betyder i praksis, at den foreslåede særrregel om bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde kun får betydning i de tilfælde, hvor den udenlandske virksomhed er hjemmehørende i et land, som Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med.

Bestemmelsen har imidlertid ikke som primært formål at sikre, at der udløses beskatning her i landet af udenlandske virksomheder, der udfører ganske kortvarige bygge-, anlægs- eller monteringsarbejder her i landet. Bestemmelsen skal derimod ses i sammenhæng med reglerne i kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, og § 44, litra b, der indebærer, at fysiske personer er begrænset skattepligtige af alle former for lønindkomst fra virksomhed her i landet, når arbejdsgiveren enten har hjemting her i landet eller er skattepligtig af erhvervsvirksomhed med fast driftssted her.

Da et bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde efter den foreslåede bestemmelse udgør et fast driftssted fra første dag, vil de lønmodtagere, der arbejder på byggepladsen m.v., derfor også være begrænset skattepligtige af lønindkomsten fra første dag. Dette vil være tilfældet, uanset om den begrænsede skattepligt ikke kan håndhæves over for arbejdsgiveren i medfør af bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Det foreslås i *stk. 4*, at et fast forretningssted uanset den foreslåede bestemmelse i stk. 3 ikke udgør et fast driftssted her i landet, når det faste forretningssted anvendes eller opretholdes udelukkende med henblik på udøvelse af virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter. Det foreslås endvidere som en undtagelse hertil, at der foreligger et fast driftssted, hvis de funktioner, som udøves på det faste forretningssted, indgår blandt flere gensidigt supplerende funktioner i en samlet udøvelse af erhvervsvirksomhed, der ikke er af forberedende eller hjælpende karakter, og som personen eller dødsboet, disses nærtstående som omhandlet i ligningslovens § 2, stk. 2, 5. og 6. pkt., eller fysiske eller juridiske personer, hvormed personen eller dødsboet har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, udøver gennem faste forretningssteder her i landet.

Efter gældende ret, hvor fast driftsstedsbegrebet fastlægges i overensstemmelse med artikel 5 i OECD's modeloverenskomst, som denne var udformet før 2017-udgaven, foreligger der i overensstemmelse med den daværende udformning af modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4, ikke fast driftssted her i landet, når et fast forretningssted anvendes eller opretholdes udelukkende med henblik på udøvelse af virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter.

Der er tale om en undtagelse til udgangspunktet om, at der foreligger fast driftssted, når virksomheder udøver erhverv gennem et fast forretningssted her i landet.

I visse tilfælde vil et fast forretningssted efter artikel 5, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst som udformet før 2017-udgaven altid skulle anses for udelukkende anvendt med henblik på udøvelse af virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter. Det drejer sig om tilfælde, hvor virksomheden (1) anvender indretninger udelukkende med hen-

blik på oplagring, udstilling eller udlevering af varer tilhørende virksomheden, (2) opretholder et varelager tilhørende virksomheden udelukkende med henblik på oplagring, udstilling eller udlevering eller med henblik på forarbejdning hos en anden virksomhed, eller (3) opretholder et fast forretningssted udelukkende med henblik på at foretage indkøb af varer eller indsamle oplysninger for foretagendet.

Der vil i de særligt opregnede tilfælde ikke være behov for at foretage nogen konkret vurdering af, om det pågældende faste forretningssted faktisk anvendes eller opretholdes udelukkende med henblik på udøvelse af virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter.

Når bortses fra de særligt opregnede tilfælde vil der derimod i hvert enkelt tilfælde skulle foretages en konkret vurdering af, om de funktioner, der udøves på et fast forretningssted, kan anses for at være af udelukkende forberedende eller hjælpende karakter.

Det karakteristiske for et fast forretningssted, hvor der udøves funktioner af udelukkende forberedende eller hjælpende karakter, er, at der på den pågældende lokalitet udøves funktioner med en så fjern forbindelse til virksomhedens centrale indtægtskabende aktiviteter, at der vanskeligt kan allokere en del af virksomhedens profit til det faste forretningssted.

Aktiviteter, der indgår som en væsentlig og essentiel del i den samlede virksomhed, kan ikke anses for udelukkende at være af forberedende eller hjælpende karakter. Aktiviteter, der involverer en væsentlig del af virksomhedens personel eller aktiver, vil i almindelighed heller ikke kunne anses for at være af forberedende eller hjælpende karakter.

Hvor en virksomhed har flere faste forretningssteder i Danmark, hvorfra der udøves aktiviteter, skal det som udgangspunkt vurderes selvstændigt for hvert enkelt forretningssted, om det udgør et fast driftssted. Virksomheden vil dog ikke kunne foretage en kunstig opdeling af sine aktiviteter og vil derfor skulle anses for at have fast driftssted her i landet, såfremt der fra flere faste forretningssteder udøves aktiviteter, der indgår som led i en sammenhængende virksomhedsudøvelse, der samlet set ikke kan anses for af udelukkende forberedende eller hjælpende karakter.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at der i intern dansk ret sker implementering af dels de ændringer af artikel 5, stk. 4, der er gennemført i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst, dels den samtidigt tilføjede bestemmelse i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4.1.

De pågældende ændringer i OECD's modeloverenskomst hviler på anbefalingerne i OECD-rapporten om det 7. handlingspunkt i BEPS-projektet og har overordnet til hensigt at hindre, at reglen om faste forretningssteder, hvor der udøves funktioner af udelukkende forberedende eller hjælpende karakter, udnyttes til kunstigt at undgå etableringen af et fast driftssted.

Den foreslåede bestemmelse vil ændre retstilstanden på to punkter.

For det første er ordlyden af artikel 5, stk. 4, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst ændret, således at det

nu i alle tilfælde – og altså også i de i bestemmelsen specifikt opregnede eksempler på faste forretningssteder – er en fælles betingelse, at der gennem det pågældende faste forretningssted udøves funktioner af udelukkende forberedende eller hjælpende karakter.

Konsekvensen af denne ændring kan f.eks. illustreres med et fast forretningssted i form af installationer, der anvendes udelukkende med henblik på oplagring og udlevering af virksomhedens egne varer. Efter den tidligere affattelse af artikel 5, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst anses et sådant fast forretningssted altid for anvendt til funktioner af udelukkende forberedende eller hjælpende karakter. Efter ændringen vil der derimod skulle foretages en konkret vurdering af, om de udøvede funktioner i forhold til den af virksomheden udøvede økonomiske aktivitet kan anses for udelukkende at være af forberedende eller hjælpende karakter. I punkt 62 i kommentarerne til den nye affattelse af artikel 5, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst nævnes som et tilfælde, hvor de beskrevne funktioner ikke kan anses for at være af udelukkende forberedende eller hjælpende karakter, en virksomhed, der sælger varer over internettet og opretholder et meget stort varehus, der anvendes til opbevaring af virksomhedens varer med henblik på udlevering til kunderne i det pågældende land.

Efter ordlyden af den foreslåede bestemmelses 1. pkt. vil det i overensstemmelse hermed i hvert enkelt tilfælde konkret skulle vurderes, om et fast forretningssted anvendes eller opretholdes udelukkende med henblik på udøvelse af virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter.

Det bemærkes, at der i artikel 5, stk. 4, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst fortsat opregnes en række eksempler på faste forretningssteder, der kan anses for anvendt eller opretholdt til udøvelse af funktioner, der udelukkende er af forberedende eller hjælpende karakter. Da disse eksempler ikke er udtømmende, og da der under alle omstændigheder vil skulle foretages en konkret vurdering af funktionernes karakter, jf. punkt 61-76 i kommentarerne til artikel 5, stk. 4, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst, er disse eksempler ikke medtaget i den foreslåede bestemmelse, men dette er altså ikke udtryk for en indholdsmæssig forskel i forhold til modeloverenskomsten.

Det andet punkt, hvorpå den foreslåede bestemmelse vil indebære en ændring af retstillingen, består i den værnsregel, der fremgår af den foreslåede bestemmelses 2. pkt. Denne bestemmelse svarer indholdsmæssigt til den nye bestemmelse i artikel 5, stk. 4.1, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst, den såkaldte anti-fragmenteringsregel, og vil skulle fortolkes i overensstemmelse med OECD's kommentarer til denne bestemmelse.

Den foreslåede bestemmelse vil skulle hindre, at den i forslaget til stk. 4, 1. pkt., indeholdte undtagelse om faste forretningssteder, hvorigennem der udelukkende udøves aktiviteter af forberedende eller hjælpende karakter, udnyttes til at undgå fast driftssted her i landet ved, at sammenhængende aktiviteter kunstigt opsplittes mellem flere nært forbundne virksomheder.

Efter den foreslåede værnregel vil et fast forretningssted under visse omstændigheder udgøre et fast driftssted her i landet for en udenlandsk fysisk person, selv om personen gennem det faste forretningssted udøver funktioner, der isoleret set udelukkende er af forberedende eller hjælpende karakter. Dette vil være tilfældet, når disse funktioner indgår blandt flere gensidigt supplerende (komplementære) funktioner i en samlet udøvelse af erhvervsvirksomhed, der ikke er af udelukkende forberedende eller hjælpende karakter, og som vedkommende person selv, dennes nærtstående eller fysiske eller juridiske personer, hvormed personen har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, udøver gennem faste forretningssteder her i landet.

Den foreslåede værnregel vil finde anvendelse på de tilfælde, hvor der allerede efter gældende ret skal foretages en samlet bedømmelse af aktiviteterne i flere faste forretningssteder, dvs. tilfælde hvor en udenlandsk fysisk person fra flere faste forretningssteder udøver aktiviteter, der indgår som led i en sammenhængende virksomhedsudøvelse, der samlet set ikke kan anses for af udelukkende forberedende eller hjælpende karakter.

Udvidelsen i forhold til gældende ret vil bestå i, at den foreslåede bestemmelse også vil omfatte tilfælde, hvor der sker en kunstig opsplitning af aktiviteter mellem flere selvstændige skattesubjekter, der er nært forbundne.

Den foreslåede værnregels fastlæggelse af, hvornår sammenhængende aktiviteter skal vurderes samlet, selv om personen ikke selv udøver de samlede aktiviteter, er i overensstemmelse med den definition af begrebet ”nært forbundne” fysiske eller juridiske personer, der fremgår af artikel 5, stk. 8, i 2017-udgaven af OECD’s modeloverenskomst.

Efter den foreslåede bestemmelse vil der være tale om virksomhed, der skal bedømmes samlet, når den her i landet udøvede virksomhed udøves af den udenlandske persons nærtstående. Afgrænsningen af den personkreds, der anses for nærtstående, vil efter forslaget skulle foretages i overensstemmelse med ligningslovens § 2, stk. 2, 5. og 6. pkt. Efter disse bestemmelser er en persons nærtstående vedkommendes ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer. Stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med oprindeligt slægtskabsforhold.

Derudover vil det være afgørende for, om der foreligger nært forbundne fysiske og juridiske personer, om disse personer har en sådan tilknytning til hinanden, at de i relation til ligningslovens § 2 anses for interesseforbundne. Det omfatter f.eks. tilfælde, hvor en fysisk person har bestemmende indflydelse over et selskab.

For en udenlandsk virksomhed, der udøver aktiviteter af (isoleret set) udelukkende forberedende eller hjælpende karakter gennem et fast forretningssted her i landet, vil det faste forretningssted efter forslaget udgøre et fast driftssted her i landet, når aktiviteterne på det faste forretningssted set i sammenhæng med nært forbundne virksomheders aktiviteter på faste forretningssteder her i landet må anses for en samlet

udøvelse af erhvervsvirksomhed, der ikke blot er af forberedende eller hjælpende karakter.

Den vurdering, som efter forslaget vil skulle foretages af, om der er tale om en samlet udøvelse af erhvervsvirksomhed, der ikke blot er af forberedende eller hjælpende karakter, vil skulle foretages under inddragelse af alle aktiviteter, som den udenlandske person og nært forbundne virksomheder udøver gennem et eller flere faste forretningssteder her i landet. Det vil således også omfatte aktiviteter, som en nært forbundet virksomhed, der er fuldt skattepligtig her til landet, udøver gennem et fast forretningssted her i landet.

Der foreslås i *stk. 5*, at en udenlandsk fysisk person eller et dødsbo, der behandles i udlandet, har fast driftssted her i landet efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 4, når en fysisk eller juridisk person her i landet handler på vegne af den udenlandske virksomhed og i forbindelse hermed sædvanligvis indgår aftaler eller sædvanligvis spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt indgås uden væsentligt at blive ændret af virksomheden. Det foreslås endvidere, at det er en betingelse, at den virksomhed, som repræsentanten udøver her i landet på vegne af personen eller dødsboet, ikke udelukkende er af forberedende eller hjælpende karakter som omhandlet i forslaget til kildeskattelovens § 2, stk. 4. Endelig foreslås det, at det er en betingelse for, at der foreligger fast driftssted efter den foreslåede bestemmelse, at de aftaler, der indgås som udslag af agentens aktiviteter, enten indgås i personens eller dødsboets navn, vedrører overdragelse af ejendomsret eller brugsret til formuegoder, som personen eller dødsboet ejer eller har brugsret til, eller vedrører levering af tjenesteydelser fra personen eller dødsboet.

Den foreslåede bestemmelse skal ses i sammenhæng med det nedenfor omtalte forslag til *stk. 6*, idet de to bestemmelser samlet vil regulere, i hvilket omfang den såkaldte agentregel medfører fast driftssted her i landet. De to foreslåede bestemmelser vil samlet medføre, at kildeskattelovens regler om fast driftssted svarer til den udformning af agentreglen, der fremgår af artikel 5, stk. 5 og 6, i 2017-udgaven af OECD’s modeloverenskomst.

Efter gældende ret, hvor fast driftsstedsbegrebet fastlægges i overensstemmelse med artikel 5 i OECD’s modeloverenskomst, som denne var udformet før 2017-udgaven, vil der kunne foreligge fast driftssted efter den udformning af agentreglen, der fremgår af den tidligere udformning af bestemmelserne i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 5 og 6.

Det indebærer, at der foreligger fast driftssted her i landet, såfremt virksomheden har en herværende repræsentant (”agent”), der har og rent faktisk jævnligt bruger en fuldmagt fra virksomheden til at indgå aftaler i virksomhedens navn, og agenten ved udnyttelsen af denne fuldmagt udøver aktiviteter her i landet, der ikke blot er af forberedende eller hjælpende karakter.

Det har ingen betydning, hvilken stillingsbetegnelse repræsentanten har. Den sædvanlige betegnelse i dansk ret er agenter, men repræsentanten kan også være benævnt mægler, fuldmægtig m.v. Det afgørende er, om virksomheden

har givet vedkommende en fuldmagt til at indgå aftaler, og om denne fuldmagt faktisk også jævnlige udnyttes. Enkeltstående aftaleindgåelser efter fuldmagt vil altså ikke være tilstrækkeligt til, at repræsentantens aktiviteter her i landet kan medføre fast driftssted for virksomheden.

Agentens virksomhed vil dog ikke kunne medføre fast driftssted her i landet, hvis agenten er en uafhængig repræsentant, der handler inden for rammerne af sin sædvanlige forretningsvirksomhed. Om denne undtagelse til agentreglen henvises til bemærkningerne nedenfor til den foreslåede bestemmelse i stk. 6.

Den foreslåede bestemmelse er i overensstemmelse med artikel 5, stk. 5, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst og vil indebære, at agentreglen i videre omfang end efter gældende ret kan medføre fast driftssted. Bestemmelsen vil skulle fortolkes i overensstemmelse med OECD's kommentarer til modeloverenskomsten.

Det vil efter forslaget ikke længere være en betingelse for anvendelsen af agentreglen, at repræsentanten her i landet handler i virksomhedens navn. Netop denne betingelse har ifølge OECD-rapporten om det 7. handlingspunkt i BEPS-projektet givet virksomhederne mulighed for kunstigt at undgå fast driftssted ved, at den repræsentant, der handler på virksomhedens vegne, handler som kommissionær, dvs. i eget navn. Kommissionærforhold vil derimod være omfattet af den foreslåede regel.

Efter den foreslåede bestemmelses 1. pkt. vil det fremover være afgørende for, om agentreglen kan medføre fast driftssted for virksomheden, om agenten handler på virksomhedens vegne i forhold til tredjemand. Virksomheden vil efter forslaget også kunne få fast driftssted her i landet som følge af agentens aktiviteter her, selv om den pågældende tredjemand slet ikke er bekendt med, at agenten handler på virksomhedens vegne.

Hvorvidt agenten spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler på virksomhedens vegne, vil bero på en konkret vurdering af, hvad der er den forretningsmæssige realitet. Det vil således ikke i sig selv være afgørende, om virksomheden og agenten f.eks. har indgået en aftale, der fastlægger agentens rolle, og hvad indholdet af en sådan aftale i givet fald er.

Forslaget vil endvidere indebære, at agentreglen vil kunne medføre fast driftssted for virksomheden her i landet, selv om repræsentanten ikke har fuldmagt til at indgå aftaler på virksomhedens vegne, når agenten spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt indgås uden væsentligt at blive ændret af virksomheden.

Der ligger i kravet om, at agenten enten "sædvanligvis" skal udnytte en fuldmagt til at indgå aftaler på virksomhedens vegne eller spille en afgørende rolle ved indgåelse af aftaler, der "rutinemæssigt" indgås uden at blive væsentligt ændret af virksomheden, at det ikke medfører fast driftssted for virksomheden, at en herværende agent f.eks. blot enkelte gange indgår aftaler på virksomhedens vegne. Der vil således skulle være tale om aktiviteter af en vis tilbagevendende karakter.

Efter den foreslåede bestemmelses 2. pkt., er det en betingelse for, at agentens aktiviteter her i landet vil kunne medføre fast driftssted for virksomheden, at der ikke udelukkende er tale om virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter som omhandlet i den foreslåede bestemmelse i stk. 4.

Det følger af henvisningen til den foreslåede bestemmelse i stk. 4, at agentens virksomhed efter den foreslåede bestemmelse i visse tilfælde vil kunne medføre fast driftssted her i landet, selv om agentens aktiviteter isoleret set udelukkende er af forberedende eller hjælpende karakter. Det vil være tilfældet, hvis agentens aktiviteter set i sammenhæng med virksomhedens og nært forbundne virksomheders aktiviteter på faste forretningssteder her i landet må anses for en samlet udøvelse af erhvervsvirksomhed, der ikke blot er af forberedende eller hjælpende karakter. Der henvises herom til bemærkningerne ovenfor til den foreslåede bestemmelse i stk. 4, 2. pkt.

Det bemærkes, at den foreslåede bestemmelse i 2. pkt. er ændret i forhold til den foreslåede bestemmelse i kildeskattelovens § 2, stk. 5, 2. pkt., der indgik i L 48 (folketingsåret 2019/20). Det skyldes, at det efter den i L 48 foreslåede bestemmelse var en betingelse, at agentens aktiviteter blev udøvet fra et fast forretningssted her i landet. En sådan betingelse vil dog ikke være i overensstemmelse med OECD's anbefalinger, jf. pkt. 83 i 2017-udgaven af kommentarerne til artikel 5 i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst.

Der opstilles endelig i overensstemmelse med artikel 5, stk. 5, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst i forslagens 3. pkt. den betingelse, at de aftaler, der indgås i forbindelse med agentens aktiviteter for virksomheden, enten skal være indgået i personens eller dødsboets navn, vedrøre overdragelse af ejendomsret eller brugsret til formuegoder, som personen eller dødsboet ejer eller har brugsret til, eller vedrøre levering af tjenesteydelser fra personen eller dødsboet. Det følger af bestemmelsen, at det ikke vil være afgørende for agentreglens anvendelse, om aftaleparten vil være i stand til retligt at håndhæve de pågældende aftaler over for den udenlandske virksomhed, når blot aftalerne rent faktisk vil skulle opfyldes af den udenlandske virksomhed.

Det foreslås i stk. 6, at den i stk. 5 foreslåede bestemmelse ikke skal finde anvendelse, når repræsentanten driver erhvervsvirksomhed her i landet som uafhængig repræsentant og handler for personen eller dødsboet inden for rammerne af denne erhvervsvirksomhed. Det foreslås endvidere, at en repræsentant ikke skal anses for en uafhængig repræsentant, hvis repræsentanten udelukkende eller næsten udelukkende handler på vegne af en eller flere nærtstående som omhandlet i ligningslovens § 2, stk. 2, 5. og 6. pkt., eller fysiske eller juridiske personer, hvormed repræsentanten har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2.

Heller ikke efter gældende ret, hvor fast driftsstedsbegrebet fastlægges i overensstemmelse med artikel 5 i OECD's modeloverenskomst, som denne var udformet før 2017-udgaven, vil en repræsentants aktiviteter her i landet kunne medføre fast driftssted for en udenlandsk virksomhed, når repræsentanten driver virksomhed som uafhængig agent her

i landet og ved udøvelsen af sine aktiviteter for virksomheden handler inden for rammerne af sin erhvervsvirksomhed, jf. den tidligere udformning af bestemmelsen i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 6.

Afgørende for, om en agent må anses for afhængig eller uafhængig, er, hvilke forpligtelser agenten har i forhold til den udenlandske virksomhed. Der skal foretages en konkret, samlet afvejning af, om agenten her i landet i relation til de funktioner, der varetages på virksomhedens vegne, må anses for at være juridisk eller økonomisk afhængig af virksomheden.

Der kan ikke peges på et enkelt element, der i sig selv er udslagsgivende ved denne samlede afvejning, men navnlig de kriterier, der beskrives i det følgende, bør ifølge kommentarerne til OECD's modeloverenskomst inddrages.

Omfanget af hvervgiverens instruktion og kontrol med agentens udførelse af opgaverne vil være en væsentlig indikator for, hvorvidt agenten kan anses for uafhængig i forhold til den udenlandske virksomhed. Har virksomheden detaljerede instruktionsbeføjelser i forhold til agenten, eller udøver virksomheden detaljeret kontrol med agentens konkrete udøvelse af opgaverne, kan agenten ikke anses for uafhængig fra hvervgiveren.

Det bemærkes, at en hvervgiver også i forhold til uafhængige samarbejdspartnere typisk vil give instrukser om opgavernes udførelse og føre en løbende kontrol med, at opgaverne udføres på tilfredsstillende vis. Det er imidlertid kendetegnende for forholdet mellem en hvervgiver og en uafhængig agent, at denne form for instruktion og kontrol har en forholdsvis overordnet karakter, idet hvervgiveren i øvrigt forlader sig på agentens særlige evner m.v.

Det bør også inddrages, i hvilket omfang agenten er forpligtet til ikke blot løbende at informere hvervgiveren om opgavernes udførelse, men også at opnå hvervgiverens accept af den måde, hvorpå opgavevaretagelsen er tilrettelagt.

Det er desuden et væsentligt kriterium, hvem der bærer driftsherrerisikoen i forhold til de funktioner, der udøves af agenten.

Endeligt bør også antallet af hvervgivere inddrages. Har agenten kun en enkelt eller ganske få hvervgivere, taler det for at anse agenten for en afhængig agent.

Reglen om, at der ikke vil kunne etableres fast driftssted efter agentreglen, hvis repræsentanten her i landet er en uafhængig agent, gælder kun, hvis den uafhængige agent ved udførelsen af opgaverne for den udenlandske virksomhed handler inden for rammerne af sin sædvanlige forretningsvirksomhed. En agent, der driver en selvstændig virksomhed her i landet med et større antal hvervgivere, vil ikke kunne anses for uafhængig, i det omfang agentens konkrete aktiviteter på hvervgiverens vegne ikke har naturlig sammenhæng med de aktiviteter, som den pågældende agent sædvanligvis udøver som led i sin selvstændige virksomhed.

Den foreslåede bestemmelse er i overensstemmelse med 2017-udgaven af artikel 5, stk. 6, i OECD's modeloverenskomst.

Bestemmelsens 1. pkt. vil indebære, at gældende ret som udgangspunkt videreføres.

Det foreslås i 2. pkt. som en ny undtagelse til reglen om uafhængige agenter, at agenter, der udelukkende eller næsten udelukkende handler på vegne af en eller flere virksomheder, hvormed agenten er nært forbundet, ikke kan anses for at være en uafhængig agent. Denne undtagelse er indføjet i 2017-udgaven af artikel 5, stk. 6, jf. stk. 8, i OECD's modeloverenskomst og har til hensigt at udgøre et værn mod, at en kunstig opsplætning af aktiviteter mellem nært forbundne virksomheder skal kunne udnyttes til at undgå fast driftssted.

Efter den foreslåede bestemmelse vil det være afgørende for, om der foreligger nært forbundne fysiske og juridiske personer, om der enten er tale om personer, der enten er nærtstående i forhold til udenlandske fysiske personer, eller om der er tale om personer, der har en sådan tilknytning til hinanden, at de i relation til ligningslovens § 2, anses for interesseforbundne. Dette er i overensstemmelse med den definition af begrebet "nært forbundne" fysiske eller juridiske personer, der fremgår af artikel 5, stk. 8, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst.

Afgrænsningen af den personkreds, der anses for nærtstående, vil efter forslaget skulle foretages i overensstemmelse med ligningslovens § 2, stk. 2, 5. og 6. pkt. Efter disse bestemmelser er en persons nærtstående vedkommendes ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer. Stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med oprindeligt slægtskabsforhold.

Derudover vil det være afgørende for, om der foreligger nært forbundne fysiske og juridiske personer, om disse personer har en sådan tilknytning til hinanden, at de i relation til ligningslovens § 2 anses for interesseforbundne. Det omfatter f.eks. tilfælde, hvor en fysisk person har bestemmende indflydelse over et selskab.

Der vil efter den foreslåede bestemmelse ikke gælde en fast grænse for, hvornår en agent vil skulle anses for at handle udelukkende eller næsten udelukkende på vegne af nært forbundne virksomheder. Hvornår dette er tilfældet vil således skulle afgøres efter en konkret vurdering, hvor bestemmelsens formål skal tages i betragtning. I punkt 112 i OECD's kommentarer til bestemmelsen i modeloverenskomstens artikel 5, stk. 6, nævnes det dog som eksempel, at en salgsagent vil skulle anses for næsten udelukkende at handle på nært forbundne virksomheders vegne, når sådanne virksomheder tegner sig for over 90 pct. af de salgsaftaler, som agenten indgår.

Det foreslås i stk. 7, at aktiviteter i form af investeringer i aktier og i form af erhvervelse af fordringer, gæld og finansielle kontrakter omfattet af kursgevinstloven kun anses for udøvelse af erhverv i relation til fast driftsstedsbestemmelsen, når aktiviteterne udgør næringsvirksomhed. Dette vil dog ikke skulle gælde, hvis en nærtstående som omhandlet i ligningslovens § 2, stk. 2, 5. og 6. pkt., eller en fysisk eller juridisk person, hvormed personen har en forbindelse som

omhandlet i ligningslovens § 2, udøver erhvervsvirksomhed i Danmark, og de i 1. pkt. nævnte aktiviteter i form af investeringer i aktier og i form af erhvervelse af fordringer m.v. omfattet af kursgevinstloven indgår som et integreret led heri.

Den foreslåede bestemmelse er i det væsentlige identisk med den gældende bestemmelse i kildeskattelovens § 2, stk. 11, der foreslås flyttet af hensyn til systematikken i de foreslåede bestemmelser. Den gældende bestemmelse i § 2, stk. 11, blev indsat ved lov nr. 725 af 8. juni 2018.

Det følger af den gældende bestemmelse i kildeskattelovens § 2, stk. 11, 1. pkt., at aktiviteter i form af investeringer i aktier og i form af erhvervelse af fordringer, gæld og finansielle kontrakter omfattet af kursgevinstloven kun anses for udøvelse af erhverv i relation til fast driftsstedsbestemmelsen i kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 4, når aktiviteterne udgør næringsvirksomhed. Dette indebærer, at passive investeringer ikke i sig selv anses for erhvervsudøvelse, der kan indebære fast driftssted for investoren her i landet. Dette gælder, såvel når investoren foretager sine investeringer alene, som når investoren foretager investeringerne sammen med andre fysiske og juridiske personer ved anvendelse af en enhed, der er skattemæssigt transparent.

Bestemmelsens 2. pkt. indeholder en værnsregel, der skal imødegå, at det via en kunstig udskillelse af investeringsaktiviteter kan undgås, at aktiviteter, der er et integreret led i erhvervsmæssige aktiviteter her i landet, bliver skattepligtige her til landet. Værnsreglen gælder, hvor skattepligtige aktiviteter her i landet udøves af personer, der er interesseforbundne med den fysiske person, der udøver investeringsaktiviteterne.

Den foreslåede bestemmelses 1. pkt. er identisk med den gældende bestemmelse i § 2, stk. 11, 1. pkt.

Der foreslås i 2. pkt. en mindre justering af værnsreglen i den gældende bestemmelse i § 2, stk. 11, 2. pkt.

Efter den gældende formulering er det afgørende for, om der er tale om interesseforbundne parter, om de erhvervsmæssige aktiviteter i Danmark udøves af en fysisk eller juridisk person, hvormed den udenlandske fysiske person har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2. Henvisen til ligningslovens § 2 omfatter imidlertid ikke tilfælde, hvor der foreligger interessefællesskab mellem to eller flere fysiske personer. Som bestemmelsen er formuleret, vil værnsreglen derfor ikke være anvendelig, hvis en fysisk person her i landet udøver aktiviteter i form af passive investeringsaktiviteter, og disse aktiviteter er (kunstigt) adskilt fra erhvervsmæssige aktiviteter her i landet, der udøves af en nærtstående til vedkommende.

Der er tale om en utilsigtet begrænsning i bestemmelsens anvendelsesområde, idet værnsreglen – som den gældende formulering i øvrigt også forudsætter – bør finde anvendelse i sådanne situationer.

Det foreslås derfor, at den gældende værnsregel i bestemmelsens 2. pkt. udvides, således at den også vil omfatte tilfælde, hvor de erhvervsmæssige aktiviteter i Danmark udøves af en eller flere fysiske personer, der i forhold til den

person eller det dødsbo efter personen, der udøver de passive investeringsaktiviteter, er nærtstående som omhandlet i ligningslovens § 2, stk. 2, 5. og 6. pkt. Efter disse bestemmelser er en persons nærtstående vedkommendes ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer. Stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med oprindeligt slægtskabsforhold.

Til nr. 5

Det foreslås, at kildeskattelovens § 2, stk. 10 og 11, ophæves.

Den gældende bestemmelse i kildeskattelovens § 2, stk. 10, fastsætter, at fysiske personer, der ikke er fuldt skattepligtige i Danmark, ikke får fast driftssted her i landet, såfremt de udelukkende udøver salgsvirksomhed i form af fjernsalg gennem en repræsentant med fuldmagt til at binde selskabet, foreningen m.v., når repræsentanten ikke er ansat som lønmodtager i virksomheden. Efter bestemmelsen forstås ved fjernsalg repræsentantens ordremodtagelse fra danske eller udenlandske kunder via telefon, telex, telefax, post, EDI (Electronic Data Interchange) el.lign. Det er en betingelse, at hverken fuldmagtsgiveren eller en hermed nærtstående person, jf. ligningslovens § 16 H, stk. 6, 3. og 4. pkt., eller en fond eller trust stiftet af fuldmagtsgiveren eller dennes nærtstående eller et selskab, som i fællesskab kontrolleres, jf. ligningslovens § 16 H, stk. 6, 2. pkt., af denne kreds af personer, nærtstående, fonde og truster eller en fond eller trust stiftet af et kontrolleret selskab i Danmark, udøver erhvervsvirksomhed, der står i forbindelse med repræsentantens salg

Ud over den passive ordremodtagelse kan repræsentanten udføre mindre opgaver for den udenlandske virksomhed, f.eks. indpakning, opmagasinering, forsendelse, fakturering, reparation og produktion, uden at dette medfører fast driftssted for den udenlandske virksomhed. Repræsentanten kan også fungere som fiskal repræsentant i relation til momslovgivningen. Hvis repræsentanten også udfører andre former for salgsvirksomhed for virksomheden, herunder opsøgende kundekontakt og generel markedsføring og rådgivning, finder reglen derimod ikke anvendelse.

Undtagelsen om, at reglen ikke finder anvendelse, hvis den udenlandske person, dennes nærtstående eller hermed forbundne selskaber, personer m.v. udøver nogen form for erhvervsmæssig virksomhed i Danmark, der står i forbindelse med repræsentantens salg, har til hensigt at modvirke en kunstig opsplnitning af salgsaktiviteterne. Fjernsalgsreglen finder i medfør af denne undtagelse ikke anvendelse, hvis de pågældende fysiske eller juridiske personer f.eks. har aktivt opererende sælgere og rådgivere i Danmark eller udfører reparationer eller serviceydelser i Danmark efter selve salget.

En opretholdelse af fjernsalgsreglen ville derfor være i strid med anbefalingerne i OECD-rapporten om det 7. handlingspunkt i BEPS-projektet ("Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status"), som artikel 5 i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst er baseret på.

Forslaget om at ophæve kildeskattelovens § 2, stk. 11, er en konsekvensændring, idet bestemmelsen foreslås flyttet til den i lovforslagets § 2, nr. 4, foreslåede bestemmelse i kildeskattelovens § 2, stk. 7.

Til nr. 5

Det foreslås, at henvisningerne i kildeskattelovens § 65 A, stk. 1, til kildeskattelovens § 2, stk. 6, og selskabsskattelovens § 2, stk. 3, ændres, således at der henvises til kildeskattelovens § 2, stk. 11, og selskabsskattelovens § 2, stk. 8.

Der er tale om konsekvensændringer som følge af lovforslagets § 1, nr. 3, og § 2, nr. 4.

Til § 3

Kulbrinteskattelovens § 6 A, stk. 2, fastlægger, hvad der skal forstås ved bestemmende indflydelse. Efter bestemmelsens 1. pkt. forstås bestemmende indflydelse, som ejerskab til aktiekapital eller rådighed over stemmerettigheder, således at der direkte eller indirekte ejes mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller rådes over mere end 50 pct. af stemmerne. Der foreligger dermed ikke bestemmende indflydelse, hvis ejerandelene eller stemmerettighederne udgør 50 pct. eller mindre.

Ved bedømmelsen af, om den skattepligtige må anses for at have bestemmende indflydelse på en koncessionshaver, eller om der udøves bestemmende indflydelse over den skattepligtige af en koncessionshaver, medregnes bl.a. ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af en person omfattet af kildeskattelovens § 1 eller et dødsbo omfattet af dødsboskattelovens § 1, stk. 2, i fællesskab med nærtstående eller i fællesskab med en fond eller trust stiftet af den skattepligtige eller dennes nærtstående eller fonde eller truster stiftet af disse, jf. kulbrinteskattelovens § 6 A, stk. 2, 3. pkt.

Det foreslås, at henvisningen til kildeskattelovens § 1 og dødsboskattelovens § 1, stk. 2, i kulbrinteskattelovens § 6 A, stk. 2, 3. pkt., udgår. Herefter vil der ikke være tvivl om, at der også vil foreligge bestemmende indflydelse, når ejerandelene og stemmerettighederne ejes af personer eller dødsboer, som er skattepligtige til et andet land end Danmark. Det afgørende ved bedømmelsen af, om der foreligger bestemmende indflydelse, vil være, om der er tale om en person eller et dødsbo, som ejer ejerandele eller stemmerettigheder i fællesskab med nærtstående eller i fællesskab med en fond eller en trust stiftet af den skattepligtige eller dennes nærtstående eller fonde eller truster stiftet af disse.

Til § 4

Til nr. 1

Ligningslovens § 2 er en lovfæstelse af det såkaldte armlængdeprincip, hvorefter interesseforbundne parter ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst skal anvende samme priser og vilkår for deres indbyrdes transaktioner, som uafhængige parter ville have anvendt.

Skattepligtige er f.eks. omfattet af armlængdeprincippet, hvis den skattepligtige må anses for at have bestemmende indflydelse på en juridisk person, eller hvis der udøves en

bestemmende indflydelse over den skattepligtige af en juridisk eller fysisk person.

Efter ligningslovens § 2, stk. 2, 1. pkt., forstås bestemmende indflydelse som ejerskab eller rådighed over stemmerettigheder, således at der direkte eller indirekte ejes mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller rådes over mere end 50 pct. af stemmerne. Der foreligger dermed ikke bestemmende indflydelse, hvis ejerandelene eller stemmerettighederne udgør 50 pct. eller mindre.

Ved bedømmelsen af, om den skattepligtige må anses for at have bestemmende indflydelse på en juridisk person, eller om der udøves bestemmende indflydelse over den skattepligtige af en juridisk eller fysisk person, medregnes bl.a. ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af en person omfattet af kildeskattelovens § 1 eller et dødsbo omfattet af dødsboskattelovens § 1, stk. 2, i fællesskab med nærtstående eller i fællesskab med en fond eller trust stiftet af den skattepligtige eller dennes nærtstående eller fonde eller truster stiftet af disse.

Det foreslås, at henvisningen til kildeskattelovens § 1 og dødsboskattelovens § 1, stk. 2, i ligningslovens § 2, stk. 2, 4. pkt., udgår. Herefter vil der ikke være tvivl om, at der også vil foreligge bestemmende indflydelse, når ejerandelene og stemmerettighederne ejes af personer eller dødsboer, som er skattepligtige til et andet land end Danmark. Det afgørende ved bedømmelsen af, om der foreligger bestemmende indflydelse, vil være, om der er tale om en person eller et dødsbo, som ejer ejerandele eller stemmerettigheder i fællesskab med nærtstående eller i fællesskab med en fond eller en trust stiftet af den skattepligtige eller dennes nærtstående eller fonde eller truster stiftet af disse.

Til nr. 2

Efter ligningslovens § 2 A, 1. pkt., skal skattepligtige, der stifter eller indskyder aktiver i en trust, ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for transaktioner med trusten anvende priser og vilkår i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter. I ligningslovens § 2 A, 2. pkt., er der henvist til definitionen af nærtstående i ligningslovens § 16 H, stk. 6, 3. pkt., hvorefter nærtstående omfatter den skattepligtiges ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer. I denne bestemmelse burde henvisningen også have omfattet stedbarns- og adoptivforhold, hvorefter disse ville have været sidestillet med oprindeligt slægtskabsforhold.

Ligningslovens § 16 K er en værnsregel om beskatning af stiftere og andre indskydere ved stiftelse af truster. Ved lov nr. 1723 af 27. december 2018 blev bestemmelsen udvidet til at finde anvendelse, hvis stiftelsen eller indskuddet bliver foretaget af en nærtstående til den skattepligtige. I ligningslovens § 16 K, stk. 2, er der henvist til definitionen af nærtstående i ligningslovens § 16 H, stk. 6, 3. pkt., hvorefter nærtstående omfatter den skattepligtiges ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer. I denne be-

stemmelse burde henvisningen også have omfattet stedbarns- og adoptivforhold, hvorefter disse ville have været sidestillet med oprindeligt slægtskabsforhold.

Det foreslås, at henvisningen til ligningslovens § 16 H, stk. 6, i ligningslovens § 2 A, 2. pkt., og § 16 K, stk. 2, 2. pkt., udvides til at gælde både 3. og 4. pkt., hvorved stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med oprindeligt slægtskabsforhold.

Til § 5

Efter skatteindberetningslovens § 56, stk. 1, skal den, der som led i sin virksomhed er indberetningspligtig efter loven, opbevare grundlaget for de oplysninger, der skal indberettes, herunder oplysninger til brug for afgørelsen af, om en oplysning skal indberettes. Opbevaringen skal ske efter bogføringslovens regler om opbevaring af regnskabsmateriale.

Efter bogføringslovens § 10, stk. 1, skal regnskabsmaterialet opbevares i 5 år fra udgangen af det regnskabsår, materialet vedrører.

OECD's fælles indberetningsstandard (Common Reporting Standard) omhandler automatisk indberetning af finansielle konti med tilknytning til andre lande til skattemyndighederne i det finansielle instituts eget hjemland og udveksling af de indberettede oplysninger mellem landenes skattemyndigheder. Denne udveksling skaber bedre mulighed for at sikre, at personer og selskabers finansielle konti i udlandet kommer til beskatning. Standarden kræver, at de lande, der har gennemført standarden, har regler om, at de indberettende finansielle institutter skal føre fortegnelser over, hvilke foranstaltninger de har foretaget, og over de beviser, der har været benyttet i forbindelse med udførelsen af de due diligence-procedurer, standarden indeholder til identifikation af indberetningspligtige finansielle konti ejet af personer og selskaber i andre lande eller af selskaber med reelle ejere i andre lande. Sådanne fortegnelser skal være til rådighed i en tilstrækkelig lang periode og under alle omstændigheder i en periode på mindst 5 år efter udløbet af den frist, inden for hvilken det indberettende finansielle institut skal indberette de oplysninger, der skal indberettes i henhold til standarden. Dette fremgår af pkt. 7 i OECD's kommentarer til sektion IX i den fælles indberetningsstandard, offentliggjort i "Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters". De aftaler, som Danmark har indgået med andre lande om udveksling af oplysninger i overensstemmelse med OECD's fælles indberetningsstandard, henviser til denne standard og OECD's kommentarer hertil, og kommentarerne er således en del af det grundlag, Danmark har forpligtet sig til overholde.

Efter OECD's standard skal det materiale, der ligger til grundlag for indberetningen, herunder de due diligence-procedurer, der har været gennemført for at identificere de finansielle konti, som skal indberettes, således opbevares i 5 år fra udløbet af indberetningsfristen. Efter § 107 i bekendtgørelse nr. 1316 af 20. november 2015 om identifikation og indberetning af finansielle konti med tilknytning til udlandet, udstedt i medfør af skatteindberetningslovens § 22, er indberetningsfristen den 1. maj i året efter det kalenderår,

indberetningen vedrører. Er den 1. maj en lørdag, søndag eller helligdag, er fristen den nærmest følgende hverdag.

F.eks. var fristen for indberetningen vedrørende kalenderåret 2016 den 1. maj 2017. Dermed skal opbevaringsfristen for grundlaget for indberetningen efter OECD's standard tidligst udløbe den 1. maj 2022.

Efter de danske regler udløber opbevaringsfristen 5 år efter udløbet af det regnskabsår, materialet vedrører. Har det indberettende finansielle institut kalenderåret som regnskabsår, indebærer det, at opbevaringsperioden for f.eks. grundlaget for indberetningen vedrørende kalenderåret 2016 udløber den 31. december 2021.

I forbindelse med en gennemgang af den danske implementering af OECD's fælles indberetningsstandard har Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes på denne baggrund påtalt, at den danske lovgivning vedrørende opbevaringsfristen ikke lever op til OECD's standard.

Det foreslås derfor at indsætte et nyt 3. pkt. i skatteindberetningslovens § 56, stk. 1, hvorefter grundlaget for de oplysninger, der skal indberettes efter regler udstedt i medfør af skatteindberetningslovens § 22, herunder oplysninger til brug for afgørelsen af, om en oplysning er indberetningspligtig, skal opbevares i 5 år regnet fra udløbet af indberetningsfristen efter regler udstedt i medfør af skatteindberetningslovens § 22.

Skatteindberetningslovens § 22 er udmøntet ved bekendtgørelse nr. 769 af 25. juni 2014 om identifikation og indberetning af finansielle konti med tilknytning til USA og bekendtgørelse nr. 334 af 26. marts 2020 om identifikation og indberetning af finansielle konti med tilknytning til udlandet.

Efter forslaget skal det materiale, der har dannet grundlaget for indberetningen efter disse to bekendtgørelser, herunder oplysninger til brug for afgørelsen af, om en oplysning skal indberettes, opbevares i mindst 5 år efter udløbet af indberetningsfristen efter bekendtgørelserne. Fristen er den 1. maj i året efter det kalenderår, indberetningen vedrører. Er den 1. maj en lørdag, søndag eller helligdag, er fristen den nærmest følgende hverdag. Tilsvarende skal det materiale, der har dannet grundlag for afgørelsen af, om en given finansiell konto er indberetningspligtig, opbevares i samme periode. Dette materiale dækker over det, der er anvendt ved procedurerne til identifikation af indberetningspligtige konti efter bekendtgørelserne.

Ændringerne sikrer, at Danmark lever op til OECD's fælles indberetningsstandard på området.

Til § 6

Til nr. 1

Skattekontrollovens § 37, nr. 1, fastlægger, hvad der skal forstås ved bestemmende indflydelse. Efter bestemmelsens 1. pkt. forstås bestemmende indflydelse som ejerskab til aktiekapital eller rådighed over stemmerettigheder, således at der direkte eller indirekte ejes mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller rådes over mere end 50 pct. af stemmerne. Der

foreligger dermed ikke bestemmende indflydelse, hvis ejerandelene eller stemmerettighederne udgør 50 pct. eller mindre.

Ved bedømmelsen af, om den skattepligtige må anses for at have bestemmende indflydelse på en juridisk person, eller om der udøves bestemmende indflydelse over den skattepligtige af en juridisk eller fysisk person, medregnes bl.a. ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af en person omfattet af kildeskattelovens § 1 eller et dødsbo omfattet af dødsboskattelovens § 1, stk. 2, i fællesskab med nærtstående eller i fællesskab med en fond eller trust stiftet af den skattepligtige eller dennes nærtstående eller fonde eller truster stiftet af disse, jf. skattekontrollovens § 37, nr. 1, 5. pkt.

Det foreslås, at henvisningen til kildeskattelovens § 1 og dødsboskattelovens § 1, stk. 2, i skattekontrollovens § 37, nr. 1, 5. pkt., udgår. Herefter vil der ikke være tvivl om, at de ejerandele og stemmerettigheder, der kan medregnes ved bedømmelsen af bestemmende indflydelse, kan indehaves af personer og dødsboer, uden at disse er skattepligtige til Danmark. Det afgørende ved bedømmelsen af, om der foreligger bestemmende indflydelse, vil være, om der er tale om en person eller et dødsbo, som ejer ejerandele eller stemmerettigheder i fællesskab med nærtstående eller i fællesskab med en fond eller en trust stiftet af den skattepligtige eller dennes nærtstående eller fonde eller truster stiftet af disse.

Til nr. 2

Efter skattekontrollovens § 39, stk. 3, skal den skriftlige dokumentation efter stk. 1 udarbejdes løbende og senest færdiggøres på det tidspunkt, hvor oplysningsskemaet skal indgives til Skatteforvaltningen. Endvidere fremgår det, at den skattepligtige på Skatteforvaltningens anmodning skal indsende dokumentationen inden for en frist, som nærmere fastsættes af Skatteforvaltningen, samt at denne frist ikke kan være på mindre end 60 dage.

Efter de gældende regler i skattekontrollovens § 39, stk. 1, skal den skattepligtige således udarbejde og opbevare en særlig skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat.

Det foreslås i § 39, stk. 3, at den skriftlige dokumentation efter stk. 1 skal udarbejdes løbende og indgives til Skatteforvaltningen senest 60 dage efter fristen for indgivelse af oplysningsskemaet, jf. skattekontrollovens §§ 11-13. Skatteforvaltningen kan efter den skattepligtiges anmodning forlænge fristen efter 1. pkt. for den pågældende, hvis særlige forhold taler for det.

Den i § 39, stk. 3, 1. pkt., foreslåede regel vil indebære, at den gældende regel i § 39, stk. 3, om, at virksomheden har 60 dage til at efterkomme Skatteforvaltningens anmodning om at indsende den særlige dokumentation, ophæves. Den skattepligtige har hele tiden skulle udarbejde og færdiggøre dokumentationen, og fremfor at dokumentation skal indsendes på begæring fra Skatteforvaltningen, foreslås det, at dokumentationen skal indsendes til Skatteforvaltningen senest 60 dage efter fristen for indgivelse af oplysningsskemaet.

Kravet om indsendelse af transfer pricing-dokumentationen senest 60 dage efter fristen for indgivelsen af oplysningsskemaet vil desuden fjerne usikkerheden om, hvornår den skriftlige dokumentation er færdiggjort, og dermed hvornår Skatteforvaltningen har mulighed for at foretage en skønsmæssig ansættelse af virksomhedens indkomst. Samtidig vil ændringen lette Skatteforvaltningens mulighed for kontrol af dokumentationen og herunder lette udsøgningen af de virksomheder, som skal udtages til kontrol.

Der henvises til bemærkningerne i afsnit 2.3.

Den foreslåede regel i § 39, stk. 3, 2. pkt., vil indebære, at den skattepligtige kan få forlænget 60 dages fristen på samme måde, som det efter skattekontrollovens § 14 er muligt at få forlænget fristen for indsendelse af oplysningsskemaet, når særlige forhold taler for det.

Særlige forhold vil f.eks. være, hvis den skattepligtige har fået forlænget fristen for indsendelse af oplysningsskemaet. Det skal dog bemærkes, at dokumentationen skal udarbejdes løbende, og det er derfor ikke uden videre således, at en forlængelse af oplysningsfristen også bør give ret til forlængelse af fristen for indsendelse af transfer pricing-dokumentationen.

Vedrører de særlige forhold, som begrunder en anmodning om fristforlængelse, kun dele af dokumentationen, kan Skatteforvaltningen betinge en fristforlængelse af, at den øvrige del af dokumentationen indsendes inden for fristen.

Til nr. 3 og 4

Efter skattekontrollovens § 46, stk. 1, har Skatteforvaltningen mulighed for at foretage en skønsmæssig ansættelse for så vidt angår de kontrollerede transaktioner, hvis transfer pricing-dokumentationen ikke er udarbejdet ved udløbet af oplysningsfristen.

Det foreslås, at det i § 46, stk. 1, 1. pkt., tydeliggøres, at der kan foretages en skønsmæssig ansættelse, hvis transfer pricing-dokumentationen ikke er udarbejdet rettidigt.

Det foreslås at indsætte et nyt 2. pkt. i § 46, stk. 1, hvorefter dokumentationen kun kan anses for at være udarbejdet rettidigt, hvis den er udarbejdet løbende og indgivet senest 60 dage efter fristen for indgivelse af oplysningsskemaet, jf. § 39, stk. 3.

Det er væsentligt, at transfer pricing-dokumentationen udarbejdes løbende, idet der eksempelvis skal tages stilling til, hvem af parterne, der bærer risikoen i forhold til transaktionen, og derfor skal honoreres for dette. Den løbende afregning mellem parterne vil afhænge af de vilkår, som parterne har fastsat for deres kontrollerede transaktioner. Transfer pricing-dokumentationen kan derfor ikke udarbejdes som en eftertænkning, efter at transaktionerne er foretaget.

Den foreslåede tydeliggørelse medfører, at transfer pricing-dokumentationen, som danner grundlag for, om der er mulighed for at foretage en skønsmæssig ansættelse, er den dokumentation, som er udarbejdet på tidspunktet for udløbet af oplysningsfristen og indgivet senest 60 dage herefter. Ved den foreslåede ændring af § 39, stk. 3, hvorefter transfer pricing-dokumentationen skal indgives senest 60 dage efter

fristen for indgivelse af oplysningsskemaet, jf. skattekontrollovens §§ 11-13, vil det fremover ikke give anledning til tvivl, hvorvidt dokumentationen er udarbejdet rettidigt.

Konsekvensen af, at dokumentationen ikke er indgivet rettidigt (eller er mangelfuld), vil bl.a. være, at Skatteforvaltningen er berettiget til at foretage et skøn på det bedst mulige grundlag, som Skatteforvaltningen vil kunne fremfinde ved at indhente alle relevante og tilgængelige oplysninger i en sag. Skønnet vil omfatte en ændring af den skattepligtige indkomst i overensstemmelse med et skøn over, hvilke priser og vilkår, der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter, jf. ligningslovens § 2, stk. 1. En korrektion af den skattepligtige indkomst skal dog fortsat – i overensstemmelse med de almindelige forvaltningsretlige principper – være begrundet. Skatteforvaltningen skal angive de forhold, som forvaltningen har tillagt betydning ved prisfastsættelsen, samt den metode der er anvendt til beregningen af denne.

Skatteforvaltningen skal i alle tilfælde – forinden en eventuel korrektion af den skattepligtige indkomst foretages – rette henvendelse til de skattepligtige med henblik på at søge at underbygge den skønsmæssige ansættelse bedst muligt, jf. skatteforvaltningslovens § 20. En ændring skal foretages i overensstemmelse med armslængdeprincippet i ligningslovens § 2, stk. 1, hvorfor der i nogle tilfælde ikke vil være behov for en skønsmæssig ansættelse, hvis den skattepligtige dokumenterer, at priser og vilkår vedrørende de kontrollerede transaktioner er fastsat i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Skatteforvaltningens skønsmæssige ansættelse kan påklages til Landsskatteretten efter de almindelige regler i skatteforvaltningsloven. Såfremt den skattepligtige ikke får medhold af Landsskatteretten, kan den skattepligtige indbringe spørgsmålet for domstolene.

Der henvises til bemærkningerne i afsnit 2.3.

Til nr. 5

Det følger af skattekontrollovens § 72, stk. 1, at har den skattepligtige ikke rettidigt indgivet et oplysningsskema, jf. § 5, eller et skattemæssigt årsregnskab, jf. § 6, stk. 2, nr. 1, eller ikke vedlagt oplysningsskemaet ejeroplysninger, jf. § 26, stk. 2, eller revisorerklæring fra finansieringsselskaber, jf. § 36, kan Skatteforvaltningen pålægge daglige tvangsbøder.

Forslaget går ud på at give Skatteforvaltningen mulighed for at pålægge en skattepligtig efter skattekontrollovens § 38 daglige tvangsbøder, hvis den skattepligtige ikke indgiver dokumentation for kontrollerede transaktioner rettidigt, jf. lovforslagets § 6, nr. 2.

Der henvises til bemærkningerne i afsnit 2.4.

Til nr. 6

Det følger af skattekontrollovens § 73, at har en skattepligtig omfattet af § 5 ikke rettidigt givet Skatteforvaltningen oplysninger efter § 2 eller revisorerklæring fra finansieringsselskaber, jf. § 36, pålægger forvaltningen den skatte-

pligtige at betale et skattetillæg på 200 kr., for hver dag oplysningsfristen overskrides. Skattetillægget kan dog højst udgøre 5.000 kr. i alt. Skatteforvaltningen kan efter ansøgning i særlige tilfælde fritage den skattepligtige for skattetillægget helt eller delvist.

Forslaget går ud på at præcisere, at også oplysninger om kontrollerede transaktioner efter § 38 vil skulle anses som indkomstoplysninger. Det betyder, at hvis en virksomhed med kontrollerede transaktioner ikke rettidigt giver oplysninger om kontrollerede transaktioner i forbindelse med indgivelsen af oplysningsskemaet, skal virksomheden betale et skattetillæg på 200 kr. for hver dag oplysningsfristen overskrides – dog højst 5.000 kr.

Der henvises til bemærkningerne i afsnit 2.5.

Til nr. 7

Efter skattekontrollens § 84, nr. 5, straffes med bøde den, der forsætligt eller groft uagtsomt undlader efter anmodning fra Skatteforvaltningen rettidigt at indsende den skriftlige dokumentation vedrørende kontrollerede transaktioner, som der er pligt til at udarbejde efter § 39, og land for land-rapport, jf. §§ 48, 49 og 51, eller at indhente revisorerklæring efter § 43.

Efter forslaget til ændring af § 84, nr. 5, foreslås det at straffe med bøde den, der forsætligt eller uagtsomt undlader rettidigt at indgive den skriftlige dokumentation vedrørende kontrollerede transaktioner, som der er pligt til at udarbejde og indgive senest 60 dage efter fristen for indgivelse af oplysningsskemaet efter § 39. Ændringen er således blot en konsekvensændring af forslaget til ændringen af § 39, stk. 3, jf. lovforslagets § 6, nr. 2, således at det strafbare gerningsindhold svarer til indholdet af dokumentationspligten.

Til § 7

Det foreslås i *stk. 1*, at loven træder i kraft den 1. januar 2021.

Det foreslås i *stk. 2*, at lovens § 1, nr. 8, vedrørende fra-drag for endelige underskud i direkte ejede datterselskaber i EU/EØS, på Færøerne og i Grønland, faste driftssteder i EU/EØS, på Færøerne og i Grønland, og endelige underskud vedrørende fast ejendom i udlandet har virkning for indkomståret 2019 og senere indkomstår. Da de danske regler har været i strid med EU-retten i en periode, vil Skatteforvaltningen udsende et styresignal om muligheden for genoptagelse af tidligere indkomstår.

Det foreslås i *stk. 3*, at lovens §§ 3 og 4, har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2021 eller senere. De omfattede bestemmelser vedrører justeringen af personkredsen ved bedømmelsen af bestemmende indflydelse og definitionen af nærtstående i reglerne om truster.

Det foreslås i *stk. 4*, at lovens § 6, nr. 1, 2, 5 og 7, har virkning for indkomståret 2021 og senere indkomstår. De omfattede bestemmelser vedrører indgivelse af transfer pricing-dokumentation samtidig med oplysningsskemaet samt bødebestemmelsen herom.

I forhold til reglen om frist for indgivelse af transfer pricing-dokumentation indebærer det foreslåede virkningstidspunkt, at fristen først gang vil få relevans i tilknytning til oplysningsskemaet for indkomståret 2021, som det første år, hvor dokumentationen skal være indsendt senest 60 dage efter indsendelsen af oplysningsskemaet.

For selskaber med bagudforskudt indkomstår vil transfer pricing-dokumentationen, således f.eks. tidligst skulle indgi-

ves 60 dage efter den 31. oktober 2021. Indkomståret 2021 kan tidligst påbegyndes den 2. april 2020. Er det tilfældet vil fristen for indgivelse af oplysningsskemaet være den 31. oktober 2021.

Loven gælder hverken for Færøerne eller Grønland, fordi de love, der foreslås ændret, ikke gælder for Færøerne eller Grønland og ikke indeholder en hjemmel til at sætte lovene i kraft for Færøerne eller Grønland.

Lovforslaget sammenholdt med gældende lov

*Gældende formulering**Lovforslaget*

§ 1

I selskabsskatteloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1084 af 26. juni 2020, foretages følgende ændringer:

§ 2. Skattepligt i henhold til denne lov påhviler endvidere selskaber og foreninger m.v. som nævnt i § 1, stk. 1, der har hjemsted i udlandet, for så vidt de

a) udøver et erhverv med fast driftssted her i landet, jf. dog stk. 6. Udøvelse af erhverv om bord på et skib med hjemsted her i landet anses for udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet, såfremt udøvelse af det pågældende erhverv, hvis det var udført i land, ville blive anset for udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet. Skattepligten omfatter udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet eller deltagelse i en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her. 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. Bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde anses for at udgøre et fast driftssted fra første dag. Skattepligten omfatter endvidere fortjeneste eller tab ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af formuegoder, der er knyttet til en sådan virksomhed. For så vidt angår aktier, omfatter skattepligten for faste driftssteder gevinst, tab og udbytte på selskabets aktier, når afkastet vedrører det faste driftssted, herunder gevinst, tab og udbytte af aktier, der indgår i det faste driftsstedes anlægskapital, samt genbeskatningssaldo efter § 31 A.

b)-h) ---

Stk. 2-4. ---

Stk. 5. Bestemmelserne i stk. 1-4 finder tilsvarende anvendelse på selskaber og foreninger m.v., der har hjemsted i Grønland eller på Færøerne.

1. I § 2, stk. 1, litra a, 1. pkt., udgår », jf. dog stk. 6«.

2. § 2, stk. 1, litra a, 6. pkt., ophæves.

Stk. 6. Salgsvirksomhed udelukkende i form af fjernsalg gennem en repræsentant med fuldmagt til at binde fuldmagtsgiveren, men som ikke er ansat som lønmodtager af denne, medfører ikke fast driftssted for fuldmagtsgiveren. Ved fjernsalg forstås repræsentantens ordremodtagelse fra danske eller udenlandske kunder via telefon, telex, telefax, post, EDI (Electronic Data Interchange) el. lign. Det er en betingelse, at hverken fuldmagtsgiveren eller et hermed koncernforbundet selskab m.v., jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, eller en person eller en hermed nærtstående, der kontrollerer fuldmagtsgiveren eller et koncernforbundet selskab, jf. ligningslovens § 16 H, stk. 6, 3.-5. pkt., eller en fond eller trust stiftet af et af disse selskaber, personer eller nærtstående i Danmark udøver erhvervsvirksomhed, der står i forbindelse med repræsentantens salg.

Stk. 7. Virksomhed med investering i aktier og erhvervelse af fordringer, gæld og finansielle kontrakter omfattet af kursgevinstloven anses kun for udøvelse af erhverv efter stk. 1, litra a, når der foreligger næringsvirksomhed. Dette gælder dog ikke, hvis en fysisk eller juridisk person, hvormed selskabet har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, udøver erhvervsvirksomhed i Danmark og virksomheden som nævnt i 1. pkt. indgår som et integreret led heri.

Stk. 8. Stk. 1-4 finder ikke anvendelse på selskaber som nævnt i § 2 C, der har hjemsted i udlandet, i Grønland eller på Færøerne.

3. I § 2 indsættes efter stk. 1 som nye stykker:

»*Stk. 2.* Fast driftssted efter stk. 1, litra a, foreligger, når selskabet, foreningen m.v. udøver erhverv gennem et fast forretningssted her i landet. Bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde udgør et fast driftssted fra første dag.

Stk. 3. Uanset stk. 2 udgør et fast forretningssted ikke et fast driftssted efter stk. 1, litra a, når det faste forretningssted anvendes eller opretholdes udelukkende med henblik på udøvelse af virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter. 1. pkt. finder ikke anvendelse, hvis de funktioner, som selskabet, foreningen m.v. udøver på det i 1. pkt. omhandlede faste forretningssted, indgår blandt flere gensidigt supplerende funktioner i en samlet udøvelse af erhvervsvirksomhed, der ikke

er af forberedende eller hjælpende karakter, og som selskabet, foreningen m.v. eller fysiske eller juridiske personer, hvormed selskabet, foreningen m.v. har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, udøver gennem faste forretningssteder her i landet.

Stk. 4. Fast driftssted efter stk. 1, litra a, foreligger, når en fysisk eller juridisk person her i landet handler på vegne af selskabet, foreningen m.v. og i forbindelse hermed sædvanligvis indgår aftaler eller sædvanligvis spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt indgås uden væsentligt at blive ændret af selskabet, foreningen m.v. Det er en betingelse, at den virksomhed, som den fysiske eller juridiske person udøver her i landet, ikke udelukkende er af forberedende eller hjælpende karakter som omhandlet i stk. 3. Det er endvidere en betingelse, at de i 1. pkt. omhandlede aftaler enten

- 1) indgås i navn af selskabet, foreningen m.v.,
- 2) vedrører overdragelse af ejendomsret eller brugsret til formuegoder ejet af selskabet, foreningen m.v., eller som selskabet, foreningen m.v. har brugsret til, eller
- 3) vedrører levering af tjenesteydelser fra selskabet, foreningen m.v.

Stk. 5. Stk. 4 finder ikke anvendelse, når repræsentanten driver erhvervsvirksomhed her i landet som uafhængig repræsentant og handler for selskabet, foreningen m.v. inden for rammerne af denne erhvervsvirksomhed. Handler repræsentanten udelukkende eller næsten udelukkende på vegne af en eller flere fysiske eller juridiske personer, hvormed repræsentanten har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, anses repræsentanten ikke for at være en uafhængig repræsentant.

Stk. 6. Virksomhed med investering i aktier og erhvervelse af fordringer, gæld og finansielle kontrakter omfattet af kursgevinstloven anses kun for udøvelse af erhverv efter stk. 1, litra a, når der foreligger næringsvirksomhed. Dette gælder dog ikke, hvis en fysisk eller juridisk person, hvormed selskabet har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, udøver erhvervsvirksomhed i Danmark og virksomheden som nævnt i 1. pkt. indgår som et integreret led heri.«

Stk. 2-5 bliver herefter stk. 7-10.

4. I § 2, *stk. 5*, der bliver stk. 10, ændres »stk. 1-4« til: »stk. 1-9«.

5. § 2, *stk. 6 og 7*, der bliver stk. 11 og 12, ophæves.

Stk. 8 bliver herefter stk. 11.

6. I § 2, *stk. 8*, der bliver stk. 11, ændres »Stk. 1-4« til: »Stk. 1-9«.

§ 8. ---

Stk. 2. Til den skattepligtige indkomst medregnes ikke indtægter og udgifter, som vedrører et fast driftssted eller en fast ejendom beliggende i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland, jf. dog § 31 A. Som indkomst fra fast driftssted og fast ejendom anses indkomst som nævnt i § 2, stk. 1, litra a og b. 1. pkt. omfatter ikke indkomst ved international skibs- og luftfartsvirksomhed eller tilfælde, hvor kildelandet frafalder beskatningsretten i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller anden international aftale med Danmark. Uanset 1. pkt. beskattes et selskab af positiv indkomst, der ville være omfattet af CFC-beskatningen i § 32, hvis det faste driftssted havde været et datterselskab. Såvel ved bedømmelsen af, om der skal medregnes CFC-indkomst, som ved opgørelsen af CFC-indkomsten anvendes indkomst-opgørelsesprincipperne for faste driftssteder. § 32 finder tilsvarende anvendelse, bortset fra stk. 7, 1. pkt., og stk. 10. Ved afståelse af fast ejendom i fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland, hvor anskaffelsessummen er nedsat efter ejendomsavancebeskatningslovens §§ 6 A og 6 C, skal den del af fortjenesten, der vedrører fast ejendom beliggende i Danmark, medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Stk. 3-8. ---

7. I § 8 *stk. 2, 1. pkt.*, ændres »jf. dog § 31 A.« til: »jf. dog §§ 31 A og 31 E.«

8. Efter § 31 D indsættes:

»§ 31 E. Selskaber og foreninger m.v. omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1-2 b, 2 d-2 j, 3 a-5 og 5 b, der ikke er omfattet af international sambeskatning efter § 31 A, kan ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, jf. dog 4. pkt., medregne underskud i

direkte ejede datterselskaber, der er skattemæssigt hjemmehørende i lande, der er medlem af EU/EØS, på Færøerne eller i Grønland, underskud i faste driftssteder i lande, der er medlem af EU/EØS, på Færøerne eller i Grønland, og underskud vedrørende fast ejendom beliggende i udlandet. Endvidere kan medregnes underskud i indirekte ejede datterselskaber, der er skattemæssigt hjemmehørende i lande, der er medlem af EU/EØS, på Færøerne eller i Grønland, hvis alle de mellemliggende selskaber er skattemæssigt hjemmehørende i det samme land som det indirekte ejede datterselskab. Det er en betingelse for medregning af underskud efter 1. og 2. pkt., at underskuddet er endeligt, jf. stk. 3. For så vidt angår underskud i datterselskaber, er det endvidere en betingelse, at underskuddet kunne have været anvendt efter reglerne i § 31 A, hvis der havde været valgt international sambeskatning. For så vidt angår underskud i faste driftssteder og underskud vedrørende fast ejendom finder skattelovgivningens almindelige regler tilsvarende anvendelse med hensyn til begrænsninger i fradragsretten for tab og anvendelsen af disse tab inden for en eventuel sambeskatning. Opgørelsen af det fradragsberettigede beløb skal ske efter danske regler.

Stk. 2. Foreninger, fonde m.v. omfattet af § 1, stk. 1, nr. 5 a og 6, og fondsbeskatningsloven kan medregne underskud i faste driftssteder i lande, der er medlem af EU/EØS, på Færøerne eller i Grønland, og underskud vedrørende fast ejendom beliggende i udlandet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, idet stk. 1, 3. og 6. pkt., tilsvarende finder anvendelse.

Stk. 3. Fastlæggelsen af, om et underskud er endeligt, skal ske på grundlag af reglerne m.v. i det land, hvor datterselskabet er hjemmehørende, eller hvor det faste driftssted eller den faste ejendom er beliggende. Et underskud er endeligt, i det omfang selskabet, foreningen eller fonden m.v., jf. stk. 1, 1. pkt., og stk. 2, godtgør, at det hverken i tidligere indkomstår, det pågældende indkomstår eller i senere indkomstår har været eller vil være muligt at anvende underskuddet efter reglerne i det i 1. pkt. omhandlede land. Uanset 1. pkt. er et underskud ikke endeligt, når det er anvendt eller vil kunne anvendes i et andet land, end det i 1. pkt. omhand-

lede land. Et underskud er heller ikke endeligt, i det omfang det i tidligere indkomstår, det pågældende indkomstår eller i senere indkomstår kunne være anvendt eller ville kunne anvendes, hvis reglerne om adgang til fradrag for underskud i det i 1. pkt. omhandlede land havde været identiske med de danske regler herom.

Stk. 4. Selskaber, foreninger og fonde m.v., der medregner underskud efter stk. 1 og 2, skal indsende oplysninger til told- og skatteforvaltningen, der godtgør, at betingelserne i stk. 1-3 er opfyldt.

Stk. 5. Told- og skatteforvaltningen kan fastsætte regler om de oplysninger, der skal indsendes efter stk. 4.«

§ 2

I kildeskatteloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 117 af 29. januar 2016, som ændret bl.a. ved § 8 i lov nr. 652 af 8. juni 2016, § 2 i lov nr. 725 af 8. juni 2018, § 5 i lov nr. 1130 af 11. september 2018 og § 1 i lov nr. 813 af 9. juni 2020 og senest ved § 2 i lov nr. 871 af 14. juni 2020, foretages følgende ændringer:

§ 2. Pligt til at svare indkomstskat til staten påhviler endvidere personer, der ikke er omfattet af § 1, og dødsboer, der behandles i udlandet, jf. dødsboskattelovens § 1, stk. 3, for så vidt de pågældende personer eller dødsboer:

1-3) ---

4) Udøver et erhverv med fast driftssted her i landet, jf. dog stk. 10. Udøvelse af erhverv om bord på et skib med hjemsted her i landet anses for udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet, såfremt udøvelse af det pågældende erhverv, hvis det var udført i land, ville blive anset for udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet. Skattepligten omfatter udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet eller deltagelse i en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her. 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 virksom-

1. I § 2, *stk. 1, nr. 4, 1. pkt.*, udgår », jf. dog stk. 10«.

2. § 2, *stk. 1, nr. 4, 8. pkt.*, ophæves.

hed. Skattepligten omfatter endvidere fortjeneste eller tab ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af formuegoder, der er knyttet til en sådan virksomhed. For så vidt angår aktier, omfatter skattepligten gevinst, tab og udbytte på aktier, når afkastet vedrører det faste driftssted, herunder gevinst, tab og udbytte af aktier, der indgår i driftsstedets anlægskapital. Bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde anses for at udgøre et fast driftssted fra første dag.

5-6) ---

7) Erhverver indkomst i form af vederlag, der ikke er omfattet af nr. 2, fra en virksomhed som rådgiver, konsulent eller anden lignende medhjælp for virksomheden, jf. dog stk. 8. Det er uden betydning for skattepligten, hvilken form vederlaget udbetales i.

8-29) ---

Stk. 2-9. ---

3. I § 2, stk. 1, nr. 7, 1. pkt., ændres »jf. dog stk. 8« til: »jf. dog stk. 13«.

4. I § 2 indsættes efter stk. 2 som nye stykker:

»Stk. 3. Fast driftssted efter stk. 1, nr. 4, foreligger, når personen eller dødsboet udøver erhverv gennem et fast forretningssted her i landet. Bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde udgør et fast driftssted fra første dag.

Stk. 4. Uanset stk. 3 udgør et fast forretningssted ikke et fast driftssted efter stk. 1, nr. 4, når det faste forretningssted anvendes eller opretholdes udelukkende med henblik på udøvelse af virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter. 1. pkt. finder ikke anvendelse, hvis de funktioner, som personen eller dødsboet udøver på det i 1. pkt. omhandlede faste forretningssted, indgår blandt flere gensidigt supplerende funktioner i en samlet udøvelse af erhvervsvirksomhed, der ikke er af forberedende eller hjælpende karakter, og som personen eller dødsboet, disses nærtstående, jf. ligningslovens § 2, stk. 2, 5. og 6. pkt., eller fysiske eller juridiske personer, hvormed personen eller dødsboet har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, udøver gennem faste forretningssteder her i landet.

Stk. 5. Fast driftssted efter stk. 1, nr. 4, foreligger, når en fysisk eller juridisk person her i landet handler på vegne af personen eller dødsboet og i forbindelse hermed sædvanligvis indgår aftaler el-

ler sædvanligvis spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt indgås uden væsentligt at blive ændret af personen eller dødsboet. Det er en betingelse, at den virksomhed, som den fysiske eller juridiske person udøver her i landet, ikke udelukkende er af forberedende eller hjælpende karakter som omhandlet i stk. 4. Det er endvidere en betingelse, at de i 1. pkt. omhandlede aftaler enten

- 1) indgås i personens eller dødsboets navn,
- 2) vedrører overdragelse af ejendomsret eller brugsret til formuegoder ejet af personen eller dødsboet, eller som personen eller dødsboet har brugsret til, eller
- 3) vedrører levering af tjenesteydelser fra personen eller dødsboet.

Stk. 6. Stk. 5 finder ikke anvendelse, når repræsentanten driver erhvervsvirksomhed her i landet som uafhængig repræsentant og handler for personen eller dødsboet inden for rammerne af denne erhvervsvirksomhed. Handler repræsentanten udelukkende eller næsten udelukkende på vegne af en eller flere nærtstående, jf. ligningslovens § 2, stk. 2, 5. og 6. pkt., eller fysiske eller juridiske personer, hvormed repræsentanten har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, anses repræsentanten ikke for at være en uafhængig repræsentant.

Stk. 7. Virksomhed med investering i aktier og erhvervelse af fordringer, gæld og finansielle kontrakter omfattet af kursgevinstloven anses kun for udøvelse af erhverv efter stk. 1, nr. 4, når der foreligger næringsvirksomhed. Dette gælder dog ikke, hvis en nærtstående, jf. ligningslovens § 2, stk. 2, 5. og 6. pkt., eller en fysisk eller juridisk person, hvormed personen eller dødsboet har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, udøver erhvervsvirksomhed i Danmark og virksomheden som nævnt i 1. pkt. indgår som et integreret led heri.«

Stk. 3-9 bliver herefter stk. 8-14.

Stk. 10. Salgsvirksomhed udelukkende i form af fjernsalg gennem en repræsentant med fuldmagt til at binde fuldmagtsgiveren, men som ikke er ansat som lønmodtager af denne, medfører ikke fast

5. § 2, stk. 10 og 11, ophæves.

driftssted for fuldmagtsgiveren. Ved fjernsalg forstås repræsentantens ordremodtagelse fra danske eller udenlandske kunder via telefon, telex, telefax, post, EDI (Electronic Data Interchange), internettet el.lign. Det er en betingelse, at hverken fuldmagtsgiveren eller en hermed nærtstående person, jf. ligningslovens § 16 H, stk. 6, 3. og 4. pkt., eller en fond eller trust stiftet af fuldmagtsgiveren eller dennes nærtstående eller et selskab, som i fællesskab kontrolleres, jf. ligningslovens § 16 H, stk. 6, 2. pkt., af denne kreds af personer, nærtstående, fonde og truster eller en fond eller trust stiftet af et kontrolleret selskab i Danmark, udøver erhvervsvirksomhed, der står i forbindelse med repræsentantens salg.

Stk. 11. Virksomhed med investering i aktier og erhvervelse af fordringer, gæld og finansielle kontrakter omfattet af kursgevinstloven anses kun for udøvelse af erhverv efter stk. 1, nr. 4, når der foreligger næringsvirksomhed. Dette gælder dog ikke, hvis en fysisk eller juridisk person, hvormed personen har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, udøver erhvervsvirksomhed i Danmark og virksomheden som nævnt i 1. pkt. indgår som et integreret led heri.

§ 65 A. En person eller et dødsbo, som er skattepligtig efter § 2, stk. 1, nr. 6, og et selskab m.v., som er skattepligtigt efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, betaler en endelig skat med den sats, der fremgår af § 2, stk. 6, eller af selskabsskattelovens § 2, stk. 3, af udbytter, der omfattes af ligningslovens § 16 A, stk. 1 og 2, men som ikke omfattes af indeholdelsespligten i § 65.

Stk. 2. ---

§ 6 A. ---

Stk. 2. Ved bestemmende indflydelse forstås ejerskab eller rådighed over stemmerettigheder, således at der direkte eller indirekte ejes mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller rådes over mere end 50 pct. af stemmerne. Ved bedømmelsen af, om

6. I § 65 A, *stk. 1*, ændres »der fremgår af § 2, stk. 6, eller af selskabsskattelovens § 2, stk. 3« til: »der fremgår af § 2, stk. 11, eller af selskabsskattelovens § 2, stk. 8«.

§ 3

I kulbrinteskatteloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1153 af 18. september 2018, foretages følgende ændringer:

1. I § 6 A, *stk. 2, 3. pkt.*, udgår »omfattet af kildeskattelovens § 1« og »omfattet af dødsboskattelovens § 1, stk. 2,«.

den skattepligtige anses for at have bestemmende indflydelse på en koncessionshaver, eller om der udøves en bestemmende indflydelse over den skattepligtige af en koncessionshaver, medregnes aktier og stemmerettigheder, som indehaves af koncernforbundne selskaber, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, af personlige aktionærer og deres nærtstående, jf. ligningslovens § 16 H, stk. 6, eller af en fond eller trust stiftet af moderselskabet selv eller af de nævnte koncernforbundne selskaber, nærtstående m.v. eller af fonde eller truster stiftet af disse. Tilsvarende medregnes ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af en person omfattet af kildeskattelovens § 1 eller et dødsbo omfattet af dødsboskattelovens § 1, stk. 2, i fællesskab med nærtstående eller i fællesskab med en fond eller trust stiftet af den skattepligtige eller dennes nærtstående eller fonde eller truster stiftet af disse. Som nærtstående anses den skattepligtiges ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer. Stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med oprindeligt slægtskabsforhold. Ved koncernforbundne selskaber forstås selskaber, hvorover der udøves en bestemmende indflydelse af samme kreds af aktionærer.

§ 2. ---

Stk. 2. Ved bestemmende indflydelse forstås ejerskab eller rådighed over stemmerettigheder, således at der direkte eller indirekte ejes mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller rådes over mere end 50 pct. af stemmerne. Ved bedømmelsen af, om den skattepligtige anses for at have bestemmende indflydelse på en juridisk person, eller om der udøves en bestemmende indflydelse over den skattepligtige af en juridisk eller fysisk person, medregnes aktier og stemmerettigheder, som indehaves af koncernforbundne selskaber, jf. stk. 3, af personlige aktionærer og deres nærtstående, jf. ligningslovens § 16 H, stk. 5, eller af en fond eller trust stiftet af moderselskabet selv eller af de

§ 4

I ligningsloven, jf. lovbekendtgørelse lov nr. 806 af 8. august 2019, som ændret senest ved § 16 i lov nr. 881 af 16. juni 2020, foretages følgende ændringer:

1. I § 2, *stk. 2, 4. pkt.*, udgår »omfattet af kildeskattelovens § 1« og »omfattet af dødsboskattelovens § 1, stk. 2,«.

nævnte koncernforbundne selskaber, nærtstående m.v. eller af fonde eller truster stiftet af disse. Tilsvarende medregnes ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af andre selskabsdeltagere, med hvem selskabsdeltageren har en aftale om udøvelse af fælles bestemmende indflydelse. Tilsvarende medregnes ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af en person omfattet af kilde-skattelovens § 1 eller et dødsbo omfattet af dødsboskattelovens § 1, stk. 2, i fællesskab med nærtstående eller i fællesskab med en fond eller trust stiftet af den skattepligtige eller dennes nærtstående eller fonde eller truster stiftet af disse. Som nærtstående anses den skattepligtiges ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer. Stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med oprindeligt slægtskabsforhold.

Stk. 3-6. ---

§ 2 A. Skattepligtige, som har stiftet en trust, eller som indskyder aktiver i en trust uden at være stifter, skal ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst anvende priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner som omhandlet i § 2, stk. 1, med trusten, i overensstemmelse med hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter. 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse for skattepligtige, der er nærtstående med stifteren eller indskyderen, jf. § 16 H, stk. 6, 3. pkt. En skattepligtig trust skal ligeledes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst anvende priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner som omhandlet i § 2, stk. 1, med stifter eller indskyder, i overensstemmelse med hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter.

§ 16 K. ---

Stk. 2. Stk. 1 finder tilsvarende anvendelse på skattepligtige, der bliver omfattet af bestemmelser, som er nævnt i stk. 1, selv om de ikke var fuldt skattepligtige på henholdsvis stiftelsestidspunktet og indskudstidspunktet, hvis de tidligere har været fuldt skattepligtige, og hvis stiftelsen eller indskuddet af aktiver er foretaget inden for de

2. I § 2 A, 2. pkt., og § 16 K, stk. 2, 2. pkt., ændres »stk. 6, 3. pkt.« til: »stk. 6, 3. og 4. pkt.«

sidste 10 år forud for den fulde skattepligts genindtræden. 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse, hvis stiftelsen eller indskuddet foretages af en nærtstående til den skattepligtige, jf. § 16 H, stk. 6, 3. pkt.

Stk. 3-8. ---

§ 56. Den, der som led i sin virksomhed er indberetningspligtig efter denne lov, skal opbevare grundlaget for de oplysninger, der skal indberettes, herunder oplysninger til brug for afgørelsen af, om en oplysning er indberetningspligtig. Opbevaringen skal ske efter bogføringslovens regler om opbevaring af regnskabsmateriale. Er den indberetningspligtige i øvrigt bogføringspligtig, og indgår de oplysninger, der skal indberettes, i den bogføringspligtiges regnskab, skal regnskabet tilrettelægges således, at de indberettede oplysninger kan afstemmes med regnskabsføringen.

Stk. 2-5. ---

§ 37. Ved følgende begreber i denne paragraf og i §§ 38-46 forstås:

1) Bestemmende indflydelse: Herved forstås ejerskab eller rådighed over stemmerettigheder, således at der direkte eller indirekte ejes mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller rådes over mere end 50 pct. af stemmerne. Ved bedømmelsen af, om den skattepligtige anses for at have bestemmende indflydelse på en juridisk person, eller om der

§ 5

I skatteindberetningsloven, lov nr. 1536 af 19. december 2017, som ændret bl.a. ved § 1 i lov nr. 1573 af 27. december 2019 og senest ved § 3 i lov nr. 813 af 9. juni 2020, foretages følgende ændring:

1. I § 56, *stk. 1*, indsættes efter 2. pkt. som nyt punktum:

»Grundlaget for de oplysninger, der skal indberettes efter regler udstedt i medfør af § 22, herunder oplysninger til brug for afgørelsen af, om en oplysning er indberetningspligtig, skal dog opbevares i 5 år regnet fra udløbet af indberetningsfristen efter regler udstedt i medfør af § 22.«

§ 6

I skattekontrolloven, lov nr. 1535 af 19. december 2017, som ændret ved § 6 i lov nr. 1430 af 5. december 2018, § 7 i lov nr. 1726 af 27. december 2018, § 2 i lov nr. 1573 af 27. december 2019 og ved § 13 i lov nr. 572 af 5. maj 2020, foretages følgende ændringer:

1. I § 37, *nr. 1, 5. pkt.*, udgår »omfattet af kilde-skattelovens § 1« og »omfattet af dødsboskattelovens § 1, stk. 2,«.

udøves en bestemmende indflydelse over den skattepligtige af en juridisk eller fysisk person, medregnes aktier og stemmerettigheder, som indehaves af koncernforbundne selskaber, jf. nr. 2, af personlige aktionærer og deres nærtstående, jf. nr. 5, eller af fonde eller truster stiftet af moderselskabet selv eller af de nævnte koncernforbundne selskaber, nærtstående m.v. eller af fonde eller truster stiftet af disse. Tilsvarende medregnes ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af andre selskabsdeltagere, med hvem selskabsdeltageren har en aftale om udøvelse af fælles bestemmende indflydelse. Tilsvarende medregnes ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af en person omfattet af kildeskattelovens § 1 eller et dødsbo omfattet af dødsboskattelovens § 1, stk. 2, i fællesskab med nærtstående eller i fællesskab med en fond eller trust stiftet af den skattepligtige eller dennes nærtstående eller fonde eller truster stiftet af disse.

2)-6) ---

§ 39. ---

Stk. 2. ---

Stk. 3. Den skriftlige dokumentation efter stk. 1 skal udarbejdes løbende og senest færdiggøres på tidspunktet, hvor oplysningsskemaet skal indgives til told- og skatteforvaltningen. Den skattepligtige skal på told- og skatteforvaltningens anmodning indsende dokumentationen inden for en frist, som nærmere fastsættes af told- og skatteforvaltningen. Fristen kan ikke være på mindre end 60 dage.

Stk. 4. ---

§ 46. Har en skattepligtig omfattet af § 38 eller § 40, stk. 1, ikke udarbejdet dokumentation for kontrollerede transaktioner efter § 39 eller indsendt revisorerklæring efter § 43, stk. 1, kan told- og skatteforvaltningen efter udløbet af oplysningsfristen i §§ 11-13 for det pågældende indkomstår foretage en skønsmæssig ansættelse, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner for dette indkomstår, i overensstemmelse med ligningslovens § 2, stk. 1.

Stk. 2-3. ---

2. § 39, *stk. 3*, affattes således:

»Den skriftlige dokumentation efter stk. 1 skal udarbejdes løbende og indgives til told- og skatteforvaltningen senest 60 dage efter fristen for indgivelse af oplysningsskemaet, jf. §§ 11-13. Told- og skatteforvaltningen kan efter den skattepligtiges anmodning forlænge fristen efter 1. pkt. for den pågældende, hvis særlige forhold taler for det.«

3. I § 46, *stk. 1*, indsættes »efter § 39«: »rettidigt«.

4. I § 46, *stk. 1*, indsættes som 2. *pkt.*:

»Dokumentationen kan kun anses for at være udarbejdet rettidigt, hvis den er udarbejdet og indgivet i overensstemmelse med § 39, *stk. 3*.«

§ 72. Har den skattepligtige ikke rettidigt indgivet et oplysningsskema, jf. § 5, eller et skattemæssigt årsregnskab, jf. § 6, stk. 2, nr. 1, eller ikke vedlagt oplysningsskemaet ejeroplysninger, jf. § 26, stk. 2, eller revisorerklæring fra finansierings-selskaber, jf. § 36, kan told- og skatteforvaltningen pålægge daglige tvangsbøder.

Stk. 2-3. ---

§ 73. Har en skattepligtig omfattet af § 5 ikke rettidigt givet told- og skatteforvaltningen oplysninger efter § 2 eller revisorerklæring fra finansieringsselskaber, jf. § 36, pålægger forvaltningen den skattepligtige at betale et skattetillæg på 200 kr., for hver dag oplysningsfristen overskrides. Skattetillægget kan dog højst udgøre 5.000 kr. i alt, jf. dog stk. 2-4.

Stk. 2-4. ---

§ 84. Med bøde straffes den, der forsætligt eller groft uagtsomt

1)-4) ---

5) undlader efter anmodning fra told- og skatteforvaltningen rettidigt at indsende den skriftlige dokumentation vedrørende kontrollerede transaktioner, som der er pligt til at udarbejde efter § 39, og land for land-rapport, jf. §§ 48, 49 og 51, eller at indhente revisorerklæring efter § 43 eller

6) ---

5. I § 72, *stk. 1*, indsættes efter »§ 26, stk. 2,«: »eller dokumentation for kontrollerede transaktioner, jf. § 39,«.

6. I § 73, *stk. 1, 1. pkt.*, indsættes efter »§ 2«: », herunder oplysninger om kontrollerede transaktioner efter § 38,«.

7. I § 84, *nr. 5*, ændres »efter anmodning fra told- og skatteforvaltningen rettidigt at indsende« til: »rettidigt at indgive«.