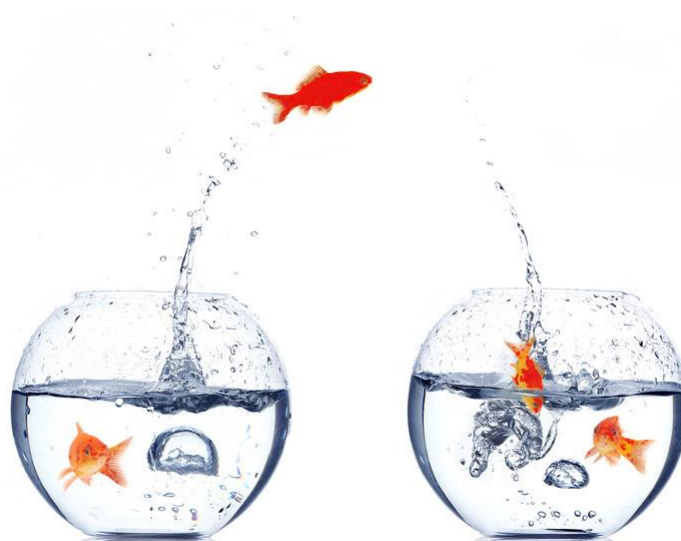


BEPS Action 7; “Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status” og dennes betydning for den danske retstilstand

BEPS Action 7; “Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status” and its significance to Danish legislation

Kandidatafhandling
Copenhagen Business School
Dato for aflevering 15. maj 2017



Forfatter: Teiz Mølgaard
CAND.MERC.AUD., CBS

Vejleder: Peter Koerver Schmidt
JURIDISK INSTITUT, CBS

Abstract

Multinational enterprises operating across borders need some kind of physical place of business in the foreign country to sell its products. These physical places will traditionally have the status of a permanent establishment by which the foreign country will tax the derived income. Lately the digital economy has given these multinational enterprises the opportunity to use artificial arrangements to avoid permanent establishment status. OECD has highlighted this issue in its BEPS project, which tries to cope with multiple international tax issues through 15 action points.

OECD's BEPS Action 7, seeks to cope with the artificial avoidance of permanent establishment status by recommending sudden measures to prevent this. The aim of this thesis is to analyze these recommendations in OECD's BEPS Action 7, and its significance to Danish legislation. Based on the commentaries OECD has received and the literature in this area, this thesis will interpret and analyze the new definition of permanent establishment in BEPS Action 7. Furthermore, this thesis will analyze Danish legislation regarding the interpretation of the current permanent establishment and afterwards the significance of the new definition of permanent establishment for Danish legislation.

This thesis finds that the new definition copes with the artificial avoidance of permanent establishment as intended, but that the definition might be too wide and therefore include situations that were not intended with the BEPS project. Some of the newly announced tests in the subparagraphs of the new definition of permanent establishment are much more subjective than before, and will lead to more uncertainty among the multinational enterprises. Furthermore, the new definition will be expected to have a significant impact on Danish legislation regarding the Danish Double Tax Conventions. However, this thesis finds that it is not necessary to implement the new definition into Danish law, since Danish law regarding the definition of permanent establishment follows the art. 5, in the Model Tax Convention.

Indholdsfortegnelse

Abstract.....	1
Forkortelser	4
Kapitel 1. Introduktion.....	5
1.1. Indledning.....	5
1.2. Problemstilling	7
1.3. Problemformulering	8
1.4. Afgrænsning.....	8
1.5. Metode & teorivalg.....	9
1.5.1. Juridisk metode	9
1.5.1.1. Dobbeltbeskatningsoverenskomster	10
1.5.1.2. Retsafgørelser (retspraksis).....	11
1.5.1.3. Retspolitik.....	13
1.6. Plan for fremstilling.....	14
Kapitel 2. Modeloverenskomstens artikel 5	15
2.1. Indledning	15
2.2. Det primære, positive PE kriterium.....	15
2.2.1. Art. 5, stk. 1.....	15
2.2.1.1. Forretningssted.....	16
2.2.1.2. Fast i tid, fast i sted	18
2.2.1.3. Virksomhedsudøvelse gennem fast forretningssted	21
2.2.2. Art. 5, stk. 2.....	25
2.3. Den negative begrebsbestemmelse i art. 5, stk. 4 – Forberedende & hjælpende karakter	26
2.4. Det subsidiære kriterium i art. 5, stk. 5-6 – Agentreglen	29
2.4.1. Art. 5, stk. 6 – uafhængige repræsentanter	30
2.4.2. Art. 5, stk. 5 – afhængige repræsentanter	33
Kapitel 3. OECD BEPS Action 7 & 15.....	35
3.1. Indledning	35
3.2. Forberedende og hjælpende karakter	36
3.2.1. Ændringer til art. 5, stk. 4, samt kommentarerne hertil	36
3.2.2. Anti-fragmenteringsreglen	39
3.3. Agentreglen	42
3.3.1. Ændringer til art. 5, stk. 5-6	43

3.3.2. Ændringer til kommentarerne til art. 5, stk. 6	44
3.3.3. Ændringer til kommentarerne til art. 5, stk. 5	48
3.4. Multilateralt instrument	52
3.4.1. Om det Multilaterale Instrument	53
3.4.2. Praktisk gennemførelse, bestemmelsernes anvendelse og forbeholdsprocedurer	55
Kapitel 4. Dansk ret	58
4.1. Indledning	58
4.2. Erhvervsvirksomhed som drives fra et PE	58
4.3. Indskrænkning/udvidelse af PE begrebet.....	60
4.4. Omgåelsesklausul.....	61
4.5. BEPS Action 7 & 15's betydning for retstilstanden i Danmark	61
Kapitel 5. Case.....	66
5.1. Tfs 2014, 46 SR (SKM2013.899.SR)	66
5.1.1. Skatterådets afgørelse.....	67
5.1.2. Skatteretlig analyse	68
Kapitel 6. Sammenfatning	73
6.1. Konklusion.....	73
6.2. De lege ferenda-betragtninger	76
Litteraturfortegnelse.....	79
Bøger	79
Artikler	79
Publikationer.....	82
Internetartikler.....	83
Love, cirkulærer og lovforslag mv. (kronologisk efter dato).....	83
Afgørelser mv. (kronologisk efter dato)	84
Modeloverenskomster, konventioner mv.	85

Forkortelser

A/S: Aktieselskab

AL: Aktieselskabsloven (nu Selskabsloven)

ApL: Anpartsselskabsloven (nu Selskabsloven)

ApS: Anpartsselskab

BEPS: Base Erosion and Profit Shifting project - Final Report (hvis ikke andet angivet)

DBO: Dobbeltbeskatningsoverenskomst

EU: Den Europæiske Union

Et al.: Et alii / og andre / med flere

H og HR: Højesteret

Ibid.: Ibidem/ det samme sted

JV: Den Juridiske Vejledning

K/S: Kommanditselskab

Kommentarerne: Kommentarerne til OECD's Modeloverenskomst 2014 (hvis ikke andet angivet)

KSL: Kildeskatteloven

LEV: Erhvervsvirksomhedsloven

LL: Ligningsloven

LR: Ligningsrådet (nu Skatterådet)

LSR: Landsskatteretten

MI: Multilateralt Instrument

MNE: Multinational Enterprise / multinationalt selskab

MS: Medlemsstat

Modeloverenskomsten: OECD's Modeloverenskomst 2014 (hvis ikke andet angivet)

OECD: Organisation for Economic Cooperation and Development

PDD: Public Discussion Draft

PE: Permanent Establishment / fast driftssted

PPT: The Principal Purposes Test

RR: Revisions og Regnskabsvæsen

SEL: Selskabsskatteloven

SKM: Skatteministeriets nyhedsformidling

SL: Statsskatteloven

SpO: Skattepolitisk Oversigt

SR: Skatterådet

SU: Skat Udland

TfS: Tidsskrift for Skatter og Afgifter

V og VL: Vestre Landsret

Ø og ØL: Østre Landsret

Kapitel 1. Introduktion

1.1. Indledning

I den moderne globaliserede verden foregår der samhandel på kryds og tværs af landegrænser. Som følge af den øgede samhandel på tværs af landegrænser er behovet for international skatteret blevet større.

International skatteret som begreb er i midlertidig misvisende, idet der ikke er tale om et internationalt regelsæt. Der er derimod tale om de enkelte staters nationale skatteregler, som afgør hvorledes de fysiske eller juridiske personer¹ beskattes, og af hvilken indkomst de beskattes af².

”Strictly, there is no “international” taxation. Only nations and their subdivisions impose taxes. The subject known as “international taxation” involves international aspects of tax systems arising in national environments.” Isenbergh (2010).

International skatteret må derfor anses for at være de internationale problemstillinger, som opstår ved grænseoverskridende transaktioner, hvor de nationale skatteregler giver anledning til international dobbeltbeskatning³.

Den internationale skatteret kan opdeles i tre hovedområder (Skatterettens tre dimensioner)⁴:

- Den interne internationale skatteret
- Dobbeltbeskatningsoverenskomster (DBO'er)
- EU-skatteret

Den interne internationale skatteret angår et lands nationale skatteregler, der vedrører internationale forhold⁵. I afsnit 4.2 uddybes det, hvilke regler der gælder i dansk ret vedrørende fast driftsstedsbegrebet, herefter PE begrebet.

EU-skatteretten inden for international skatteret vedrører de dele af EU-retten, som har relevans og som påvirker medlemsstaternes, herefter MS, skattelovgivning⁶. Der afgrænses fra denne dimension i afsnit 1.4.

¹ Jf. modeloverenskomstens art. 3, stk. 1, litra a, omfatter udtrykket ”person” en fysisk person, et selskab og enhver anden sammenslutning af personer.

² Isenbergh (2010, 3)

³ Schmidt, Tell & Weber (2015, 15 & 22)

⁴ Winther-Sørensen et al. (2009, 25)

⁵ Ibid.

⁶ Laursen (2011, 20)

Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne vedrører de folkeretlige aftaler, som flere lande i verden har indgået med hinanden hver især. Disse har til formål at reducere og eliminere effekterne af, at en fysisk eller juridisk person er skattepligtig af deres indkomst i to stater samtidig⁷. Som tidligere nævnt kan der ved grænseoverskridende transaktioner forekomme situationer med international dobbeltbeskatning. For at undgå dette har flere lande indgået dobbeltbeskatningsoverenskomster med hinanden⁸, som uddybes i afsnit 1.5.1.1.

De forskellige dobbeltbeskatningsoverenskomster er ofte bygget op på grundlag af *The Organisation for Economic Co-operation and Development*, herefter OECD, modeloverenskomst, som er en skabelon til opbygningen og indholdet af konkrete DBO'er⁹.

International skatteret og OECD's modeloverenskomst bygger på en række grundprincipper, bl.a. PE begrebet. Begrebet har siden slutningen af det 19. århundrede været så anerkendt, at der indtil 2010 stod følgende i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst¹⁰:

” For det første gentager det det almindeligt accepterede princip i dobbeltbeskatningsoverenskomster, at et foretagende i en stat ikke skal beskattes i den anden stat, medmindre det driver erhvervsvirksomhed i den anden stat gennem et dér beliggende fast driftssted. Det er næppe nødvendigt her at angive begrundelse for dette princip fordele. Det er formentligt tilstrækkeligt at sige, at det er blevet accepteret i internationale skatteforhold, at indtil et foretagende i en stat opretter et fast driftssted i en anden stat, skal det ikke betragtes som egentligt delta-gende i denne anden stats økonomiske liv i en sådan grad, at det falder inden for denne anden stats juridiktion”, jf. pkt. 9 i kommentarerne til art. 7 i 2008-modeloverenskomsten.

OECD har i midlertidig i 2015 præsenteret nogle nye anbefalinger til PE begrebet i deres action 7 (*”Preventing the artificial avoidance of Permanent Establishment status”*) fra OECD's *”The base erosion and profit shifting project”* (BEPS) på opfordring fra G20-landene¹¹.

Denne afhandling vil derfor fokusere på PE begrebet, samt de ændringer OECD har foretaget til dette i deres action 7 i BEPS projektet.

⁷ Ibid.

⁸ Schmidt, Tell & Weber (2015, 22-23)

⁹ Schmidt, Tell & Weber (2015, 24)

¹⁰ Laursen (2011, 13)

¹¹ OECD BEPS Action 7 (2015, 3)

1.2. Problemstilling

I mange lande har fortolkningen af PE begrebet været udnyttet til kunstigt at undgå fast-driftssted status. Dette har derfor medført, at der sker en uhensigtsmæssig allokering af beskatningen af den generede indkomst, samt at der kan opstå situationer med dobbelt ikke-beskatning¹².

Dette har sammen med flere andre årsager medført, at G20-landene¹³ har opfordret OECD til at komme med nye anbefalinger for bl.a. at undgå, at undtagelserne til fast-driftssted status udnyttes uhensigtsmæssigt.

På G20-landenes opfordring har OECD derfor i 2013 publiceret rapporten ”*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*”, også kaldet BEPS projektet¹⁴.

Formålet med projektet er at genskabe tilliden til det internationale skattesystem og for at sikre, at overskud er beskattet der, hvor de økonomiske aktiviteter sker og værdien skabes¹⁵. Til opfyldelse af formålet præsenterede OECD derfor en decideret aktionsplan med 15 områder, som der skulle undersøges¹⁶.

Et af disse områder vedrører definitionen af PE (*Action 7 ”Preventing the Artificial Avoidance of PE status”*), som de senere år har været anvendt uhensigtsmæssigt af multinationale selskaber, herefter MNE’er¹⁷. OECD anerkender derved i BEPS projektet, at den nuværende definition af PE i artikel 5 i modeloverenskomsten ikke længere er fyldestgørende som følge af, at det internationale skattemiljø er i forandring¹⁸.

Med offentliggørelsen af resultaterne til action 7 er det OECD’s forventning, at de nye anbefalinger vil imødekomme denne udfordring med MNE’er, som kunstigt undgår PE status. Det vil derfor blive undersøgt, hvilken betydning OECD’s BEPS action 7 får for PE begrebet. Det må endvidere formodes at have betydning for retstilstanden i dansk ret, hvorfor dette også vil blive undersøgt sammen med BEPS Action 15, som indeholder et multilateralt instrument til at implementere BEPS-projektet i MS’ernes DBO’er, herunder dansk ret.

¹² OECD BEPS Action 7 (2015, 13)

¹³ Argentina, Australien, Brasilien, Canada, Kina, Frankrig, Tyskland, Indien, Indonesien, Italien, Japan, Sydkorea, Mexico, Rusland, Saudi Arabien, Sydafrika, Tyrkiet, Storbritannien, USA og EU (OECD d. 30.12.2016)

¹⁴ Schmidt, Tell & Weber (2015, 281) & OECD BEPS Action 7 (2015, 13)

¹⁵ OECD BEPS – Background Brief (2016, 2)

¹⁶ Schmidt, Tell & Weber (2015, 281) & OECD BEPS Action 7 (2015, 13)

¹⁷ OECD BEPS Action 7 (2015, 14)

¹⁸ Ibid.

1.3. Problemformulering

På baggrund af ovenstående søger nærværende afhandling at besvare følgende problemformulering:

Hvordan vil gældende ret i relation til PE begrebet se ud efter de nye anbefalinger i OECD's BEPS projekt – Action 7, samt hvorledes vil disse tiltag påvirke retstilstanden i dansk ret?

Til besvarelsen af ovenstående problemformulering undersøges følgende:

- Hvad er den nuværende fortolkning af PE begrebet i modeloverenskomsten art. 5?
- Hvilke ændringer til fortolkningen af PE begrebet fremgår af action 7?
 - Hvilke ændringer er der kommet til negativ afgrænsningen af PE begrebet i art. 5, stk. 4 (aktiviteter af forberedende eller hjælpende karakter)?
 - Hvilke ændringer er der kommet til suppleringsreglen i art. 5, stk. 5 (agentreglen)?
- Hvordan er den nuværende fortolkning af PE begrebet implementeret i dansk ret?
- Hvordan vil BEPS projektet blive implementeret i dansk ret og af Danmark indgåede DBO'er, samt hvilken effekt vil dette have?

1.4. Afgrænsning

Inden for PE begrebet er der problematikker på både den objektive side, som vedrører indkomstopgørelsen for det faste driftssted, og den subjektive side, som vedrører PE definitionen. Denne afhandling vil have fokus på den subjektive side, og vil derfor ikke behandle allokeringssprincipperne af erhvervsindkomst for et PE, jf. art. 7, i modeloverenskomsten.

Der afgrænses endvidere fra den EU-retlige dimension i international skatteret, hvorfor rammerne for denne afhandling er PE definitionen i OECD's modeloverenskomst artikel 5 og OECD's BEPS Action 7. Der afgrænses imidlertid fra entreprisereglen i art. 5, stk. 3, som udgør en del af det primære PE kriterium. Årsagen hertil er, at entreprisereglen er meget branchespecifik, kun anvendelig på bygningsarbejder, hvorfor denne ikke i samme grad overlapper med de øvrige bestemmelser. Denne står således lidt for "sig selv" i art. 5, hvorfor nærværende afhandling ønsker at foretage en mere dybdegående analyse af de øvrige undtagelser til PE begrebet, som anvendes på et mere generelt niveau.

Det findes naturligt at fokusere på modeloverenskomsten, idet afhandlingen er motiveret af OECD's BEPS-projekt. Det findes således naturligt at inddrage OECD's BEPS Action 7, som vedrører den nye anbefaling til PE definitionen, som netop er dét, denne afhandling vil belyse. Derudover findes det også naturligt at inddrage OECD's BEPS Action 15, idet det findes nødvendigt

at have kendskab til det instrument, som OECD anbefaler MS'er at anvende ved implementering i deres DBO'er. Det findes endvidere nødvendigt at analysere dette for at kunne klarlægge BEPS Action 7's påvirkning af dansk ret. De resterende 12 *action points* vil kun anvendes sporadisk i nærværende afhandling, såfremt de findes at have relevans for emnet.

Der vil i afhandlingen foretages en analyse af, hvorvidt ændringerne til PE begrebet ville have ændret afgørelsen på én enkelt dansk afgørelse, hvorfor PE definitionen suppleres med intern dansk ret. Dette gøres for at give et praktisk eksempel af anvendelsesområdet af de nye anbefalinger.

1.5. Metode & teorivalg

Følgende afsnit har til formål at belyse de relevante fremgangsmåder, som vil blive anvendt igennem denne afhandling til besvarelsen af problemformuleringen.

1.5.1. Juridisk metode

I afhandlingen vil den skandinaviske realistiske retsteori danne grundlag for den teoretiske behandling. Formålet med at anvende den skandinaviske realistiske retsteori er at belyse, hvad der er gældende ret (de lege lata) i relation til PE begrebet. I henhold til Alf Ross' prognoseteori under den skandinaviske realistiske retsteori er gældende ret de dogmatiske udsagn, som må forventes, at domstolene lader sig motivere af i en hypotetisk retssag¹⁹. Det er i midlertidig vigtigt at påpege, at videnskaben ikke søger at forudsige dommens resultat, men blot forsøger at angive, hvilke retsregler dommeren vil benytte som begrundelse for løsningen af sagen²⁰.

Til afhandlingens analyse vil der anvendes den retsdogmatiske metode, som vil have til formål at fastlægge gældende ret gennem en fortolkning og systematisering af anerkendte retskilder²¹. Den retsdogmatiske metode er blevet almindeligt anerkendt som velegnet i skatteretlige afhandlinger²², hvorfor denne anses for oplagt at anvende.

Som angivet ovenfor er PE begrebet anerkendt som et grundlæggende princip i international skatteret. Idet nærværende afhandlings problemstilling er centreret om modeloverenskomstens artikel 5, vil det primære fokus i denne afhandling være på dimensionen for dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, hvorfor afhandlingen snævert vil vurdere PE begrebet på baggrund af OECD's modeloverenskomst. National praksis vil imidlertid indgå i analysen, hvor det vurderes

¹⁹ Tvarnø & Nielsen (2014, 432)

²⁰ Ibid.

²¹ Tvarnø & Nielsen (2014, 56)

²² Laursen (2011, 31) & Lilja (2010, 26)

at have relevans for at undersøge, hvorledes bestemte regler og begrebet fortolkes af domstolene og skattemyndighederne. Ifølge artikel 38 i statuten for Den Internationale Domstol skal national ret anvendes ved internationale tvister²³.

Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne er som oftest bilaterale, dvs. folkeretlige aftaler indgået mellem to stater, hvorfor der forekommer en bred vifte af aftaler, som ikke nødvendigvis har samme bestemmelser. Derfor anvendes modeloverenskomsten til brug for vurderingen af PE begrebet, idet denne danner grundlag for udformningen af de fleste DBO'er²⁴. I forlængelse heraf kan nævnes, at kommentarerne til modeloverenskomsten er blevet almindeligt anerkendt at kunne tillægges betydning ved fortolkningen af konkrete DBO'er²⁵. I dansk sammenhæng tillægges kommentarerne også betydning ved fortolkning af konkrete DBO'er, jf. bl.a. højesteretsdommen TfS 1993, 7 H²⁶. Ved anvendelse af modeloverenskomsten som udgangspunkt for afhandlingens fokus på PE begrebet sikres et konkret fortolkningsgrundlag ift. DBO'erne i de MS'er, som følger modeloverenskomstens beskatningsprincipper og de danske nationale regler på området.

1.5.1.1. Dobbeltbeskatningsoverenskomster

Som nævnt ovenfor er en DBO en folkeretlig aftale²⁷, som er indgået mellem to stater. Aftalen indebærer, at staterne forpligter sig til helt eller delvist at give afkald på beskatningsretten i visse situationer²⁸. En DBO skal ratificeres af det kompetente nationale organ, før den kan indgås²⁹. Når en DBO er gennemført i national ret, kan den påberåbes af de skattesubjekter, som den omfatter, da indgåelse af DBO'en medfører, at MS'en bliver folkeretligt forpligtet³⁰. I Danmark indgår de danske DBO'er således i dansk ret sammen med de interne danske love og udgør således den danske retstilstand. De danske skatteydere vil således kunne påberåbe sig en relevant konkret DBO i det samme omfang, de kan påberåbe sig en relevant bestemmelse i en specifik lovgivning i et skattemæssigt spørgsmål.

²³ Tvarnø & Nielsen (2014, 160)

²⁴ Winther-Sørensen et al. (2009, 26)

²⁵ Schmidt, Tell & Weber (2015, 25)

²⁶ Ibid.

²⁷ Folkeretlige aftaler er internationale/(mellemstatslige) aftaler mellem to eller flere lande, som forpligter de respektive lande, der skriver under, til at følge de regler som er aftalt. Dvs. at en folkeretlig aftale beskæftiger sig med de regler, der gælder for landene i deres indbyrdes forhold, jf. Tvarnø & Nielsen (2014, 159)

²⁸ Ibid.

²⁹ Tvarnø & Nielsen (2014, 161)

³⁰ Schmidt, Tell & Weber (2015, 24)

DBO'er er traktater iht. til Wienerkonventionen, hvorfor fortolkningen af DBO'er skal ske ud fra de folkeretlige fortolkningsprincipper, som er beskrevet i Wienerkonventionen.

Wienerkonventionen skelner mellem primære og supplerende fortolkningsmidler, jf. henholdsvis art. 31 og 32. Det betyder, at det primære fortolkningsmiddel beror på ordlyden, altså en objektiv fortolkning³¹. Ved den objektive fortolkning inddrages endvidere den sammenhæng, som udtrykket indgår i. Dette skal forstås som selve teksten, dens præambel, bilag og derudover enhver øvrig aftale mellem samtlige deltagere, der måtte vedrøre traktaten, jf. Wienerkonventionen art. 31, stk. 2. Det anvendte udtryk skal ligeså belyses ud fra traktatens hensigt og formål³². De supplerende fortolkningsmidler i Wienerkonventionens artikel 32 omfatter forarbejderne til traktaten og omstændighederne ved dens indgåelse, såfremt en fortolkning af art. 31 har medført en uklar eller flertydig fortolkning, eller hvis resultatet er urimeligt eller meningsløst³³.

Som tidligere nævnt er det almindeligt anerkendt, at modeloverenskomsten med kommentarer anvendes som retskilde til fortolkningen af konkrete DBO'er. Dette også selvom, at modeloverenskomsten med kommentarer ikke ifølge litteraturen kan indplaceres i Wienerkonventionens kontekst, idet den ikke udgør en folkeretlig bindende aftale³⁴.

Det er imidlertid i den internationale teori fundet mere passende at anvende modeloverenskomsten med kommentarer til fortolkningen af konkrete DBO'er, da dette medfører en mere harmoniseret fortolkning. Der skal endvidere ved tvister tilstræbes at nå frem til en løsning uden at inddrage intern ret dvs. ved en såkaldt autonom fortolkning³⁵. I en dansk sammenhæng synes Højesteret også at lægge vægt på hensynet til en harmoniseret fortolkning, dog med begrænsningen at der fortolkes i overensstemmelse med intern ret, når der ikke er et forholdsvis klart fortolkningsresultat ved anvendelse af internationale retskilder³⁶. Dette endvidere som følge af at de danske DBO'er normalt er udformet på baggrund af modeloverenskomsten³⁷.

1.5.1.2. Retsafgørelser (retspraksis)

Som ovenfor nævnt vil fortolkningen af modeloverenskomsten suppleres med danske afgørelser i det omfang, det ikke findes tilstrækkeligt fyldestgørende til at give klar forståelse af PE begrebet. Præjudikater som retskilde er de regler, som kan udledes af foregående afgørelser af de

³¹ Ibid.

³² Ibid.

³³ Ibid.

³⁴ Ibid.

³⁵ Winther-Sørensen et al. (2009, 53)

³⁶ Ibid.

³⁷ Schmidt, Tell & Weber (2015, 23)

samme eller tilsvarende spørgsmål³⁸. Danske afgørelser vil således indgå i analysen, idet der til slut i nærværende afhandling vil være en analyse af den interne danske rets påvirkning af BEPS Action 7.

Der tages forbehold for, at der kan eksistere yderligere praksis, som afhandlingen ikke har kendskab til.

Inden for dansk retspraksis kan, som tidligere nævnt, nævnes højesteretsdommen TfS 1993, 7 H, hvorfra højesteret afgjorde, at modeloverenskomsten med kommentarer kan tillægges betydning ved fortolkningen af konkrete DBO'er³⁹. Højesteret lagde endvidere i sin vurdering vægt på international retspraksis, da dette bl.a. kan afhænge af, hvor fast en praksis der er tale om, hvilke instanser som har taget stilling til tvisten, og om det udtryk, der skal afklares, er præcis det samme som det udtryk, der er anvendt i andre DBO'er⁴⁰.

Ses der på litteraturens betragtninger, peger disse på, at der ved fortolkning af modeloverenskomstens begreber bør inddrages øvrige landes afgørelser, således at disse får præjudikat værdi ved fortolkning af samme begreb, såfremt ordlyden er den samme, samt hvor under vurdering af, hvor fast den pågældende praksis kan anses for at være⁴¹. Det skal dog bemærkes, at udenlandske bidrag i form af afgørelser, lovgivning og litteratur ikke kan diktere retsstillingen i Danmark, men de kan som inspirationskilde være med til at fastlægge de kriterier, som man i dansk ret også må formodes at ville lægge vægt på⁴². I nærværende afhandling inddrages øvrige landes afgørelser kun i begrænset omfang, idet der tilstræbes at anvende danske afgørelser.

Noget der taler for at anvende præjudikater som retskilde, er, at det er procesbesparende, herunder appelbesparende og derigennem arbejds- og omkostningsbesparende⁴³. De styrker endvidere indtrykket af rettens autoritet, hvis resultatet af forskellige retssager bliver det samme⁴⁴. På den anden side kan der også være gode grunde til at ændre ældre praksis, f.eks. hvis der er sket en betydelig samfundsudvikling på området⁴⁵. I 2012 ændrede Skatterådet f.eks. praksis inden for selskaber med en kapitalfondsstruktur i TfS 2014, 46 SR, hvor udenlandske kommanditister i et K/S fik PE i Danmark. Afgørelsen har imidlertid været udsat for en del kritik for ikke at være i overensstemmelse med juridisk metode og desuden for ikke at inddrage hverken kom-

³⁸ Tvarnø & Nielsen (2014, 177)

³⁹ Ibid.

⁴⁰ Ibid.

⁴¹ Laursen (2011, 50) & Lilja (2010, 26-27)

⁴² Ibid.

⁴³ Tvarnø & Nielsen (2014, 179)

⁴⁴ Ibid.

⁴⁵ Ibid.

mentarerne til modeloverenskomsten, praksis eller teorien (se mere herom i kapitel 5). På baggrund heraf findes afgørelsen interessant, hvorfor der foretages en yderligere analyse af denne ift., hvorvidt K/S'et fortsat vil statuere PE for de udenlandske kommanditister, såfremt de nye anbefalinger fra OECD's i BEPS Action 7 anvendes i stedet for de nuværende bestemmelser i modeloverenskomstens art. 5.

I nærværende afhandling vil dansk praksis inddrages, hvor det findes relevant. Normalt inddrages praksis ikke som fortolkningsbidrag til modeloverenskomsten, men idet flere lande, eksempelvis Danmark, Sverige og Finland, i relation til den internretlige PE definitionen anvender modeloverenskomsten definition⁴⁶, vil dansk praksis alligevel tillægges betydning ved fortolkningen af PE begrebet i de tilfælde, hvor en fortolkning ikke kan udledes af modeloverenskomsten med kommentarer.

1.5.1.3. Retspolitik

Den juridiske analyse opdeles af Ross i hhv. retsvidenskabelige (*de lege lata*) analyser og retspolitiske analyser⁴⁷.

Retspolitik kan endvidere opdeles i retspolitik *de lege ferenda*, som loven bør være, altså forslag til ny lovgivning, og retspolitik *de sententia ferenda*, som er udsagn om, hvordan loven bør forstås, altså gode råd til domstolene om, hvordan de bør dømme⁴⁸.

Idet retspolitikken søger at pege på, hvordan gældende ret bør være (*de lege ferenda*), og ikke hvordan gældende ret er (*de lege lata*), vil nærværende afhandling således adskille den retspolitiske analyse fra den øvrige juridiske analyse, hvorfor den retspolitiske analyse vil kunne findes i kapitel 6.

⁴⁶ Laursen (2011, 35)

⁴⁷ Tvarnø & Nielsen (2014, 437)

⁴⁸ Ibid.

1.6. Plan for fremstilling

Nærværende afhandling består af seks kapitler:

Figur 1 - Plan for fremstilling	
Kapitel 2. Modeloverenskomstens art. 5	Kapitlet søger at definere og analysere det nugældende fast driftsstedsbegreb i art. 5, i modeloverenskomsten. For at forstå de anbefalinger til fast driftsstedsbegrebet fra OECD i BEPS Action 7, ses det nødvendigt at forstå de gældende bestemmelser.
Kapitel 3. OECD BEPS Action 7 & 15	Dernæst vil de nye anbefalinger fra OECD i BEPS action 7, analyseres. I dette kapitel inddrages endvidere BEPS Action 15, idet denne beskriver et Multilateralt Instrument til at implementere BEPS projekt i de enkelte MS'ers DBO'er.
Kapitel 4. Dansk ret	Herefter analyseres de nugældende regler om fast driftssted i intern dansk ret, samt hvilken påvirkning BEPS Action 7 og 15 vil have på intern dansk ret.
Kapitel 5. Case	I dette kapitel vil en case gennemgås med henblik på at give et praktisk eksempel på, hvordan de nye bestemmelser vil finde anvendelse ved implementering.
Kapitel 6. Sammenfatning	Slutteligt vil det hele sammenfattes, hvorfor afhandlingens endelige konklusion vil blive udtrykt samt <i>de lege ferenda</i> -betragtninger.

Kapitel 2. Modeloverenskomstens artikel 5

2.1. Indledning

Modeloverenskomstens artikel 5 er opdelt i primære og sekundære PE kriterier. Udover at være opdelt i primære og sekundære kriterier er disse endvidere opdelt i positive og negative afgrænsninger af PE begrebet⁴⁹.

Modeloverenskomstens art. 5 er udformet således, at der i stk. 1-2 er angivet det *primære* og *positive* PE kriterium⁵⁰ (se afsnit 2.2). I stk. 4 er PE begrebet *afgrænset negativt* (se afsnit 2.3) over for forskellige aktiviteter, der ikke skal anses for at udgøre et PE. Endelig er der i stk. 5 & 6 angivet det *subsidiære kriterium* (se afsnit 2.4), hvorefter en repræsentant eller fuldmægtig mv. i visse tilfælde vil kunne udgøre et PE for fuldmagtsgiver eller foretagendet⁵¹ mv⁵².

2.2. Det primære, positive PE kriterium

2.2.1. Art. 5, stk. 1.

Modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1-2, udgør tilsammen den positive afgrænsning af det primære kriterium til PE begrebet. Det primære kriterium til PE begrebet udgør disse to bestemmelser, grundet såfremt der ikke kan statueres PE efter disse, skal det undersøges, hvorvidt der vil være tale om PE ift. til det sekundære kriterium, jf. art. 5, stk. 5 og 6, (se afsnit 2.4)⁵³.

At disse tre bestemmelser udgør den positive afgrænsning af PE begrebet skyldes, at i det omfang disse tre bestemmelser medfører PE, skal det undersøges, hvorvidt den negative begrebsramme, jf. art. 5, stk. 4, finder anvendelse. Dvs. en virksomhed kan undgå PE status, selvom de opfylder betingelserne for PE, jf. art. 5, stk. 1 og 2⁵⁴.

Artikel 5, stk. 1, har følgende ordlyd:

”I denne overenskomst betyder udtrykket »fast driftssted« et forretningssted, hvor et foretagendes virksomhed helt eller delvist udøves”.

⁴⁹ Schmidt, Tell & Weber (2015, 159)

⁵⁰ Art. 5, stk. 3, udgør normalvis også det primære kriterium, men idet der afgrænses herfra (se afsnit 1.4) analyseres entreprisereglen derfor ikke i nærværende afhandling.

⁵¹ Jf. modeloverenskomstens art. 3, stk. 1, litra c, betyder udtrykket ”foretagende” udøvelsen af enhver forretningsmæssig virksomhed.

⁵² Winther-Sørensen (2009, 162)

⁵³ Laursen (2011, 59)

⁵⁴ Laursen (2011, 60)

Dvs. at for der kan være tale om PE, skal følgende tre betingelser være opfyldt⁵⁵;

- Der skal være et *forretningssted*,
- som skal være *fast*,
- *gennem hvilket* et foretagendes *virksomhed helt eller delvis udøves*.

2.2.1.1. Forretningssted

For at der eksisterer et ”forretningssted” eller et klart ”situs”, skal der være stillet et vist areal til rådighed for foretagendet⁵⁶. Dette kan bl.a. dække over indretninger, såsom lokaler eller installationer, såsom maskiner og udstyr⁵⁷. Det er uden betydning, om indretningerne ejes eller lejes af eller på anden måde stilles til rådighed for foretagendet⁵⁸. Der skal dog til en vis grad være en ubegrænset råderet over forretningsstedet⁵⁹. Det vil endvidere være muligt, at kravet om forretningssted kan være opfyldt, hvor der blot er et stykke grundareal til rådighed, hvorfra man har råderet, f.eks. en stadeplads på et marked eller et område på et frilager⁶⁰. Der kræves imidlertid ingen formel juridisk ret til at anvende arealet, hvorfor et foretagende, som ulovligt disponerer over et vist areal, kan udgøre et enkelt forretningssted under forudsætning af, at myndighederne tolererer dette eller endnu ikke har kendskab til dette⁶¹. Der vil i praksis opstå problemer i de situationer, hvor forretningsstedet er atypisk, dvs. ikke er et kontor mv., men eksempelvis består af udstyr eller lign., eller hvor et foretagende benytter en del af et andet foretagendes forretningssted.⁶²

Et eksempel på at udstyr kan udgøre et forretningssted, kan findes i sagen TfS 1987, 50 LSR⁶³. Sagen omhandlede, hvorvidt et engelsk selskab⁶⁴, som ydede dykkerservice ifm. efterforskning og indvinding af kulbrinter, havde PE i Danmark med skattepligt efter Kulbrinteskatteloven for selskabets ansatte, jf. art. 5 og art. 15, i DBO'en med Storbritannien. Statsskattedi-

⁵⁵ Waltrich (2016, 15)

⁵⁶ Pkt. 4 i kommentarerne til art. 5 i modeloverenskomsten.

⁵⁷ Pkt. 2 i kommentarerne til art. 5 i modeloverenskomsten.

⁵⁸ Ibid.

⁵⁹ Schaffner (2013, 641)

⁶⁰ Pkt. 4.1 i kommentarerne til art. 5 i modeloverenskomsten.

⁶¹ Ibid.

⁶² Et eksempel herpå er TfS 1989, 465 V, hvor et speditjonsfirma (et K/S) lejede 10 m² i et kontorlandskab i Flensborg af et tysk speditjonsfirma. Vestre landsret afgjorde, at der ikke var tale om et PE, som følge af, at landsretten ikke mente sagsøger havde godtgjort, at der fra kontorlokalet i Tyskland var udøvet en sådan selvstændig sædvanlig forretningsmæssig aktivitet, at der var grundlag for at statuere PE. Således var årsagen imidlertid ikke, at der ikke var et ”forretningssted”, men snarere karakteren af foretagendet i lokalet.

⁶³ Laursen (2011, 69) & Winther-Sørensen et al. (2009, 163 note 21). Sidstnævnte henviser dog fejlagtigt til TfS 1988, 50 LSR.

⁶⁴ Jf. modeloverenskomstens art. 3, stk. 1, litra b, betyder udtrykket ”selskab” enhver juridisk person eller enhver sammenslutning, der i skattemæssigt henseende behandles som en juridisk person.

rektoratet gjorde gældende, at de af det engelske selskab anvendte arbejdsredskaber, som udgjorde dykkerudstyr og udstyr til undersøgelse samt værktøj, som medførte, at det engelske selskab måtte anses for at have PE i Danmark. Landsskatteretten gav i sagen Statsskattedirektoratet medhold i, at det udstyr, de ansatte anvendte, kunne udgøre et forretningssted, jf. DBO's art. 5, stk. 1. Landsskatteretten fandt imidlertid ikke, at forretningsstedet var fast tilknyttet et geografisk sted, idet udstyret var placeret på flydende borerigge, hvorfor Landsskatteretten fandt, at det engelske selskab ikke havde PE i Danmark, da betingelsen om, at forretningsstedet skal være fast, ikke var opfyldt.

Udtrykket ”forretningssted” skal således fortolkes meget bredt⁶⁵. Det følger imidlertid af TfS 2004, 162 H, at et *forretningssted* skal være af en vis fysisk, materiel indretning⁶⁶. TfS 2004, 162 H vedrørte en dansk hjemmehørende skatteyder, der erhvervede en helikopter, som han havde indskudt i et selskab i Tyskland på sådanne vilkår, at han måtte anses for en ”stille interessent”⁶⁷. Skatteyderen kørte hver tredje måned til Tyskland og beså helikopteren. Højesteret lagde til grund, at skatteyderen hverken havde kontor eller andet fast forretningssted i Tyskland, hvorfor der ikke var tale om PE, jf. art. 2, stk. 1, nr. 4, litra a, i den dagældende DBO med Tyskland, samt at han ej heller havde PE gennem selskabet i Tyskland, da disse måtte anses som en uafhængig repræsentant, jf. art. 2, stk. 1, nr. 4, litra c og d, i den dagældende DBO med Tyskland.

Et *forretningssted* vil derfor kræve, at der er en vis fysisk, materiel indretning for at udgøre et *forretningssted*, hvorfor tilstedeværelsen af en bankkonto, en postadresse⁶⁸ eller et webside⁶⁹ ikke i sig selv medfører et *forretningssted*, idet disse er af immateriel art.

⁶⁵ Se også TfS 1988, 388 LSR, hvor udstyr tillige blev bekræftet af kunne udgøre et forretningssted, samt TfS 1994, 24 LR, hvor et undersøisk strømførende kabel over den danske kontinentalsokkel uden for 4 sømle-grænsen udgjorde et forretningssted (det må implicit ligge forudsætningen for forretningssted, idet det ellers ikke ville være nødvendigt at tage forbehold for, at foretagendet begyndte at udøve virksomhed).

⁶⁶ Laursen (2011, 71)

⁶⁷ En stille interessent, ”indskyderen”, har gjort indskud i en virksomhed, der ejes af en anden person, som hæfter personligt for virksomhedens gæld, og som kaldes ”den ansvarlige deltager”. Indskyderen vil ikke fremtræde som sådan i et forhold til omverdenen, men vil, som led i deres aftale, have andel i virksomhedens overskud, og må acceptere evt. underskud, jf. Hansen & Krenchel (2015, 34).

⁶⁸ Eksempel herpå er TfS 1998, 556 LSR, hvor en journalist, som havde arbejdet og var bosiddende i udlandet, ikke ansås for at have haft bopæl i Danmark, ligesom han ikke ansås for at have udført erhverv med PE i Danmark ved at have adresse hos en bekendt i Danmark, hvor han ikke havde noget kontor eller i øvrigt ikke udøvede nogen virksomhed fra.

⁶⁹ Pkt. 42.2 i kommentarerne til art. 5 i modeloverenskomsten.

2.2.1.2. Fast i tid, fast i sted

2.2.1.2.1. Geografisk fast

Når det er fastslået, at der er tale om et forretningssted i kildelandet, skal det herefter undersøges, hvorvidt forretningsstedet har den fornødne *nexus* til et geografisk sted⁷⁰. Der skal altså *sædvanligvis* være en vis forbindelse mellem forretningsstedet og en særligt geografisk bestemt lokalitet⁷¹. Derved vil skibe og salgsvogne, som ikke har tilknytning til en bestemt geografisk lokalitet, ikke opfylde kravet om at være *geografisk fast* og vil derved ikke udgøre et PE efter hovedreglen i modeloverenskomstens art. 5, stk. 1⁷². Såfremt f.eks. en salgsvogn er fast placeret på en plads, må situationen vurderes anderledes⁷³. En sådan salgsvogn vil kunne opfylde kravet om at være geografisk fast, såfremt denne sædvanligvis er fast placeret på en plads, også selvom denne let kan køres væk. Derved kan et mobilt objekt godt opfylde kravet om at være geografisk fast, såfremt dette sædvanligvis er placeret på et fast geografisk sted.

Det antages normalt, at forretningsstedet skal være tilknyttet en særligt bestemt geografisk lokalitet, som ofte vil medføre, at forretningsstedet er fastgjort til jorden⁷⁴, hvilket typisk vil gøre sig gældende for fast ejendom. Det betyder dog ikke nødvendigvis, at det pågældende sted skal udgøre en selvstændig fast ejendom⁷⁵. Som nævnt ovenfor behøver et forretningssted ikke nødvendigvis at være et kontor eller en fabrik, men kan være udstyr, hvortil der ikke behøver at være tilknyttet nogen medarbejdere.

Det er ikke en betingelse, at det udstyr, som udgør det pågældende forretningssted, skal være fastgjort til den jord, som det står på⁷⁶. Det kan i visse tilfælde være nok, at udstyret forbliver på et givent sted, jf. TfS 1988, 388 LSR, hvor udstyr, kasser indeholdende wires, som blev nedsænket i borehuller, og, som var fastgjort på mobile borerigge, kunne anses for at udgøre et forretningssted. Udstyret var monteret på forskellige borerigge, som ikke ville opfylde betingelsen om at være geografisk fast. Med Landskatterettens sidste bemærkning i sagen om, at arbejdet på forskellige borerigge ikke i sig selv opfyldte betingelserne for PE *grundet målearbejdets sporadiske og uregelmæssige karakter*, synes det imidlertid, at de anså udstyret for at opfylde det *geografiske tilknytningskrav*, men at der ikke var PE, idet de ikke fandt, at kravet om *fasthed i tid* ikke var opfyldt (se mere herom i afsnit 2.2.1.2.3).

⁷⁰ Laursen (2011, 72)

⁷¹ Pkt. 5 i kommentarerne til art. 5 i modeloverenskomsten.

⁷² Schmidt, Tell & Weber (2015, 163)

⁷³ Winther-Sørensen et al. (2009, 163)

⁷⁴ Ibid.

⁷⁵ Ibid.

⁷⁶ Pkt. 5 i kommentarerne til art. 5 i modeloverenskomsten.

Såfremt forretningsstedet er mere mobilt, kan spørgsmålet om ”fast” imidlertid give anledning til mere tvivl, jf. TfS 1987, 50 LSR. Her blev dykkerselskabet ikke anset for at have en tilstrækkelig fast tilknytning til en geografisk lokalitet, som følge af at deres dykkerudstyr var placeret på flydende borerigge og regelmæssigt blev flyttet fra sted til sted⁷⁷.

Det kan derfor være vanskeligt at fastslå, om der foreligger PE, når udstyr, som er mere mobilt, flyttes fra sted til sted, som i TfS 1987, 50 LSR. Det vil derfor her vurderes, om en særlig lokalitet, som aktiviteten flyttes rundt inden for, kan identificeres som en *kommerciel og geografisk helhed* i relation til aktiviteten⁷⁸. Et eksempel herpå kan være en mine. En mine vil klart udgøre en PE, selvom den forretningsmæssige virksomhed kan bevæge sig fra sted til sted (i en stor mine), idet der er tale om én enkelt geografisk enhed mht. mineaktiviteten⁷⁹. På samme måde kan et ”kontorhotel”, i hvilket et rådgivningsfirma f.eks. regelmæssigt lejer forskellige kontorer, anses som ét enkelt forretningssted for firmaet, idet bygningen med kontorhotellet som helhed udgør en geografisk enhed, samt at hotellet er ét enkelt forretningssted for rådgivningsforetagenden⁸⁰. Derved kan en salgsvogn, som opstilles på forskellige steder på et marked eller en gågade, udgøre et PE, idet markedet eller gågaden vil udgøre en geografisk enhed, hvorfor der foreligger et enkelt forretningssted for den handlende⁸¹.

I de tilfælde, hvor der ikke er kommerciel sammenhæng, medfører det faktum, at en virksomhed kan udøves inden for et afgrænset geografisk område ikke, at dette område skal anses for et enkelt forretningssted⁸².

2.2.1.2.2. Dispositionskrav

Dispositionskravet er et særegnet begreb i relation til definitionen af PE, idet kravet ikke fremgår eksplicit af ordlyden af art. 5, stk. 1⁸³. Dispositionskravet ligger muligvis implicit i ordlyden af art. 5, stk. 1, udledt af ordene i den engelske version; ”... *means a fixed place of business*”

⁷⁷ Ibid.

⁷⁸ Pkt. 5.1 i kommentarerne til art. 5 i modeloverenskomsten.

⁷⁹ Pkt. 5.2 i kommentarerne til art. 5 i modeloverenskomsten.

⁸⁰ Ibid.

⁸¹ Ibid.

⁸² Pkt. 5.3 i kommentarerne til art. 5 i modeloverenskomsten. Hvis f. eks. en maler successivt, iht. en række kontrakter, der ikke har forbindelse med hinanden, arbejder for forskellige kunder inden for f. eks. samme kontorbygning, vil malerarbejdet ikke blive anset for et enkelt projekt, og bygningen skal derfor ikke anses for en enkelt kommerciel enhed mht. dette arbejde, og derfor ikke udgøre et enkelt forretningssted. Hvis maleren imidlertid, iht. en kontrakt med en enkelt kunde, påtager sig at male hele bygningen, vil der være tale om et enkelt projekt for maleren, og bygningen i sin helhed kan derved anses som et enkelt forretningssted, idet den kommercielt og geografisk udgør en sammenhængende helhed.

⁸³ Laursen (2011, 83)

through which the business of an enterprise is whole and partly carried on.” Det er specielt udtrykket “*carried on*”, hvorfra dispositionskravet udspringer⁸⁴.

Der har imidlertid været uenighed om, hvorvidt der overhovedet eksisterer et dispositionskrav i art. 5, stk. 1⁸⁵, og hvilket indhold dispositionskravet i så fald har. Dette medførte, at OECD indsatte punkterne 4.1-4.6 i kommentarerne til modeloverenskomstens art. 5 i 2003-opdateringen af modeloverenskomsten⁸⁶. Disse punkter søger at stedfæste dispositionskravet i flere forskellige scenarier, som er benævnt i nærværende afhandling i afsnit 2.2.1.1. Dispositionskravet vil altid være opfyldt i de tilfælde, hvor det ikke-hjemmehørende foretagende selv ejer forretningsstedet i kildelandet⁸⁷. Tilsvarende gør sig gældende, hvor foretagendet har en udtrykkelig kontraktuel ret til at anvende forretningsstedet, altså en formel juridisk ret, f.eks. ved et lejeforhold. Usikkerheden opstår i de tilfælde, hvor der udøves virksomhed på stedet, som har karakter af et forretningssted, men som foretagendet ingen juridisk ret har til at anvende⁸⁸. Som nævnt i afsnit 2.2.1.1 kræves der ingen formel juridisk ret til at anvende forretningsstedet. En ulovlig disposition over et forretningssted, hvorfra foretagendet udøver virksomhed, kan således medføre PE, såfremt myndighederne tolererer det eller endnu ikke har kendskab til dette⁸⁹.

2.2.1.2.3. Tidsmæssigt fast

Betingelsen om at forretningsstedet skal være fast, indebærer endvidere, at forretningsstedet har en *vis grad af varighed*, dvs. at det ikke blot er af midlertidig karakter⁹⁰. Der er i art. 5, stk. 1, i modeloverenskomsten ikke angivet nogen bestemt tidsfrist. Art. 5, stk. 3, angiver en tidsfrist på 12 måneder, som er gældende for de i dette stykke nævnte bygningsarbejder mv. Denne er imidlertid kun gældende for de i stk. 3 benævnte bygningsarbejder mv. og ikke en generel definition af, hvornår et forretningssted er *tidsmæssigt fast*⁹¹. I kommentarerne angives det, at MS'ernes praksis ikke har været ensartet, men at erfaringen har vist, at der normalt ikke er anset for at være PE, såfremt varigheden ikke overstiger seks måneder⁹².

Kravet om en *vis varighed* kan imidlertid være opfyldt, såfremt virksomheden er af stadig tilbagevendende karakter⁹³. I disse tilfælde skal hver tidsperiode, i hvilken forretningsstedet er

⁸⁴ Ibid.

⁸⁵ Arnold (2003, 246)

⁸⁶ Laursen (2011, 84)

⁸⁷ Ibid.

⁸⁸ Ibid.

⁸⁹ Ibid.

⁹⁰ Pkt. 6 i kommentarerne til modeloverenskomstens art. 5.

⁹¹ Waltrich (2016, 16).

⁹² Schmidt, Tell & Weber (2011, 162)

⁹³ Laursen (2011, 117)

benyttet, ses i sammenhæng med det antal gange, forretningsstedet er benyttet, hvilket kan strække sig over et antal år⁹⁴. Dvs. at varighedskravet kan opfyldes over flere perioder, da der sker kumulation af den tid, som er medgået i hver enkelt periode⁹⁵. Det er naturligvis et krav, at foretagendets virksomhed udøves hyppigt og regelmæssigt gennem det samme faste forretningssted, som derfor skal opfylde betingelserne om *forretningssted* og at være *geografisk fast*⁹⁶.

En anden undtagelse er i de tilfælde, hvor en virksomhedsudøvelse udelukkende finder sted i overenskomstens kildeland. Virksomheden kan grundet sin natur være af kort varighed, men da den udelukkende udøves i overenskomstens kildeland, vil tilknytningen være stærkest til overenskomstens kildeland, hvorfor kravet om, at forretningsstedet skal være *tidsmæssigt fast*, vil være opfyldt⁹⁷. Dette er uagtet, om der forekommer midlertidige afbrydelser, da forretningsstedet forsat vil anses for at eksistere, såfremt det ikke er bragt til ophør, jf. pkt. 11 & 19 i kommentarerne til art. 5 i modeloverenskomsten⁹⁸. Såfremt et forretningssted anvendes regelmæssigt over en lang tidsperiode, vil forretningsstedet ikke anses for at være af ren midlertidig karakter og vil derfor anses for at være *tidsmæssigt fast*.

Ved vurderingen af om forretningsstedet er *tidsmæssigt fast*, skal der endvidere lægges afgørende vægt på personens hensigt om, at forretningsstedet skal være placeret på et sted i en længere tidsperiode. Såfremt forretningsstedet kun eksisterer i en kort periode, da det som følge af særlige omstændigheder blev afviklet før tid⁹⁹, f.eks. skatteyderens død eller fejlinvestering, vil dette ikke ændre, at der er tale om et PE, hvis det oprindeligt var planen, at forretningsstedet skulle have en længere levetid¹⁰⁰.

2.2.1.3. Virksomhedsudøvelse gennem fast forretningssted

Endelig er det en betingelse, at *virksomheden skal udøves gennem det pågældende forretningssted*¹⁰¹. Dette rejser et par fortolkningsmæssige spørgsmål, som i det følgende vil blive afdækket. Dels opstår spørgsmålet om, hvad der kan kvalificeres som *virksomhed*, og dels spørgsmålet om,

⁹⁴ Ibid.

⁹⁵ Ibid.

⁹⁶ Laursen (2011, 118)

⁹⁷ Ibid.

⁹⁸ Pkt. 6.1 i kommentarerne til art. 5 i modeloverenskomsten.

⁹⁹ Pkt. 6.3 i kommentarerne til art. 5 i modeloverenskomsten.

¹⁰⁰ Winther-Sørensen et al. (2009, 164)

¹⁰¹ Laursen (2011, 121)

i hvilket omfang denne virksomhed skal *udøves gennem* forretningsstedet i overenskomstens kildeland¹⁰².

Hvorvidt der udøves virksomhed, er begrebsmæssigt underkastet såvel en *positiv* som en *negativ* afgrænsning. Den omhandlende aktivitet skal således positivt kunne kvalificeres som *virksomhed* iht. de kontraherende staters interne ret¹⁰³, altså på baggrund af foretagendets samlede aktiviteter. Definitionen i art. 5, stk. 1, er derfor som udgangspunkt bred og omfatter således også nogle af de funktioner af forberedende eller hjælpende karakter, som er undtaget for PE status, jf. art. 5, stk. 4 (den negative afgrænsning, mere herom i afsnit 2.3.). Endvidere begrænses begrebet af de øvrige indkomstkategorier i modeloverenskomsten, f.eks. indkomst fra skibsfart og indkomst fra jord- og skovbrug, jf. hhv. art. 8 og 6¹⁰⁴.

2.2.1.3.1. Virksomhed

Spørgsmålet om *virksomhed* i kildelandet befinder sig mellem den subjektive og den objektive skattepligt. Dette ses i det internretlige danske begreb "*erhvervs-mæssig virksomhed*", som afgrænses af indkomstbegrebet i SL § 4-6 (se mere herom i afsnit 4.2)¹⁰⁵. Den objektive skattepligts indflydelse på PE begrebet kan endvidere findes i undtagelsesbestemmelsen i modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, vedrørende virksomhed af hjælpende eller forberedende karakter (se mere herom i afsnit 2.3), som netop er indsat, fordi det ville være vanskeligt at opstille et selvstændigt beregningsgrundlag for en sådan type virksomhed¹⁰⁶.

Sondringen mellem indkomst fra de forskellige indkomstkategorier må antages at få betydning i de tilfælde, hvor en konkret indkomst kun kan henføres under én kategori¹⁰⁷. I tilfælde af overlappende hjemmel muligheder, f.eks. hvis indkomst kan henføres under såvel fast ejendom som erhvervsindkomst fra et PE, er valget af hjemmel overladt til skattemyndighederne, jf. TfS 1996, 532 H¹⁰⁸. Dommen vedrørte en i Schweiz bosiddende dansk statsborger, som var kommanditist hhv. interessent i to danske selskaber, der hver ejede og drev en udlejningsejendom. Spørgsmålet bestod i første omgang i at definere det korrekte internretlige hjemmelsgrundlag. Der var således usikkerhed om, hvorvidt renteindtægter kunne beskattes. Såfremt sagen vedrørte et PE, ville Danmark iht. DBO'en med Schweiz kunne beskatte renteindtægter, som kunne henføres hertil. Der fandtes imidlertid ikke et tilsvarende kildelandsforbehold for renter tilknyt-

¹⁰² Ibid.

¹⁰³ Ibid.

¹⁰⁴ Laursen (2011, 122)

¹⁰⁵ Ibid.

¹⁰⁶ Jf. Nielsen, T. (1972). *Indkomstbeskatning II*. s. 600.

¹⁰⁷ Laursen (2011, 123)

¹⁰⁸ Ibid.

tet fast ejendom eller renter hidrørende fra investeringsfondskonti. Højesteret gjorde derfor gældende, at i tilfælde af flere hjemmel muligheder var valget herom overladt til skattemyndighederne. Højesteret fandt imidlertid, at renteindtægter i den konkrete sag vedrørte investeringsfondskonti, og kunne derfor ikke sidestilles med renteindtægter oppebåret på ejendommen.

2.2.1.3.2. Udtrykket ”*helt eller delvis udøves*”

Udlejning af fast ejendom vil således kunne medføre et PE forudsat, at der udøves virksomhed fra et fast forretningssted i overenskomstens kildeland. I medfør af TfS 1996, 532 H er det imidlertid ikke tilstrækkeligt, at et foretagende blot har udlejet en fast ejendom beliggende i overenskomstens kildeland¹⁰⁹. Der skal således udøves reel virksomhed i overenskomstens kildeland. Såfremt et foretagende ikke anses for at udøve virksomhed i overenskomstens kildeland, vil kildelandet i medfør af modeloverenskomstens art. 7 være afskåret fra at beskatte erhvervsindkomst¹¹⁰.

For at et forretningssted skal udgøre et PE, skal det foretagende, der benytter det, udøve sin virksomhed *helt eller delvis* gennem forretningsstedet¹¹¹. Virksomheden behøver således ikke at være af produktiv karakter eller permanent i den forstand, at der ikke er nogen afbrydelser i driften, men at driften udøves regelmæssigt¹¹².

2.2.1.3.3. Udtrykket ”*gennem hvilket*”

Udtrykket i afsnit 2.1.1 ”*gennem hvilket*” skal forstås bredt og finder anvendelse i enhver situation, hvor forretningsvirksomheden udøves på en bestemt lokalitet, der er til foretagendets disposition med henblik på udøvelsen af aktiviteten¹¹³.

Et PE vil derfor anses for opstået, så snart foretagendet begynder at udøve forretningsvirksomhed gennem et fast forretningssted, altså når alle tre betingelser er opfyldt¹¹⁴. Det ophører herefter først med at eksistere ved det faste forretningssteds afvikling eller ved ophør af al forretningsvirksomhed gennem det faste forretningssted. Dvs. når alle handlinger og forholdsregler i forbindelse med det faste driftsstedets tidligere virksomhed er bragt til ophør¹¹⁵. En midlertidig afbrydelse af aktiviteterne kan således ikke anses som en lukning og vil fortsat udgøre et PE¹¹⁶.

¹⁰⁹ Ibid.

¹¹⁰ Winther-Sørensen et al. (2009, 165)

¹¹¹ Pkt. 7 i kommentarerne til modeloverenskomstens art. 5.

¹¹² Schmidt, Tell & Weber (2015, 164)

¹¹³ Pkt. 4.6 i kommentarerne til modeloverenskomstens art. 5.

¹¹⁴ Ibid.

¹¹⁵ Pkt. 11 i kommentarerne til modeloverenskomstens art. 5.

¹¹⁶ Ibid.

I TfS 2014, 46 SR (SKM2013.899.SR) tog Skatterådet stilling til om udenlandske investorer ville få PE i Danmark som følge af deres deltagelse i et dansk kommanditselskab¹¹⁷. Sagen vedrørte et dansk kommanditselskab, som ville foretage et antal mindre investeringer i udenlandske aktiver, såsom fast ejendom, aktier og fordringer. Investorerne i K/S'et ville være danske og udenlandske investorer hjemmehørende i lande, hvormed Danmark havde indgået DBO'er med en bestemmelse svarende til art. 5 i modeloverenskomsten.

Komplementarselskabet, herefter komplementaren, var ejet af en gruppe partnere og skulle godkende og underskrive alle investeringsbeslutninger i K/S'et. Komplementaren ville udpege et managementselskab, som ville yde investeringsrådgivning og administration af K/S'ets mod betaling af et management fee. Managementselskabet, herefter manageren, havde egne medarbejdere samt kontor og udførte tilsvarende opgaver for andre opdragsgivere. K/S'ets ville hverken have medarbejdere, direktion eller bestyrelse og ville have c/o-adresse hos manageren. Komplementaren ville blive ledt af en bestyrelse, hvis medlemmer bestod af partnere i manageren. Hverken K/S'et eller komplementaren ville have retlig eller faktisk dispositionsret til forretningslokalerne i Danmark hos manageren. Generalforsamlingen i K/S'et og bestyrelsesmøder i komplementaren blev som udgangspunkt afholdt i managerens kontorlokaler. Partnerne i komplementaren og manageren ville medinvestere i K/S'et gennem Co-invest (mindre end 1 % af kommanditisternes indskud)¹¹⁸.

Skatterådet fandt, at de udenlandske kommanditister i K/S'et havde PE i Danmark i managerens lokaler, samt at der blev drevet erhvervsmæssig virksomhed, idet selskabets formål var at foretage, forvalte og afstå investeringer med henblik på økonomisk gevinst og andre former for indkomst. Det var derfor Skatterådets opfattelse, at K/S'et havde et fast forretningssted i Danmark gennem managerens lokaler, og gennem hvilket der blev udøvet virksomhed, hvorfor de fandt, at der var tale om et PE, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a, som fortolkes i overensstemmelse med modeloverenskomstens art. 5 (mere herom i afsnit 4.2). Afgørelsen er blevet kritiseret for ikke at være i overensstemmelse med juridisk metode og desuden for ikke at inddrage hverken kommentarerne til modeloverenskomsten, praksis eller teorien (se mere herom i kapitel 5)¹¹⁹.

¹¹⁷ Schmidt, Tell & Weber (2015, 165)

¹¹⁸ Ibid.

¹¹⁹ Nørremark & Jensen (2014), Wittendorff (2014)

2.2.2. Art. 5, stk. 2.

Art. 5, stk. 1, i modeloverenskomsten udgør hovedreglen for PE definitionen. I forlængelse af art. 5, stk. 1, angiver stk. 2, hvad PE ”især omfatter”¹²⁰.

Den i art. 5, stk. 2, angivne liste med eksempler over foretagender, som medfører PE er ikke udtømmende, men blot en umiddelbar betragtning af, hvad ”udtrykket fast driftssted især omfatter”¹²¹. Heri angives¹²²:

- a) Et sted, hvorfra foretagendet ledes;
- b) En filial;
- c) Et kontor;
- d) En fabrik;
- e) Et værksted og
- f) En grube, en gas- eller olie kilde, et stenbrud eller et andet sted, hvor naturforekomster udvindes.

Det fremgår af pkt. 12 i kommentarerne til modeloverenskomstens art. 5, at de i art. 5, stk. 2, listede eksempler skal anskues på baggrund af den almindelige definition i art. 5, stk. 1, hvorfor definitionen i art. 5, stk. 1, derfor skal være opfyldt, før de i art. 5, stk. 2, nævnte eksempler medfører PE¹²³. Eksempelsvis udgør et kontor ikke et PE, hvis der ikke udøves virksomhed gennem dette, ligesom filialregistrering ikke i sig selv er tilstrækkeligt til at medføre PE¹²⁴.

Som følge af at eksemplerne kun umiddelbart kan anses for at udgøre et PE, så længe den almindelige definition i art. 5, stk. 1, er opfyldt, er det ikke muligt for den ene kontraherende stat unilateralt at udvide PE definitionen ved eksempelvis at tillægge *filial* begrebet en særlig vidtgående skatteretlig betydning i statens interne skattelovgivning¹²⁵. Det følger endvidere af pkt. 12, at listen ikke er udtømmende, hvorfor en konkret DBO kan indeholde andre eksempler, såsom landbrug, plantager eller skovbrug¹²⁶.

¹²⁰ Laursen (2011, 62)

¹²¹ Schmidt, Tell & Weber (2015, 160) & pkt. 12 i kommentarerne til modeloverenskomstens art. 5.

¹²² Modeloverenskomstens art. 5, stk. 2.

¹²³ Ibid.

¹²⁴ Lilja (2010, 409) & TfS 2008, 1365 SR (SKM2008.844.SR). Sagen vedrører en virksomhed som leverede ydelser vedrørende sikkerhedscertificering, og som undgå at få PE status i Danmark, desuagtet deres filialregistrering.

¹²⁵ Laursen (2011, 63)

¹²⁶ Ibid.

2.3. Den negative begrebsbestemmelse i art. 5, stk. 4 – Forberedende & hjælpende karakter

Art. 5, stk. 4, i modeloverenskomsten indeholder en negativ afgrænsning af PE begrebet¹²⁷. Dette bevirker, at selvom et foretagende udøver erhvervsvirksomhed fra et fast forretningssted i overenskomstens kildeland og derved opfylder betingelserne for PE, jf. art. 5, stk. 1, ikke nødvendigvis medfører, at der foreligger et PE, såfremt en af de i art. 5, stk. 4, nævnte betingelser i stedet finder anvendelse¹²⁸.

Art. 5, stk. 4, undtager således eksplicit en række virksomhedstyper fra at udgøre et PE. Bestemmelsen er opbygget således, at litra a-d oplister en række specifikke aktiviteter, som uanset de øvrige bestemmelser i art. 5, er undtaget fra PE definitionen i art. 5, stk. 1¹²⁹:

Oplagring, udstilling og udlevering (litra a & b)	Varelager, som udelukkende anvendes til oplagring, udstilling eller udlevering af varer tilhørende foretagendet, hvad enten de selv opretholder varelager eller erhverver sig retten hertil.
Bearbejdelse eller forædling (litra c)	Opretholdelsen af et varelager, tilhørende foretagendet, udelukkende til bearbejdelse eller forædling hos et andet foretagende.
Indkøb af varer eller fremskaffelse af oplysninger (litra d)	Opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at foretage indkøb af varer eller fremskaffe oplysninger til foretagendet
Generalklausul (litra e)	Opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende i det øjemed at udføre anden virksomhed af forberedende eller hjælpende art for foretagendet
Kombination af litra a-d (litra f)	Opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende med henblik på en kombination af de under litra a-e nævnte formål, forudsat at virksomheden på det faste forretningssted, der er et resultat af denne kombination, er at forberedende eller hjælpende art

Undtagelserne i art. 5, stk. 4, har i det væsentlige det tilfælde, at de er af forberedende og hjælpende karakter¹³⁰.

Bestemmelsens litra e udgør en generalklausul, hvilket har medført, at det er unødvendigt at fremkomme med en udtømmende liste over, hvilke aktiviteter, som ikke anses for at medføre et PE¹³¹.

Den præcise afgrænsning mellem virksomhed af forberedende og hjælpende karakter over for anden virksomhed vil i grænsetilfælde være svære at sondre imellem¹³². Det afgørende kriterium

¹²⁷ Schmidt, Tell & Weber (2015, 166)

¹²⁸ Winther-Sørensen et al. (2009, 166)

¹²⁹ Laursen (2011, 135)

¹³⁰ Pkt. 21 i kommentarerne til modeloverenskomstens art. 5.

¹³¹ Pkt. 23 i kommentarerne til modeloverenskomstens art. 5.

er derfor ifølge kommentarerne, ”om det faste forretningssted i sig selv udgør en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets virksomhed i sin helhed”¹³³. Forretningsstedets funktion skal være underordnet i forhold til foretagendets indtægtsgivende aktiviteter, hvorfor bedømmelsen må ske på grundlag af foretagendets virksomheds egne forhold¹³⁴. Som et eksempel kan nævnes et kreditoplysningsbureau, som gennem et kontor i overenskomstens kildeland indsamler kreditoplysninger. Et sådan kontor vil utvivlsomt undtages fra PE definitionen, jf. art. 5, stk. 4, litra d, men vil omvendt ikke kunne anses for at være af forberedende og hjælpende karakter, jf. art. 5, stk. 4, litra e¹³⁵. I dette eksempel vil kontoret medføre PE som følge af ordlyden i pkt. 24 i kommentarerne til modeloverenskomstens art. 5; ”I alle tilfælde udøver et fast forretningssted ikke forberedende og hjælpende virksomhed, hvis dets almindelige formål er identisk med hele foretagendets almindelige formål”. Undtagelserne i art. 5, stk. 4, litra a-d, finder således kun anvendelse, såfremt det faste forretningssted anses for at udøve forberedende og hjælpende virksomhed, jf. art. 5, stk. 4, litra e¹³⁶.

Hvis et foretagende med internationale forgreninger opretter et ”ledelseskantor” i overenskomstens kildeland, hvor de har datterselskaber, faste driftssteder, agenter eller licenshavere, og har et sådan kontor kontrollerende og samordnede funktioner for alle foretagendets afdelinger i overenskomstens kildeland, vil det normalt blive antaget at foreligge et PE, idet ledelseskantoret må betragtes som et kontor i stk. 2’s forstand¹³⁷. Ledelsesfunktionen i et foretagende vil derfor altid anses for at udgøre en væsentlig del af foretagendets forretningsvirksomhed, og kan derfor aldrig betragtes som en virksomhed, der har forberedende eller hjælpende karakter i stk. 4, litra e’s forstand¹³⁸. Til gengæld finder undtagelsen i art. 5, stk. 4, anvendelse, selvom det faste forretningssted indgår aftaler, såfremt disse er nødvendige for at varetage den af art. 5, stk. 4, omfattede forberedende eller hjælpende funktion. Dvs. at dem, der leder selve det faste forretningssted, gerne må indgå aftaler, som anses for nødvendige for at oprette og drive det faste forretningssted, som ellers anses for at være af forberedende eller hjælpende karakter¹³⁹. F.eks. vil et foretagende ikke have et PE, hvis der fra det faste driftssted indgås aftale om leje af lokaler, ansættelse af arbejdskraft osv. for at oprette et udleverings-varelager mv., som opfylder betingel-

¹³² Ibid.

¹³³ Pkt. 24 i kommentarerne til modeloverenskomstens art. 5.

¹³⁴ Schaffner (2013, 642), Schmidt, Tell & Weber (2015, 167)

¹³⁵ Laursen (2011, 136)

¹³⁶ Laursen (2011, 137)

¹³⁷ Winther-Sørensen et al. (2009, 167)

¹³⁸ Ibid.

¹³⁹ Pkt. 28 i kommentarerne til modeloverenskomstens art. 5.

serne for at være af forberedende og hjælpende karakter¹⁴⁰. Endvidere vil salg af de aktiver, der har været anvendt ifm. en af de i art. 5, stk. 4, nævnte funktioner, heller ikke medføre, at der foreligger et PE¹⁴¹.

I medfør af art. 5, stk. 4, litra a, udgør en indretning til bl.a. udstilling og udlevering af varer tilhørende et foretagende ikke et PE. De i bestemmelsen omtalte varer skal imidlertid tilhøre foretagendet, hvorfor udstilling og udlevering af tredjemands varer fra et fast forretningssted vil kunne medføre et PE¹⁴². Aktiviteten ifm. udlevering må endvidere ikke udvides til at omfatte levering af reservedele eller vedligeholdelse og reparation af de udleverede varer¹⁴³. Disse efter-salg-organisationer vil derfor udgøre en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets service over for dets kunder, hvorfor deres virksomhed ikke længere blot er af forberedende og hjælpende karakter¹⁴⁴. Litra e finder således kun anvendelse, hvis det faste forretningsstedes virksomhed er begrænset til at være af forberedende eller hjælpende karakter.

Endelig følger det af art. 5, stk. 4, litra f, at en kombination af de i litra a-e nævnte aktiviteter ikke medfører, at der foreligger et PE, hvis den samlede kombinerede aktivitet må anses for at udgøre et fast forretningssted med forberedende eller hjælpende karakter¹⁴⁵. Hvis det faste forretningssted imidlertid benyttes til både virksomhed, som har karakter af undtagelserne i stk. 4, litra a-e, og anden virksomhed, som ikke er omfattet af undtagelserne i stk. 4, vil hele forretningsstedet blive betragtet som ét PE, der omfatter begge funktioner¹⁴⁶. Dette vil f.eks. være tilfældet, hvor et lager beregnet til levering af varer efter art. 5, stk. 4, litra b, også foretager salg¹⁴⁷. Undtagelsen i stk. 4, finder tilsvarende ikke anvendelse, såfremt der fra et foretagendes faste forretningssted i overenskomstens kildeland ikke alene udøver virksomhed af en forberedende og hjælpende karakter over for sit foretagende, men tillige over for andre foretagender, f.eks. til andre koncernforbundne selskaber¹⁴⁸. Et foretagende kan endvidere ikke opsplitte en sammenhængende virksomhed i flere mindre en enheder og påstå, at hver enhed kun udfører virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter¹⁴⁹. I sådanne tilfælde vil litra f, ikke kunne finde

¹⁴⁰ Ibid.

¹⁴¹ Pkt. 29 i kommentarerne til modeloverenskomstens art. 5.

¹⁴² Ibid.

¹⁴³ Pkt. 25 i kommentarerne til modeloverenskomstens art. 5.

¹⁴⁴ Ibid. Se f.eks. TfS 2008, 747 SR (SKM2008.446.SR), hvor et dansk produktionsselskab konkret udøvede virksomhed omfattet af såvel art. 5, stk. 4, litra c & d, hvormed udenlandske kommanditister ikke fik PE i Danmark.

¹⁴⁵ Ibid.

¹⁴⁶ Winther-Sørensen et al. (2009, 168) & pkt. 30 i kommentarerne til modeloverenskomstens art. 5.

¹⁴⁷ Ibid.

¹⁴⁸ Pkt. 26 i kommentarerne til modeloverenskomstens art. 5.

¹⁴⁹ Pkt. 27.1 i kommentarerne til modeloverenskomstens art. 5.

anvendelse under forudsætning af, at de faste forretningssteder er adskilt fra hinanden stedligt og organisatorisk¹⁵⁰. Litra f finder således kun anvendelse ved enkelte faste forretningssteder med forskellige aktiviteter.

2.4. Det subsidiære kriterium i art. 5, stk. 5-6 – Agentreglen

Som supplement til det primære driftsstedskriterium i modeloverenskomstens art. 5, stk. 1 & 2, findes den såkaldte "agentregel" eller "det sekundære kriterium" i modeloverenskomstens art. 5, stk. 5 & 6¹⁵¹. At disse bestemmelser er sekundære ift. art. 5, stk. 1 & 2, betyder, at disse kun får betydning, når betingelserne for et PE efter det primære kriterie i stk. 1 & 2, ikke er opfyldt¹⁵². Det fremgår endvidere direkte af art. 5, stk. 5's ordlyd, at bestemmelsen er sekundær; "*Uanset bestemmelserne i stk. 1 og 2...*", samt at bestemmelsen først får betydning, såfremt at art. 5, stk. 1 & 2, ikke er opfyldt, fremgår af pkt. 31 i kommentarerne til modeloverenskomstens art. 5; "*Det er almindeligt accepteret princip, at et foretagende skal betragtes som havende fast driftssted i en stat, hvis der er en person, som under visse betingelser handler på dettes vegne, selv om foretagendet ikke skulle have et fast driftssted i denne stat i stk. 1 og 2's forstand.*". Hvis et foretagende har et fast forretningssted i overenskomstens kildeland, der opfylder betingelserne for et PE, jf. art. 5, stk. 1 & 2, er det således uden betydning, om der til det faste driftssted er tilknyttet afhængige eller uafhængige repræsentanter, og om disse repræsentanter har en større eller mindre fuldmagt til at binde foretagendet¹⁵³.

Hvis der foreligger et PE efter det primære kriterium i art. 5, stk. 1-3, skyldes dette en aktivitet, som foretagendet selv har udført i overenskomstens kildeland. Det subsidiære kriterium i art. 5, stk. 5, adskiller sig betydeligt fra det primære kriterium ved, at det er et andet skattesubjekts aktivitet, repræsentantens (agentens) aktivitet, som medfører, at foretagendet anses for at have et PE i overenskomstens kildeland¹⁵⁴. Et foretagende vil derfor betragtes som havende PE i overenskomstens kildeland, hvis der er en repræsentant, som under visse betingelser handler på foretagendets vegne, selvom foretagendet ellers ikke opfylder betingelserne i art. 5, stk. 1 & 2¹⁵⁵. Hensigten med agentreglen er, at kildelandet skal tildeles beskatningsretten til erhvervsind-

¹⁵⁰ Ibid.

¹⁵¹ Laursen (2011, 155)

¹⁵² Winther-Sørensen et al. (2009, 169)

¹⁵³ Waltrich (2016, 22). Se f.eks. TFS 1992, 294 LR. Sagen vedrørte et tysk selskab, som lod en i Danmark bosiddende repræsentant sælge elektroniske artikler fra sit private hjem. Ligningsrådet fandt at det tyske foretagende ikke ville få PE i Danmark, jf. det primære kriterium, men fandt, at det sekundære kriterium var opfyldt, idet der umiddelbart var tale om afhængig repræsentant. I så fald ville der foreligge et PE, medmindre kunden udtrykkelig blev gjort opmærksom på, at salget var betinget af det tyske foretagende.

¹⁵⁴ Winther-Sørensen et al. (2009, 170)

¹⁵⁵ Pleijsier (2001, 168)

komst i tilfælde, hvor en repræsentant yder virksomhed på vegne af et udenlandsk foretagende i kildelandet¹⁵⁶. Såfremt at der ikke eksisterede det subsidiære kriterium i modeloverenskomstens, ville foretagender have mulighed for at undgå beskatning af erhvervsindkomst oppebåret i overenskomstens kildeland ved at lade en repræsentant med en nær tilknytning til foretagendet forestå salget i kildelandet¹⁵⁷.

2.4.1. Art. 5, stk. 6 – uafhængige repræsentanter

Det fremgår af ordlyden i art. 5, stk. 5; ”... hvor en person – med undtagelse af en sådan uafhængig repræsentant, for hvem stk. 6 finder anvendelse ...”, at bestemmelsen skal læses i sammenhæng med stk. 6 i art. 5. Dvs. at såfremt betingelserne i art. 5, stk. 6, finder anvendelse, vil det således være udelukket, at et foretagende kan have et PE efter det subsidiære kriterium i art. 5, stk. 5¹⁵⁸.

I art. 5, stk. 6, undtages derved visse uafhængige repræsentanters aktivitet fra det område, som ellers efter art. 5, stk. 5, kan medføre PE for foretagendet¹⁵⁹. Den negative afgrænsning i denne bestemmelse omfatter tilfælde, hvor et foretagende driver forretning i overenskomstens kildeland gennem en ”mægler, kommissionær eller anden uafhængig repræsentant”¹⁶⁰. Det er imidlertid en betingelse, at ”disse personer handler inden for rammerne af deres sædvanlige forretningsvirksomhed”¹⁶¹.

Når det skal vurderes, om en repræsentant udgør et PE, skal der således sondres mellem afhængige eller uafhængige repræsentanter¹⁶². Afhængighedsforholdet skal bedømmes ud fra såvel de *juridiske* som de *økonomiske bindinger*¹⁶³. Hvad parterne imellem kalder repræsentantens hverv (fuldmægtig, agent, kommissionær, konsulent eller lignende), er ikke i sig selv det afgørende. Det afgørende er de faktiske retlige og økonomiske bindinger¹⁶⁴.

I kommentarerne til art. 5, stk. 6, angives det, hvordan afhængigheden konkret skal bedømmes, jf. pkt. 38-38.6. I kommentarerne fremhæves især¹⁶⁵:

¹⁵⁶ Schmidt, Tell & Weber (2015, 171)

¹⁵⁷ Ibid.

¹⁵⁸ Som nævnt oven for kan art. 5, stk. 5, som subsidiær bestemmelse kun finde anvendelse, hvis der ikke allerede foreligger et PE efter det primære kriterium i art. 5, stk. 1 & 2.

¹⁵⁹ Ibid.

¹⁶⁰ Modeloverenskomstens art. 5, stk. 6.

¹⁶¹ Modeloverenskomstens art. 5, stk. 6, samt pkt. 37 b i kommentarerne til modeloverenskomstens art. 5.

¹⁶² Schmidt, Tell & Weber (2015, 173)

¹⁶³ Pkt. 37 a i kommentarerne til modeloverenskomstens art. 5.

¹⁶⁴ Ibid.

¹⁶⁵ Pkt. 38.1, 38.3, 38.5 og 38.6 i kommentarerne til modeloverenskomstens art. 5.

Figur 3 - Uafhængighed	
Instrukser	Detaljeringsgraden af instruktioner samt kontrolniveauet fra det udenlandske foretagende, samt hvem der bærer driftsherrisiko.
Kontrol	Hvorvidt den omhandlende person er underlagt en særlig kontrol mht. arbejdets udførelse, eller om det udenlandske foretagende stoler på personens særlige dygtighed og viden.
Rapportering	Om den omhandlede person løbende informerer det udenlandske foretagende for at få dets accept af den måde, hvorpå virksomheden udøves, eller om det blot informeres for at sikre, at aftalen opfyldes tilfredsstillende.
Fuldmagtsgiver	Antallet af fuldmagtsgivere, som personen repræsenterer, således at én fuldmagtsgiver over lang tid taler for afhængighed, hvorimod hyppigt skift i fuldmagtsgiver eller flere samtidige fuldmagtsgivere taler imod. Det påpeges dog, at selvom der er flere fuldmagtsgivere, og personen ift. hver enkelt forhold er at betragte som uafhængig, kan der alligevel foreligge juridiske afhængighed, hvis fuldmagtsgiverne handler sammen for at kontrollere personens arbejde.

Kommentarerne angiver endvidere, at den kontrol, som et moderselskab udøver over sit datterselskab i sin egenskab som aktionær, ikke medfører juridisk afhængighed¹⁶⁶. Dette er i overensstemmelse med art. 5, stk. 7, som fastslår, at den omstændighed, at et datterselskab beherskes af et moderselskab, ikke i sig selv bevirker, at datterselskabet skal anses for et PE for moderselskabet¹⁶⁷. Dette udelukker imidlertid ikke, at et datterselskab kan udgøre et PE for sit moderselskab efter art. 5, stk. 5¹⁶⁸. Bestemmelsen medfører blot, at datterselskabers afhængighedsforhold til moderselskabet skal vurderes som andre uafhængige selskaber¹⁶⁹. Man skal derfor ved vurderingen af, om et datterselskab agerer som en afhængig repræsentant for moderselskabet, se bort fra det selskabsretlige afhængighedsforhold¹⁷⁰.

Som anført ovenfor tjener art. 5, stk. 6, det formål at udsondre de personer, som driver egen selvstændig virksomhed, fra de personer, hvis afhængighed af det udenlandske foretagende har medført, at personens forretning er nærmest ”smeltet sammen” med det udenlandske foretagende¹⁷¹. Kommentarerne til art. 5, stk. 6, er momenter, som den retsanvendende myndighed kan finde støtte i, når henholdsvis afhængighed og uafhængighed skal fastslås. Der er således ikke tale om, at de enkelte punkter kumulativt skal opfyldes, før der foreligger et afhængighedsforhold¹⁷². At de enkelte momenter i kommentarerne til art. 5, stk. 6, skal holdes op mod hinanden, således at enkelte momenter i sig selv ikke vil medføre afhængighed, blev belyst i en ikke-

¹⁶⁶ Pkt. 38.1 i kommentarerne til modeloverenskomstens art. 5.

¹⁶⁷ Modeloverenskomstens art. 5, stk. 7.

¹⁶⁸ Winther-Sørensen et al. (2009, 172)

¹⁶⁹ Pkt. 38.1 & 41 i kommentarerne til modeloverenskomstens art. 5.

¹⁷⁰ Waltrich (2016, 23)

¹⁷¹ Laursen (2011, 244)

¹⁷² Ibid.

offentliggjort kendelse fra Landsskatteretten i 2003¹⁷³. I sagen havde Ligningsrådet afgjort, at et dansk selskab, som virkede som genforsikringsagent, var en afhængig agent, da der i sagen kun var to agenturgivere, og da selskabets søsterselskab, som var bosiddende i Irland, var dominerende. Landsskatteretten fandt derimod, at det danske selskab ikke var underlagt detaljeret instrukser og kontrol af søsterselskabet. Driftsherrerisikoen vedrørende forsikringsaftalerne påhvilede søsterselskabet. Agentaftalen var baseret på en standardaftale, der blev anvendt af både afhængige og uafhængige parter, og var derfor på markedsvilkår. Landsskatteretten afgjorde på baggrund heraf, at det danske selskab kvalificerede sig som en uafhængig agent efter art. 5, stk. 6, i DBO'en med Irland, hvor søsterselskabet ikke fik PE.

Højesteret har også haft lejlighed til konkret at bedømme spørgsmålet om afhængighed i TfS 1996, 532 H (se også afsnit 2.2.1.3.1.)¹⁷⁴. Østre Landsret nåede frem til, at en aktivitet udført af danske advokater, der var ansat til at udføre sædvanlig administration af udlejningsejendomme, medførte, at en i Schweiz bosiddende person havde PE i Danmark¹⁷⁵. Højesteret nåede imidlertid med følgende præmisser frem til det modsatte resultat; *”Også efter det for Højesteret oplyste må det lægges til grund, at begge advokater udøvede en virksomhed, der er sædvanlig for ejendomsadministratorer, og at advokaterne i denne forbindelse handlede inden for rammerne af deres sædvanlige forretningsvirksomhed. Det er ikke godtgjort, at deres forhold til (skatteyderen) har været af en sådan karakter, at de kan betegnes som afhængige repræsentanter i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i art. 5, stk. 4, i dobbeltbeskatningsaftalen. Det gør i denne henseende ingen forskel, at advokat ..., ud over at være administrator, også var med-ejer af ejendommene. Advokaternes administrationsvirksomhed kan derfor ikke udgøre et fast driftssted for (skatteyderen), jf. aftalens art. 5, stk. 5.”*

Højesteret afgjorde derfor, at advokatselskabet ikke fungerede som en afhængig repræsentant, idet de handlede inden for rammerne af deres sædvanlige forretningsvirksomhed, hvilket er den anden betingelse for at være omfattet af art. 5, stk. 6, jf. pkt. 37 b, i kommentarerne til modeloverenskomstens art. 5. I kommentarerne er som eksempel anført en kommissionær, som sælger foretagendets varer mv. i sit eget navn og således handler inden for sin sædvanlige virksomheds rammer, men også sædvanligvis handler som en fast repræsentant ift. foretagendet

¹⁷³ Wittendorff (2012, 146). Landsskatterettens kendelse af 23. september 2003, j.nr. 2-4-1220-0054 (ej offentliggjort). Se til dommen Jens Wittendorff i SR.2012.142.

¹⁷⁴ Se ligeledes også TfS 2004, 162 H, hvor spørgsmålet også behandles (se bl.a. afsnit 2.2.1.1. for resume af sagen). Højesteret afgjorde her, at det tyske udlejningsselskab ansås for at være en uafhængig agent, som handlede inden for rammerne af sin sædvanlige forretningsvirksomhed, hvorfor den danske skatteyder ikke fik PE i Tyskland.

¹⁷⁵ Ibid.

med fuldmagt til at afslutte aftaler. Såfremt han faktisk anvender sin fuldmagt, vil han anses for at handle *uden for* sin sædvanlige virksomheds rammer og vil dermed kunne statuere PE for foretagende¹⁷⁶.

Således vil en ellers uafhængig repræsentant, som handler *uden for* sin sædvanlige virksomheds rammer, ikke kunne anses for at være en uafhængig repræsentant, idet anden betingelse i art. 5, stk. 6, ikke er opfyldt. Hvorvidt dette fører til eksistensen af et PE for foretagendet, skal herefter afgøres efter kriterierne i art. 5, stk. 5¹⁷⁷.

2.4.2. Art. 5, stk. 5 – afhængige repræsentanter

Ifølge art. 5, stk. 5, vil et foretagende uanset stk. 1 & 2, blive anset for at have et PE, hvis en repræsentant handler på foretagendets vegne og har en *fuldmagt* til at indgå aftaler i foretagendets navn, som *sædvanligvis udøves* i overenskomstens kildeland¹⁷⁸. En repræsentant, som nævnt i art. 5, stk. 5, kan både være en fysisk person eller et selskab, og de behøver ligeledes ikke være hjemmehørende i eller have et forretningssted i overenskomstens kildeland¹⁷⁹. Det må dog forventes, at repræsentanten har en *vis varig tilknytning* til overenskomstens kildeland¹⁸⁰.

Den grundlæggende betingelse for at en repræsentant kan medføre PE er derfor, at repræsentanten har en tilstrækkelig *fuldmagt* til at indgå aftaler i foretagendets navn, således at repræsentanten kan forpligte foretagendets deltagelse i forretningsvirksomhed i overenskomstens kildeland¹⁸¹. Denne betingelse skal dog ikke forstås rent bogstaveligt, hvorfor bestemmelsen ligeledes finder anvendelse på en repræsentant, der indgår kontrakter, der er bindende for foretagendet, selvom disse kontrakter formelt ikke er indgået i foretagendets navn¹⁸². En fuldmagt til at ansætte personale i foretagendets navn eller at indgå aftaler om køb af driftsmidler og varer mv., vil imidlertid ikke være tilstrækkeligt til, at der skabes et PE for foretagendet¹⁸³.

Spørgsmålet er nu, om *fuldmagt* skal forstås således, at repræsentanten nødvendigvis skal indgå bindende aftaler for foretagendet, eller om det i visse tilfælde vil være tilstrækkeligt, hvis repræsentanten udfører den væsentlige funktion ifm. aftaleindgåelsen. Hvis repræsentanten f.eks. har fuldmagt til at forhandle alle kontraktens dele og detaljer på en sådan måde, som er bindende for foretagendet, kan det siges, at denne udøver sin fuldmagt i overenskomstens kilde-

¹⁷⁶ Pkt. 38.7 i kommentarerne til modeloverenskomstens art. 5.

¹⁷⁷ Winther-Sørensen et al. (2009, 173)

¹⁷⁸ Pleijsier (2001, 170)

¹⁷⁹ Pkt. 32 i kommentarerne til modeloverenskomstens art. 5.

¹⁸⁰ Winther-Sørensen et al. (2009, 174)

¹⁸¹ Pkt. 32.1 i kommentarerne til modeloverenskomstens art. 5

¹⁸² Ibid.

¹⁸³ Pkt. 33 i kommentarerne til modeloverenskomstens art. 5.

land, selvom kontrakten underskrives af en anden person i den stat, hvor foretagendet befinder sig, eller hvis repræsentanten ikke formelt har fået en fuldmagt¹⁸⁴. Dvs. at hvis underskriften blot har karakter af en formalitet, men alligevel er nødvendig for aftaleretligt at binde foretagendet, taler det meget for at anse en sådan situation for omfattet af udtrykket *fuldmagt*¹⁸⁵.

Førend en repræsentant med en fuldmagt kan medføre et PE for foretagendet, skal fuldmagten *sædvanligvis udøves* i overenskomstens kildeland, altså *benyttes gentagende gange*, og ikke blot i et isoleret tilfælde¹⁸⁶. Dette afspejler princippet om, at et foretagendes tilstedeværelse i en stat skal være af en *vis varighed*, for at der foreligger et PE¹⁸⁷. Det er ikke muligt at angive præcist, i hvor stort omfang og hvor hyppigt fuldmagten skal udøves, for at repræsentanten *sædvanligvis* anses for at udøve fuldmagten. Dette skal vurderes i det konkrete tilfælde, hvor kontraktens art og arten af den virksomhed, der arbejdes for, bl.a. skal vurderes¹⁸⁸.

Til sidst i art. 5, stk. 5, fastslås det, at en repræsentant uanset fuldmagten og udøvelsen af denne ikke vil medføre et PE for foretagendet, hvis repræsentantens virksomhed er begrænset til sådanne forberedende og hjælpende foranstaltninger, som nævnt i stk. 4. Hvis repræsentanten alene foretager indkøb mv., vil dette således ikke føre til eksistensen af et PE for foretagendet¹⁸⁹. Såfremt betingelserne for et PE efter art. 5, stk. 5, er opfyldt, omfatter det faste driftssted tillige enhver virksomhed, som den pågældende repræsentant foretager for foretagendet, dvs. al aktivitet, som repræsentanten foretager for foretagendet¹⁹⁰.

¹⁸⁴ Pleijsier (2015, 148)

¹⁸⁵ Winther-Sørensen et al. (2009, 175)

¹⁸⁶ Ibid.

¹⁸⁷ Schmidt, Tell & Weber (2015, 172)

¹⁸⁸ Pkt. 33.1 i kommentarerne til modeloverenskomstens art. 5.

¹⁸⁹ Pkt. 35 i kommentarerne til modeloverenskomstens art. 5.

¹⁹⁰ Pkt. 34 i kommentarerne til modeloverenskomstens art. 5.

Kapitel 3. OECD BEPS Action 7 & 15

3.1. Indledning

Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne skal generelt medføre, at indtægter oppebåret af udenlandske foretagender i overenskomstens kildeland kun skal beskattes i kildelandet, såfremt der foreligger et PE, jf. art. 5 (se kapitel 2 for mere herom). PE definitionen i modeloverenskomsten er derfor et vigtigt redskab til at afgøre, hvornår et udenlandsk foretagende opnår PE status i overenskomstens kildeland¹⁹¹.

BEPS projektet blev bl.a. igangsat for at foretage en undersøgelse af muligheden for en gennemgribende ændring af PE definitionen, således at denne herefter vil forhindre at udenlandske foretagender uhensigtsmæssigt undgår PE status gennem aggressiv skatteplanlægning¹⁹². Nogle udenlandske foretagender har undgået PE status ved bl.a. at erstatte datterselskaber, som normalt var distributører, med et kommissionær-arrangement, hvilket har resulteret i, at de kunstigt har undgået PE status, uden der er sket en reel ændring i aktiviteten i det pågældende land¹⁹³. OECD har endvidere fundet det nødvendigt at se på bestemmelsen om virksomheder af forberedende og hjælpende karakter efter art. 5, stk. 4, som følge af nutidens teknologiske økonomis udvikling¹⁹⁴.

På grundlag af BEPS projektet er der udsendt nye anbefalinger til bestemmelserne i art. 5, stk. 3-6 (OECD's BEPS Action 7), som udgør en undtagelse eller sekundært kriterium til det primære kriterium i art. 5, stk. 1 & 2. Disse ændringer vil i det følgende blive analyseret med inddragelse af relevant litteratur¹⁹⁵.

Som redskab til at MS'erne kan implementere OECD's BEPS Action 7, samt de andre 13 aktionsplaner i de mere end 3.000 dobbeltbeskatningsoverenskomster, som eksisterer, har OECD offentliggjort BEPS Action 15¹⁹⁶. Formålet med dette område er synkront at justere de mere end 3.000 dobbeltbeskatningsoverenskomster til BEPS formuleringerne¹⁹⁷ (se mere herom i afsnit 3.4).

¹⁹¹ OECD BEPS Action 7 (2015, 9)

¹⁹² Ibid.

¹⁹³ Eisenbeiss (2016, 483)

¹⁹⁴ Ibid.

¹⁹⁵ Som nævnt i afsnit 1.4, afgrænses der fra entreprisereglen, hvorfor der i nærværende afhandling ikke vil foretages en analyse af denne.

¹⁹⁶ OECD BEPS Action 15 (2015, 9)

¹⁹⁷ Noes (2015, 1)

3.2. Forberedende og hjælpende karakter

Som nævnt i afsnit 2.2 udgør art. 5, stk. 4, en negativ afgræsning af PE begrebet. Da denne bestemmelse først blev introduceret, var de aktiviteter, som denne dækker over, generelt opfattet som værende af forberedende og hjælpende karakter¹⁹⁸. Dette har imidlertid ændret sig siden som følge af digitaliseringen, som ses i den moderne økonomi, hvorfor OECD har fundet det nødvendigt at revidere art. 5, stk. 4, på opfordring fra G20-landene¹⁹⁹.

Afhængig af omstændighederne kan aktiviteter, som tidligere blev anset for at være af forberedende og hjælpende karakter, nu være virksomhedens kerneaktivitet. Da formålet med bestemmelsen er at undtage aktiviteter af forberedende og hjælpende karakter fra at medføre PE, har OECD derfor ændret på ordlyden af art. 5, stk. 4, samt kommentarerne hertil for at sikre, at formålet med bestemmelsen igen anvendes korrekt²⁰⁰.

Nogle MS'er mener imidlertid ikke, at det er nødvendigt at ændre på ordlyden, da problematikken vedrørende en opsplitning af virksomhedens aktiviteter til mindre arrangementer i overenskomstens kildeland for at argumentere, at hvert arrangement er af forberedende og hjælpende karakter, dækkes af de nye bestemmelser om anti-fragmentering²⁰¹ af et arrangement i art. 5, stk. 4.1 (ny)²⁰².

3.2.1. Ændringer til art. 5, stk. 4, samt kommentarerne hertil

Art. 5, stk. 4, litra a-d, skal læses sammen med art. 5, stk. 4, litra e, jf. afsnit 2.3. Dette har dog ikke været almindeligt fortolket blandt alle MS'er, hvorfor OECD har fundet det nødvendigt at ændre ordlyden af art. 5, stk. 4²⁰³. OECD anbefaler således nu, at ordlyden i art. 5, stk. 4, litra e-f, at aktiviteter skal være forberedende og hjælpende karakter, fjernes, samt at der bør indsættes et afsnit efter litra a-f, med ordlyden ”*provided that such activity or, in the case of subparagraph f), the overall activity of the fixed place of business, is of preparatory or auxiliary character*”²⁰⁴.

OECD formår på denne måde at præcisere deres oprindelige hensigt, nemlig at alle aktiviteter benævnt i stk. 4, skal være af forberedende og hjælpende karakter for at kunne være omfattet

¹⁹⁸ OECD BEPS Action 7 (2015, 10)

¹⁹⁹ Ibid.

²⁰⁰ Ibid.

²⁰¹ ”*New Anti-Fragmentation Rule*” – OECD BEPS Action 7 (2015, 39) (egen oversættelse)

²⁰² OECD BEPS Action 7 (2015, 28)

²⁰³ Hemmelrath & Wilcox (2016, 4)

²⁰⁴ OECD BEPS Action 7 (2015, 29)

af den negative afgrænsning af PE begrebet²⁰⁵. Det fremgår af pkt. 21 (ny) i kommentarerne til art. 5, stk. 4, i BEPS Action 7, at de i art. 5, stk. 4, litra a-f, oplyste aktiviteter kun undtages for PE status, såfremt de er af forberedende eller hjælpende karakter. F.eks. såfremt en avis udsender en journalist til overenskomstens kildeland for at indhente oplysninger på en historie, som de ønsker at trykke, da vil denne journalist ikke statuere et fast driftssted for avisen i overenskomstens kildeland, idet dennes aktivitet anses for værende af forberedende og hjælpende karakter²⁰⁶. Spørgsmålet, som herefter opstår, er, hvorvidt en aktivitet, som tidligere var omfattet af art. 5, stk. 4 (gl.), fortsat er omfattet af bestemmelsen i BEPS Action 7.

En aktivitet vil generelt være af forberedende og hjælpende karakter i BEPS Action 7, såfremt det er en aktivitet, som bliver gennemført, under hensyntagen til udøvelsen af den primære og væsentlige del af virksomhedens samlede aktivitet²⁰⁷. Da en forberedende aktivitet ofte vil gå forud for en anden aktivitet, vil denne som udgangspunkt udøves over en kort periode, dog bestemt af naturen af foretagendets primære aktivitet. Dette vil dog ikke altid være tilfældet, idet det vil være muligt at udføre en forberedende aktivitet på et givent sted over længere tid for at forberede udførelsen af en aktivitet et andet sted²⁰⁸. Dette vil f.eks. være tilfældet, hvis en virksomhed oplærer sine medarbejdere på et sted for dernæst at sende dem til arbejdspladsen, hvor de skal udføre deres arbejde, som har en anden lokalitet end stedet for oplæring. Oplæringen på det første sted vil således være en aktivitet, som er af forberedende karakter.

En aktivitet, som er af hjælpende karakter, vil som udgangspunkt være en aktivitet, som udøves over længere tid for at støtte foretagendets primære aktivitet, men uden at være en del af den primære aktivitet. Det er usandsynligt, at et foretagendes aktivitet, hvortil der kræves en væsentlig del af foretagendets aktiver eller medarbejdere, vil blive anset for at være en aktivitet af hjælpende karakter²⁰⁹. F.eks. såfremt et foretagende har fast forretningssted i overenskomstens kildeland ved at have et stort varelager, som udleverer og sender varer til kunder, som har købt foretagendets produkter på deres webshop, vil dette faste forretningssteds virksomhed anses for at være en væsentlig del af foretagendets primære salgs- og distributionsaktivitet og dermed medføre PE for foretagendet²¹⁰.

²⁰⁵ Hemmelrath & Wilcox (2016, 5)

²⁰⁶ Eksempel udsprunget af eksempel givet af ACA, Comments PDD Action 7 (2015, 13)

²⁰⁷ Pkt. 21.2 i kommentarerne til art. 5, stk. 4, i OECD BEPS Action 7.

²⁰⁸ Ibid.

²⁰⁹ Ibid.

²¹⁰ Pkt. 22 i kommentarerne til art. 5, stk. 4 i OECD BEPS Action 7.

Det fremgår endvidere af kommentarerne til art. 5, stk. 4, i OECD's BEPS Action 7, at aktiviteter omfattet af litra a-e, skal udføres for foretagendet og ikke på vegne af andre foretagender²¹¹. Pkt. 26 (gl.) i kommentarerne til modeloverenskomstens art. 5, er således fjernet til fordel for pkt. 21.3 (ny) i kommentarerne til art. 5, stk. 4, i OECD's BEPS Action 7. Denne tidligere bestemmelse beskrev, at litra e klargjorde, at det faste forretningssteds virksomhed skulle udføres for foretagendet. Dette er derfor i tråd med, at OECD ikke længere anbefaler, at litra a-d skal læses sammen med litra e. OECD har således præciseret, at alle aktiviteter, som opfylder betingelserne i art. 5, stk. 4, litra a-e, skal udføres for foretagendet og må derfor ikke udføres på vegne af andre foretagender. Såfremt et fast forretningssted, som anses for at være af forberedende og hjælpende karakter, udfører en aktivitet på vegne af en anden virksomhed end dets egen, vil forretningsstedets samlede aktiviteter udgøre et PE for foretagendet²¹². Dvs. at et fast forretningssted ikke må udøve anden aktivitet end aktiviteter af forberedende eller hjælpende karakter for foretagendet selv, såfremt foretagendet ikke ønsker, at det faste forretningssted skal statuere PE for dem. Lige så snart, at det faste forretningssted udøver anden aktivitet over for andre virksomheder, vil dette medføre PE for foretagendet. Dette vil f.eks. være tilfældet, hvor et fast forretningssted, som markedsfører foretagendets produkter og ydelser også begynder at markedsføre andre virksomheders produkter og ydelser. I sådan en situation vil det faste forretningssted medføre PE for foretagendet, som driver det faste forretningssted, når denne begynder at markedsføre andre virksomheders produkter og ydelser.

Det gælder yderligere, at foretagendet skal have disposition over det faste forretningssted eller dele heraf (som f.eks. en del af et varelager), før at forretningsstedet kan medføre et PE, jf. art. 5, stk. 1²¹³. Dvs. i det tilfælde f.eks. hvor et logistikselvskab driver et varelager i overenskomstens kildeland, som ofte midlertidigt opbevarer et andet foretagendes varer, som er bosiddende i overenskomstens domicilland. I det tilfælde vil varelageret ikke medføre PE for foretagendet, såfremt de ikke har disposition over lageret. Såfremt at foretagendet får adgang til en del af lageret, f.eks. til at inspicere og vedligeholde deres produkter, vil lageret herefter kunne medføre PE, hvorfor man bør se på, om art. 5, stk. 4, litra b, kan finde anvendelse.

I OECD's BEPS Action 7 er der kommet yderligere indskrænkninger af anvendelsesområdet for art. 5, stk. 4, litra d, som går ud på, at et foretagende ikke får PE i overenskomstens kildeland, såfremt det faste forretningssted udelukkende foretager indkøb af varer eller fremskaffer oplysninger for foretagendet. Det følger af pkt. 22.5 & 22.6 i kommentarerne til art. 5, stk. 4, at

²¹¹ Pkt. 21.3 i kommentarerne til art. 5, stk. 4 i OECD BEPS Action 7.

²¹² Ibid.

²¹³ Pkt. 22.3 & 22.4 i kommentarerne til art. 5, stk. 4 i OECD BEPS Action 7.

et fast forretningssted, som foretager indkøb af varer eller fremskaffelse af oplysninger til foretagendet, kun undtages for at medføre PE, jf. art. 5, stk. 4, litra d, såfremt forretningsstedets nævnte aktiviteter anses for værende af forberedende eller hjælpende karakter²¹⁴. Derved vil eksemplet givet i afsnit 2.3 nu se anderledes ud, idet kreditoplysningsbureauet ikke længere vil opfylde betingelserne i art. 5, stk. 4, litra d, hvilket de tidligere gjorde, idet det faste forretningsstedets fremskaffelse af oplysninger til foretagendet vil være en del af foretagendets primære aktivitet og dermed ikke være af forberedende eller hjælpende karakter. Det vil ikke længere være relevant at se på art. 5, stk. 4, litra e, sammen med litra d, da kreditoplysningsbureauet ikke længere opfylder betingelserne givet i litra d. Indkøb af varer eller fremskaffelse af oplysninger skal således have en forberedende eller hjælpende karakter før, at art. 5, stk. 4, litra d, kan finde anvendelse.

F.eks. vil et foretagende, som har et fast forretningssted i overenskomstens kildeland, hvis formål er at indsamle oplysninger om det lokale marked, samt at forsøge at påvirke regeringen, således at foretagendet kan åbne forretninger i kildelandet, ikke have PE i kildelandet²¹⁵. Dette er som følge af, at fremskaffelsen af oplysninger for at vurdere, hvorvidt foretagendet skal etablere sig i overenskomstens kildeland, går under litra d's anvendelsesområde som en aktivitet af forberedende og hjælpende karakter. Såfremt medarbejderne i det faste forretningssted endvidere løbende vil indkøbe varer til brug for at vedligeholde driften af forretningsstedet, da vil disse aktiviteter ligeledes være af forberedende og hjælpende karakter. Det faste forretningssted vil således ikke medføre PE for foretagendet, jf. art. 5, stk. 4, litra f, idet de samlede aktiviteter er af forberedende og hjælpende karakter efter litra d og e²¹⁶.

3.2.2. Anti-fragmenteringsreglen

Som tidligere nævnt er der nogle MS'er, som ikke mener ordlyden af art. 5, stk. 4, bør ændres, hvorfor OECD har lavet et nyt punkt kommentarerne, pkt. 30.1, som omhandler muligheden for at ændre ordlyden af art. 5, stk. 4, eller lade denne være, som den er nu (se mere herom i afsnit 2.3), men herefter indsætte en ny bestemmelse, art. 5, stk. 4.1, i deres DBO'er²¹⁷.

Art. 5, stk. 4.1 (ny), indeholder en anti-fragmenteringsregel²¹⁸. Denne bestemmelse var tidligere behandlet i pkt. 27.1 i kommentarerne til modeloverenskomstens art. 5 (se mere herom i afsnit 2.3). Af pkt. 27.1 fremgår det bl.a., at et foretagende ikke kan opsplitte en sammenhæn-

²¹⁴ OECD BEPS Action 7 (2015, 33-34)

²¹⁵ Se eksempel 2 i pkt. 22.5 i kommentarerne til art. 5, stk. 4 i OECD BEPS Action 7.

²¹⁶ Ibid.

²¹⁷ Pkt. 30.1 i kommentarerne til art. 5, stk. 4 i OECD BEPS Action 7.

²¹⁸ OECD BEPS Action 7 (2015, 39)

gende virksomhed i flere mindre enheder og påstå, at hver enhed kun udfører virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter. Problematikken heri opstår ved, at bestemmelsen ikke bør afgrænses til udelukkende samme foretagendes enheder, men udvides til at omfatte koncernforbundne selskaber²¹⁹. Dette forsøger OECD derved at løse med den nye bestemmelse i art. 5, stk. 4.1, som lyder som følger²²⁰:

Stykke 4 finder ikke kun anvendelse på et fast forretningssted, der anvendes eller opretholdes af et foretagende, hvis det samme foretagende eller et andet foretagende ejet af samme koncern udøver forretningsaktiviteter på samme sted eller på et andet sted i samme kontraherende stat og

- a) det sted eller et andet sted udgør et fast driftssted for foretagendet eller det tæt forbundne foretagende i henhold til bestemmelserne i denne artikel, eller*
- b) den samlede aktivitet som følge af kombinationen af de aktiviteter, der udøves af de to foretagender på samme sted, eller af samme foretagende eller tæt forbundne foretagender på begge steder, er ikke af forberedende eller hjælpende karakter,*

Forudsat at de to foretagenders forretningsaktiviteter udøves på samme sted eller af samme foretagende eller tæt forbundne foretagender på begge steder udgør supplerende funktioner, der er en del af en sammenhængende forretningsdrift.

Som følge af denne nye bestemmelse er ordlyden i pkt. 27.1 i kommentarerne til modeloverenskomstens art. 5, ændret således, at punktet nu starter med; ”Medmindre anti-fragmenteringsbestemmelsen i stykke 4.1 finder anvendelse... ”²²¹. Der er herefter indsat tre nye punkter i kommentarerne, som har til formål at definere en supplerende funktion, hvornår et foretagende er tæt forbundet med et andet og at give nogle eksempler på, hvornår bestemmelsen finder anvendelse²²². Art. 5, stk. 4.1, samt de tilhørende kommentarerer har til formål at forhindre et foretagende eller foretagender ejet af samme koncern fra at opsplitte en omfattende virksomhed til flere mindre enheder for at kunne argumentere, at hver af dem udøver virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter²²³.

Det følger af pkt. 30.3, at de tæt forbundne foretagender, som bliver omtalt i bestemmelsen, følger definitionen i pkt. 38.8-38.10 til art. 5, stk. 6 (se mere herom i afsnit 3.3).

²¹⁹ Ibid.

²²⁰ Ibid. (egen oversættelse)

²²¹ OECD BEPS Action 7 (2015, 40)

²²² Hemmelrath & Wilcox (2016, 5)

²²³ Pkt. 30.2 i kommentarerne til art. 5, stk. 4.1 i OECD BEPS Action 7.

Det følger endvidere af pkt. 30.2 i kommentarerne til art. 5, stk. 4.1, i OECD's BEPS Action 7, at undtagelserne i art. 5, stk. 4, ikke finder anvendelse på et fast forretningssted, hvor de aktiviteter, som udføres på forretningsstedet eller et tilsvarende forretningssted af det samme foretagende eller et tæt forbundet foretagende i overenskomstens kildeland, udgør supplerende funktioner af en mere omfattende sammenhængende forretningsdrift²²⁴. Derved vil et fast forretningssted, som blot udgør en supplerende funktion for et mere omfattende forretningsdrift, medføre, at foretagendet får PE i overenskomstens kildeland, også selvom denne ellers opfylder en af betingelserne i art. 5, stk. 4. Det er imidlertid en betingelse, at enten minimum ét af de faste forretningssteder i overenskomstens kildeland, som udøver en sådan aktivitet, medfører et PE for foretagendet eller et tæt forbundet foretagende, eller at den samlede aktivitet som følge af kombinationen af de relevante aktiviteter går ud over, hvad der må anses for værende af forberedende eller hjælpende karakter²²⁵.

F.eks. hvis en bank har nogle filialer i overenskomstens kildeland, som derfor udgør et PE, jf. art. 5, stk. 2, samt et separat kontor hvorfra nogle få medarbejdere fremskaffer og verificerer informationer fra kunder, som har ansøgt om et lån. Selvom kontoret som udgangspunkt vil opfylde betingelserne i art. 5, stk. 4, litra d, vil dette separate kontor ikke kunne undtages for PE status, jf. art. 5, stk. 4.1. Dette også selvom, at kontoret udelukkende fremskaffer information, som hovedkontoret skal bruge til at godkende de ansøgte lån fra kontoret, og at det ellers fungerer uafhængigt af de andre filialer i overenskomstens kildeland²²⁶. Som følge af at kontoret er placeret i overenskomstens kildeland sammen med flere filialer, som udgør et PE for hovedkontoret, vil dette kontor derfor også medføre et PE for hovedkontoret, jf. art. 5, stk. 4.1, også selvom dette kontor opfylder betingelserne for undtagelserne til PE status, jf. art. 5, stk. 4. Yderligere opfyldes betingelsen også om, at det pågældende kontors aktivitet må anses for at være en supplerende funktion for de samlede forretningsaktiviteter i overenskomstens kildeland, da en banks primære funktion bl.a. involvere at tilbyde lån til deres kunder.

Art. 5, stk. 4.1, har derved til hensigt at forhindre foretagender i at undgå PE ved at opsplitte en sammenhængende virksomhed i flere mindre enheder for at argumentere for, at de hver især udgør et fast forretningssted, som undtages PE status, jf. art. 5, stk. 4. Derved vil et foretagende, såfremt de opfylder betingelserne i art. 5, stk. 4.1, ikke kunne anvende undtagelserne i art. 5, stk. 4, og undgå PE status i overenskomstens kildeland.

²²⁴ Ibid.

²²⁵ Ibid.

²²⁶ Eksempel A i pkt. 30.4 i kommentarerne til art. 5, stk. 4.1 i OECD BEPS Action 7.

3.3. Agentreglen

En kommissionæraftale bliver løst defineret i OECD's BEPS Action 7, som en aftale, hvor en person sælger produkter i sit eget navn, men på vegne af et udenlandsk foretagende, som er ejer af disse produkter. Ved at anvende et sådant arrangement er det udenlandske foretagende i stand til at sælge sine produkter i overenskomstens kildelande uden, at dette medfører PE for det udenlandske foretagende²²⁷. Ved at foretagendet undgår PE status, undgår de beskatning i kildelandet. Derudover undgår kommissionærerne at blive beskattet af indtægten for produkterne, idet denne ikke ejer produkter og derfor ikke har rettighederne til disse. Her bliver kommissionæren kun beskattet af det modtagne vederlag, som modtages for deres tjenesteydelse²²⁸. Derved opstår en uhensigtsmæssig skævvridning af beskatningsretten ved, at domicillandet får beskatningsretten, selvom den reelt burde tilfalde kildelandet.

Flere andre strategier har været anvendt for at undgå PE status, f.eks. en situation, hvor en kontrakt i det væsentligste bliver forhandlet i en stat, men ikke fuldt ud indgået (se mere herom i afsnit 2.4.2), fordi de afsluttes eller godkendes i udlandet (underskriften er lidt mere end blot en formalitet). I denne situation vil der derved ikke foreligge et fuldmagtsforhold, hvorfor art. 5, stk. 5, ikke kan finde anvendelse²²⁹. Samme vil gøre sig gældende, hvor en person, som anvender sin fuldmagt til at indgå kontrakter, men som handler inden for rammerne af sin sædvanlige virksomhed, vil denne udgøre en uafhængig repræsentant, jf. art. 5, stk. 6 (se mere herom i afsnit 2.4.1), selvom vedkommende umiddelbart er tæt forbundet med det foretagende, som vedkommende handler på vegne af²³⁰.

OECD har derfor set sig nødsaget til ændre ordlyden af art. 5, stk. 5 & 6, for at modvirke den uhensigtsmæssige anvendelse af disse bestemmelser, således at repræsentanter, hvis formål er at forhandle og indgå kontrakter for udenlandske foretagender, vil anses som afhængige repræsentanter, medmindre denne repræsentant udfører disse aktiviteter som en uafhængig repræsentant²³¹.

OECD fremlagde således fire forskellige forslag (mulighed A til D) i deres oprindelige udkast, OECD's BEPS Action 7 - Public Discussion Draft af 31. oktober 2014, hvorledes en ny ordlyd af art. 5, stk. 5-6, bør se ud. Mulighed B blev herefter fremlagt i OECD's BEPS Action 7 - Revised

²²⁷ OECD BEPS Action 7 (2015, 15)

²²⁸ Ibid.

²²⁹ Eisenbeiss (2016, 486)

²³⁰ Ibid.

²³¹ Ibid.

Discussion Draft af 15. maj 2015, da denne blev favoriseret af kommentatorerne²³², som udtrykte en præference, dog med forbehold for at ændringer var nødvendige²³³. I den endelige rapport fremgår således den nye ordlyd af art 5, stk. 5-6, med tilhørende ændringer af kommentarerne til bestemmelserne, som analyseres i det følgende.

3.3.1. Ændringer til art. 5, stk. 5-6

Art. 5, stk. 6, litra a (ny), beskriver, hvorledes en repræsentant ikke vil medføre et PE i overenskomstens kildeland, jf. art. 5, stk. 5, såfremt denne må anses for uafhængig, når denne handler på vegne af det udenlandske foretagende i overenskomstens kildeland, samt at denne handler inden for sin sædvanlige erhvervsvirksomheds rammer, når denne handler på foretagendets vegne²³⁴. En repræsentant kan imidlertid ikke anses for uafhængig, såfremt denne udelukkende eller næsten udelukkende handler på vegne af en eller flere foretagender, som denne er tæt forbundet med ifølge denne bestemmelse. Ifølge art. 5, stk. 6, litra b (ny), vil en person være tæt forbundet med et foretagende, hvis den ene har kontrol over den anden, eller at begge er under kontrol af den samme person eller foretagende, baseret på faktiske omstændigheder²³⁵. I dette tilfælde vil et foretagende eller person have kontrol, såfremt denne ejer mere end 50 % af den egentlige ejers ret (for kapitalselskaber mere end 50 % af kapitalandelen, eller mere end 50 % af stemmerettighederne) i repræsentanten eller omvendt, eller hvis en anden person direkte eller indirekte ejer mere end 50 % af den egentlige ejers ret hos repræsentanten og i foretagendet²³⁶.

Af art. 5, stk. 5 (ny), fremgår det, at en afhængig repræsentant er en person, der ikke er omfattet af art. 5, stk. 6 (ny), men som handler på vegne af et udenlandsk foretagende i overenskomstens kildeland²³⁷. Det er yderligere en betingelse, at denne repræsentant i forhandlingerne på vegne af foretagendet sædvanligvis indgår kontrakter, eller sædvanligvis udøver den væsentlige rolle i indgåelsen af kontrakter, som regelmæssigt godkendes uden ændringer af foretagendet, og at disse kontrakter er;

- a) indgået i foretagendets navn, eller
- b) for at overdrage ejendomsretten, eller brugsretten af ejendele ejet af foretagendet, eller som foretagendet har brugsretten til, eller
- c) for en tjenesteydelse af foretagendet.

²³² Bl.a. the Big 4, AOTCA/CFE, BEPS Monitoring Group, BIAC, Arthur Pleijsier mv.

²³³ Blessing (2016, 371)

²³⁴ OECD BEPS Action 7 (2015, 16)

²³⁵ Ibid.

²³⁶ Ibid.

²³⁷ Ibid.

I disse tilfælde vil en sådan repræsentant, som sædvanligvis udøver den væsentlige rolle i kontraktforhandlingerne eller selv indgår disse, medføre et PE for foretagendet, dog ikke såfremt at repræsentantens aktiviteter anses for værende af forberedende eller hjælpende karakter, jf. art. 5, stk. 4²³⁸. Kan undtagelserne i art. 5, stk. 4, finde anvendelse på repræsentantens aktiviteter, vil denne ikke medføre et PE for foretagendet, også selvom denne opfylder betingelserne for at være en afhængig repræsentant.

OECD forsøger således med ændringen af bestemmelserne at forhindre et kunstigt arrangement, hvor en repræsentant, som er tæt forbundet med foretagendet enten direkte eller indirekte, ikke længere vil kunne anses for uafhængig. Det følger dog fortsat af art. 5, stk. 7, at et datterselskab i overenskomstens kildeland, som beherskes af et udenlandsk moderselskab, ikke i sig selv kan bevirke, at datterselskabet skal anses for et PE for moderselskabet (se mere herom i afsnit 2.4.1)²³⁹. Der opstår således en situation, hvor et tæt forbundet selskab hverken kan udgøre en uafhængig repræsentant, og ej heller i sig selv kan udgøre et PE for et udenlandsk foretagende, blot fordi det er et datterselskab. Hvorvidt en repræsentant, som må anses for tæt forbundet med det udenlandske foretagende, vil udgøre et PE for foretagendet, må herefter bero på en vurdering af afhængighedsbegrebet (se mere nedenfor i afsnit 3.3.3). OECD forsøger endvidere at gøre op med kommissionæraftaler, som oftest ikke medfører PE, og fører til en skævvridning af beskatningsretten ved umiddelbart at gå lidt væk fra bl.a. fuldmagtskravet, da art. 5, stk. 5 (ny), lægger op til mere ”flydende” grænser for definitionen af PE²⁴⁰. For derfor at få en mere konkret definition af den nye agentregel, vil de nye kommentarer til art. 5, stk. 5-6, analyseres i følgende.

3.3.2. Ændringer til kommentarerne til art. 5, stk. 6

Den negative afgrænsning i art. 5, stk. 6 (ny), er ændret således, at denne ikke længere konkret dækker over termerne ”mægler, kommissionær” osv., men blot dækker over et fælles begreb ”en uafhængig repræsentant”²⁴¹. Denne uafhængige repræsentant skal endvidere drive forretning som en uafhængig repræsentant, hvorved dennes aktiviteter ikke kan anses for at medføre PE for foretagendet, som denne handler på vegne af²⁴². Bestemmelsen dækker således ikke over repræsentanter, som handler på vegne af et foretagende i en anden kapacitet, f.eks. hvor en medarbejder handler på vegne af sin arbejdsgiver, eller hvor en partner handler på vegne af

²³⁸ Ibid.

²³⁹ Modeloverenskomstens art. 5, stk. 7.

²⁴⁰ Jørgensen & Bigaard (2015, 4), Blessing (2016, 377)

²⁴¹ Blessing (2016, 382)

²⁴² Pkt. 36 i kommentarerne til art. 5, stk. 6 i OECD BEPS Action 7.

partnerselskabet²⁴³. Det beskrives også i pkt. 8.1 i kommentarerne til art. 15 i modeloverenskomstens, at det til tider kan være svært at skelne mellem, hvorvidt en ydelse ydes som følge af medarbejderens stillingserhverv, eller en ydelse, som ydes af et separat foretagende. Pkt. 8.2-8.28 i kommentarerne til art. 15 i modeloverenskomsten vil være relevante for disse situationer²⁴⁴.

I de tilfælde hvor et individ handler på vegne af et foretagende som deres eget faste forretningssted og ikke som medarbejder for foretagendet, vil dette individ fortsat skulle opfylde betingelser for at være en uafhængig repræsentant, før foretagendet undgår at få PE i overenskomstens kildeland. Et sådan individ vil imidlertid have sværere ved at opnå status som uafhængig, hvis dennes aktivitet udelukkende eller næsten udelukkende bliver udøvet for foretagendet eller et tæt forbundet foretagende²⁴⁵.

I det oprindelige udkast til BEPS Action 7 blev det foreslået, at begrebet også skulle indbefatte associerede foretagender, og derved ikke kun tæt forbundne foretagender²⁴⁶. Denne definition blev dog ændret til kun at dække tæt forbundne foretagender som følge af en del kritik fra kommentatorerne, idet denne blev anset for at være for bred og upræcis²⁴⁷. Begrebet ”tæt forbundet”, som herefter er anvendt i bestemmelsen, er ikke kun begrænset til mere end 50 % af ejerandele i et foretagende/repræsentant, men dækker yderligere over en mere åben fortolkning. Det vurderes, at der her refereres til *de facto kontrol*. Ved *de facto kontrol* grundles den kontrollerende indflydelse på baggrund af de faktiske omstændigheder, at der rent faktisk består en kontrollerende indflydelse ved varetagelse af den daglige drift af et selskab, adgang til udpeging af bestyrelsen eller enhver adgang til at udøve kontrollerende indflydelse over et andet selskab²⁴⁸. Hvorvidt et foretagende er tæt forbundet, skal således baseres på de faktiske omstændigheder i en konkret situation²⁴⁹. F.eks. hvor et managementselskab i overenskomstens kildeland forstår den daglige drift (udvælgelse af potentielle investeringsemner, fremsættelse af anbefalinger til exits osv.) af et K/S, mens komplementarselskabet udgør den strategiske ledelse, da vil managementselskabet, som sædvanligvis udøver denne daglige ledelse, i visse tilfælde være tilstrækkeligt til at statuere PE ved, at de må anses for værende tæt forbundne, jf. art. 5,

²⁴³ Pkt. 37 i kommentarerne til art. 5, stk. 6 i OECD BEPS Action 7.

²⁴⁴ Ibid.

²⁴⁵ Ibid.

²⁴⁶ OECD BEPS Action 7 – Public Discussion Draft (2014, 13)

²⁴⁷ Blessing (2016, 383)

²⁴⁸ Pedersen et al. (2015, 350)

²⁴⁹ Ibid.

stk. 6, litra b (ny), ved at managementselskabet har *de facto kontrol* over K/S'et (se mere herom i kapitel 5).

Ved implementeringen af de nye bestemmelser i agentreglen, vil managementselskabsaktiviteter (udvælgelse af potentielle investeringsemner, fremsættelse af anbefalinger til exits osv.), som *sædvanligvis* udøves, således være tilstrækkelig til at statuere PE, når betingelserne for uafhængighed, jf. art. 5, stk. 6 (ny), ikke er opfyldt. Det skal dog fortsat vurderes ud fra de faktiske omstændigheder i den konkrete situation.

Begreberne "*udelukkende eller næsten udelukkende*" i art. 5, stk. 6, litra a, dækker over en situation, hvor en repræsentant gennemfører salg med flere forskellige foretagender, som denne ikke er tæt forbundet med, og hvor disse salg samlet udgør mindre end 10 % af repræsentantens samlede salgssindtægter. Som repræsentant for foretagender vil denne ikke kunne anses for at være en uafhængig repræsentant, idet denne derved vil have mere end 90 % af sit samlede salg som repræsentant til tæt forbundne foretagender. Repræsentanten vil således udelukkende eller næsten udelukkende handle på vegne af enten et eller flere tæt forbundne foretagender og vil derfor som udgangspunkt ikke kunne opfylde betingelsen for at være en uafhængig repræsentant, jf. art. 5, stk. 6²⁵⁰.

En repræsentant vil ikke i alle situationer, hvor denne udelukkende eller næsten udelukkende handler på vegne af et enkelt foretagende, anses for at være en afhængig repræsentant, selvom denne dog i de fleste tilfælde vil anses for at være afhængig. F.eks. i det tilfælde hvor en repræsentant i en kortere periode udelukkende eller næsten udelukkende handler på vegne af et enkelt foretagende, kan det være muligt, at denne repræsentant kan blive anset for at være uafhængig. F.eks. vil en repræsentant, som er i opstartsfasen af sin forretningsvirksomhed, i visse tilfælde kunne anses for at være en uafhængig repræsentant, såfremt de faktiske omstændigheder indikerer dette²⁵¹. Derfor skal alle de faktiske omstændigheder tages i betragtning, jf. pkt. 38.5 (tidl. 38.6, se mere herom i afsnit 2.4.1)²⁵².

Ifølge pkt. 38.9 i kommentarerne til art. 5, stk. 6, i OECD BEPS Action 7, skal begrebet "*tæt forbundet*" i art. 5, stk. 5-6, ikke vurderes ud fra definitionen "*associeret virksomhed*" i art. 9, selvom disse to definitioner overlapper hinanden, er det ikke tilsigtet at disse skal være ækvivalente²⁵³. Som tidligere nævnt er en repræsentant tæt forbundet med et foretagende, såfremt

²⁵⁰ Pkt. 38.8 i kommentarerne til art. 5, stk. 6 i OECD BEPS Action 7.

²⁵¹ Ibid.

²⁵² Pkt. 38.7 i kommentarerne til art. 5, stk. 6 i OECD BEPS Action 7.

²⁵³ OECD BEPS Action 7 (2015, 26)

denne, baseret på de faktiske omstændigheder, er underlagt kontrol af den anden eller omvendt, eller at begge er underlagt kontrol af en anden person eller selskab²⁵⁴. Denne generelle bestemmelse dækker f.eks. også over situationer, hvor en person eller et foretagende har kontrol over et foretagende i kraft af en særlig ordning, der giver den pågældende mulighed for at udøve rettigheder over den anden på en sådan måde, som minder om kontrol ved at eje mere end 50 % af kapitalandelene eller have mere end 50 % af stemmerettighederne i foretagendet, altså *de facto kontrol*. Dette medfører således, at en person, som opfylder betingelsen om at være tæt forbundet med et foretagende, jf. art. 5, stk. 6, litra b, vil dermed ikke som udgangspunkt være i stand til at udgøre en uafhængig repræsentant for foretagendet²⁵⁵. Dvs. at hvor en person har kontrol i et selskab ved at eje mere end 50 % af kapitalandelene eller have mere end 50 % af stemmerettighederne eller ved *de facto kontrol*, vil dette selskab ikke kunne udgøre en uafhængig repræsentant for personen, jf. art. 5, stk. 6²⁵⁶.

Denne nye ordlyd i art. 5, stk. 6, samt tilhørende kommentarer, har derfor til formål at indsnævre uafhængighedsbegrebet, således at en repræsentant ikke vil anses for at være uafhængig, såfremt denne udelukkende eller næsten udelukkende handler på vegne af et eller flere foretagender, som denne er tæt forbundet med. Begrebet "*tæt forbundne*" er således bredt defineret og dækker derved over ejerskab af mere end 50 % af kapitalandelene eller andele af stemmerettighederne, eller om der er *de facto kontrol* over den anden person²⁵⁷. F.eks. hvor et selskab producerer varer, som sælges i overenskomstens kildeland af en kommissionær i kommissionærens eget navn, vil denne kommissionær som udgangspunkt udgøre en uafhængig repræsentant. Såfremt selskabet direkte eller indirekte ejer mere end 50 % af ejerandelene (eller mere end 50 % af kapitalandelene eller stemmerettighederne) i kommissionæren, da vil denne anses for at være tæt forbunden, jf. art. 5, stk. 6, litra b, idet der foreligger *de jure kontrol*, og kommissionæren vil ikke længere kunne udgøre en uafhængig repræsentant. Såfremt selskabet imidlertid ikke ejer mere end 50 % af ejerandelene i kommissionæren, men at selskabet forestår den daglige ledelse eller på anden måde udøver den bestemmende indflydelse i kommissionæren, hvormed selskabet har *de facto kontrol* i kommissionæren, da vil denne igen anses for værende tæt forbundet, jf. art. 5, stk. 6, litra b (ny), og kommissionæren kan ligeledes ikke udgøre en uafhængig repræsentant.

²⁵⁴ Pkt. 38.10 i kommentarerne til art. 5, stk. 6 i OECD BEPS Action 7.

²⁵⁵ Pkt. 38.11 i kommentarerne til art. 5, stk. 6 i OECD BEPS Action 7.

²⁵⁶ Ibid

²⁵⁷ Santos & Lopes (2016, 307)

Det følger imidlertid af pkt. 38.12 i kommentarerne til art. 5, stk. 6, i OECD's BEPS Action 7, at art. 5, stk. 6, ikke har til formål at begrænse bestemmelsen om moder-/datterselskaber i art. 5, stk. 7. Det følger fortsat af denne bestemmelse, at et datterselskab i overenskomstens kildeland, som beherskes af et udenlandsk moderselskab, ikke i sig selv kan bevirke, at datterselskabet skal anses for et PE for moderselskabet (se også afsnit 2.4.1. og 3.3.1)²⁵⁸. Det vil derimod fortsat være muligt for et datterselskab at medføre et PE for det udenlandske moderselskab, såfremt dette datterselskab handler på vegne af moderselskabet på en sådan måde, at det opfylder betingelserne for en afhængig repræsentant, jf. art. 5, stk. 5²⁵⁹.

3.3.3. Ændringer til kommentarerne til art. 5, stk. 5

En repræsentant kan fortsat være en fysisk person eller et selskab, som gennem sin aktivitet kan udgøre en afhængig repræsentant, hvor denne handler på vegne af et foretagende, og dermed medføre PE for foretagendet (se afsnit 2.4.2)²⁶⁰. For at en repræsentant kan udgøre en afhængig repræsentant, er det en betingelse, at denne *sædvanligvis* indgår kontrakter i foretagendets navn, eller kontrakter som skal udføres af foretagendet. En repræsentant kan endvidere blive anset for at være afhængig, såfremt denne *sædvanligvis* udøver den væsentlige rolle i forhandlingerne af kontrakter, som rutinemæssigt bliver indgået uden væsentlige ændringer fra foretaget²⁶¹. I dette tilfælde vil repræsentantens aktiviteter på vegne af foretagendet, som resulterer i indgåelsen af sådanne kontrakter, og som går udover at være af blot ren promovring eller reklame, være nok til at anse foretagendet for at deltage i en forretningsmæssig virksomhed i overenskomstens kildeland, hvorfor repræsentanten vil medføre PE for foretagendet²⁶². Følgende betingelser skal være opfyldt, før art. 5, stk. 5, kan finde anvendelse²⁶³:

Figur 4 - Afhængighed (ny definition)	
Forretningsmæssig virksomhed	En person driver <i>forretningsmæssig virksomhed</i> i overenskomstens kildeland og handler på vegne af et foretagende.
Handler sædvanligvis på vegne af eller udøver den væsentlige rolle	Personen handler herefter <i>sædvanligvis</i> på vegne af foretagendet og indgår kontrakter, eller <i>sædvanligvis</i> udøver den væsentlige rolle ved indgåelse af kontrakter, som rutinemæssigt indgås uden væsentlige ændringer af foretagendet.
Kontrakter	Disse kontrakter er enten indgået i foretagendets navn eller for overdragelsen af ejendomsretten, eller for at give brugsrettighederne over ejendele ejet af foretagendet, eller som foretagendet har brugsretten til, eller for levering af tjenesteydelser af foretagendet.

²⁵⁸ OECD BEPS Action (2015, 26)

²⁵⁹ Pkt. 38.11 i kommentarerne til art. 5, stk. 6 i OECD BEPS Action 7.

²⁶⁰ Pkt. 31 i kommentarerne til art. 5, stk. 5 i OECD BEPS Action 7.

²⁶¹ Pkt. 32 i kommentarerne til art. 5, stk. 5 i OECD BEPS Action 7.

²⁶² Ibid.

²⁶³ Pkt. 32.1 i kommentarerne til art. 5, stk. 5 i OECD BEPS Action 7.

I tråd med den tidligere bestemmelse om afhængige repræsentanter (se afsnit 2.4.2.) vil en opfyldelse af disse betingelser ikke nødvendigvis medføre, at repræsentanten anses for afhængig, såfremt denne repræsentant opfylder betingelser for at være uafhængig, jf. art. 5, stk. 6 (ny) (se afsnit 3.3.2), eller såfremt dennes aktiviteter anses for at være af forberedende eller hjælpende karakter, jf. art. 5, stk. 4 (ny) (se afsnit 3.2)²⁶⁴.

En repræsentant handler på vegne af et foretagende i overenskomstens kildeland, når denne i særlig grad involverer foretagendet i den forretningsmæssige virksomhed i overenskomstens kildeland. Det vil f.eks. være tilfældet, hvor en agent handler på vegne af en principal, hvor en partner handler på vegne af partnerselskabet, hvor en direktør handler på vegne af et selskab, eller hvor en medarbejder handler på vegne af sin arbejdsgiver²⁶⁵. En repræsentant kan således ikke anses for at handle på vegne af et foretagende, såfremt dette foretagende ikke direkte eller indirekte påvirkes af de aktiviteter, som repræsentanten udfører ifm. sin forretningsmæssige virksomhed. F.eks. hvor en partner i et partnerselskab indgår en aftale i eget navn og ikke selskabets, f.eks. som rådgiver for en anden virksomhed i overenskomstens kildeland. Da vil partneren ikke statuere PE for partnerselskabet, idet partnerselskabet ikke bliver berørt af partnerens forretningsmæssige virksomhed, da partneren selv vil bære driftsherrisikoen, samt udfører aktiviteten i eget navn.

Som tidligere nævnt kan en repræsentant være både en fysisk person eller et selskab. Såfremt denne er et selskab, vil medarbejdernes og ledelsens handlinger skulle tages i betragtning, når det skal vurderes, hvorvidt selskabet handler på vegne af et foretagende, og i hvilken grad de handler på vegne af foretagendet²⁶⁶.

”Indgåelse af kontrakter” er en situation, hvor en kontrakt anses for at være indgået med en anden person under de nationale aftaleretlige regler på dette område. En kontrakt kan derfor i nogle tilfælde indgås uden nogen reelle forhandlinger²⁶⁷. Dette vil være tilfældet i en situation, hvor de nationale aftaleretlige regler bestemmer, at en kontrakt kan indgås ved, at en person på vegne af virksomheden accepterer et tilbud givet af en tredje person om at indgå en standard kontrakt med vedkommendes forretningsmæssige virksomhed. Endvidere vil det også være muligt på baggrund af de relevante nationale aftaleretlige regler, at en kontrakt er indgået i en MS, selvom kontrakten formelt underskrives i en anden²⁶⁸. Det følger endvidere af pkt. 32.4 i kom-

²⁶⁴ Blessing (2016, 376)

²⁶⁵ Pkt. 32.3 i kommentarerne til art. 5, stk. 5 i OECD BEPS Action 7.

²⁶⁶ Ibid.

²⁶⁷ Pkt. 32.4 i kommentarerne til art. 5, stk. 5 i OECD BEPS Action 7.

²⁶⁸ Ibid.

mentarerne til art. 5, stk. 5, i OECD's BEPS Action 7, at en repræsentant i overenskomstens kildeland, som forhandler alle dele og detaljer af en kontrakt på en sådan måde, at foretagendet bliver bundet af denne kontrakt, vil denne kontrakt være anset for at være indgået i overenskomstens kildeland af repræsentanten, også selvom denne underskrives af foretagendet uden for overenskomstens kildeland²⁶⁹. OECD følger således den tidligere bestemmelse i pkt. 32.1 (gl.) i kommentarerne til modeloverenskomstens art. 5, stk. 5 (se mere herom i afsnit 2.4.1), hvor det blev beskrevet, at såfremt en underskrift blot har karakter af en formalitet, men er nødvendig for aftaleretlig at binde foretagendet, vil kontrakten anses for reelt indgået af repræsentanten ved udnyttelse af en fuldmagt.

Hvorvidt en repræsentant *sædvanligvis*²⁷⁰ udøver den *væsentlige rolle*, skal anskues ud fra en situation, hvor indgåelse af en kontrakt er et direkte resultat af repræsentantens aktiviteter i overenskomstens kildeland, hvor denne har handlet på vegne af et foretagende. Dvs. at i en situation hvor indgåelse af en kontrakt er en direkte følge af repræsentantens forhandlinger med tredjemand, vil repræsentanten have udøvet den væsentlige rolle²⁷¹. Behovet for en " klausul om den væsentlige rolle"²⁷² er opstået ved, at de nationale aftaleretlige regler ikke nødvendigvis dækker situationer, hvor f.eks. en kontrakt indgås som direkte følge af en repræsentants handlinger, men formelt indgås uden for overenskomstens kildeland²⁷³.

Klausulen om den væsentlige rolle skal fortolkes iht. formålet med art. 5, stk. 5 (ny), hvorfor denne skal anses for at finde anvendelse i situationer, hvor en repræsentants aktiviteter i overenskomstens kildeland anses for at have til formål at indgå kontrakter regelmæssigt på vegne af et udenlandsk foretagende og derved udgøre en del af dette foretagendes salgsstyrke²⁷⁴. Det er dog vigtigt at påpege, at indgåelse af en kontrakt skal være som direkte følge af repræsentantens handlinger, før at denne anses for at udøve den væsentlige rolle²⁷⁵. Et eksempel hvor en repræsentant ikke udøver den væsentlige rolle, vil være i den situation, hvor en repræsentant for en medicinalvirksomhed aktivt reklamerer for en bestemt type medicin produceret af medicinalvirksomheden ved at kontakte forskellige læger, som ofte udskriver den type medicin og fortælle om denne type medicin, vil denne form for markedsføring ikke direkte medføre, at lægerne indgår kontrakt med virksomheden. Dette også selvom, at salget af denne bestemte type medicin vil

²⁶⁹ OECD BEPS Action 7 (2015, 19)

²⁷⁰ Begrebet "*sædvanligvis*" følger fortsat den gamle definition, se derfor afsnit 2.4.2.

²⁷¹ Blessing (2016, 372)

²⁷² Blessing (2016, 373) (egen oversættelse)

²⁷³ Pkt. 32.5 i kommentarerne til art. 5, stk. 5 i OECD BEPS Action 7.

²⁷⁴ Ibid.

²⁷⁵ Ibid.

stige som følge af repræsentantens markedsføring²⁷⁶. Et scenarie, hvor en repræsentant vil udøve den væsentlige rolle i indgåelse af en kontrakt, vil f.eks. være i den situation, hvor en repræsentant tager kontakt til nye potentielle kunder i overenskomstens kildeland på vegne af et udenlandsk forsikringselskab for at tilbyde dem en forsikring. Såfremt kunden herefter ønsker en forsikring, vil repræsentanten tilbyde dem en standardkontrakt, som repræsentanten ikke kan forhandle nogle dele af. Hvis kunden herefter underskriver (alternativt afslår, men så indgår der ikke en aftale), vil kontrakten blive sendt til forsikringselskabet, som herefter skal godkende kontrakten. I dette scenarie vil repræsentanten udøve den væsentlige rolle i indgåelse af kontrakter, hvorfor denne vil udgøre en afhængig repræsentant for det udenlandske forsikringselskab²⁷⁷.

Kontrakterne nævnt i art. 5, stk. 5 (ny), har ikke kun til formål at dække over kontrakter, der tildeler bestemte rettigheder og forpligtelser, og er juridisk bindende for det foretagende, som repræsentanten handler på vegne af. Bestemmelsen dækker endvidere over kontrakter, som medfører, at foretagendet har en forpligtelse til at udføre en bestemt aktivitet, selvom kontrakten juridisk er indgået med en anden person²⁷⁸. Et typisk scenarie, hvor der er tale om sidstnævnte kontrakter, er tilfælde, hvor en kunde indgår en kontrakt med en kommissionær, som har indgået en kommissionæraftale med et udenlandsk foretagende på en sådan måde, at denne handler på vegne af foretagendet, men ikke i foretagendets navn. Disse kontrakter vil således ikke være juridisk bindende for foretagendet, da kommissionæren har indgået kontrakterne med tredjemand i eget navn. Dette også selvom der foreligger en kommissionæraftale mellem foretagendet og kommissionæren, som medfører, at foretagendet forpligter sig til at udføre disse aktiviteter for tredjemand, som kommissionæren har indgået aftale med²⁷⁹. Disse aktiviteter kunne være overdragelse af ejendomsretten eller brugsretten til en ejendel, som foretagendet ejer, f.eks. en ejendom, som foretagendet har ejendoms- eller brugsretten til²⁸⁰.

Det er endvidere ikke en betingelse, at denne ejendel eksisterer eller var ejet af foretagendet på tidspunktet for kontraktens indgåelse²⁸¹. F.eks. vil en repræsentant, som handler på vegne af et foretagende, kunne sælge et speciallavet produkt, som endnu ikke er produceret f.eks. en specialdesignet bil, som først skal produceres før, at denne kan leveres til kunden. Repræsentanten vil i dette tilfælde skulle indgå aftale med kunden om at producere og levere denne specialdesig-

²⁷⁶ Eksempel hentet fra pkt. 32.5 i kommentarerne til art. 5, stk. 5 i OECD BEPS Action 7.

²⁷⁷ Eksempel udsprunget af eksempel givet af ACA, Comments PDD Action 7 (2015, 12)

²⁷⁸ Pkt. 32.7 i kommentarerne til art. 5, stk. 5 i OECD BEPS Action 7.

²⁷⁹ Pkt. 32.8 i kommentarerne til art. 5, stk. 5 i OECD BEPS Action 7.

²⁸⁰ Ibid.

²⁸¹ Pkt. 32.11 i kommentarerne til art. 5, stk. 5 i OECD BEPS Action 7.

net bil. Bilen vil således med høj sandsynlighed ikke eksistere på tidspunktet for indgåelse af aftalen²⁸². Det er endvidere uden betydning for begrebet ”*ejendel*”, hvorvidt der er tale om et materielt eller immaterielt aktiv²⁸³. F.eks. vil noget software kunne udgøre en ejendel på lige fod med f.eks. en bil.

Den afgørende betingelse for at art. 5, stk. 5, litra b-c, kan finde anvendelse, er således hvis personen, som sædvanligvis indgår kontrakter, eller sædvanligvis udøver den væsentlige rolle ved indgåelse af kontrakter, som ikke væsentligt ændres af foretagendet selv, handler på vegne af foretagendet på en sådan måde, at delene af kontrakten, som relaterer sig til overdragelsen af ejendomsretten, brugsretten, eller levering af en tjenesteydelse, skal udføres af foretagendet og ikke repræsentanten, som handler på foretagendets vegne²⁸⁴. Dvs. såfremt en repræsentant forpligter foretagendet, når denne indgår kontrakter med tredjemand, vil denne anses for at handle på vegne af foretagendet. Det er endvidere ikke en betingelse, at foretagendets navn bogstaveligt talt skal indgå i kontrakten, blot at foretagendet bliver forpligtet af aftalen med tredjemand, også selvom foretagendets navn er skjult i aftalen²⁸⁵.

Stramning af agentreglen omfatter således ikke blot kontrakter, der indgås ved fuldmagt i det ikke-hjemmehørende foretagendes navn, men også kontrakter om overdragelse af ejendomsretten eller brugsretten af ejendele, eller levering af tjenesteydelser af det ikke-hjemmehørende foretagende, hvor repræsentanten i overenskomstens kildeland sædvanligvis indgår kontrakter eller udøver den væsentlige rolle ved indgåelsen af kontrakter, som rutinemæssigt bliver gennemført uden væsentlige ændringer af foretagendet²⁸⁶. Med de nye bestemmelser søges dermed at gøre op med standardkontrakter og kommissionæraftaler²⁸⁷.

3.4. Multilateralt instrument

Ved udarbejdelsen af modeloverenskomststudkastet i 1963 og modeloverenskomstens i 1977 overvejede Committee on Fiscal Affairs muligheden for en multilateral beskatningsoverenskomst. Komitéen mente, at det for visse grupper af MS'er kunne være muligt at studere mulighederne for indbyrdes at indgå en sådan overenskomst på grundlag af modeloverenskomsten og med visse tilpasninger, som de måtte finde nødvendige for at opnå deres særlige formål²⁸⁸.

²⁸² Eksempel udledt af eksempel givet i pkt. 32.11 (ny).

²⁸³ Ibid.

²⁸⁴ Pkt. 32.10 i kommentarerne til art. 5, stk. 5 i OECD BEPS Action 7.

²⁸⁵ Pkt. 32.9 i kommentarerne til art. 5, stk. 5 i OECD BEPS Action 7.

²⁸⁶ Deloitte (2015, 1-2)

²⁸⁷ Blessing (2016, 373)

²⁸⁸ Winther-Sørensen (2015, 17)

På baggrund heraf indgik de nordiske lande, Danmark, Finland, Island, Norge og Sverige, en sådan overenskomst vedrørende indkomst og formue i 1983²⁸⁹. Endvidere udarbejdede Europarådet en konvention om gensidig administrativ bistand i skattesager, som trådte i kraft 1. april 1995²⁹⁰. På trods af disse to multilaterale overenskomster har Komitéen tidligere opfattet de bilaterale overenskomster for at være den mest hensigtsmæssige måde, hvorpå udelukkelse af international dobbeltbeskatning kan sikres²⁹¹.

OECD har imidlertid siden anerkendt, at nogle egenskaber af det nuværende netværk af bilaterale overenskomster gør det nemmere at udhule skattegrundlaget og allokere indtjening, hvilket bør løses²⁹². Såfremt der ses bort fra disse problemer, eksisterer der fortsat mere end 3.000 DBO'er, hvorfor en opdatering af det eksisterende netværk af overenskomster vil kræve mange ressourcer. Selv i de tilfælde, hvor en ændring af modeloverenskomsten er gensidigt accepteret, tager det stadig lang tid og mange ressourcer at implementere en sådan ændring²⁹³. Som følge heraf kan det konkluderes, at det nuværende overenskomsts set-up mangler sammenhængskraft i den internationale og nationale skatteret, da det er muligt at henføre skattemæssige resultater til lav-skatte/nul-skatte lokaliteter, uanset at der ikke eller kun i begrænset omfang udøves aktiviteter på disse lokaliteter²⁹⁴. På baggrund heraf har OECD offentliggjort BEPS Action 15, som indeholder et multilateralt instrument, som har til formål at justere de mere end 3.000 eksisterende DBO'er samtidig for at minimere de smuthuller og mistilpasninger, som igennem tiden er opstået mellem de forskellige DBO'er²⁹⁵.

3.4.1. Om det Multilaterale Instrument

I stedet for at genforhandle, gennemføre og ofte på ny vedtage hver enkelt DBO som en lov er tanken at anvende et såkaldt Multilateralt Instrument (MI), som kan sikre gennemførelsen af BEPS projekts justeringer i alle gældende DBO'er inden for en overskuelig periode og samtidig sikre, at MS'ernes autonomi i skattespørgsmål fortsat står som uantastet²⁹⁶.

Først og fremmest bør det bemærkes, at MI kun kan påvirke DBO'er, der er blevet anmeldt til OECD's generalsekretær (depositor)²⁹⁷ af alle parter, som også er part i MI²⁹⁸. En DBO og de

²⁸⁹ Ibid.

²⁹⁰ Ibid.

²⁹¹ Ibid.

²⁹² OECD BEPS Action 15 (2015, 9)

²⁹³ Ibid.

²⁹⁴ Noes (2015, 1)

²⁹⁵ Valente (2017, 219)

²⁹⁶ Ibid.

²⁹⁷ Multilateral Konventionens (MI) art. 39, stk. 1.

²⁹⁸ Valente (2017, 220)

virksomheder, denne medfører, kan ændres i mindre eller større grad afhængig af de eksisterende bestemmelser. DBO'er, der er mere opdaterede, mere tilpasset den nuværende version af modeloverenskomsten, vil ændres i mindre omfang end andre. Derudover afhænger omfanget af ændringer til DBO'erne i vid udstrækning af de tilvalg og forbehold, som vil blive truffet af MS'erne ved godkendelse og underskrivelse af MI²⁹⁹.

Bestemmelserne i MI kan inddeles i tre kategorier³⁰⁰;

Figur 5 - MI, hvis ingen forbehold	
Minimumstandard	Bestemmelser, der indgår i den såkaldte minimumsstandard, som ikke kan fravælges ved underskrift, dvs. de bestemmelser, som har til formål at modvirke misbrug, der kan findes i OECD BEPS Action 6, samt bestemmelserne om forbedring af konfliktløsning i OECD BEPS Action 14.
Almindelige tilvalgs bestemmelser	Bestemmelser, der finder anvendelse ved godkendelse og underskrivelse af MI, samt anmeldelse, som beskrevet oven for, givet at der ikke er taget nogle forbehold, men uden behov for et eksplicit valg af bestemmelser, hvilket bl.a. dækker over flere punkter i OECD BEPS Action 2 & 7, vedrørende hhv. mismatch af hybride selskaber og ændring af fast driftssteddefinition (se afsnit 3.3 om ændringer til agentreglen). Den nye definition af fast driftssted fremgår af art. 12-14 i afsnit IV i MI (art. 12 vedr. agentreglen, art. 13, vedr. aktiviteter af forberedende eller hjælpende karakter og art. 14).
Bestemmelser med flere muligheder for ordlyd	Bestemmelser, som ikke finder anvendelse, medmindre disse specifikt bliver tilvalgt af MS'en, hvilket bl.a. dækker over OECD Action 7 (se afsnit 3.2 om forberedende eller hjælpende virksomhed), samt andre bestemmelser, hvor MS'erne kan vælge imellem flere muligheder.

Denne kategorisering tjener de formål, som er beskrevet i fuldmagten til "ad hoc Group"³⁰¹ vedrørende udviklingen af MI, samt især indikationen af, at der ved konstruktionen af MI skulle tages højde for, hvorvidt hver bestemmelse skulle være valgfri, eller hvorvidt de skulle være en del af en minimumsstandard³⁰². Målet var således at udarbejde et fleksibelt instrument, da dette måtte anses for at være mest attraktivt for flest MS'er, da hver MS har forskellige politikker, retsregler, skattesystemer og kulturer. Der har imidlertid aldrig været tvivl om, at der skulle udarbejdes nogle basis bestemmelser, som skulle implementeres (minimumsstandard) for at

²⁹⁹ Ibid.

³⁰⁰ Multilateral Konventionen – Explanatory Statement (2016, 3), Valente (2017, 221), Multilateral Konventionen (MI) (2016, 19-22)

³⁰¹ Gruppens medlemmer består af 103 forskellige medlemsstater (bl.a. Danmark, Norge, Sverige, UK, US osv.) og 4 iagttagende retskredse, se link for fuld liste: <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-instrument-for-beps-tax-treaty-measures-the-ad-hoc-group.htm> [besøgt 30. april 2017]

³⁰² Ibid.

garantere, at MI faktisk medvirkede til, at MS'erne forsøger at forhindre uhensigtsmæssig allokering af beskatningen af den skattepligtige indkomst³⁰³.

Minimumsstandarden indeholder de bestemmelser, som anses for nødvendige at implementere, for at opnå en succesfuld gennemførelse af MI. Derved skal alle DBO'er, som henfalder under MI, som minimum indeholde følgende bestemmelser³⁰⁴:

- 1) En præambel, som klart angiver MI's formål om at implementere overenskomstrelateret procedure for at modvirke skatteunddragelse, jf. art. 1-2 i MI³⁰⁵.
- 2) En Principal Purposes Test (PPT) klausul, som har til formål at forhindre misbrug af fordele givet iht. konkrete DBO'er ved at nægte foretagendet fordele iht. en konkret DBO, såfremt dette har til formål at misbruge fordelene uhensigtsmæssigt, jf. art. 7 i MI³⁰⁶ (den danske omgåelsesklausul er bygget op omkring denne, se afsnit 4.4).
- 3) MS'ernes forpligtelse til at anvende en procedure for gensidige aftaler til løsning af forskelle ifm. dobbeltbeskatning, jf. art. 16 i MI³⁰⁷.

Disse bestemmelser skal derfor som minimum indgå i en underskrevet MI, hvorfor MS'erne ikke kan tage forbehold for disse bestemmelser. MS'er vil ydermere kun kunne tage forbehold for en bestemmelse, såfremt nogle særlige betingelser er opfyldt³⁰⁸.

3.4.2. Praktisk gennemførelse, bestemmelsernes anvendelse og forbeholdsprocedurer

Det primære formål med MI er således at gennemføre de ændringer til det eksisterende netværk af DBO'er, som MS'erne er enige om, er nødvendige for at imødekomme de udfordringer, som BEPS har afdækket³⁰⁹. I praksis kan eksisterende internationale overenskomster ændres på flere forskellige måder, såfremt de involverede parter er enige herom. Det kan endvidere ses på andre områder inden for den internationale folkeret, at indførelsen af et Multilateralt Instrument som middel til at implementere aftaleændringer er fuldt ud muligt³¹⁰.

Det i dette afsnit omtalte MI skal ikke erstatte det eksisterende netværk af overenskomster, men skal fungere sammen, med de eksisterende DBO'er. Efter international ret er det således, at en nyere overenskomst går forud for en tidligere afsluttet overenskomst om samme emne. Det er

³⁰³ Multilateral Konventionen – Explanatory Statement (2016, 1)

³⁰⁴ Valente (2017, 221)

³⁰⁵ Multilateral Konventionen – Explanatory Statement (2016, 8)

³⁰⁶ Multilateral Konventionen – Explanatory Statement (2016, 22)

³⁰⁷ Multilateral Konventionen – Explanatory Statement (2016, 50)

³⁰⁸ Ibid.

³⁰⁹ Noes (2015, 3)

³¹⁰ Noes (2015, 2)

således ikke teknisk nødvendigt at ændre dele af bestemmelserne i hver eller en af de gældende DBO'er³¹¹.

Et Multilateralt Instrument kan som f.eks. i art. 28 i Den Europæiske konvention fra 1957 om udlevering af lovovertredere, eksplicit regulere forholdet mellem den multilaterale konvention og bilaterale konventioner, eller blot lade spørgsmålet løse via de almindeligt anerkendte fortolkningsprincipper i international folkeret, som det fremgår i Wienerkonventionens art. 30, stk. 3:

”Når alle deltagerne i den tidligere traktat også er deltagere i den senere traktat, men den tidligere traktat ikke er bragt til ophør eller suspenderet i henhold til artikel 59, finder den tidligere traktat kun anvendelse i den udstrækning dens bestemmelse er forenelig med den senere traktats bestemmelse. ”

Hvad angår indførelsen af MI bestemmelserne til de DBO'er, som falder herunder, givet at der ingen forbehold er taget, kan der ses tre mulige scenarier³¹²:

Figur 6 - MI bestemmelsernes rank ift. DBO'er	
Supplementæres af MI	I det tilfælde en DBO's bestemmelser ikke svarer til bestemmelserne i MI, vil disse bestemmelser i DBO'en, som ikke svarer hertil, supplementæres af bestemmelserne i MI.
Erstattes af MI	Såfremt en DBO's bestemmelse har samme effekt som en bestemmelse i MI, vil denne bestemmelse blive erstattet af den nye bestemmelse i MI, forudsat alle MS'er har foretaget en korrekt anmeldelse til depositaren af den konkrete bestemmelse.
Ej anmeldte bestemmelser af MI	I det tilfælde en DBO indeholder en bestemmelse med samme effekt som den i MI, og derved burde erstattes, men at MS'erne ikke har anmeldt den konkrete bestemmelse til depositaren, eller kun en af MS'erne har anmeldt denne til depositaren, da vil bestemmelsen i den konkrete DBO fortsat være gældende, men erstattes af den nye bestemmelse i MI i det omfang de er uforenelige.

Forskellige anvendelsesregler finder imidlertid anvendelse ved de bestemmelser, for hvilke MS'erne skal vælge imellem forskellige udgaver. Den bagvedliggende begrundelse herfor er, at idet MS'erne har muligheden for at vælge imellem flere udgaver af en bestemmelse, må dette tages i betragtning³¹³. F.eks. for så vidt angår artikel 13 (aktiviteter af forberedende eller hjælpende karakter, se afsnit 3.2), skal enhver mulighed valgt af en MS anvendes for dets borgere uden at have modtaget meddelelse fra modparten af DBO'en. Der er ej heller krav om, at mod-

³¹¹ Ibid.

³¹² Valente (2017, 221)

³¹³ Ibid.

parten skal vælge den samme mulighed³¹⁴. Dvs. at såfremt en MS f.eks. vælger mulighed A til art. 13 (se afsnit 3.2.1.), vil denne bestemmelse finde anvendelse for denne MS's borgere, også selvom modparten til en konkret DBO vælger mulighed B til art. 13, eller slet ikke tilvælger denne bestemmelse.

Før en MS kan indtræde i MI, skal denne anmeldes til depositaren³¹⁵. Ved anmeldelse skal MI udfyldes med de tilvalg, som de ønsker, og dernæst underskrives. Herefter skal der vedhæftes et ratificerings-, accept- eller godkendelsesinstrument³¹⁶, samt evt. forbehold eller tilbagekaldelser eller udskiftninger af tidligere fremsendte forbehold³¹⁷. Når MI er blevet korrekt anmeldt til depositaren, vil denne træde i kraft tre måneder efter anmeldelsen³¹⁸. Efterfølgende ændringer, tilbagekaldelser eller udskiftninger vil ved korrekt anmeldelse på ny træde i kraft tre måneder efter anmeldelsen³¹⁹. Enhver MS kan endvidere til enhver tid tilbagekalde den underskrevne MI ved underretning til depositaren³²⁰.

Som tidligere nævnt kan MS'erne tage forbehold for enkelte eller flere bestemmelser i deres underskrevne MI³²¹. Disse forbehold skal tages ifm. anmeldelsen af MI til depositaren eller ved indsendelse af ratificerings-, accept- eller godkendelsesinstrumentet af MI³²². Forbehold, som tages på tidspunktet for underskrivelsen, skal enten være "endelige" på tidspunktet, eller kan blive bekræftet ved ratificerings-, accept- eller godkendelsesinstrumentet til MI. Såfremt en MS ikke tager forbehold, anbefales det, at denne MS medsender en foreløbig liste over forbehold, som de overvejer.

MI søger derfor at udfylde det hul, som er identificeret ved anvendelse af det eksisterende netværk af DBO'er, og søger dermed at indskrænke muligheden for aggressiv skatteplanlægning og uhensigtsmæssig allokering af skattegrundlaget. MI gør det derved muligt for MS'er at vise, at de ønsker at ændre deres DBO'er i en mere fælles retning. MI vil endvidere også være besparende både tidsmæssigt som økonomisk, idet det undgås at ændre mere end 3.000 DBO'er enkeltvis.

³¹⁴ Ibid.

³¹⁵ Følger af Part VII i MI (art. 27-39), se Multilateral Konventionen – Explanatory Statement (2016, 66)

³¹⁶ Multilateral Konventionen art. 27 og 39.

³¹⁷ Multilateral Konventionen art. 39.

³¹⁸ Multilateral Konventionen art. 34.

³¹⁹ Valente (2017, 221)

³²⁰ Multilateral Konventionen art. 37.

³²¹ Multilateral Konventionen – Explanatory Statement (2016, 66)

³²² Valente (2017, 221)

Kapitel 4. Dansk ret

4.1. Indledning

De interne danske regler om begrænset skattepligt i KSL § 2, stk. 1, nr. 4, og SEL § 2, stk. 1, litra a, indeholder også et PE begreb. Fortolkningen af bestemmelserne giver ofte anledning til vanskeligheder, idet ikke enhver økonomisk aktivitet i Danmark kan siges at være erhvervsvirksomhed med PE her i landet³²³. Det fremgår af Cirkulæret til Kildeskatteloven og Cirkulæret til Selskabsskatteloven, at begrebet PE i intern dansk ret skal fortolkes i overensstemmelse med begrebet i art. 5, i modeloverenskomsten³²⁴. Denne fortolkning har støtte i praksis i TfS 1996, 532 H (se afsnit 2.2.1.3.1 & 2.4.1).

På trods af det tilsigtede sammenfald mellem PE begrebet i intern dansk skatteret og PE begrebet i modeloverenskomsten, kan det ikke uden videre tages for givet, at der vil være et PE iht. en bilateral overenskomst (DBO), hvis der er et PE iht. KSL § 2, stk. 1, nr. 4 eller SEL § 2, stk. 1, litra a. Definitionen i den konkrete DBO kan naturligvis adskille sig fra art. 5 i modeloverenskomsten, da modeloverenskomsten, som nævnt i afsnit 1.1, er en skabelon, som MS'erne imellem kan vælge dele fra og til i deres bilaterale overenskomst³²⁵. Endvidere skal det fastholdes, at kildeskattelovens og selskabsskattelovens PE begreb er interne danske skatteregler. En ændring af art. 5, i modeloverenskomsten eller i kommentarerne hertil (se kapitel 3) vil således ikke automatisk medføre nogen ændring i kildeskatte- og selskabsskattelovens PE begreb³²⁶. Hvad analysen af ændringerne til art. 5, betyder for retstilstanden i Danmark (se afsnit 4.5), beror sig på antagelsen om, at disse ændringer i fremtiden bliver implementeret i intern dansk ret og DBO'er indgået mellem Danmark og andre MS'er ved at anvende det i afsnit 3.4 beskrevne multilaterale instrument.

4.2. Erhvervsvirksomhed som drives fra et PE

Den første betingelse for at bringe KSL § 2, stk. 1, nr. 4, og SEL § 2, stk. 1, litra a, i anvendelse er, at der udøves en økonomisk aktivitet i Danmark af et vist omfang³²⁷. Som nævnt i afsnit 2.2.1.3, skal den økonomiske aktivitet således positivt kunne kvalificeres som *virksomhed* iht. de kontraherende staters interne ret før, at der er tale om erhvervsvirksomhed. I intern dansk ret må den afgrænsning af erhvervsindkomstbegrebet, som er sket i relation til SL §§ 4-6, således skulle

³²³ Michelsen et al. (2015, 792)

³²⁴ Cirkulæret til kildeskatteloven pkt. 12 d & cirkulæret til selskabsskatteloven pkt. 15.

³²⁵ Winther-Sørensen et al. (2009, 158)

³²⁶ Ibid.

³²⁷ Michelsen et al. (2015, 793)

tillægges afgørende betydning³²⁸. Dette medfører, at en række sondringer i dansk skatteret får indflydelse på PE begrebet, herved navnlig sondringen mellem lønmodtager og erhvervsindkomst og sondringen mellem erhvervsmæssig og ikke-erhvervsmæssig indkomst, dvs. hobbyvirksomhed³²⁹. Begrebet *erhvervsmæssig virksomhed* skal derfor ansues ud fra de forskellige områder i dansk skatteret, hvori begrebet anvendes, bl.a. i relation til SEL § 1, stk. 1, Virksomhedsskatteoven, Personskatteoven mv. Uanset at begrebet anvendes i en række relationer, er der tale om ét begreb, som er meget bredt og ”elastisk” defineret, således at begrebet kan anvendes i flere relationer.³³⁰

At virksomhedsbegrebet skal defineres efter intern dansk ret, fremgår bl.a. af Østre Landsrets dom af 6. november 1957, optrykt i SpO 1957/6, s. 194³³¹. Sagen vedrørte den britiske selvejende institution ”*Lloyds register of Shipping*”, som foretog klassificering af skibe på over 100 brutto-registertons. Institutionen havde åbnet en afdeling i Danmark med en række tilknyttede personer, som kunne tiltræde efter bemyndigelse fra London. Institutionen var blevet anset for begrænset skattepligtig af sin virksomhed i Danmark, jf. dagældende SL § 2, hvilket institutionen først påklagede til Landsskatteretten og siden Østre Landsret. Institutionen gjorde gældende, at virksomheden ikke var begrænset skattepligtig til Danmark som følge af, at virksomheden ikke var drevet med henblik på at skaffe fortjeneste for indehavere. Østre Landsret fandt, at institutionen uanset dens almennyttige karakter var skattepligtig til Danmark for den her udøvede virksomhed.

For så vidt angår kapitalselskabet, blev spørgsmålet om, hvorvidt der udøves erhvervsmæssig virksomhed, afgjort med Tfs 2004, 542 H (SKM2004.297.HR) *Johnson Holding*³³². Højesterets flertal nåede det resultat, at kapitalselskaber pr. definition var erhvervsdrivende virksomhed, jf. dagældende Aktieselskabslovens § 1, stk. 1, & Anpartsselskabslovens § 1, stk. 1.

³²⁸ Laursen (2011, 124)

³²⁹ Ibid.

³³⁰ Ibid.

³³¹ Se til dommen Erik Møller i RR 1963, s. 8 ff.

³³² Denne sag vedrørte et dansk anpartsselskab, *Johnson Holding ApS*, hvis eneste aktivitet bestod i at eje 100 % af aktierne i datterselskabet, *Johnson Agency A/S*. Spørgsmålet til Højesteret var, om Johnson Holding kunne fratække omkostninger i forbindelse med stiftelsen, jf. dagældende LL § 8J. Fradrag for sådanne udgifter var betinget af, at der blev etableret *erhvervsmæssig virksomhed*. Skattemyndighederne havde nægtet fradrag, idet man ikke fandt, at der var tale om etablering af en erhvervsvirksomhed efter særreglen, hvilket Landsretten gav skattemyndighederne medhold i.

Den anden betingelse for beskatning iht. KSL § 2, stk. 1, nr. 4, og SEL § 2, stk. 1, litra a, er, at virksomheden drives fra et PE. Hertil kræves dels, at aktiviteten udøves fra en bestemt lokalitet (se afsnit 2.2.1.2.1.) dels, at aktiviteten ikke er rent midlertidig (se afsnit 2.2.1.2.3.)³³³.

Landsskatteretten tog i TfS 2001, 407 LSR, stilling til varighedskravet. Sagen vedrørte en chefdirektør og violinist, som var bosiddende og skattemæssigt hjemmehørende i Storbritannien. Direktøren blev anset for selvstændig erhvervsdrivende og ville som udgangspunkt alene være tilstede i Danmark i otte uger i alt pr. år fordelt over to perioder af fire ugers varighed over et til tre år. Landsskatteretten fandt, at uanset om kontrakten blev indgået for et eller tre år, ville der ikke opstå begrænset skattepligt til Danmark som følge af, at virksomhedsudøvelse i Danmark i otte uger ikke er tilstrækkeligt til, at varighedskravet er opfyldt. Af Landsskatterettens formulering fremgår endvidere, at en periode på 24 uger over tre år ej heller er tilstrækkeligt.

4.3. Indskrænkning/udvidelse af PE begrebet

I dansk ret findes en indskrænkning af PE begrebet i SEL § 2, stk. 6, & KSL § 2, stk. 10. Ifølge disse bestemmelser medfører salgsvirksomhed, som udelukkende sker i form af fjernsalg gennem en repræsentant med fuldmagt til at binde fuldmagtsgiveren, ikke et PE³³⁴. Det er dog en betingelse, at repræsentanten ikke er ansat som lønmodtager i det udenlandske foretagende³³⁵. Dette også uanset, om der er tale om en afhængig eller en uafhængig repræsentant, og uanset om en uafhængig repræsentant handler inden for rammerne af sin sædvanlige erhvervsvirksomhed eller ej, vil de udenlandske foretagenders fjernsalg i Danmark gennem en repræsentant således ikke udgøre et PE³³⁶.

Det er dermed kun en betingelse, at repræsentanternes salgsvirksomhed for det udenlandske foretagende alene kan karakteriseres som fjernsalg³³⁷. Ved fjernsalg forstås repræsentantens ordremodtagelse fra danske eller udenlandske kunder via telefon, telefax, post, EDI (Electronic Data Interchange) el. lign, jf. SEL 2, stk. 6, & KSL § 2, stk. 10.

Ved at fastslå at udenlandske fuldmagtsgivere kan have en repræsentant i Danmark til at udføre en sådan aktivitet, uden at der statueres PE efter intern dansk skatteret, sikres danske per-

³³³ Ibid.

³³⁴ Winther-Sørensen et al. (2009, 159)

³³⁵ Schmidt, Tell & Weber (2015, 174)

³³⁶ Jf. de almindelige bemærkninger til lovforslag L 119 1996/1997.

³³⁷ Ibid.

soner og selskaber mere fleksibilitet til at fungere som repræsentanter for det udenlandske foretagende³³⁸.

Omvendt er Kildeskatte- og Selskabsskattelovens PE begreb mere udvidet ift. skattetransparente selskaber. Det følger af bestemmelsen i SEL § 2 A, stk. 8, at såfremt et selskab efter bestemmelsen anses for skattetransparent, anses et sådant selskab i skatteretlig forstand altid for at udgøre et PE i Danmark³³⁹.

4.4. Omgåelsesklausul

I dansk ret blev der i 2015 indført en generel omgåelsesklausul i LL § 3. Den har konkret til formål at nægte fordele i henhold til EU-direktiverne om direkte skatter og i henhold til DBO'erne, hvis en skatteyder anses for at misbruge disse³⁴⁰. Omgåelsesklausulen over for DBO'erne fremgår af LL § 3, stk. 3; ”*Skattepligtige har ikke fordel af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvis det er rimeligt at fastslå under hensyn til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder, at opnåelsen af fordelene er et af de væsentligste formål i ethvert arrangement eller enhver transaktion, som direkte eller indirekte medfører fordelene, medmindre det godtgøres, at indrømmelsen af fordelene under disse omstændigheder vil være i overensstemmelse med indholdet af og formålet med den pågældende bestemmelse i overenskomsten.*”

Omgåelsesklausulen vedrørende DBO'erne bygger på OECD's arbejde i forbindelse med BEPS-initiativet, og det er hensigten, at omgåelsesklausulen i vidt omfang skal reflektere de almindelige principper i BEPS for, i hvilket omfang et land kan imødekomme misbrug af de allerede eksisterende DBO'er³⁴¹. Når det skal vurderes, hvorvidt et foretagende ønsker at misbruge en konkret DBO, påhviler det skattemyndighederne at vurdere under hensyn til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder, om opnåelsen af fordelene er et af de væsentligste formål med arrangementet eller transaktionen i Danmark, som direkte eller indirekte medfører fordelene i en konkret DBO³⁴².

4.5. BEPS Action 7 & 15's betydning for retstilstanden i Danmark

Som nævnt i afsnit 1.5.1.1 udgøres retstilstanden i Danmark af de danske DBO'er og de interne retlige regler i de danske skattelovgivninger, hvilket bl.a. dækker over Statsskatteloven, Kildeskatteloven, Selskabsskatteloven, Ligningsloven mv. I det følgende vil det først analyseres, hvil-

³³⁸ Ibid.

³³⁹ Ibid.

³⁴⁰ Poulsen (2015, 2)

³⁴¹ Jf. de almindelige bemærkninger til LFF 167 2015-02-20

³⁴² Jf. noterne til LL § 3.

ken påvirkning de nye anbefalinger i OECD's BEPS action 7 og 15 har på den danske retstilstand, her mere konkret de danske DBO'er, samt dernæst hvorvidt det findes nødvendigt at implementere de nye anbefalinger i OECD's BEPS Action 7 i de interne danske lovgivninger, KSL og SEL.

Såfremt Danmark udelukkende underskriver minimumsstandarden i MI, vil de nye bestemmelser vedr. PE begrebet ikke have nogen indflydelse på den danske retstilstand, idet disse derved ikke vil blive implementeret. Dette vurderes imidlertid ikke plausibelt, hvorfor en nærmere analyse ved tilvalg af bestemmelserne vedr. PE begrebet foretages i det følgende.

Den juridiske vejledning udtrykker agentreglen (se afsnit 2.4 for nugældende, og 3.3 for ny) således³⁴³:

"Hvis den udenlandske virksomhed udøves gennem en såkaldt afhængig repræsentant her i landet, der har og sædvanligvis udøver fuldmagt til at indgå aftaler i virksomhedens navn, anses virksomheden normalt for at have fast driftssted i Danmark. Som afhængig repræsentant anses en person eller et selskab, der enten er juridisk eller økonomisk afhængig af den udenlandske virksomhed. En lønmodtager vil altid være afhængig".

Denne definition tilslutter sig således i bredt omfang den tidligere definition af agentreglen i modeloverenskomsten (se afsnit 2.4), samt i noget omfang den nye definition i OECD's BEPS Action 7 (se afsnit 3.3). OECD har dog imidlertid udvidet definitionen i BEPS Action 7, til også at omfatte repræsentanter, som sædvanligvis udøver den væsentlige rolle i kontraktforhandlingerne, og repræsentantens handling ifm. kontraktforhandlingerne direkte medfører, at kontrakten bliver indgået (se afsnit 3.3 for mere herom). Der skal således fremadrettet lægges mere vægt på de aktiviteter, som leder op til et salg, mere end den formelle indgåelse af aftalen. Med andre ord medfører det PE, hvis de væsentlige aktiviteter, der leder hen til et salg, foretages af repræsentanten, uanset at repræsentanten ikke formelt kan indgå selve den bindende aftale på vegne af foretagendet³⁴⁴. Der vil således ikke være tvivl om, at der i fremtiden skal mindre til at statuere PE, hvilket også underbygges af tendensen i dansk praksis med de seneste afgørelser³⁴⁵.

Det vurderes på baggrund heraf, at Danmark vil tilslutte sig de nye bestemmelser om agentreglen for derved at indskrænke foretagenders muligheder for anvendelse af standardkontrakter og kommissionæraftaler til at undgå PE status. Dette underbygges som nævnt ovenfor af den tendens, at der skal mindre til for at statuere PE, som ses i dansk praksis i de seneste afgørel-

³⁴³ JV 2017-1 – C.F.3.1.5.

³⁴⁴ Okholm (2016, 5)

³⁴⁵ Se bl.a. TfS 2015, 856 og TfS 2015, 854, som eksempler på nogle af de senere afgørelser på området.

ser³⁴⁶. Det ses endvidere også, at der forekommer et politisk pres, idet politikerne mener, at virksomheder bør betale en "fair" andel af skatten³⁴⁷, hvorfor det vurderes, at Folketinget ønsker, at Danmark tilslutter sig de nye bestemmelser.

Som nævnt i afsnit 3.4, har MS'erne mulighed for at vælge imellem to mulige bestemmelser vedr. den negative afgrænsning af PE begrebet, jf. art. 5, stk. 4. Den første mulighed (mulighed A) er ændringen af ordlyden til art. 5, stk. 4 (se afsnit 3.2.1), og den anden mulighed (mulighed B) er muligheden for fortsat at udvide bestemmelsen til at omfatte visse konkrete aktiviteter, som er angivet i MS'ens konkrete DBO'er. Begge muligheder har til formål at indskrænke muligheden for at undgå PE status.

På baggrund af at Danmarks DBO'er normalt følger modeloverenskomsten (se mere herom i afsnit 1.5.1.1), samt de seneste års praksis i Danmark har vist, at der skal mindre til for at statuere PE, må det vurderes, at Danmark også her vil tilslutte sig de nye bestemmelser. Det vurderes endvidere, at mulighed A vil være den mest sandsynlige bestemmelse, som Danmark ønsker implementeret i deres DBO'er, idet denne udelukkende indsnævrer den negative afgrænsning til kun at omfatte aktiviteter af forberedende eller hjælpende karakter. En mulighed for at udvide den negative afgrænsning til også at omfatte konkrete aktiviteter, som benævnt i konkrete DBO'er, må således ikke anses for at være et ønskeligt scenarie.

Tilslutningen til MI vil således ændre bestemmelserne i de danske DBO'er, hvilket vil have betydning for flere MNE'er, som må anses for formålet med hele BEPS projektet. Dette vil imidlertid ikke kun have betydning for MNE'er, men i lige så høj grad for andre virksomheder, herunder mellemstore virksomheder. En tilslutning af MI vil dog kun medvirke til at ændre på, hvem der har beskatningskompetencen i skattespørgsmål. Såfremt de danske skattemyndigheder skal have mulighed for reelt at beskatte foretagendet, efter at Danmark er blevet tildelt beskatningskompetence, vil herefter skulle afgøres efter intern dansk ret, som benævnt i afsnit 4.1-4.4.

Hvorvidt Danmark således vil have mulighed for fortsat at beskatte et foretagende, som har PE i Danmark, jf. de nye bestemmelser, skal således vurderes ud fra en betragtning om, i hvilken grad de nuværende regler omkring PE vil dække den nye definition af PE, jf. kapitel 3.

Som nævnt i afsnit 4.1 skal det danske PE begreb fortolkes i overensstemmelse med modeloverenskomstens art. 5. Idet definitionen i modeloverenskomstens art. 5, nu ændres på bag-

³⁴⁶ Bl.a Tfs 2014, 46 SR (se kap. 5), Tfs 2015, 856 SR, Tfs 2015, 854 SR og Tfs 2015, 202 SR

³⁴⁷ Laursen (2017, 50)

grund af BEPS Action 7, kan det argumenteres, at PE definitionen blot vil følge de nye bestemmelser og derved ikke kræve nogen lovændring af de eksisterende lovgivninger, herunder KSL og SEL.

D. 12. juni 2012 vedtog Folketinget L 173 2011/2012 om ændring af selskabsskatteloven, kildeskatteloven, skattekontrolloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love (styrkelse af indsatsen mod nulskatteselskaber, beregning af indkomsten i et PE og åbenhed om selskabers skattebetaling). Det følger af bemærkningerne til loven, at³⁴⁸:

” Lovforslaget har primært til formål at sikre et robust skattegrundlag i forhold til selskaber og skal ses i sammenhæng med aftalepartiernes ønske om, at erhvervslivet - og herunder navnlig multinationale selskaber - skal bidrage mere til finansieringen af velfærdssamfundet”.

Loven blev vedtaget på baggrund af ændringerne til OECD's modeloverenskomst art. 7, i 2010³⁴⁹, som blev ændret for at opnå en mere ensartet behandling af allokering af indkomst til PE³⁵⁰. På baggrund heraf må det forventes, at de nye ændringer til modeloverenskomsten, som er væsentlige mere omfattende end ændringen i 2010, på ny bør implementeres i dansk ret, hvorfor Skatteministeriet bør fremsætte et lovforslag herom.

Det ses imidlertid, at Skatteministeriet d. 18. september 2015 har udsendt et lovforslag om ændring af skattekontrolloven, arbejdsmarkedsbidragsloven, kildeskatteloven, ligningsloven og pensionsbeskatningsloven, som bl.a. vedr. land-for-land rapportering og andre nye dokumentationskrav for transfer pricing-transaktioner (behandles i OECD's BEPS Action 13)³⁵¹. Dette lovforslag blev vedtaget af Folketinget d. 18. december 2015³⁵². Danmark har således allerede implementeret OECD's BEPS Action 13 i dansk ret, hvilket kan indikere, at der allerede er taget stilling til BEPS projektet, og hvilke bestemmelser som findes nødvendige at implementere i intern dansk ret. Det findes imidlertid mere sandsynligt, at Danmark hurtigt ønsker at implementere yderligere oplysningskrav ved transfer pricing-transaktioner, fremfor at implementere det nye PE begreb i intern dansk ret.

Som nævnt i afsnit 4.4, har Danmark i 2015 endvidere indført en omgåelsesklausul i LL § 3, stk. 3, som er opbygget omkring BEPS-initiativet, herunder PPT i OECD's BEPS Action 6. Omgåelsesklausulen har som tidligere nævnt til formål at nægte fordele i henhold til DBO'erne, hvis

³⁴⁸ Pkt. 2 i de almindelige bemærkninger til lovforslaget.

³⁴⁹ Howes (2012, 1)

³⁵⁰ Hindum & Sunddal (2012, 182)

³⁵¹ PwC (2015, 1)

³⁵² Ibid.

en skatteyder anses for at misbruge disse. På baggrund heraf vurderes det sandsynligt, at Skatteministeriet således allerede har taget stilling til, hvorvidt det er nødvendigt at ændre dele af dansk ret for at kunne anvende beskatningsretten tildelt i henhold til BEPS projektet, idet der allerede er indført en mulighed for at forhindre udenlandske foretagender i at få en fordel iht. en konkret DBO, såfremt skatteyderen anses for at misbruge den tildelte fordel.

Idet der således ikke er fremsat et lovforslag om ændring til den nuværende PE definition, som indsnævrer undtagelserne til PE begrebet, og derved forhindre yderligere uhensigtsmæssig anvendelse af bestemmelserne, må det derfor udledes, at Skatteministeriet sandsynligvis er af den holdning, at den nuværende definition blot vil følge de nye bestemmelser, jf. OECD's BEPS Action 7.

Kapitel 5. Case

5.1. TfS 2014, 46 SR (SKM2013.899.SR)

I det bindende svar TfS 2014, 46 SR har Skatterådet i en konkret sag fastlagt, at udenlandske kommanditister ville få PE i Danmark som følge af investering i et dansk K/S. Denne afgørelse var så vidt vides den første, hvor der blev statueret PE for udenlandske kommanditister i en typisk kapitalfondsstruktur (private equity-struktur)³⁵³.

Afgørelsen (se afsnit 2.2.1.3.3 for sagens faktum) findes interessant som følge af, at denne har fået en del kritik³⁵⁴ for ikke at være konformt med tidligere praksis³⁵⁵, samt for ikke at anvende juridisk metode, men at basere sig på godtkøbsbetragtninger (eller billighedsbetragtninger)³⁵⁶. Det er endvidere bemærkelsesværdigt, at det centrale spørgsmål om dispositionsretten til et fast forretningssted i det store og hele blev afgjort uden at inddrage modeloverenskomsten og tilhørende kommentarer³⁵⁷. Som nævnt i afsnit 2.2.1.3.3 blev der statueret PE for K/S'et, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a, som fortolkes i overensstemmelse med modeloverenskomstens art. 5 (se mere herom i afsnit 4.2). Det var således Skatterådets vurdering, at K/S'et fik PE i Danmark som følge af, at de blev anset for at have råderet over managerens lokaler, som derved medførte et fast forretningssted, og at der yderligere blev udøvet virksomhed herfra, idet K/S'et havde til formål at foretage, forvalte og afstå investeringer med henblik på økonomisk gevinst og andre former for indkomst³⁵⁸. Skatterådet mente således, at betingelserne for at statuere PE iht. modeloverenskomstens art. 5, stk. 1, var opfyldt³⁵⁹.

Det interessante i denne afgørelse er således, at den blev afgjort på baggrund af det primære kriterium i art. 5, stk. 1, i modeloverenskomsten. Som tidligere nævnt var det indtil dette bindende svar blevet bekræftet i samtlige offentliggjorte afgørelse med et lignende skattespørgsmål, at der konkret ikke forelå PE i Danmark for udenlandske investorer. PE i afgørelserne har endvidere normalt været vurderet ud fra det primære kriterium, jf. art. 5, stk. 1, og dernæst det sekundære kriterium, jf. art. 5, stk. 5-6. Der vil således i det følgende foretages en skatteretlig analyse af, hvorvidt det udenlandske foretagende reelt havde dispositionsret over et fast forretningssted i Danmark og derved reelt opfyldte betingelserne i art. 5, stk. 1. Såfremt dette afvises

³⁵³ Nørremark & Jensen (2014, 1)

³⁵⁴ Se bl.a. Nørremark & Jensen i SU 2014, 75 og Wittendorff i SR.2014.112.

³⁵⁵ Se bl.a. TfS 2002, 15 LR, TfS 2010, 556 SR, TfS 2010, 605 SR, TfS 2012, 297 SR, TfS 2012, 504 SR og TfS 2012, 808 SR, hvor samme problemstilling blev bekræftet ikke at medføre PE.

³⁵⁶ Wittendorff (2014, 4)

³⁵⁷ Ibid.

³⁵⁸ Nørremark & Jensen (2014, 2)

³⁵⁹ Konklusion i TfS 2014, 46 SR

vil det dernæst undersøges, hvorvidt det udenlandske foretagende får PE i Danmark på baggrund af de nye bestemmelser i art. 5, stk. 5-6, i OECD's BEPS Action 7. Der lægges her til grund, at Danmark i en nær fremtid underskriver MI med tilvalg af disse to bestemmelser, samt at Skatteministeriet ikke anser det nødvendigt at ændre de relevante regler omkring PE, jf. diskussionen i afsnit 4.5, således at dansk ret fortolkes i overensstemmelse med de nye bestemmelser. Følgende analyse vil udelukkende behandle spørgsmål 1 til Skatterådet: *"Kan Skatterådet bekræfte, at udenlandske kommanditister i A K/S ikke vil have fast driftssted i Danmark efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, som fortolket i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst artikel 5?"*.

5.1.1. Skatterådets afgørelse

Skatterådet blev således anmodet om at tage stilling til, hvorvidt de udenlandske investorer i sagen ville få PE i Danmark efter dansk ret, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a³⁶⁰. Som tidligere nævnt skal det internretlige PE begreb som udgangspunkt fortolkes i overensstemmelse med modeloverenskomstens art. 5. PE efter det primære kriterium i art. 5, stk. 1, forudsætter, at tre betingelser er opfyldt: 1) Der er et forretningssted, 2) som er fast, og 3) hvorigennem foretagendet helt eller delvist udøver dets virksomhed. Såfremt disse betingelser ikke er opfyldt, kan det herefter vurderes, hvorvidt der foreligger et PE efter agentreglen i art. 5, stk. 5. Her anvendes de nye bestemmelser til agentreglen i art. 5, stk. 5-6, i OECD's BEPS Action 7 (se mere herom i afsnit 3.2).

Først blev der i den konkrete sag taget stilling til udtrykket *"foretagende"* i art. 5, referende til K/S'et eller de enkelte investorer. Hvorvidt *foretagendet* refererer til K/S'et eller investorerne har betydning i relation til agentreglen, hvorefter der lettere vil kunne statueres PE, hvis der med *foretagende* menes K/S'et, idet en evt. repræsentant alt andet lige vil have færre opdragsgivere³⁶¹. Skatterådet fandt, at K/S'et skulle behandles som *foretagende* i relation til art. 5³⁶².

Dernæst vurderede Skatterådet, om betingelserne for PE efter det primære kriterium var opfyldt. Som tidligere nævnt havde Ligningsrådet og Skatterådet tidligere afgjort, at der ikke forelå PE efter det primære kriterium, idet K/S'erne ikke havde rådighed over et forretningssted i Danmark. Ifølge Skatterådet ville de udenlandske investorer få PE efter det primære kriterium, hvis generalforsamlingen fast blev afholdt hos manageren. Selvom generalforsamlingen ikke blev afholdt hos manageren, fandtes investorerne alligevel at have fast forretningssted hos manageren, idet det blev vurderet, at K/S'et ville have rådighed over managerens lokaler som følge

³⁶⁰ Tfs 2014, 46 SR – spørgsmål 1 til Skatterådet.

³⁶¹ Wittendorff (2014, 1)

³⁶² Tfs 2014, 46 SR – "begrundelse" fra SKAT, som i det hele blev tiltrådt af Skatterådet.

af, at K/S'et reelt blev ledet af partnerne i manageren, og at dette skete fra managerens kontor³⁶³. Der blev lagt vægt på personsammenfaldet mellem de to selskaber, som følge af de i sagen omtalte partnere direkte eller indirekte var ejere af komplementaren og manageren, og som derved var tillagt beslutningskompetence for K/S'et gennem disse to selskaber. Det blev endvidere tillagt afgørende betydning, at partnerne medinvesterede i K/S'et (under 1 %)³⁶⁴.

For så vidt angik betingelsen om, hvorvidt K/S'et udøvede virksomhed gennem managerens lokaler, fandt Skatterådet, at der blev udøvet erhvervsmæssig virksomhed herigennem, idet selskabets formål var at foretage og forvalte og afstå investeringer med henblik på økonomisk gevinst og andre former for indkomst³⁶⁵. Der blev herved bl.a. lagt vægt på, at investeringsaktiverne uden for Danmark kunne bestå af både anlægsaktier, udlån og fast ejendom. ”*Allerede af den grund*” fandtes sondringen mellem nærings- og anlægsaktier ikke at have betydning for den konkrete sag³⁶⁶.

Skatterådet afgjorde således på baggrund heraf, at de udenlandske investorer ville få PE i Danmark.

5.1.2. Skatteretlig analyse

I det følgende foretages en skatteretlig analyse af de tre betingelser, samt herefter en analyse af hvorvidt foretagendet får PE efter det nye sekundære kriterium, såfremt Skatterådets afgørelse afvises, og der derved ikke kan statuere PE efter det primære kriterium.

Indledningsvis skal det bemærkes, at Skatterådets afgørelse af K/S'et som et *foretagende* er konform med OECD's fortolkning og international praksis³⁶⁷.

Det er endvidere en betingelse for at statuere PE efter det primære kriterium, at foretagendet har dispositionsret til et fast forretningssted. I sagen var det oplyst, at hverken K/S'et eller komplementaren havde faktisk eller retlig dispositionsret til et fast forretningssted (se sagens faktum i afsnit 2.2.1.3.3). På baggrund heraf ville det være ligetil at konkludere, at K/S'et ikke ville statuere PE for de udenlandske investorer, hvilket også har været tilfældet i de tidligere afgørelser³⁶⁸. I den konkrete sag ændrede Skatterådet imidlertid praksis, da man anså K/S'et for at ha-

³⁶³ Wittendorff (2014, 2)

³⁶⁴ Ibid.

³⁶⁵ Nørremark & Jensen (2014, 2)

³⁶⁶ Ibid.

³⁶⁷ Wittendorff (2014, 2)

³⁶⁸ Se note 388. Ibid.

ve dispositionsret til managerens lokaler som følge af sammenfaldet af i de sagen omhandlede partnere.

Administrationen af K/S'et var todelt og ville utvivlsomt i den konkrete sag blive foretaget fra managerens kontor. Den daglige ledelse blev i sagen udøvet af manageren, mens den strategiske ledelse blev udøvet af komplementaren³⁶⁹. Skatterådet lagde vægt på begge selskabers ledelsesaktivitet, idet K/S'et reelt blev ledet af disse. Skatterådet lagde endvidere vægt på, at K/S'ets øverste myndighed, generalforsamlingen, sædvanligvis ville blive afholdt i managerens lokaler og mente her, at såfremt K/S'et fast ville afholde sine generalforsamlinger her, ville de have fast forretningssted i Danmark³⁷⁰. Det må her forekomme kunstigt at anskue et selskabs generalforsamling som et sted, hvor foretagendets forretningsmæssige virksomhed udøves³⁷¹. Endvidere vil en generalforsamling typisk afholdes en gang om året, hvorfor det tidsmæssige krav ikke kan anses for opfyldt (se afsnit 2.2.1.2.3). K/S'et, hvis eneste selvstændige aktivitet i Danmark ville være at afholde en årlig generalforsamling, vil således ikke kunne anses for at statuere PE i Danmark på baggrund af deres selvstændige aktiviteter.

Komplementaren ville udøve den strategiske ledelse i K/S'et, og dette selskab ville være et selvstændigt rets- og skattesubjekt. Komplementaren ville have et personsammenfald af ledelsen med manageren³⁷². De pågældende personer havde utvivlsomt dispositionsret til managerens kontor, hvorfor en faktisk benyttelse af disse til at udføre ledelsesaktivitet, ville tale for at anse komplementaren for at have dispositionsret til kontoret. Såfremt ledelsesaktiviteten blev udøvet fra skiftende steder, ville betingelserne for PE gennem komplementaren ikke være opfyldt³⁷³.

Et andet spørgsmål er, om en udenlandsk investor har PE i en situation, hvor komplementaren har et fast forretningssted, men K/S'et ikke selv har et sådant. Denne situation blev afgjort i TfS 1996, 532 HR (se afsnit 2.2.1.3.1 & 2.4.1 for faktum i sagen)³⁷⁴. Dommen findes dog ikke at have præjudikat værdi for nærværende sag. Denne fortolkning må imidlertid afvises, idet det i relation til det primære kriterium ikke har betydning, hvorvidt der fra et PE træffes daglige eller strategiske beslutninger. Skatterådet forholdte sig imidlertid ikke til, at dommen blev afgjort efter agentreglen, hvorfor det kan lægges til grund, at Højesteret ikke anså skatteyderen for at

³⁶⁹ Ibid.

³⁷⁰ TfS 2014, 46 SR – ”vurdering af betingelsen PE i den konkrete sag”

³⁷¹ Nørremark & Jensen (2014, 3)

³⁷² Wittendorff (2014, 3)

³⁷³ Ibid.

³⁷⁴ Ibid.

have PE efter det primære kriterium, idet dette er en betingelse for at vurdere forholdet efter agentreglen, som bekendt er subsidiær³⁷⁵. Det er derfor utænkeligt, at komplementaren ville medføre PE for K/S'et på baggrund af, at det tidsmæssige krav igen formentligt ikke ville være opfyldt, idet selskabets eneste aktivitet over en årrække ville være at godkende og underskrive et beskedent antal investeringsbeslutninger³⁷⁶.

K/S'ets og manageren ville drive særskilte og vidt forskellige virksomheder i form af hhv. investeringsvirksomhed og servicevirksomhed³⁷⁷. De to selskaber ville være selvstændige rets- og skattesubjekter³⁷⁸, og manageren ville ikke være selskabsdeltager i K/S'et. At partnerne bag manageren og komplementaren var sammenfaldne vil ikke som udgangspunkt medføre, at manageren vil statuere PE for K/S'et (koncernforbundne), jf. art. 5, stk. 7 (se afsnit 2.4). Der skal foretages en konkret vurdering af, hvorvidt manageren udøver virksomhed for K/S'ets som en afhængig repræsentant, da det følger af art. 5, stk. 7, at der skal ses helt bort fra en evt. koncernforbindelse ved vurdering af, om et selskab har PE hos et andet selskab. Det må derfor på baggrund heraf anses for forkert at tillægge medejerskabet betydning.

K/S'et kan således ikke anses for at have fast forretningssted i Danmark, hvorfor der ikke kan foreligge et PE efter art. 5, stk. 1, og Skatterådets afgørelse må derfor afvises. Spørgsmålet er nu, hvorvidt manageren udgør en afhængig repræsentant for K/S'et og på den måde statuere PE for foretagendet.

Som tidligere nævnt står manageren for den daglige ledelse af K/S'et. Det oplyses endvidere i sagen, at manageren udfører lignende handlinger for foretagendet og har derved eget indtægtsgrundlag fra andre aktiviteter af lignende karakter. Manageren må på baggrund heraf vurderes at udøve K/S'ets erhverv inden for rammerne af deres sædvanlige erhvervsvirksomhed, hvorfor selskabet således opfylder første betingelse for at være en uafhængig repræsentant, jf. art. 5, stk. 6, litra a (ny) (se mere herom i afsnit 3.3.1). Dernæst skal det vurderes, hvorvidt K/S'et og manageren er tæt forbundne.

Det følger endvidere af art. 5, stk. 6, litra a, 2. pkt. (ny), at en repræsentant ikke må anses for uafhængig, når denne udelukkende eller næsten udelukkende handler på vegne af en eller flere foretagender, som denne er tæt forbundet med. Ifølge art. 5, stk. 6, litra b (ny), vil en person være tæt forbundet med et foretagende, hvis den ene har kontrol over den anden, eller at begge

³⁷⁵ Nørremark & Jensen (2014, 4)

³⁷⁶ Wittendorff (2014, 3)

³⁷⁷ Ibid.

³⁷⁸ K/S'et vil på grund af selskabets natur ikke være et selvstændigt skattesubjekt, men dette vil personerne bag imidlertid være.

er under kontrol af den samme person eller foretagende (se mere herom i afsnit 3.3.1). Dvs. såfremt partnerne i komplementaren og manageren, som tidligere stedfæstet har et sammenfald i ejerkredsen og beslutningstagerne, ejer mere end 50 % af kapitalandele i de to selskaber, vil K/S'et, såfremt komplementaren har mere end 50 % af ejerandelene, således være tæt forbundet med manageren, da de vil ejes af de samme personer. Det anses dog ikke sandsynligt, at komplementaren vil have mere end 50 % af ejerandelene i K/S'et, men det vil kunne argumenteres, at der foreligger *de facto kontrol*, som følge af at partnerne varetager den daglige ledelse af manageren og komplementaren, som varetager den daglige og strategiske ledelse af K/S'et³⁷⁹. Partnerne må således anses for at have kontrollerende indflydelse i K/S'et, som følge af deres varetagelse af den daglige og strategiske ledelse, og manageren vil således være et tæt forbundet selskab med K/S'et, jf. art. 5, stk. 6, litra b.

Hvorvidt manageren udelukkende eller næsten udelukkende handler på vegne af tæt forbundne foretagender skal herefter afgøres ud fra en konkret vurdering. Såfremt manageren udelukkende eller næsten udelukkende handler på vegne af tæt forbundne foretagender, vil denne derved ikke kunne anses for en uafhængig repræsentant, jf. art. 5, stk. 6, litra a. For at selskabet skal anses for udelukkende eller næsten udelukkende at handle på vegne af tæt forbundne foretagender, skal selskabets salg af tjenesteydelser til tæt forbundne foretagender udgøre mere end 90 % af deres samlede salg, jf. pkt. 38.8, i kommentarerne til art. 5, stk. 6 (ny). Det oplyses ikke i sagen, hvorvidt dette er tilfældet, hvorfor der ikke kan udledes en konkret konklusion herpå.

Såfremt manageren ikke opfylder denne betingelse, vil de således måtte anses for en uafhængig repræsentant, men såfremt denne betingelse er opfyldt, vil selskabet ikke kunne udgøre en uafhængig repræsentant, hvorfor det herefter skal diskuteres, hvorvidt selskabet opfylder betingelserne for at være en afhængig repræsentant, og såfremt dette er tilfældet, om managerens aktiviteter er af forberedende eller hjælpende karakter. Sidstnævnte kan allerede udelukkes, da investeringer i anlægsaktier, ejendommen osv. vil være en del af K/S'ets primære formål.

Spørgsmålet om, hvorvidt manageren udgør en afhængig repræsentant, skal afgøres ud fra en konkret vurdering af, om selskabet sædvanligvis i forhandlingerne på vegne af K/S'et indgår kontrakter, eller sædvanligvis udøver den væsentlige rolle i indgåelsen af kontrakter, som regelmæssigt godkendes uden ændringer af foretagendet (komplementaren forestår den strategiske ledelse og godkendelse af disse investeringer). Manageren må med overvejende sandsynlighed anses for at udøve den væsentlige rolle i indgåelse af kontrakter (investeringer), idet de fo-

³⁷⁹ Komplementaren i et K/S har, jf. LEV § 2, stk. 2, bl.a. forvaltningsmæssige beføjelser, hvilket bl.a. indebærer retten til at deltage i den daglige ledelse.

restår al aktivitet vedr. indsamling af data og udarbejdelse af investeringsforslag med hjælp fra deres advisory board³⁸⁰. Idet der er personsammenfald mellem partnerne i manageren og komplementaren, vil det vurderes usandsynligt, at der foretages væsentlige ændringer af disse investeringsforslag, hvorfor manageren må anses for at udøve den væsentlige rolle i indgåelse af kontrakter.

Hvorvidt selskabet imidlertid kan anses for sædvanligvis at udøve den væsentlige rolle, må dog anses for værende tvivlsomt, idet det i sagen oplyses, at der kun vil foretages få investeringer over en længere årrække. Ved ren sporadisk udøvelse af denne rolle, må det tidsmæssige krav anses for ikke at være opfyldt, og manageren handler således ikke sædvanligvis på vegne af K/S'et.

Det kan dermed konkluderes, at manageren ikke ville kunne medføre et PE for K/S'et, hvorfor Skatterådets afgørelse må afvises.

³⁸⁰ Benævnt i sagen som et organ, der er etableret for at hjælpe rådgiveren med at udfylde sin rolle som rådgiver for K/S'et.

Kapitel 6. Sammenfatning

6.1. Konklusion

Det nuværende PE begreb har tilladt muligheden for en skævvridning af beskatningsretten til indkomst oppebåret i overenskomstens kildeland bl.a. som følge af anvendelsen af kommissionæraftaler og standardkontrakter. Det ses, at undtagelserne, art. 5, stk. 4 & 6 (gl.), har været anvendt uhensigtsmæssigt i bl.a. MNE'er, hvorfor selskaberne f.eks. har anvendt en opsplittning af selskabets aktiviteter i overenskomstens kildeland og argumenteret for, at disse aktiviteter enkeltvis var af forberedende eller hjælpende karakter, men at disse samlet måtte anses for at være en del af selskabets primære formål. Det har derved været muligt for MNE'er kunstigt at undgå PE i overenskomstens kildeland ved uhensigtsmæssigt at anvende bestemmelserne om aktiviteter af forberedende eller hjælpende karakter.

MNE'er har endvidere kunstigt undgået PE status ved at anvende kommissionæraftaler i stedet for at oprette datterselskaber eller anvende afhængige repræsentanter i overenskomstens kildeland. På denne måde har selskabet formået at sælge deres produkter i overenskomstens kildeland på en sådan måde, hvormed at indtægten fra salget af disse produkter ikke beskattes i overenskomstens kildeland, men at kildelandet udelukkende har beskatningsretten til at beskatte kommissionæren for den oppebåret indtægt som følge af deres levering af en tjenesteydelse. Det må med overvejende sandsynlighed vurderes at være MNE'er bosiddende i MS'er med en lavere skatteprocent end i overenskomstens kildeland, som har anvendt denne metode for at undgå en højere beskatning. Kommissionærer anses i en sådan aftale ikke for at være en afhængig repræsentant, idet denne sælger det udenlandske foretagendes produkter i eget navn, hvorfor det udenlandske foretagende derved undgår PE i overenskomstens kildeland.

Lignende situationer har været anvendt for kunstigt at undgå PE, f.eks. hvor indgåelse af en kontrakt i væsentlig grad har været indgået i overenskomstens kildeland, men hvor foretagendet herefter har færdiggjort og godkendt kontrakten. Repræsentanten vil herefter blive anset for en uafhængig repræsentant, jf. art. 5, stk. 6 (gl.), selvom denne er tæt forbundet med det udenlandske foretagende.

OECD har således offentliggjort BEPS Action 7, som bl.a. har til formål at indsnævre, hvornår der foreligger en uafhængig repræsentant, samt hvornår en aktivitet er af forberedende eller hjælpende karakter samt at udvide, hvornår der foreligger en afhængig repræsentant i et konkret arrangement. Formålet har derved alt andet lige været at forhindre de ovenfor nævnte kunstige arrangementer, hvormed udenlandske foretagender uhensigtsmæssigt undgår PE status i

overenskomstens kildeland, når intentionen med bestemmelsen har været at statuere PE i en sådan situation.

Ændringerne til bestemmelserne i art. 5, stk. 4-6, kan opsummeres på følgende vis:

- Art. 5, stk. 4, er blevet ændret, således at det præciseres, at de i bestemmelsen nævnte aktiviteter skal være af forberedende eller hjælpende karakter for at kunne være omfattet af bestemmelsen, samt at disse ikke længere skal ses i sammenhæng med art. 5, stk. 4, litra e (generalklausulen), men aktiviteterne hver især skal være af forberedende eller hjælpende karakter for at være omfattet af bestemmelsen.
- Såfremt en MS ikke anser det for nødvendigt at ændre ordlyden af art. 5, stk. 4, kan de tilvælge en ny bestemmelse, art. 5, stk. 4.1, som har til formål at supplere art. 5, stk. 4, ved at forhindre muligheden for, at et foretagende kan opsplitte deres aktiviteter i overenskomstens kildeland og herefter argumentere for at de enkeltvis udgør aktiviteter af forberedende eller hjælpende karakter. Således vil et fast forretningssted, hvis aktivitet opfylder betingelserne for at være af forberedende eller hjælpende karakter, men som udgør en supplerende funktion for en mere omfattende forretningsdrift for foretagendet eller et tæt forbundet foretagende i overenskomstens kildeland, ikke være omfattet af den negative afgrænsning i art. 5, stk. 4, og foretagendet vil således også have PE igennem førstnævnte faste forretningssted, jf. art. 5, stk. 4.1. Dog på betingelse af at foretagendet har minimum ét PE i overenskomstens kildeland i forvejen.
- OECD er gået væk fra fuldmagtskravet i agentreglen i art. 5, stk. 5, og har i stedet strammet bestemmelsen til ikke blot at lade den omfatte kontrakter, der indgås i det ikke-hjemmehørende foretagendes navn, men også kontrakter om overdragelse af ejendomsretten eller brugsretten af ejendele, eller levering af tjenesteydelser af det ikke-hjemmehørende foretagende, hvor repræsentanten i overenskomstens kildeland sædvanligvis indgår kontrakter, eller udøver den væsentlige rolle ved indgåelsen af kontrakter, som rutinemæssigt bliver gennemført uden væsentlige ændringer af foretagendet.
- Endvidere er uafhængighedsbegrebet indsnævret i art. 5, stk. 6, således at en repræsentant ikke vil anses for at være uafhængig, såfremt denne udelukkende eller næsten udelukkende handler på vegne af et eller flere foretagender, som denne er tæt forbundet med. Begrebet "*tæt forbundne*" er endvidere bredt defineret og dækker således over ejerskab af mere end 50 % af kapitalandelene eller andele af stemmerettighederne, eller hvorvidt der er *de facto* kontrol over den anden person.

Der er således ingen tvivl om, at OECD har indsnævret undtagelserne til PE begrebets anvendelsesområde, hvilket alt andet lige må medføre, at færre MNE'er kunstigt kan undgå PE status i overenskomstens kildeland, hvilket bl.a. også kan ses ud fra casen i kapitel 5. Her var den afgørende faktor for, at manageren ikke statuerede PE for K/S'et, at det tidsmæssige krav, som ligger i udtrykket "*sædvanligvis*", ikke måtte anses for værende opfyldt. Ved implementering af de nye bestemmelser i agentreglen, vil managementselskabsaktiviteter (udvælgelse af potentielle investeringsemner, fremsættelse af anbefalinger til exits osv.), som *sædvanligvis* udøves, således være tilstrækkelig til at statuere PE, når betingelserne for uafhængighed, jf. art. 5, stk. 6 (ny), ikke er opfyldt. Det skal dog fortsat vurderes ud fra de faktiske omstændigheder i den konkrete situation.

Hvorvidt manageren ville udgøre en uafhængig repræsentant, skulle vurderes ud fra en betragtning af omfanget af deres salg til tæt forbundne selskaber. Som følge af manglende oplysninger kunne dette imidlertid ikke konkret opgøres. Manageren burde dog let kunne undgå, at mere end 90 % af selskabets samtlige salg foregik med de i art. 5, stk. 6, litra b, definerede tæt forbundne parter, hvormed selskabet fortsat ville kunne anses for at udgøre en uafhængig repræsentant og dermed ikke statuere PE for K/S'et. Såfremt partnerne bag manageren imidlertid anvender samme struktur ved rådgivning til lignende K/S'er, som den i sagen benævnte struktur, vil manageren nok have en overvejende andel af deres salg til tæt forbundne parter (mere end 90 %), og manageren vil derfor ikke kunne udgøre en uafhængig repræsentant, jf. art. 5, stk. 6, litra a, som følge af personsammenfaldet.

Det ses således, at der skal mindre til, før en repræsentant opfylder betingelserne for afhængighed og mere til, før betingelserne for uafhængighed er opfyldt, end det tidligere har været. Tilsvarende må anses for at gøre sig gældende for aktiviteter af forberedende eller hjælpende karakter, idet denne bestemmelse ikke længere tillader anvendelse af den negative begrebsramme for PE begrebet for aktiviteter, som ikke er forberedende eller hjælpende karakter, men som ellers er en aktivitet benævnt i art. 5, art. 4, litra a-d. Dernæst har MNE'er endvidere ikke længere mulighed for at opsplitte deres aktiviteter i overenskomstens kildeland og på denne måde undgå, at visse af deres faste forretningssteder undgår at statuere PE, når disse reelt udgør supplerende funktioner af en mere omfattende og sammenhængende forretningsdrift, for hvilket det udenlandske foretagende selv udøver denne aktivitet eller tæt forbundne foretagender udøver denne.

OECD må således anses for at have ændret PE begrebet på en sådan måde, at de tidligere nævnte kunstige arrangementer for at undgå PE status forhindres. OECD's primære formål med at ændre PE begrebet må således anses for at være opfyldt.

KSL § 2, stk. 1, nr. 4, og SEL § 2, stk. 1, litra a, indeholder i dansk ret PE begrebet. Det fremgår af cirkulærerne hertil samt de almindelige noter, at PE begrebet heri skal fortolkes ud fra modeloverenskomstens art. 5. Danmark har endvidere vedtaget en omgåelsesklausul LL § 3, stk. 3.

De nye bestemmelser vurderes at have betydning for den danske retstilstand ift. de danske DBO'er, da det forventes, at Danmark underskriver MI med tilvalg af de nye bestemmelser vedr. PE. Ordlyden af PE i de danske DBO'er vil således blive erstattet af ordlyden i BEPS Action 7, og vil således have samme konsekvenser som diskuteret oven for. Det forventes imidlertid ikke at være nødvendigt at implementere disse nye bestemmelser i intern dansk ret, idet de nuværende bestemmelserne vedr. PE, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 4 og SEL § 2, stk. 1, litra a, skal fortolkes ud fra modeloverenskomstens art. 5 (gl.), for hvilket de nye bestemmelser erstatter. Det forventes således, at de interne danske regler blot vil følge de nye bestemmelser uden en ændring af KSL eller SEL, selvom det vurderes, at disse burde ændres for at tilpasse de nye bestemmelser, som det sås i 2012 vedr. ændringen af allokeringsprincipperne af indkomst til et PE efter art. 7, i modeloverenskomsten.

6.2. De lege ferenda-betragtninger

Der er således ingen tvivl om, at det nye PE begreb rammer flere virksomheder end tidligere. Disse virksomheder må derfor se sig nødsaget til at have fokus på, at det i højere omfang vil være funktionerne, som leder op til et salg, der bliver udført, som bliver lagt vægt på, end de formelle beslutningsprocesser.

Hvorvidt disse bestemmelser imidlertid unødigt finder anvendelse på virksomheder, som ikke anvender aggressiv planlægning, men som har anvendt et konkret arrangement af almindelige driftsmæssige årsager, som nu omfattes af de nye bestemmelser, kan herefter diskuteres. Det følger af ACA³⁸¹, at forsikringsselskaber, som anvender repræsentanter i overenskomstens kilde-land til at kontakte potentielle kunder, og evt. tilbyde dem en standardkontrakt, ikke nødvendigvis har til formål at anvende et sådant arrangement af skattemæssige årsager men af prakti-

³⁸¹ The Association des compagnies d'assurances et de reassurances du Grand-Duché du Luxembourg (ACA)

ske årsager³⁸². Okholm³⁸³ er ligeledes af denne holdning, at mange virksomheder ikke starter op med at etablere et datterselskab, hvis det forsøger sig på et nyt marked, men oftere afventer at se, om markedet bliver af en sådan størrelse, at det giver økonomisk mening at etablere et datterselskab³⁸⁴. Flere af sådanne virksomheders salgskanaler vil nu risikere at falde under det nye PE begreb, hvilket må anses for uhensigtsmæssigt, da dette kan hæmme den grænseoverskridende konkurrence. Årsagen til at visse virksomheder bl.a. ønsker at undgå PE status, kan således være for at undgå de tilknytningsmæssige pligter, dette kan medføre, nemlig arbejdsgiverforpligtelser, regnskabsforpligtelser osv.³⁸⁵ Derved behøver årsagen til at undgå PE status således ikke at være for at undgå at være begrænset skattepligtigt til overenskomstens kildeland, men kan i lige så høj grad være ønsket om at undgå disse tilknytningsmæssige pligter, som dette medfører, samt den allokering af indkomst, der skal opgøres mellem det faste driftssted og foretagendet efter art. 7, i modeloverenskomstens.

Som tidligere nævnt, ses det også, at managementselskabsaktiviteter i højere grad vil kunne medføre PE end tidligere. Dette anses endvidere også for uhensigtsmæssigt, idet kapitalfonde er primær kilde til tilførslen af risikovillig kapital, hvorfor en indsnævring af PE begrebet alt andet lige må reducere tilførslen af udenlandsk risikovillig kapital til en MS' erhvervsliv³⁸⁶, herunder det danske erhvervsliv.

På baggrund heraf vurderes det således, at den nye agentregel er for snæver, hvilket uhensigtsmæssigt medfører PE for foretagender, som ikke nødvendigvis anvender aggressiv skatteplanlægning, men anvender et sådan arrangement, som omfattes af den nye agentregel, af almindelige driftsmæssige årsager.

Den nye agentregel bygger endvidere på flere subjektive test, hvilket ikke skaber mere klarhed for virksomheder, om hvornår der vil foreligge et PE, idet dette vil blive afgjort af MS'ernes skattemyndigheder³⁸⁷. Dette strider således imod OECD's ønske om mere klarhed på området.

Det anbefales således, at OECD træder væk fra deres nye klausul om at udøve den væsentlige rolle og går tilbage til fuldmagtskravet, idet dette er en mere objektiv test end den nye. Dette vil

³⁸² ACA, Comments PDD Action 7 (2015, 11)

³⁸³ Klaus Okholm, partner, PwC

³⁸⁴ Okholm (2015, 5)

³⁸⁵ Ibid.

³⁸⁶ The Alternative Investment Management Association (AIMA), Comments PDD Action 7 (2015, 29-30); Wittendorff (2015, 4)

³⁸⁷ Confederation Fiscale Européenne (CFE) & Asia Oceania Tax Consultants' Association (AOTCA), Comments PDD Action 7 (2015, 36)

derved på ny medføre mere klarhed over, hvornår der foreligger et PE, da det ikke vil være baseret på en subjektiv test af den enkelte MS' skattemyndighed.

Det vurderes, at behovet for afgrænsningen af uafhængighedsbegrebet fra tæt forbundne foretagender er opfyldt, omend denne bør være løsere defineret og evt. inddrage armslængeprincippet fra transfer pricing bestemmelserne. Ændringen af bestemmelserne vedr. aktiviteter af forberedende eller hjælpende karakter anses tillige for at være på sin plads, idet OECD blot har fået præciseret det oprindelige formål med bestemmelsen.

Det vurderes således, at OECD bl.a. med klausulen om at udøve den væsentlige rolle har underkastet sig politisk pres og dermed ikke har haft viljen til helt at forfølge en tiltrængt reform. Det politiske pres er opstået ved, at flere politikere ikke mener, at MNE'er betaler en fair andel af skatten³⁸⁸, hvilket OECD således har prøvet at imødekomme.

Hvis der bliver ved med at lægges fokus på betalingen af en fair andel, tyder noget på, at betalingen af skat bliver et moralsk spørgsmål, hvilket alt andet lige må vurderes at medføre flere subjektive test i skatteretten. Dette anses for uhensigtsmæssigt, idet dette medfører mere sikkerhed for virksomheder, samt at skat ikke bør være et moralsk spørgsmål. Som Laursen har udtalt; *"... hvis det er moral, der afgør det, kunne man lige så godt ophæve skattelovgivningen."*

³⁸⁸ Laursen (2017, 50)

Litteraturfortegnelse

Bøger

- Hansen, S. F. & Krenchel, J. V. (2015, 3. udgave). *Dansk Selskabsret 3*. Karnov Group.
- Isenbergh, J. (2010, 3. udgave). *International Taxation*. Foundation Press.
- Laursen, A. N. (2011). *Fast driftssted*. Jurist- og Økonomforbundets Forlag.
- Lilja, T. M. (2010). *Filialbegrebet*. Jurist- og Økonomforbundets Forlag.
- Michelsen, A., Askholt, S., Bolander, J., Engsig, J., Madsen, L., Laursen, A. N. & Jeppesen, I. L. (2015, 16. udgave, 1. opslag). *Lærebog om indkomstskat*. Jurist- og Økonomforbundets Forlag.
- Pedersen, J., Kerzel, M., Ferniss, J. & Eriksen, C. H. (2015). *Skatteretten 2*. Karnov Group.
- Schmidt, P. K., Tell, M. & Weber, K. D. (2015). *International Skatteret – I et dansk perspektiv*. Hans Reitzels Forlag.
- Tvarnø, C. D. & Nielsen, R. (2014). *Retskilder & retsteorier*. 4. reviderede udgave. Jurist- og Økonomforbundets Forlag.
- Waltrich, A. (2016). *Cross-Border Taxation of Permanent Establishments*. Wolters Kluwer.
- Winther-Sørensen, N., Pedersen, J., Siggaard, K., Bundgaard, J., Jeppesen, I. L. & Kerzel, M., Pedersen, S. (2009). *Skatteretten 3*. Thomson Reuters.
- Winther-Sørensen, N. (2015, 6. udgave, 1. opslag). *OECD's modeloverenskomst 2014 – med kommentarer*. Karnov Group.

Artikler

- Arnold, B. J. (2004). *Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model*. Bulletin for International Taxation, volume 58, nr. 6, s. 244 ff.
- Blessing, P. H. (2016). *Preventing the Artificial Avoidance of PE Status in Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) – Impact for European and international tax policy (Danon, R. ed., Schultess)*, s. 365 ff.

- Deloitte (2015). *OECD Tax Alert – BEPS 7: Preventing the Artificial Avoidance of PE Status*. Deloitte International Tax.
- Ditz, X. & Quilitzsch, C. (2012). *The Definition of Permanent Establishment: Current OECD and German Case Law Developments*. INTERTAX, volume 40, issue 10, s. 556 ff.
- Eisenbeiss, J. (2016). *BEPS Action 7: Evaluation of the Agency Permanent Establishment*. INTERTAX, volume 44, issue 6 & 7, s. 481 ff.
- Fink, E. H. (1992). *Taxation of the Permanent Establishment (Articles 5 and 7); Associated Enterprises (Article 9) and the Mutual Agreement Procedure (Article 25)*. INTERTAX 1992/12, s. 676 ff.
- Hemmelrath, A. & Wilcox, E. (2016). *Chapter 8 AOA, BEPS, E-Commerce – "Permanent Establishment" in Flux in Practical Problems in European and International Tax Law (Jochum, H. et al. eds., IBDF 2016)*, Online books IBFD.
- Hindum, A. & Sunddal, P. (2012). *Principskifte for allokering af indkomst til faste driftssteder*. Skat Udland (SU 2012, 182).
- Howes, J. A. (2012). *Gennemgang og kommentar til L 173 2011/2012 – Kampen mod de multinationale fortsætter*. Tidsskrift for Skatter og Afgifter (TfS 2012, 439).
- Jørgensen, V. F. & Bigaard, I. (2015). *Fast driftssted, agentreglen og BEPS Action 7 – status og en praktisk indfaldsvinkel*. SR-Skat online (SR.2015.21)
- Laursen, A. N. (2017). *Skat skal ikke handle om moral*. Djøfbladet nr. 05, marts 2017, s. 49 ff.
- Møller, E. (1963). *Dansk rets regler om begrænset skattepligt*. RR 1963, s. 8 ff.
- Noes, P. (2015). *Udvikling af et Multilateralt Instrument – BEPS Action 15*. Skat Udland (SU 2015, 177).
- Nørremark, M. & Jensen, C. (2014). *Fast driftssted for K/S-investorer*. Skat Udland (SU 2014, 75).
- Nørremark, M. & Jensen, C. (2015). *Seneste praksis om fast driftssted for K/S-investorer*. Skat Udland (SU 2015, 279).

- Okholm, K. (2016). *BEPS – Konsekvenser for den mellemstore virksomhed*. SR-Skat online (SR.2016.164).
- Panayi, C. H. (2005). *Agency Permanent Establishments in Securitization Transactions*. INTERTAX, volume 33, issue 6/7, s. 286 ff.
- Persico, G. (200). *Agency Permanent Establishment under Article 5 of the OECD Model Convention*. INTERTAX, volume 28, issue 2, s. 66 ff.
- Pleijser, Dr. A. (2001). *The Agency Permanent Establishment: The Current Definition – Part One*. INTERTAX, volume 29, issue 5, s. 167 ff.
- Pleijser, Dr. A. (2001). *The Agency Permanent Establishment, Practical Applications. Part Two*. INTERTAX, volume 29, issue 6-7, s. 218 ff.
- Pleijser, A. (2015). *The Agency Permanent Establishment in BEPS Action 7: Treaty Abuse or Business Abuse?* INTERTAX, volume 43, issue 2, s. 147 ff.
- Poulsen, M. (2015). *Skattelypakken – ny international omgåelsesklausul i dansk skatteret*. SR-Skat online (SR.2015.97).
- PwC (2015). *Denmark introduces legislation to implement OECD's BEPS initiative on transfer pricing documentation and Country-by-Country reporting*. PwC, Tax Insights from Transfer Pricing.
- Roxan, I. (1997). *Judicial Overrides of Double Tax Conventions: The Case of a Permanent Establishment*. INTERTAX, volume 25, issue 11, s. 367 ff.
- Santos, A. C. d. & Lopes, C. M. (2016). *Tax Sovereignty, Tax Competition and the Base Erosion and Profit Shifting Concept of Permanent Establishment*. EC Tax Review 2016/5-6, s. 296 ff.
- Schaffner, J. (2013). *The Territorial Link as a Condition to Create a Permanent Establishment*. INTERTAX, volume 41, issue 12, s. 638 ff.
- Valente, P. (2017). *BEPS Action 15: Release of Multilateral Instrument*. INTERTAX, volume 45, issue 3, s. 219 ff.
- Wittendorff, J. (2012). *Datterselskabet som fast driftssted for dets moderselskab (II)*. SR-Skat, 2012, nr. 1, s. 142 ff.

Wittendorff, J. (2014). *Fast driftssted for investorer i private equity funds – vidtrækkende praksisændring*. SR-Skat, 2014, nr. 2, s. 142 ff.

Publikationer

OECD (2015). *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

OECD (2014). *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2014 Public Discussion Draft*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

OECD (2015). *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Comments Received on Public Discussion Draft*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

OECD (2015). *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Revised Discussion Draft*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

OECD (2015). *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

OECD (2015). *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

OECD (2016). *Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

OECD (2016). *Background Brief – Inclusive framework for BEPS implementation*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

Internetartikler

OECD, (2016). *G20 Members*. [online] oecd.org. Tilgængelig på:

<http://www.oecd.org/g20/g20-members.htm> [Besøgt 30. december 2016]

OECD, (2017). *About the OECD*. [online] oecd.org. Tilgængelig på

<http://www.oecd.org/about/> [Besøgt 9. januar 2017]

OECD, (2017). *History*. [online] oecd.org. Tilgængelig på:

<http://www.oecd.org/about/history/> [Besøgt 9. januar 2017]

OECD, (2017). *Multilateral instrument for BEPS tax treaty measures: the Ad hoc Group*. [online] oecd.org. Tilgængelig på:

<http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-instrument-for-beps-tax-treaty-measures-the-ad-hoc-group.htm> [Besøgt 30. april 2017]

Karnov Group, (2016). *OECD's kommentar til artikel 7*. [online] karnovgroup.dk. Tilgængelig på:

<https://pro.karnovgroup.dk/document/7000397032/1#KKOMMENTAR-K2008SKAT.A7> [Besøgt 30. december 2016]

Love, cirkulærer og lovforslag mv. (kronologisk efter dato)

Cirkulære nr. 135 af 4. november 1988 om opkrævning af indkomst- og formueskat efter kilde-skatteloven.

Cirkulære nr. 136 af 7. november 1988 om indkomstbeskatning af aktieselskaber mv. (Selskabs-skatteloven).

Lov nr. 149 af 10. april 1922 om indkomstskat til staten (Statsskatteloven).

Lovbekendtgørelse nr. 1295 af 15. november 2013 om visse erhvervsdrivende virksomheder (Erhvervsvirksomhedsloven).

Lovbekendtgørelse nr. 117 af 29. januar 2016 af kildeskatteloven.

Lovbekendtgørelse nr. 1161 af 1. september 2016 om påligning af indkomstskat til staten (Ligningsloven).

Lovbekendtgørelse nr. 1164 af 6. september 2016 af selskabsskatteloven.

Lovforslag L119 af 11. december 1996 om ændring af forskellige skattelove

Lovforslag L173 af 25. april 2012 om ændring af selskabsskatteloven, kildeskatteloven, skattekontrolloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love.

Lovforslag L167 af 20. februar 2015 om ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love.

Lovforslag L46 af 18. september 2015 om ændring af skattekontrolloven, arbejdsmarkedsbidragsloven, kildeskatteloven, ligningsloven og pensionsbeskatningsloven.

Afgørelser mv. (kronologisk efter dato)

TfS 1987, 50 LSR - Landsskatterettens kendelse af 13. november 1986, j.nr. 1986-1-513

TfS 1988, 388 LSR – Landsskatterettens kendelse af 11. marts 1988, j.nr. 1988-1-114

TfS 1989, 465 VL - Vestre Landsrets dom af 26. juni 1989, j.nr. B 1426-1986

TfS 1992, 294 LR – Ligningsrådets afgørelse af 18. december 1991, j.nr. 340/4015-239

TfS 1994, 24 LR – Ligningsrådets afgørelse af 23. november 1993, j.nr. 99/93-4651-231

TfS 1996, 619 LSR – Landsskatterettens kendelse af 24. juni 1996, j.nr. 641-1220-1

TfS 1996, 532 H – Højesterets dom af 25. juni 1996, j.nr. 7/1991

TfS 1998, 556 LSR – Landsskatterettens kendelse af 27. maj 1998, j.nr. 641-1221-107

TfS 2001, 407 LSR – Landsskatterettens kendelse af 18. december 2000, j.nr. 2-4-1221-0215

TfS 2004, 162 H – Højesterets dom af 5. februar 2004, j.nr. 142/2001

TfS 2004, 542 H – Højesterets dom af 23. juni 2004, j.nr. 552/2002

TfS 2008, 747 SR – Skatterådets bindende svar af 20. maj 2008, j.nr. 08-072864

TfS 2008, 1365 SR – Skatterådets bindende svar af 23. september 2008, j.nr. 08-102127

TfS 2014, 46 SR – Skatterådets bindende svar af 22. marts 2013, j.nr. 13-0099206

TfS 2015, 854 SR – Skatterådets bindende svar af 25. august 2015, j.nr. 15-0510844

Modeloverenskomster, konventioner mv.

Status for Den Mellemlfolkelige Domstol. Tilgængelig på:

<http://www.unric.org/da/information-om-fn/25952> [Besøgt 5. januar 2017]

OECD's modeloverenskomst med kommentarer (2008)

Bekendtgørelse af konvention af 23. maj 1969 om traktatretten (Wienerkonventionen)

OECD (2016). *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. (Multilateral Instrument/Konventionen)