

Udskriftsdato: 10. januar 2026

AFG nr 9970 af 21/06/2016 (Gældende)

Fast driftssted, indkomstopgørelse

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 14-3545442

Fast driftssted, indkomstopgørelse

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørgers indkomstallokering er foretaget korrekt.

Skatterådet fandt, at spørgers indkomstallokering, en "fordeling af resultat", ikke var i overensstemmelse med den direkte metode - det separate foretagende princip i art. 7 i den x-land-danske dobbeltbeskatningsoverenskomst og resultatet heraf var desuden ikke i overensstemmelse med de i det faste driftssted udførte funktioner, anvendte aktiver mv.

Skatterådet kunne derfor ikke bekræfte, at spørgers indkomstallokering er foretaget korrekt.

Skatterådsmøde 21. juni 2016 - SKM2016. 353. SR

Spørgsmål

1. Kan SKAT bekræfte, at spørgers indkomstallokering er foretaget korrekt?

Svar

1. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørgers beskrivelse af de faktiske forhold:

Spørger (selskabet) er indregistreret i x-land. Selskabets aktivitet består i planlægning, udvikling og montage af konstruktioner, herunder varetagelse af de tekniske aspekter forbundet hermed.

Selskabet har indgået en kontrakt med A i Danmark. Selskabet har leveret hele projektet i forbindelse med gennemførelsen af byggeprojektet Projekt x. Det pågældende arbejde hermed udgør et fast driftssted i henhold til dobbeltoverenskomsten med x-land' artikel 5, stk. 3

De beløb, der er medtaget ved indkomstopgørelsen for spørger, vedrører perioden fra projektets begyndelse. Indkomstopgørelsen omfatter dermed også indtægter og udgifter fra den x til den x. Det skyldes det skatteretlige periodiseringsprincip i forbindelse med igangværende arbejder. Både efter x-land' og dansk ret kan indtægter, der stammer fra igangværende arbejde, aktiveres på det tidspunkt, hvor indtægten er realiseret endeligt. For byggearbejde erhverver entreprenøren ret til indtægten på det tidspunkt, hvor byggeriet er overtaget af hvervgiveren.

Alle udgifter og indtægter fra tidspunktet efter den x er først medtaget ved indkomstopgørelsen for året x. Slutregningen er sendt til hvervgiveren efter overtagelsen og er med i indkomstopgørelsen for året x. For året x blev der sendt en kreditnota til hvervgiveren på x kr. Kreditnotaen skyldes en skade og forhandlinger med hvervgiveren. Denne indkomstreduktion er ikke relevant for indkomstopgørelsen for året x.

Selskabets bogføring føres i x valuta og omregnes til danske kroner efter x-land' ret.

Med henblik på at allokere indkomsterne mellem hovedkontoret og det danske driftssted er der gennemført en funktions- og risikoanalyse. I forhold til funktionerne og den dermed forbundne risiko, som driftsstedet har påtaget sig, er gevinsten henført forholdsmæssigt mellem det danske driftssted og hovedkontoret.

De funktioner, som varetages af det danske driftssted som led i dette projekt, består af opstart, byggeledelsen og montagen. Alle andre funktioner er varetaget af hovedkontoret i x-land (dvs. projektering, dokumentation, administration, markedsføring og udvikling). Alle fysiske ydelser på byggepladsen blev udliciteret til selvstændige danske underleverandører.

Spørger (selskabet) har ikke haft egne medarbejdere ansat i Danmark. Der har været en medarbejder fra selskabet på byggepladsen, som har varetaget projektledelsesopgaver. Den pågældende medarbejder har ikke været involveret i bygge- eller montagearbejdet. Vedkommende kom til Danmark alle 8 uger i få timer for at kontrollere, om byggeprocessen og tidsplanen blev overholdt. Den pågældende havde kontakten med underleverandøren og hvervgiveren på hovedkontorets vegne. Denne medarbejder udførte ikke nogen funktioner, som kunne henføres direkte til driftsstedet. Derfor blev der ikke henregnet nogen medarbejderydelser direkte til driftsstedets andel, hvormed andelen af projektledelsesydelser for driftsstedet udgør "0".

Selskabet har oplyst, at hele entreprisen er et projekt, som har oversteget selskabets daværende kapacitet. Selskabet har derfor indgået kontrakten med hvervgiveren under forudsætning af, at den danske underleverandør ville udføre alt bygge- og montagearbejde i Danmark. Selskabet har sjældent udført et projekt i udlandet, uden at der har været egne medarbejdere til stede under hele projektet.

Selskabet har ikke nogen aktiver i Danmark. Alle selskabets driftsmidler blev anvendt i x-land. Bogføringen er foretaget i hovedkontoret i x-land. Der blev ikke etableret en selvstændig og isoleret bogføring for driftsstedet.

Af kontrakten mellem bygherren i Danmark og spørger (hovedentreprenøren) fremgår, at hovedentreprenøren er underkastet projektets fælles byggeledelse, at der er byggeledelse for alle hovedentrepriserne, at hovedentreprenøren skal betale dagbod såfremt afleveringstidspunktet mv. ikke overholdes, at hovedentreprenøren tegner ansvarsforsikring og stiller sikkerhed.

Af allonge til kontrakten fremgår af de hertil bilagte referater af afklarende møder om hovedentreprisen, at afklarende møde er afholdt på byggepladsen den x, og møde hos B den x. Person C, fra spørger, deltog i begge møder, og i sidste møde deltog også person D, fra spørger, der er spørgers projektleder på projektet.

Af referat af mødet den x fremgår, at selskabet vil besøge byggepladsen, at det blev aftalt, at byggeledelsen forsøger at sætte et møde i stand med samarbejdspartnere, så drøftelser af aktuelle koordinerings-spørgsmål kan påbegyndes samt, at byggeledelsen vil indkalde til et egentligt koordineringsmøde.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Det ønskes bekræftet, at indkomstallokeringen er foretaget korrekt.

Til støtte herfor er anført, at allokering af indkomsten blev foretaget i overensstemmelsen med dobbelt-overenskomsten mellem Danmark og x-land.

Projektresultatet (rette omkostningsbærer) er opgjort på baggrund af handelsretlige forskrifter. Projektgevinsten er opgjort på baggrund af den direkte metode, der er foreskrevet i artikel 7 i dobbeltbeskatnings-overenskomsten mellem Danmark og x-land. Der findes nye regler om indkomstopgørelsen både i den danske lovgivning og x-land' lovgivning, som er baseret på den nye OECD redegørelse (authorized oecd approach 2010). DBO'en er dog ikke blevet opdateret tilsvarende.

På baggrund af artikel 7, stk. 3, i DBO'en er der fratrullet udgifter og generalomkostninger for administrationsopgaver, uafhængig af hvor omkostningerne faktisk er opstået.

Selskabet har lagt til grund, at der ikke findes nogen dansk hjemmel til beskatning af den gevinst, som blev opnået ved leveringen af konstruktionen i sig selv til den danske slutkunde (leveringsfortjeneste). Danmarks beskatningsret omfatter fortjenester, som kan henføres til de aktiviteter, som udføres her i landet. Konkret betyder det, at Danmark kan beskattes de indtægter, som kan henføres til aktiviteter udført af selskabets medarbejdere i Danmark. Der blev ikke solgt eller afstået nogen formuegoder i Danmark, som knytter sig til selskabets virksomhed i Danmark. Selskabet har ikke medbragt nogen aktiver til Danmark.

Resultatet af projektet udgør i alt X. Resultatet skal fordeles på grundlag af den foretagne funktions- og risikoanalyse samt de dermed forbundne værdiskabende andele mellem hovedkontoret og driftsstedet.

Alle leverancer fra fremmede underleverandører udført for selskabet i Danmark indeholder de funktioner, som varetages af det danske driftssted. Disse fremmede ydelser indebærer ikke nogen værdiskabende andele (nettoudbytte), som kunne henføres til det faste driftssted. I forbindelse med disse ydelser udført af underleverandører opstår der heller ikke nogen risiko, som kan henføres til det danske driftssted, da underleverandører er skattepligtige i Danmark og har ansvaret for arbejdsresultaterne.

Fordelingen af gevinsten mellem hovedkontoret og driftsstedet foretages i to trin:

Trin 1:

Der er udarbejdet en gevinstopgørelse med hjælp af "cost plus" metoden. Fordelingen foretages i relation til de tilordnede funktioner. Sætserne for de enkelte funktioner blev fastlagt af x-land' skattevæsen:

Funktion	kvalifikation	sted	costplussats
Projektering (løn)	ingeniør	Hovedkontoret	30 %
Konstruktion (løn)	ingeniør	Hovedkontoret	25 %
Dokumentation (løn)	teknikker	Hovedkontoret	15 %
Projektledelsen (løn)	ingeniør	Hovedkontoret	25 %
Fællesomkostninger (administration)		Hovedkontoret	5 %
Markedsføringsomkostninger		Hovedkontoret	5 %
Forskning & Udvikling		Hovedkontoret	5 %
Idriftsættelse	teknikker	ikke relevant	20 %
Byggeledelsen	teknikker	ikke relevant	20 %
Montage	fagfolk	ikke relevant	15 %
Service	fagfolk	ikke relevant	15 %
Projektledelsen	ingeniør	ikke relevant	25 %
Styring	ingeniør	ikke relevant	25 %

Herefter kan der ikke allokeres en gevinst til det danske driftssted, som bygger på produktive eller yderligere funktioner.

Omkostningsandelen for de nævnte produktive funktioner udgør x valuta (x arbejdstimer). Der opstår dermed et nettoudbytte på x valuta for disse funktioner.

Nettoudbytte for øvrige funktioner (administration, salg, markedsføring, forskning og udvikling, 5 % af relaterede udgifter) udgør x valuta.

Trin 2:

Fordelingen af det resterende resultat i forhold til de værdiskabende gevinstandele.

Hverken den funktionsrelaterede gevinst på i alt x valuta eller den resterende gevinst på x valuta kan dermed henføres til det danske driftssted. Fordelingen af den resterende gevinst skal foretages i forhold til gevinstandelen af de pågældende nettoværdier. Driftsstedets funktioner har ikke skaffet nogle nettoværdier, hvorfor der ikke kan henføres nogen gevinst til det danske driftssted.

For selskabet er det ligegyldigt, hvor indtægterne beskattes. Det er selskabets primære formål at løse allokeringsproblemet pro-aktivt. Den nuværende situation er meget speciel, fordi der ikke har været nogen egne medarbejdere i Danmark under projektet. Indkomstallokering og fordeling er foretaget på baggrund af x-land' myndigheders erfaringer med andre udlandsprojekter. I den danske selvangivelse blev der selvangivet et nul. For at undgå, at dette giver anledning til problemer, vil selskabet derfor gerne have bekræftet, at denne skattemæssige disposition kan godkendes af det danske skattevæsen. Det er meget afgørende, at Danmark ikke anerkender leveringsgevinster, dvs. at levering i sig selv udløser nogen beskatning i Danmark. I forhold til montagedriftssteder kan der kun ske beskatning af de gevinster, som bliver opnået ved driftsstedets aktivitet, men ikke den gevinst, som opnås ved leverancen fra x-land. Det er selskabets opfattelse, at der ikke findes nogen beskatningshjemmel i dansk lovgivning, som giver ret til at beskatte disse indtægter, som blev opnået uden det danske driftssteds deltagelse. Såfremt SKAT bekræfter disse indkomstdispositioner, kan selskabet være sikker på, at beskatningen i x-land er gennemført korrekt. Såfremt Danmark fastsætter en anden allokering, kan selskabet dog få indrømmet en fritagelse for de danske indtægter.

Spørgers bemærkninger til udkast til bindende svar

Juridisk vurdering, funktionsanalyse, indkomstallokering

Spørger har et driftssted iht. art. 5, stk. 3 i DBO'en mellem Danmark og x-land, som er tidsmæssigt begrænset til projektløbetiden, idet montagearbejdets varighed overskrider 12 måneder, på grund af en mht. den oprindelige kontrakt forsinket færdiggørelse.

Efter den fremherskende opfattelse af driftsstedets fuldstændige selvstændighed, som i mellemtiden også opfattes som standard af OECD, skal driftsstedet i enhver henseende anses for en selvstændig virksomhed, for at kunne opgøre indkomsten. OECD anvender den Functionally Separate Entity Approach og the Authorized OECD Approach (AOA) for at opnå dette. Som det fremgår af rapporten omsættes driftsstedets selvstændighedsfiktion i to trin.

1. Funktionsanalyse (første trin).

Driftsstedet anses som en uafhængig og selvstændig virksomhed. Der skal gennemføres en detaljeret funktionsanalyse for denne virksomhed. Denne tjener herefter til at kunne henføre risici, og i givet fald varer og dotationskapital.

Mellem hovedkontoret og driftsstedet er det ikke muligt at fordele risiciene i en juridisk bindende kontrakt, medens dette er muligt mellem forbundne virksomheder. Derfor ønsker OECD at henføre risiciene på basis af væsentlige personfunktioner, dvs. at den part af virksomheden der skal bære risikoen, er den part hvor væsentlige funktioner vedrørende denne risiko varetages, herunder hvor væsentlige beslutninger i forbindelse med denne risiko træffes.

Selskabet er forpligtet til at levere og oprette en konstruktion uden mangler. Herved kan følgende hovedfunktioner og risici identificeres:

<u>Tekniske funktioner:</u>	<u>Udført</u>	<u>Indsats</u>	<u>Risici</u>
-----------------------------	---------------	----------------	---------------

	Peoples function	Stedet for udførelsen/til- ordning risikoovertagelse	
Projektering / Udvikling	Egne medarbejder	Hovedkontor	Fejl projektering
Konstruktion / Detalje- planlægning	Egne medarbejder	Hovedkontor	Fejlrisiko
	Egne medarbejder	Hovedkontor	Fejlrisiko
Dokumentation/Tegnin- ger	Egne medarbejder	Hovedkontor	Fejlrisiko
Projektledeelse	Egne medarbejder	Hovedkontor	Fejlrisiko
Programmering styring	Delvis fremstilling af fremmede	Hovedkontor	Leveringsrisiko
Fremstilling/Bestilling af dele			Almen montagerisiko;
Montage	Underentreprenør	Underentreprenør/drifts- stedet	Handlingsrisici
Ibrugtagning	Underentreprenør		Fejlrisiko
Byggeledelse montage	Underentreprenør	Underentreprenør/drifts- stedet	Fejlrisiko
		Underentreprenør/drifts- stedet	
Økonomiske funktioner:			
	Egne medarbejder	Hovedkontor	Økonom. Risici
Salg	Egne medarbejder	Hovedkontor	Økonom. Risici
Indkøb	Egne medarbejder	Hovedkontor	Økonom. Risici
Finansiering		Hovedkontor	Økonom. Risici

Forsikring

Ifølge art. 7 stk. 2 i DBO'en mellem Danmark og x-land skal de danske aktiviteter, udført af det faste driftssted (Bygge - eller Montagedriftssted), anses som om, de udføres af en fiktiv uafhængig selvstændig virksomhed.

I den konkrete sag udføres montagearbejdet som en rutinevirksomhed uden de store funktioner eller risici.

Dette begrundes med, at kunderelationerne (kontrakten) ligger i hovedselskabet og ikke i det faste driftssted. Den fiktive uafhængige virksomhed (driftsstedet) beskæftiges kun på grund af en underentreprisekontrakt for montagen. Den uafhængige selvstændige virksomhed (driftssted) påtager sig ikke og bærer heller ikke nogen risiko i det pågældende projekt. Den fiktive uafhængige selvstændige virksomhed udfører i denne sammenhæng ikke nogen yderligere aktiviteter end denne funktion. Den råder heller ikke over nogen infrastruktur i Danmark.

Derfor er det nærliggende, at sammenligne driftsstedet med en uafhængig rutinevirksomhed uden store funktioner eller risici. Målestok til at allokere gevinst til driftsstedet skal derfor være den, som en sammenlignelig rutinevirksomhed ville opnå i denne situation.

Dermed bliver der for bygge- og montagedriftsstedet i forholdet til hovedkontoret kun en deal i form af en underentreprisekontrakt som indeholder montagen.

Driftsstedets aktivitet blev overtaget i Danmark af en dansk virksomhed (E ApS), som er skattepligtigt i Danmark. Efter x-land's skattevæsens opfattelse (adm. praksis) kan personfunktioner kun udføres af selskabets egne ansatte, men ikke af underleverandører. Det begrundes med, at den danske underleverandør selv er ansvarlig for at overholde sine skatteretlige forpligtelser.

Ifølge denne argumentation vedrørende personfunktionerne resulterer det ikke i nogen indkomstskabende funktioner i bygge- og montagedriftsstedet.

Placering af aktiver

Ejendomsretten vedrørende aktiver henføres altid til hele virksomheden. Derfor kan det juridiske ejer kriterie ikke bruges som et kriterium til at henføre aktiver mellem hovedkontor og driftssted. OECD henfører derfor på basis af det økonomiske ejerskab, og der sondres mellem materielle og immaterielle aktiver. Vedrørende materielle aktiver er det afgørende, hvor disse aktiver bruges. Bruges det materielle aktiv kun i en del af virksomheden, skal det økonomiske ejerskab henføres til denne del af virksomheden. Til gengæld skal det være afgørende for allokering af immaterielle aktiver, hvor personfunktioner vedrørende disse aktiver udføres (dvs. hvem træffer beslutninger vedrørende udviklingsrisiko eller virksomhedsrisiko). På grund af de særlige omstændigheder i forbindelsen med et bygge- eller montagedriftssted efter art. 5 stk. 3, i DBO'en mellem Danmark og x-land, kan det økonomiske ejerskab af leverede byggedele ikke henføres til driftsstedet. Det skyldes, at en sammenlignelig uafhængig virksomhed (uden store funktioner og risici) ikke ville påtage sig en yderligere risiko for de byggeelementer som leveres af spørgeren til byggepladsen. Driftsstedet skal ifølge funktionsanalysen kun forestå samlingen af de enkelte byggeelementer.

2. Armslængdepriser andet trin

Til driftsstedet skal der muligvis fastsættes en armslængdepris for anskaffelsesomkostninger af de enkelte aktiver.

Ved overførslen af aktiver fra hovedkontoret til driftsstedet skal der iht. Art. 7, stk. 2 i DBO'en mellem Danmark og x-land, og OECD modeloverenskomst ved indkomstallokeringen fastsættes armslængdepriser på tidspunktet for overførslen.

Der findes dog andre, som påstår, at der skal der fastsættes armslængdepriser på tidspunkt for afhændelsen.

Denne diskussion viser, at OECD kommentaren kun i beskeden omfang har taget hensyn til det særlige ved bygge- og montagedriftssteder.

Henføringen af aktiver (anlægs- og omsætningsaktiver) til driftsstedet kan kun uden vilkårlighed ske for så vidt, at aktiver kan henføres til de enkelte funktioner som udføres af driftsstedet.

Her skal vi henvise til princippet om, at det ikke er tilladt at beskatte leveringsgevinster. Selvom man kunne henføre aktiver til den danske driftssted (levering), tilkommer der i den konkrete sag ikke Danmark en beskatningsret.

3. Generel bogføring for fast driftssted

Driftssteder for bygge- og montage indtager en vis særstilling ved tildeling af overskud mellem hovedkontoret og det faste driftssted. Et fradrag af de enkelte ydelser mellem dele af virksomheden til

armslængdepriser er således næppe praktikabel. I særdeleshed giver de enkelte aftalte delordreværdier ofte intet brugbart holdepunkt for en saglig korrekt resultatopdeling, da de er bestemt af mange overvejelser, der intet har at gøre med en saglig korrekt funktions- og risikofordeling. OECD fastsætter ingen særordning for faste driftssteder for bygge- og montage trods ubestridt særegenhed og problemer, i hvert fald hvad angår principperne. Derfor skal en opgørelse af overskuddet og indkomstallokering på basis af kontoplan, omkostninger og afdelingskoder være mulig.

4. Indkomstallokering

I det efterfølgende skal vi på ny illustrere principperne for udarbejdelse af årsopgørelser og de bilag (opgørelse af overskuddet og indkomstallokering med funktionsanalyse), der er sendt til SKAT.

Ydelserne for det faste driftssted (samling af de dele, der er leveret fra x-land samt ibrugtagning blev alle tildelt underentreprenører. Der var ingen medarbejdere fra spørger på projektet i Danmark, der var ansat i det faste driftssted. Alene projektlederen/salg fra spørger, Person D, var som led i projektledelsen på byggepladsen på vegne af spørger. Denne funktion fordeles i indkomstallokeringen efter andele af de pågældende omkostninger i forhold til de direkte medarbejderydelser, der kan tilregnes det faste driftssted og hovedkontoret. Da ingen medarbejdere hos spørger har leveret ydelser, der direkte kan tilregnes projektet i Danmark, er ydelsesandelen for Danmark på projektet "0". Derfor er der efter vores opfattelse eksempelvis ingen A-skattepligt for medarbejdere fra x-land i Danmark. Hvis den danske opfattelse afviger i forhold hertil, beder vi udtrykkeligt om en tilbagemelding.

Aktiviteterne for det faste driftssted i Danmark blev udført af det danske firma (underentreprenør) E ApS, som jf. oplysninger er skattepligtig i Danmark.

Anlægsaktiver som f.eks. værktøj og lignende fra spørger befandt sig ikke i Danmark. Til vurdering af leverede dele henviser vi til redegørelsen for armslængdepriser.

I det følgende har vi forklaret skridt for skridt fremgangsmåden for indkomstopgørelsen og indkomstafgrænsningen.

1. Stedet for bogføring er hovedkontoret i x-land. Dvs. at der ikke etableres et selvstændigt driftssted-bogholderi i Danmark, fordi det kun drejer sig om et tidsbegrænset montagedriftssted. (jf. OECD modellen art. 5 og 7).
2. Projektresultatets undersøgelse (som grunder sig på afdeling projektafregning) blev gennemført på grundlag af handelsretslige normer. Projektets afkast / overskud opgøres i henhold til den direkte metode (jf. art. 7 i den x-land danske DBO).
3. I givet fald skal projektresultatet ifølge dansk skatteret overføres til et slutresultat, som er i overensstemmelse med dansk skatteret, ved at lægge noget til og / eller fra. I forbindelse med dette beder vi om anmærkninger.
4. Mht. den x-land danske DBO art. 7, stk. 3, tages der også højde for, at udgifter inklusive almindelige administrationsomkostninger kan fradrages, lige meget hvor de er opstået.
5. Ud over dette tages der højde for, at leveringsavancen ikke må beskattes ved driftsstedets beliggenhed.
6. Det beregnede projektresultat på x valuta skal derefter henføres på grundlag af funktions- og risikoanalysen og den omfattede værdiskabende andel.
7. Indkøbet af ydelser for driftsstedet omfatter også driftsstedets funktioner (underentreprenør). Ifølge x-land' skattevæsen medfører disse ydelser ikke nogen værdiskabende andele, som kan henføres til driftsstedet. Der opstår ikke nogen risici for driftsstedet (regreskrav over for den danske kunde) og den danske kunde er selv underkastet dansk beskatning. (Her er den danske holdning eller fortolkning ikke bekendt).

8. Indkomstallokering mellem hovedkontor og driftssted foretages i to trin. I første omgang opgøres forskudsgevinster gevinsttillæg (cost plus satser), som tilordnes ifølge personfunktionerne. X-land skattevæsen fastsætter cost plus satser ifølge denne oversigt:

Funktion	kvalifikation	Sted	Cost plus sats i %
Montage/Idriftsættelse	tekniker	Driftssted/A ApS	15
Idriftsættelse	ingeniør	Driftssted/A ApS	25
Ledelsen	tekniker	Driftssted/A ApS	25
Projektering	tekniker	Hovedkontor	30
Konstruktion	ingeniør	Hovedkontor	25
Dokumentation	ingeniør	Hovedkontor	15
Projektledelse	tekniker	Hovedkontor	25
Administration		Hovedkontor	5
Markedsføring		Hovedkontor	5
Forskning/udvikling		Hovedkontor	5

9. Ifølge funktionsanalysen og den tilordnede personalefunktion (nr.7) er der ikke nogen gevinstbærende funktioner i driftsstedet. → 10. Gevinsten, efter at der er fratrasket forskudsgevinster fra gevinsttillæg (cost plus), fordeles i 2. trin ifølge andelen i værdiskabelse. → (Der må ikke beskattes leveringsgevinster).

Ifølge indkomstallokeringen er projektresultatet indtil nu blevet beskattet i x-land. Indkomstallokeringen blev af x-land' skattevæsen i flere tilfælde kontrolleret og tilpasset.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at selskabets indkomstallokering er foretaget korrekt.

Lovgrundlag

Ligningslovens § 2, stk. 1

"Skattepligtige,

1. hvorover fysiske eller juridiske personer udøver en bestemmende indflydelse,
2. der udøver en bestemmende indflydelse over juridiske personer,
3. der er koncernforbundet med en juridisk person,
4. der har et fast driftssted beliggende i udlandet,
5. der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med et fast driftssted i Danmark, eller
6. der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med kulbrintetilknyttet virksomhed omfattet af kulbrinteskattelovens § 21, stk. 1 eller 4,

skal ved opgørelsen af den skatte- eller udlovningspligtige indkomst anvende priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med ovennævnte parter i nr. 1-6 (kontrollerede transaktioner) i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter.

Med juridiske personer i nr. 1 og stk. 3 sidestilles selskaber og foreninger m.v., der efter danske skatteregler ikke udgør et selvstændigt skattesubjekt, men hvis forhold er reguleret af selskabsretlige regler, en selskabsaftale eller en foreningsvedtægt."

Selskabsskattelovens § 2, stk. 2, 2. pkt.

"Hvis der er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med den fremmede stat, Færøerne eller Grønland, hvor det pågældende foretagende er hjemmehørende, og denne overenskomsts artikel om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed ikke er formuleret i overensstemmelse med 1. pkt., opgøres indkomsten i driftsstedet dog i overensstemmelse med den pågældende artikel."

Den x-land danske dobbeltbeskatningsoverenskomst art. 7, stk. 1-3:

Skatteforvaltningslovens § 25, stk. 3

"Et svar, der vedrører fortolkningen af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, er ikke bindende, i det omfang en udenlandsk respektive en færøsk eller en grønlandsk skattemyndighed lægger en anden vurdering af det pågældende spørgsmål til grund."

Forarbejder

L173 2011/12 (forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven mv.), almindelige bemærkninger 3.6. Indkomst i et fast driftssted - selskabsskattelovens § 2, stk. 2.

"(...) Både ved anvendelsen af intern dansk skatteret og ved anvendelsen af en dobbeltbeskatningsoverenskomst er udgangspunktet, at den indkomst, der kan henføres til et fast driftssted, opgøres i overensstemmelse med artikel 7 om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed i OECD-modellen til dobbeltbeskatningsoverenskomster og OECD's bemærkninger til artikel 7. Det gælder også ved anvendelsen af dansk skatteret, selv om Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med den anden stat.

Bemærkningerne til OECD-modellens artikel 7 om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed blev skrevet om ved revisionen af modellen i 2008. Ændringerne var foranlediget af, at der var variation i de forskellige staters fortolkning af de hidtidige bemærkninger. Omskrivningen skete efter, at der i OECD-regi var udarbejdet en rapport, som præciserede, hvorledes den "gamle" udgave af artikel 7 og de hidtidige bemærkninger burde anvendes.

Den nuværende danske praksis for opgørelse af indkomst i et fast driftssted er i overensstemmelse med bemærkningerne til artikel 7 i OECD-modellen fra 2008.

(...)

Henførelse af fortjeneste til et fast driftssted sker efter en analyse i to trin.

- Under første trin foretages en funktionsanalyse og en analyse af faktum, som fører til
- henføring til det faste driftssted af de rettigheder og forpligtelser, der opstår af transaktioner mellem foretagendet, som driftsstedet er en del af, og andre foretagender,
- identifikation af væsentlige personfunktioner m.v., som er relevante for henføringen af økonomisk ejerskab til formuegoder og dermed for henføringen af økonomisk ejerskab af formuegoder til driftsstedet,
- identifikation af væsentlige personfunktioner m.v., der er relevante for påtagelsen af risici og henføringen af risici til driftsstedet,
- identifikation af driftsstedets øvrige funktioner,
- anerkendelsen og afgørelsen af karakteren af de interne transaktioner mellem driftsstedet og andre dele af det samme foretagende, jf. nedenfor, og
- henføringen af kapital til driftsstedet, baseret på de formuegoder og risici, som er henført til driftsstedet.

Under andet trin prissættes alle transaktioner med forbundne foretagender, som henføres til det faste driftssted efter første trin. Det sker i overensstemmelse med OECD's Transfer Pricing Guidelines. Disse

retningslinjer anvendes tilsvarende for interne transaktioner mellem det faste driftssted og andre dele af det foretagende, som det er en del af. Processen medfører en prisfastsættelse på armslængdevilkår af disse interne transaktioner gennem

- fastsættelse af sammenlignelighed mellem de interne transaktioner og ikke-kontrollerede transaktioner ved anvendelse af retningslinjernes sammenlignelighedsfaktorer i lyset af de særlige faktiske forhold i det faste driftssted, og
- en analog anvendelse af en af retningslinjernes metoder til fastsættelse af et armslængde vederlag for transaktionerne mellem det faste driftssted og andre dele af foretagendet under hensyn til de udførte funktioner og de formuegoder og risici, der henføres til det faste driftssted og til de andre dele af foretagendet.

(...)"

Bemærkninger til forslagets § 2, nr. 4

"(...)

Såfremt det pågældende selskab er hjemmehørende i en anden stat, og Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomst med denne stat har en artikel om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed, som ikke er affattet efter den ny artikel 7 i OECD-modellen fra 2010, skal den skattepligtige indkomst i det faste driftssted dog som hidtil opgøres i overensstemmelse med overenskomstens artikel om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed."

Praksis

OECD's kommentarer til art. 7, stk. 2 og 3 i 2008 Modeloverenskomsten.

Stk. 2.

"14. Dette stykke indeholder den centrale regel, der tilsigtes at skulle være grundlag for henføring af fortjeneste til et fast driftssted. Stykket anlægger det synspunkt, at de fortjenester, der skal henføres til det faste driftssted, er sådanne, som det faste driftssted ville have opnået, hvis det i stedet for at handle med resten af foretagendet havde handlet med et frit og uafhængigt foretagende under vilkår og til priser, som ville være gældende på de sædvanlige markeder. Dette svarer til det armslængdeprincip, der er diskuteret i kommentaren til art. 9. Den således fastsatte fortjeneste ville normalt være den samme fortjeneste, som man ville forvente fastsat ved sædvanligt godt handelsregnskab.

(...)

17. For at afgøre, om en korrektion er nødvendig i henhold til stk. 2, er det nødvendigt at fastsætte den fortjeneste, der ville være blevet realiseret, hvis det faste driftssted havde været et særskilt og tydeligt adskilt foretagende, der var beskæftiget med den samme eller lignende virksomhed, under samme eller lignende vilkår, og som handlede helt uafhængigt med resten af virksomheden. Afsnit D-2 og D-3 i Del I i rapporten "Attribution of Profits to Permanent Establishments" beskriver den to-trins fremgangsmåde, der skal anvendes ved afgørelsen heraf. Denne fremgangsmåde tillader opgørelsen af den fortjeneste, der kan henføres til den samlede virksomhed, der er udøvet af det faste driftssted, inklusive transaktioner med andre uafhængige parter, transaktioner med forbundne foretagender og forretningsvirksomhed (f.eks. intern overførsel af kapital eller aktiver eller udførelsen af tjenesteydelser internt - se f.eks. pkt. 31 og 32) med andre dele af foretagendet (i henhold til det andet trin, der er beskrevet ovenfor) i overensstemmelse med retningslinjerne i stk. 2.

18. Det første trin kræver en identificering af den virksomhed, der udøves af det faste driftssted. Dette skal ske gennem en funktionsanalyse (vejledningen i "Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations" er relevant til dette formål). I det første trin vil den økonomisk betydningsfulde virksomhed og det ansvar, som det faste driftssted bærer, blive identificeret. Denne analyse skal, i det relevante omfang, tage hensyn til den virksomhed og det ansvar, der er knyttet til det faste driftssted i forhold til den virksomhed og det ansvar, som er knyttet til hele foretagendet, især de dele af foretagendet, der beskæftiger sig med handel m.v. med det faste driftssted. I henhold til det andet trin vil vederlaget for denne handel m.v. blive fastsat ved analogt at anvende de principper, der er udviklet til brug for armslængdeprincippet mellem forbundne foretagender (disse principper er fastlagt i "the Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations") under henvisning til de udførte funktioner, de anvendte aktiver og de risici, som foretagendet har påtaget sig gennem det faste driftssted og gennem resten af foretagendet.

19. Et spørgsmål, der kan rejses, er, i hvilken udstrækning regnskaber skal lægges til grund, når de baserer sig på aftaler mellem hovedkontoret og dets faste driftssteder (eller mellem de faste driftssteder indbyrdes). Det er klart, at sådanne interne aftaler ikke er juridisk bindende. I den udstrækning hvor hovedkontorets og det faste driftssteds driftsregnskaber imidlertid er udarbejdet symmetrisk på grundlag af sådanne aftaler, og disse aftaler reflekterer den virksomhed, der er udøvet af de forskellige dele af foretagendet, kan disse regnskaber accepteres af skattemyndighederne. Regnskaber kan imidlertid ikke anses for at være udarbejdet symmetrisk, medmindre værdien af transaktioner eller de metoder, der anvendes til henføring af fortjenester eller udgifter i det faste driftssteds regnskabsbøger, nøjagtigt svarer til de værdier eller henføningsmetoder i hovedkontorets bøger med hensyn til den nationale eller faktisk anvendte valuta, i hvilken foretagendet registrerede sine transaktioner. Regnskaber og dokumentation skal også opfylde visse krav for at kunne anses for at afspejle de reelle kendsgerninger. F.eks. i tilfælde, hvor driftsregnskaber er baseret på interne aftaler, der afspejler rent fingerede arrangementer i stedet for reel økonomisk virksomhed, udøvet af forskellige dele af foretagendet, bør der simpelthen ses bort fra disse aftaler og regnskaberne følgelig korrigeres. Dette ville f.eks. være tilfældet, hvis et fast driftssted, beskæftiget med salg, i henhold til en sådan intern aftale blev tildelt rollen som principal (der accepterede at bære hele risikoen, og som var berettiget til den samlede fortjeneste fra salget), medens det omhandlede faste driftssted rent faktisk kun var en mellemmand eller en agent, (der kun bar et begrænset ansvar, og som kun var berettiget til at modtage en begrænset andel af fortjenesten). Det samme gælder, hvis driftsstedet omvendt er tildelt rollen som mellemmand eller agent, men hvor det i realiteten er principal.

20. Det kan derfor konkluderes, at regnskaber og tilhørende dokumentation, der opfylder de ovennævnte krav, er et nyttigt udgangspunkt med henblik på at henføre fortjeneste til et fast driftssted. Skatteydere opfordres til at udarbejde sådan dokumentation, da dette i væsentlig grad reducerer muligheden for uoverensstemmelser. Sektion D-2 (iv) b i rapporten "Attribution of Profits" gennemgår de betingelser, under hvilke skatteadministrationerne vil anse sådan dokumentation for fyldestgørende.

(...)"

Stk. 3

"28. Det er undertiden blevet anført, at nødvendigheden af at få overensstemmelse mellem stk. 2 og 3 skabte praktiske vanskeligheder, idet stk. 2 stillede krav om, at priser mellem det faste driftssted og hovedkontoret normalt skulle fastsættes på armslængdebasis - hvorefter der til den overførende enhed blev henført den fortjeneste, som den kunne forventes at ville have haft, hvis den afsluttede forretninger med et uafhængigt foretagende - medens ordlyden af stk. 3 indebar, at fradraget for udgifter, afholdt til fordel for det faste driftssted, skulle være de faktiske omkostningsbeløb uden tillæg af noget avanceelement.

29. Medens anvendelsen af stk. 3 rent faktisk kan rejse nogle praktiske vanskeligheder, særlig i relation til "det separate foretagende" og armslængdeprincipperne, der ligger til grund for stk. 2, er der ingen forskel i princippet mellem de to stykker. Stk. 3 angiver, at der ved fastsættelsen af et fast driftssteds fortjeneste skal tillades fradrag for visse udgifter, medens stk. 2 bestemmer, at den fortjeneste, der fastsættes i overensstemmelse med reglen i stk. 3, der vedrører fradrag for udgifter, skal være den, som et uafhængigt foretagende, der udøvede den samme eller lignende virksomhed på samme eller lignende betingelser, ville have opnået. Medens stk. 3 således angiver en regel, der anvendes med henblik på at fastsætte det faste driftssteds fortjeneste, kræver stk. 2, at den således fastsatte fortjeneste svarer til den fortjeneste, som et uafhængigt foretagende ville have opnået.

(...)"

OECD's report on the attribution of profits to permanent establishments af 17. juli 2008.

Af rapporten fremgår af afsnit B-5 i del I:

The attribution of profits to a PE of an enterprise on an arm's length basis will follow from the calculation of the profits (or losses) from all its activities, including transactions with other unrelated enterprises, transactions with related enterprises (with direct application of the Guidelines) and dealings with other parts of the enterprise (under step 2 of the authorized OECD approach). This analysis involves the following two steps:

Step One

A functional and factual analysis, leading to:

- The attribution to the PE as appropriate of the rights and obligations arising out of transactions between the enterprise of which the PE is a part and separate enterprises;
 - The identification of significant people functions relevant to the attribution of economic ownership of assets, and the attribution of economic ownership of assets to the PE;
 - The identification of significant people functions relevant to the assumption of risks, and the attribution of risks to the PE;
 - The identification of other functions of the PE;
 - The recognition and determination of the nature of those dealings between the PE and other parts of the same enterprise that can appropriately be recognized, having passed the threshold test; and
 - The attribution of capital based on the assets and risks attributed to the PE.
- Step Two

The pricing on an arm's length basis of recognized dealings through:

- The determination of comparability between the dealings and uncontrolled transactions, established by applying the Guidelines' comparability factors directly (characteristics of property or services, economic circumstances and business strategies) or by analogy (functional analysis, contractual terms) in light of the particular factual circumstances of the PE; and
- Selecting and applying by analogy to the guidance in the Guidelines the most appropriate method to the circumstances of the case to arrive at an arm's length compensation for the dealings between the PE and the rest of the enterprise, taking into account the functions performed by and the assets and risks attributed to the PE.

The pricing on an arm's length basis of any transactions with associated enterprises attributed to the PE should follow the guidance in the Guidelines and is not discussed in this Report. The order of the listing of items within each of the steps above is not meant to be prescriptive, as the various items may be interrelated (e.g. risk is initially attributed to a PE as it performs the significant people functions relevant

to the assumption of that risk but the recognition and characterization of a subsequent dealing between the PE and another part of the enterprise that manages the risk may lead to a transfer of the risk and supporting capital to the other part of the enterprise).

Af rapporten fremgår af afsnit D-2 First step i del I:

"The PE should be considered as assuming any risks for which the significant people functions relevant to the assumption of risk are performed by the personnel of the PE at the PE's location. For example, the PE should generally, be treated as assuming the risks arising from negligence of employees engaged in the function performed by the PE.

(...)

In summary, to the extent that risks are found to have been assumed by the enterprise as a result of a significant people function relevant to the assumption of those risks being performed by the PE, the assumption of those risks should be taken into account when attribution profit to the PE performing that function. In particular, the expectation would be that any provisions booked in relation to those risks would be attributed to the PE and as a consequence the PE would bear the fiscal consequences of the realisation or non-realisation of said risks. If risks are found not to have been assumed by the enterprise as a result of a significant people function performed by the PE, the assumption of those risks should not be taken into account for the purposes of attribution profits to the PE. It should be noted that even though a risk may be initially assumed by a PE by virtue of the PE's performance of a significant people function relevant to the assumption of the risk, a separate question (to be dealt with in Sections D-2 (vi) and D-3 below) will arise as to how to take into account any subsequent dealings related to the subsequent transfer of risks (*e.g.* when an asset and the associated risks are transferred from a PE to another part of the enterprise) or to the transfer of the management of those risks to different parts of the enterprise. A PE may "assume" a risk and may subsequently use the services of another part of the enterprise to "manage" that risk, without necessarily transferring the risk to that other part of the enterprise. In that sense, the risk (which is still allocated to the PE) could be separated from the function of managing the risk (which is done at the other part of the enterprise). On the other hand, a risk may be considered transferred to another part of the enterprise if there is documentation evidencing the intention to engage in a "dealing" in the form of a transfer of the risk to that other part, and that other part thereafter performs the significant people function relevant to the management of the risk. However, documentation by itself would not affect such a transfer, since a part of the enterprise which has not initially assumed a risk cannot be deemed to have subsequently taken over the risk unless it is also managing the risk. In this sense, risk cannot be separated from function under the authorized OECD approach."

Den juridiske vejledning, 2016-1, afsnit C. D. 11.2.7 Armslængdeprincippet i relation til faste driftssteder
C. D. 11.2.7.1.1. Indkomst i et fast driftssted

"(...)

Opgørelsen af indkomst i et hovedkontor og dets faste driftssted skal foretages i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Opgørelsen af indkomsten i et fast driftssted skal ske i overensstemmelse med SEL § 2, stk. 2 og OECD's modeloverenskomst artikel 7.

Armslængdeprincippet er lovfæstet i LL § 2, og fortolkes i overensstemmelse med OECD's Transfer Pricing Guidelines (2010).

TPG er udarbejdet i relation til modeloverenskomstens artikel 9, men anvendes analogt ved fastlæggelsen af armslængdeprincippet i relation til modeloverenskomstens artikel 7, stk. 2, der omhandler indkomstopgørelsen i et fast driftssted.

Danske selskaber mv. skal som udgangspunkt ikke medregne indtægter og udgifter, som vedrører et fast driftssted i udlandet, jf. SEL § 8, stk. 2. Danske selskaber, med faste driftssteder i udlandet, er derfor også omfattet af reglerne for opgørelse af indkomst i faste driftssteder.

SEL § 2, stk. 2, 1. pkt., svarer til ordlyden af artikel 7 i OECD's modeloverenskomst af 2010.

Når der ikke er en dobbeltbeskatningsoverenskomst (DBO) skal indkomsten fra og med indkomstår, der påbegyndes den 1. juli 2012, opgøres i overensstemmelse med SEL § 2, stk. 2, 1. pkt., jf. artikel 7 i OECD's modeloverenskomst af 2010. Den skattepligtige kan dog vælge, at SEL § 2, stk. 2, 1. pkt. også skal have virkning for indkomståret 2012.

Når der er en DBO, er udgangspunktet at den indkomst, der skal henføres til et fast driftssted, opgøres i overensstemmelse med DBO'ens artikel vedrørende fortjeneste ved erhvervsvirksomhed, jf. SEL § 2, stk. 2, 2. pkt. De danske DBO'er svarer i vidt omfang til artikel 7 i OECD's modeloverenskomst af 2008. Kommentarerne i 2008-modellen anvendes, i den udstrækning overenskomstens bestemmelse om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed svarer til 2008-modeloverenskomstens artikel 7."

C. D. 11.2.7.1.2 Den direkte metode

"Opgørelsen af indkomsten i et fast driftssted skal ske efter den direkte metode (Separate Entity Approach). Det vil sige, at indkomsten skal opgøres i overensstemmelse med de i det faste driftssted udøvede funktioner, anvendte aktiver og påtagne risici.

Det kan indebære, at fortjeneste skal henføres til et fast driftssted, uanset at selskabet samlet (fast driftssted og hovedkontor) ingen fortjeneste har realiseret, og omvendt at indkomsten i et fast driftssted skal være negativ, selvom selskabet samlet har realiseret en fortjeneste."

C. D. 11.2.7.1.3.2.1 Første trin i OECD's metode (AOA)

"I første trin af den af OECD godkendte metode The Authorised OECD Approach (AOA) foretages en funktions- og faktumanalyse. Funktions og faktumanalysen er nødvendig for

- hypotetisk at anse et fast driftssted for et separat foretagende,
- at identificere væsentlige personfunktioner relevante for fastlæggelsen af, hvilken del af foretagendet der
 - accepterer og/eller styrer bestemte risici og
 - økonomisk ejer bestemte aktiver og
- allokering af en passende kapital.

Funktions- og faktumanalysen skal udføres på en grundig og detaljeret måde for at kunne fastlægge den eksakte karakter af de udøvede funktioner. Det skyldes, at funktions- og faktumanalysen er vigtig ikke alene for sammenlignelighedsanalysen, men også for henførsel af aktiver, risici og fri kapital til det faste driftssted og hovedkontor.

Funktions- og faktumanalysen er en forudsætning for at fastlægge, hvilken del af foretagendet der hypotetisk skal anses for at have påtaget sig de rettigheder og forpligtigelser, der udspringer af transaktioner med andre virksomheder, og hvilke transaktioner der hypotetisk skal anses som eksisterende mellem det faste driftssted og andre dele af foretagendet.

Funktion- og faktumanalysen skal bl.a. fastlægge:

- I hvilken udstrækning de hos foretagendet identificerede aktiviteter og forpligtigelser er forbundet med det faste driftssted.
- Betingelserne hvorunder funktionerne er udøvet, dvs. som en service udøvet for en anden del af foretagendet eller som en funktion udøvet for det faste driftssted selv.

Desuden skal funktions- og faktumanalysen

- henføre til det faste driftssted, de rettigheder og forpligtigelser, der følger af transaktioner mellem foretagendet, som driftsstedet er en del af, og andre foretagender
- fastlægge det faste driftssteds funktioner og de økonomiske karakteristika (både "interne" og "ydre" betingelser) forbundet med udøvelsen af disse funktioner
- henføre risici mellem de forskellige dele af foretagendet, ud fra hvor de funktioner, der er relevante for accepten af risici, udføres
- henføre aktiver mellem de forskellige dele af foretagendet ud fra, hvor funktionerne (vedrørende udarbejdelsen, anvendelsen mv.) udføres
- fastlægge karakteren af de anerkendte, interne transaktioner mellem det faste driftssted og andre dele af foretagendet
- henføre kapital til det faste driftssted ud fra de aktiver og risici, der er henført til det faste driftssted.

Allokering af fri kapital er en forudsætning for opgørelse af en indkomst i overensstemmelse med armslængdeprincippet i LL § 2, jf. modeloverenskomstens artikel 7.

Det er også vigtigt at være opmærksom på det generelle princip, hvorefter indkomst alene kan henføres til et fast driftssted, når der er tale om virksomhed udført af foretagendet gennem det faste driftssted. Når varer eller tjenesteydelser fx leveres af andre dele af foretagendet, stammer fortjenesten herfra ikke fra virksomhed udøvet i det faste driftssted, og fortjenesten herfra kan derfor ikke henføres til det faste driftssted.

Mellem uafhængige parter er det juridisk bindende kontrakter mv. der fastlægger, hvilket foretagende, der ejer aktiver og bærer risici. Tilsvarende betragtninger finder anvendelse mellem kontrollerede foretagender, såfremt kontrakterne mv. reflekterer virkeligheden og er i overensstemmelse med kravene i kap. I i OECD's Transfer Pricing Guidelines. I fast driftssteds kontekst er den faktiske virkelighed, at ingen enkelt del af foretagendet juridisk ejer aktiverne, påtager sig risici, besidder kapitalen eller kontraherer med separate foretagender. En juridisk analyse er derfor ikke mulig, hvilket er baggrunden for AOA'ens udvikling.

(...)

Et fast driftssted, henholdsvis et hovedkontor, kan acceptere en risiko og kan efterfølgende benytte en anden del af virksomheden til at styre denne risiko, uden nødvendigvis at overføre risikoen til den anden del af virksomheden. I den forstand kan risiko (som stadig er henført til det faste driftssted henholdsvis hovedkontor) adskilles fra risiko-styringsfunktionen (som udføres af den anden del af virksomheden).

På den anden side kan en risiko anses for overført til en anden del af virksomheden, hvis det kan dokumenteres, at virksomheden havde til hensigt at gå ind i en "intern handel" (intern transaktion) og at administrationen af risikoen også overføres. Men dokumentation i sig selv er ikke nok til at statuere en "intern handel", da den del af virksomheden, som ikke fra begyndelsen har accepteret en risiko, ikke efterfølgende kan anses for at have overtaget risikoen, med mindre den også styrer risikoen. I den forstand kan risiko ikke adskilles fra funktion under AOA'en.

Eksempler

Eksempel 1

Dette er et eksempel på accept og/eller styring af risiko.

En virksomhed kan indgå en kontrakt med tredjemand, i en anden stat, om fx opførelse af en større fast ejendom. I forbindelse med opførelsen af ejendommen etablerer virksomheden et fast driftssted i den anden stat. I eksemplet er det hovedkontoret, der har forhandlet og accepteret rettighederne og forpligtigelserne i kontrakten om opførelse af en ejendom. Risikoen forbundet med kontrakten er derfor i hovedkontoret. Risikoen, i henhold til kontrakten, kan alene overføres til et fast driftssted, hvis

- styringen af risikoen også overføres og
- en intern handel kan dokumenteres.

En intern handel om overførsel af risikoen mv. forudsætter, at der i det faste driftssted er relevante personfunktioner vedr. accept og styring af risikoen iht. kontrakten.

Ved en intern handel, der overfører risiko og forvaltning, skal betingelser, pris mv. vurderes på tidspunktet for den interne handel."

C. D. 11.2.7.1.3.3 Nøglepersonfunktioner

"Nøglepersonfunktioner ("Significant People Function" (SPF)) er vigtige for afgørelse af, hvilken del af den juridiske enhed aktiver, risici mv. skal allokere til. Identifikationen af SPF skal derfor fremgå af funktions- og faktumanalysen.

Funktions- og faktumanalysen skal redegøre for funktionerne udøvet af den samlede virksomheds personale, herunder det faste driftssted - personfunktioner - og fastlægge hvilken betydning, hvis nogen, de har for virksomhedens indtjening.

Personfunktioner kan variere fra supportfunktioner til nøglefunktioner relevante for henføring af afkast fra aktiver og/eller for accepten af risiko.

En virksomhed kan have en eller flere nøglepersonfunktioner relevante for henholdsvis accepten af risiko og for økonomisk ejerskab til aktiver, som hver især skal tages i betragtning ved funktions- og faktumanalysen.

Graden af overlap mellem nøglepersonfunktioner, relevante for accepten af risiko, og nøglepersonfunktioner, relevante for økonomisk ejerskab af aktiver, vil også variere fra område til område og fra virksomhed til virksomhed. Ved fx finansielle virksomheders finansielle aktiver er de samme nøglepersonfunktioner generelt relevante både for accepten af risiko og for økonomisk ejerskab til aktiver.

C. D. 11.2.7.1.4 Armslængdeprincippet indenfor samme juridiske enhed

"For at kunne fastlægge indkomsten i et fast driftssted i overensstemmelse med armslængdeprincippet i LL § 2, jf. SEL § 2, stk. 2, og modeloverenskomstens artikel 7, er det nødvendigt hypotetisk, at anse det faste driftssted for et særskilt og separat foretagende udøvende samme eller lignende virksomhed under samme eller lignende betingelser. Som følge heraf er det nødvendigt ikke alene at analysere funktionerne i det hypotetisk adskilte og separate foretagende, men også de "betingelser" under hvilke disse funktioner udøves. (...)"

Begrundelse

SKAT har for besvarelsen af spørgsmålet lagt til grund, at spørger, som oplyst, har fast driftssted i Danmark, jf. SEL § 2, stk. 1, jf. den x-land-danske dobbeltbeskatningsoverenskomst art. 5, stk. 3, idet spørger har leveret hele konstruktionen i forbindelse med byggeprojektet Projekt x.

Indkomsten i et fast driftssted af et x-land selskab, skal opgøres i overensstemmelse med SEL § 2, stk. 2, 2. pkt. og art. 7 i den x-land-danske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Art. 7, stk. 1-3 i den dansk x-land dobbeltbeskatningsoverenskomst svarer til art. 7, stk. 1-3 i OECD's 2008 modeloverenskomst. Kommentarerne i 2008 modeloverenskomsten finder derfor anvendelse ved fortolkningen af art. 7 i den x-land-danske dobbeltbeskatningsaftale.

OECD's kommentarer til art. 7 i 2008 modeloverenskomsten er uddybet i OECD's rapport om indkomst-opgørelsen i faste driftssteder af 17. juli 2008. Rapporten beskriver armslængdeprincippet i 2008 modellens art. 7 og giver i den udstrækning, den ikke er i strid med 2008 kommentaren til art. 7, retningslinjer for anvendelse af armslængdeprincippet i 2008 modellens art. 7.

2008 rapporten beskriver den af OECD godkendte to trins metode til opgørelse af indkomsten i et fast driftssted.

I henhold til trin et i den af OECD godkendte metode til opgørelse af indkomsten i et fast driftssted, skal der foretages en funktionsanalyse og en analyse af faktum, der fører til

- henføring til det faste driftssted af de rettigheder og forpligtigelser, der opstår af transaktioner mellem foretagendet, som driftsstedet er en del af, og andre foretagender;
- identifikation af væsentlige personfunktioner mv., der er relevante for henførelsen af økonomisk ejerskab til aktiver, og helførelse af det økonomiske ejerskab af disse aktiver til det faste driftssted;
- identifikation af nøglepersonfunktioner som er relevante for påtagelse af risici, og henførelse af disse risici til det faste driftssted;
- identifikation af øvrige funktioner i det faste driftssted;
- fastlæggelse af karakteren af anerkendte interne transaktioner mellem det faste driftssted og andre dele af foretagendet; og
- henføring af kapital til det faste driftssted, baseret på de formuegoder og risici, der er henførte til det faste driftssted.

Under andet trin prissættes alle transaktioner med forbundne foretagender, som henføres til det faste driftssted efter første trin. Det sker i overensstemmelse med OECD's Transfer Pricing Guidelines. Disse retningslinjer anvendes tilsvarende for interne transaktioner mellem det faste driftssted og andre dele af det foretagende, som det er en del af. Processen medfører en prisfastsættelse på armslængde vilkår af disse interne transaktioner gennem

- fastsættelse af sammenlignelighed mellem de interne transaktioner og ikke-kontrollerede transaktioner ved anvendelse af retningslinjernes sammenlignelighedsfaktorer i lyset af de særlige faktiske forhold i det faste driftssted, og
- en analog anvendelse af en af retningslinjernes metoder til fastsættelse af et armlængde vederlag for transaktionerne mellem det faste driftssted og andre dele af foretagendet under hensyn til de udførte funktioner og de formuegoder og risici, der henføres til det faste driftssted og til de andre dele af foretagendet.

Den af spørger under sit trin 1 oplyste gevinstopgørelse ved hjælp af cost-plus metoden, er ikke i overensstemmelse med OECDs to trins analyse, hvorefter der under trin 1 skal foretages en funktionsanalyse og en analyse af faktum, der fører til en henføring af aktiver og risici mv. i henholdsvis x-land og i det faste driftssted i Danmark.

Spørger har oplyst, at der har været en medarbejder fra spørger på byggepladsen, som har varetaget projektledelsesopgaver. Den pågældende medarbejder har ikke været involveret i bygge- eller montagearbejdet. Vedkommende kom til Danmark alle 8 uger i få timer for at kontrollere, om byggeprocessen og tidsplanen blev overholdt. Den pågældende havde kontakten med underleverandøren og hvervgiveren på hovedkontorets vegne. Denne medarbejder udførte ikke nogen funktioner, som kunne henføres direkte til driftsstedet. Derfor blev der ikke henregnet nogen medarbejderydelser direkte til driftsstedets andel, hvormed andelen af projektledelsesydelser for driftsstedet udgør "0".

De funktioner der er udført på byggepladsen - det faste driftssted, af den medarbejder fra selskabet der har varetaget projektledelsesopgaver, er funktioner udført i det faste driftssted. Aktiviteten i det faste driftssted består af de af medarbejdere(n) udførte funktioner: at kontrollere at byggeprocessen og tidsplanen blev overholdt.

Ifølge anmodningen har selskabet ikke medbragt nogen aktiver til Danmark.

SKAT er ikke enig heri.

Selskabets aktivitet består i planlægning, udvikling og montage af diverse konstruktioner, herunder varetagelse af de tekniske aspekter forbundet hermed. Selskabet har leveret hele konstruktionen i forbindelse med gennemførelse af byggeprojektet Projekt x.

Da der er tale om levering af hele konstruktionen, findes der at være grundlag for at antage, at konstruktionen - et aktiv, er leveret til det faste driftssted, idet risikoen for konstruktionen først overgår til bygherren herfra, på det tidspunkt hvor levering finder sted til bygherren.

Anmodningen indeholder ikke en opgørelse af indkomsten i det faste driftssted i overensstemmelse med OECDs to trins analyse.

Spørgers indkomstallokering, en "fordeling af resultat", er ikke i overensstemmelse med den direkte metode - det separate foretagende princip i art. 7 i den x-land-danske dobbeltbeskatningsoverenskomst og resultatet heraf er desuden ikke i overensstemmelse med de i det faste driftssted udførte funktioner, anvendte aktiver mv. SKAT kan derfor ikke bekræfte, at spørgers indkomstallokering er foretaget korrekt.

Til kommentarerne i høringssvaret skal indledningsvist henvises til det ovenfor oplyste. Til kommentarerne under "Placering af aktiver", kan oplyses, at udgangspunktet for henførelse af materielle aktiver er stedet for brug, hvilket også gælder for fast driftssted efter art. 5, stk. 3, jf. art. 7 i den x-land danske DBO. Byggeelementerne overføres derfor til det faste driftssted. Som det fremgår ovenfor, er SKAT ikke enig i, at der ikke har været medarbejdere i selskabet, der har udført arbejde i det faste driftssted. De funktioner der er udført på byggepladsen - det faste driftssted, af den medarbejder fra selskabet der har varetaget projektledelsesopgaver, er funktioner udført i det faste driftssted.

I høringssvaret har spørger skridt for skridt forklaret spørgers fremgangsmåde for indkomstopgørelsen. Det fremgår heraf, at projektresultatet ifølge dansk skatteret overføres til et slutresultat, som er i overensstemmelse med dansk skatteret, ved at lægge noget til og / eller fra. SKAT er ikke enig heri. Indkomsten i et fast driftssted skal, som det fremgår ovenfor, opgøres i overensstemmelse med SEL § 2, stk. 2, 2. pkt. og art. 7 i den x-land danske dobbeltbeskatningsaftale. Indkomsten herefter opgøres i overensstemmelse med den af OECD godkendte to trins metode til opgørelse af indkomsten i et fast driftssted, hvorefter indkomsten opgøres i overensstemmelse med de i det faste driftssted udøvede funktioner, anvendte aktiver og påtagne risici.

Spørger har i høringssvaret oplyst, at der efter spørgers opfattelse ikke er A-skattepligt for medarbejdere fra x-land i Danmark. SKAT er ikke enig heri, og kan vejledende oplyse, at der er begrænset skattepligt

for medarbejdere ansat i det x-land selskab, der udfører arbejde i det faste driftssted, jf. KSL §§ 2, stk. 1, nr. 1 og 43.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "nej".

Skatterådets afgørelse og begrundelse