

OECD Modeloverenskomstens art. 5, stk. 5, og 6 – en analyse af agentreglen efter BEPS Action 7

OECD Model Tax Convention art. 5, para 5, and 6 – an analysis of the agency rule pursuant to BEPS Action 7

English Summary

At the request of the G20, OECD has developed an international tax reform which among other things involves a number of recommendations regarding the definition of a permanent establishment (PE). The recommendations have led to several changes of the OECD Model Tax Convention. To prevent abuse and in order to restore source state taxation, the agency PE rule has been changed.

Pursuant to the changed definition of the agency PE in art. 5, para. 5, and 6, an enterprise shall be deemed to have a PE if a person is acting in another state on behalf of the enterprise and, in doing so, habitually concludes contracts, or habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise. Further, it is a condition that these contracts are either in the name of the enterprise, or for the transfer of the ownership of, or for the granting of the right to use, property owned by the enterprise or that the enterprise has the right to use, etc. Even if these conditions are met, however, art. 5, para. 5, will not apply if the activities performed are covered by the independent agent exception in art. 5, para. 6.

Commissionaire structures will be covered by the agency PE rule in art. 5. It is a condition that the legal title of the goods is transferred directly from the enterprise to the customer. Further, it is a condition that the commissionaire repeatedly and not only in isolated cases concludes contracts etc. on behalf of the enterprise. The assessment - pursuant to art. 5, para 6 - of whether the commissionaire acts exclusively or almost exclusively, for one or more enterprises to which he is closely related is based on the ratio between the commissionaire's remuneration.

The changes to the agency PE rule were made in order to prevent the artificial avoidance of PE status through commissionaire structures. All commissionaires will be considered PEs and not only those created for tax evasion purposes, and thus the broad scope of the rule seems difficult to reconcile with the purpose as described in BEPS Action 7. However, the agency PE will include those structures which are set in place in order to avoid the PE status. In the future, it will therefore not be possible to avoid PE status through commissionaire structures.

Indholdsfortegnelse

1. Indledning	4
1.2. Problemformulering	5
1.3. Afgrænsning	5
1.4. Metodeafsnit	5
2. Fast driftssted før BEPS Action 7	6
2.1. Historisk perspektiv	6
2.2. OECD Modeloverenskomstens art. 5, stk. 1 (2 og 4) – det primære kriterium.....	7
2.3. OECD Modeloverenskomstens art. 5, stk. 5 (6) – det sekundære kriterium	8
2.3.1. OECD Modeloverenskomstens art. 5, stk. 5.....	8
2.3.2. OECD Modeloverenskomstens art 5, stk. 6	10
3. Kommissionærstrukturer	11
3.1. Introduktion til kommissionærstrukturer	11
3.1.1. Definition af kommissionær – andens regning, men i eget navn	12
3.2. Brug af kommissionærstrukturer i praksis.....	13
3.3. Fordele mv. ved kommissionærstrukturer.....	15
3.4. Skattemæssige udfordringer ved kommissionærstrukturer.....	16
4. Fast driftssted efter BEPS Action 7	16
4.1. Introduktion til BEPS Action 7 - herunder formålet	17
4.2. OECD Modeloverenskomstens art. 5, stk. 5, og 6, fra 2017.....	19
4.2.1. Gennemgang af bestemmelsernes enkelte dele	20
4.2.2. Opsummering.....	35
4.3. Opfylder bestemmelserne formålet med deres indførelse?	36
5. Gennemførelsen af ændringerne	36
5.1. De allerede eksisterende DBO'er – art. 5, stk. 5, og 6.....	37
5.1.2. OECD's multilaterale instrument	38
5.3. Intern dansk ret.....	41
6. Konklusion	43
7. Perspektivering	47
8. Litteraturliste	48

1. Indledning

Begrebet "fast driftssted" stammer oprindeligt fra en tid, hvor det var fysiske varer, der blev handlet, og hvor de handlende var fysisk til stedet i kildelandet.¹ Moderne forretningsmodeller samt den stigende globalisering, der særligt har fundet sted i det 21. århundrede, har imidlertid sat begrebet under et væsentligt pres fra flere fronter. De multinationale koncerner mv. forsøger således i stigende omfang at udnytte både nationale og internationale skatteregler til at undgå eller nedbringe deres effektive skattebetaling. Overfor dette står staternes forsøg på at sikre, at deres skattebaser ikke udhules ved brugen af diverse selskabskonstruktioner mv.

Dette ændrede beskatningsklima har ført til en række nye politiske tiltag. OECD har på opfordring af G20-landene udarbejdet et forslag til en international skatte-reform.² Denne omfatter bl.a. en række anbefalinger om fast driftssted. Anbefalingerne fremgår af BEPS Action 7 og går overordnet set ud på at justere grænsen for, hvornår der foreligger et fast driftssted efter OECD Modeloverenskomstens art. 5.³ Formålet med anbefalingerne er at sikre staternes modstandsevne over for grænseoverskridende metoder til skatteundgåelse. Ønsket er, at beskatningen skal ske der, hvor de økonomiske aktiviteter har fundet sted, og hvor værdierne dermed er skabt. Herved sikres, at kildelandets skattebase ikke eroderes.⁴

Som følge af anbefalingerne er der bl.a. i 2017-udgaven af OECD Modeloverenskomstens art. 5, stk. 5, og 6, foretaget en ændring af i hvilket omfang det medfører et fast driftssted, når en repræsentant handler på vegne af et udenlandsk foretagende. Det er ikke længere en betingelse for at statuere fast driftssted, at repræsentanten handler i det udenlandske foretagendets "navn". Denne betingelse gav ifølge anbefalingerne mulighed for kunstigt at undgå fast driftssted ved, at den repræsentant, der handlede på foretagendets vegne, handlede som kommissionær - dvs. i "eget navn".⁵

Det er derimod afgørende efter de ændrede bestemmelser, hvorvidt repræsentanten indgår aftaler eller spiller den ledende rolle ved indgåelsen af aftaler, der

¹ Permanent Establishment Erosion of a Tax Treaty Principle (1991) – Arvid A. Skaar - s. 65.

² Desuden kan der henvises til det arbejde, der foregår i EU-regi - herunder ATAD-direktivet samt CCTB.

³ BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Action 7.

⁴ BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Action 7 – s. 9.

⁵ BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Action 7 – s. 9.

rutinemæssigt bliver indgået af det udenlandske foretagende uden væsentlige ændringer. Desuden skal aftalerne enten være indgået i foretagendets navn eller vedrøre overdragelse af ejendomsret over eller brugsret til ejendom, som foretagendet ejer eller har brugsret til, eller foretagendets levering af tjenesteydelser. Sidst må repræsentanten ikke kunne anses for en uafhængig repræsentant.

1.2. Problemformulering

På baggrund af ovenstående indledning er formålet med denne afhandling at beskrive og analysere agentreglen i OECD Modeloverenskomstens art. 5, stk. 5, og 6, fra 2017, herunder at fastlægge hvilken skattemæssig betydning de ændrede bestemmelser har på kommissionærstrukturer, og om bestemmelserne imødekommer formålet med deres indførelse, som dette er beskrevet i BEPS Action 7.

1.3. Afgrænsning

Skatteretlige problemstillinger vedrørende fast driftssted-princippet kan opdeles i to sider - *en objektiv side*, der vedrører indkomstopgørelsen for et fast driftssted, og *en subjektiv side*, der vedrører definitionen af et fast driftssted. Emnet for denne afhandling er den subjektive side. Afhandlingen behandler OECD Modeloverenskomstens art. 5, stk. 5, og 6, herunder de ændringer der er foretaget ved 2017-opdateringen som følge af BEPS Action 7. OECD Modeloverenskomstens art. 5, stk. 1, 2 og 4, behandles kort og overordnet. Art. 5, stk. 3, behandles ikke.

De øvrige elementer i BEPS Action 7 behandles ikke. Øvrige nuværende – og fremtidige – BEPS Action punkter, samt andet arbejde der foregår i OECD regi (herunder bl.a. Pillar I og II) behandles heller ikke. Dog inddrages BEPS Action 15 om det multilaterale instrument i et relevant omfang. Spørgsmålet om hvilken indkomst, der kan allokeres til et fast driftssted efter OECD Modeloverenskomstens art. 7 mv., behandles heller ikke. Ved beskrivelsen af intern dansk ret i afsnit 5.3. tages der udgangspunkt i L 27, som denne så ud, da den blev fremsat.

1.4. Metodeafsnit

Den juridiske metode vil i afhandlingen blive anvendt ved behandlingen af den fremsatte problemstilling. Da der er tale om en problemstilling med såvel et nationalt som et internationalt perspektiv, vil såvel danske som internationale retskilder blive anvendt til at behandle problemstillingen. Kommentarerne til OECD

Modeloverenskomsten samt BEPS Action 7 rapporten vil i den forbindelse være de primære retskilder. Økonomiske overvejelser inddrages i relevant omfang.

2. Fast driftssted før BEPS Action 7

Dette afsnit 2. indeholder i afsnit 2.1. en beskrivelse af fast driftsstedsbegrebet i et historisk perspektiv. Afsnit 2.2. indeholder en kort og overordnet beskrivelse af det primære kriterium om fast driftssted i OECD Modeloverenskomstens art. 5, stk. 1, mens afsnit 2.3. indeholder en beskrivelse af det sekundære kriterium i OECD Modeloverenskomstens art. 5, stk. 5, og 6. Der tages i beskrivelsen udgangspunkt i OECD Modeloverenskomstens art. 5, som denne var formuleret forud for den opdatering, der fandt sted i 2017, som følge af BEPS Action 7.

2.1. Historisk perspektiv

Begrebet "fast driftssted" udgør en af de væsentligste grundpiller i den internationale skatteret.⁶ Der var oprindeligt tale om et nationalt begreb. Begrebet kan spores tilbage til 1845, hvor det for første gang optrådte i tysk handelslovgivning.⁷ Senere blev begrebet en del af tysk skattelovgivning, hvor det havde til formål at undgå dobbeltbeskatning af foretagender, der havde tilknytning til flere af de tyske forbundsstater.⁸ Med vedtagelsen af den første DBO mellem Prøjsen og Øst-rig-Ungarn i 1899 blev begrebet også en del af den internationale skatteret.⁹

Der opstod i det 20. århundrede en stigende interesse for samhandel globalt. Samhandlen blev dog væsentligt bremset af den dobbeltbeskatning, der fandt sted, når et kildeland beskattede den indkomst, som de handlende havde opnået på markeder mv., samtidig med at de handlendes domicillande beskattede den samme indkomst.¹⁰ International Chamber of Commerce bad derfor i 1920 Folkeforbundet om at tage skridt til at udrydde "The evil of double taxation".¹¹ Folkeforbundets arbejde førte til udarbejdelsen af de DBO'er, som vi kender i dag, og som i de fleste tilfælde er udarbejdet efter OECD Modeloverenskomsten.¹²

⁶ Fast driftssted (2011) – Anders Nørgaard Laursen – s. 13.

⁷ Fast driftssted (2011) – Anders Nørgaard Laursen – s. 13.

⁸ Fast driftssted (2011) – Anders Nørgaard Laursen – s. 13.

⁹ DBO af 21/6 1899 mellem Prøjsen og Øst-rig-Ungarn.

¹⁰ Permanent Establishment Erosion of a Tax Treaty Principle (1991) – Arvid A. Skaar - s. 14 ff.

¹¹ Permanent Establishment Erosion of a Tax Treaty Principle (1991) – Arvid A. Skaar - s. 78.

¹² Fast driftssted (2011) – Anders Nørgaard Laursen – s. 14.

Fast driftssted-begrebet stammer således fra en anden tid, hvor det var andre handelskutymer mv., der gjorde sig gældende, og hvor de handlende typisk var fysisk til stede i kildelandet. Det er altså det samme begreb, der blev anvendt til at afgøre, om de handlende kunne beskattes ved salg på lokale markeder mv., der i dag bruges til at afgøre, om en kapitalfondspartner har fast driftssted her i landet via hans deltagelse i en kapitalfond, eller om et datacenter kan udgøre et fast driftssted.¹³ Dette har sat begrebet under et væsentligt pres.

2.2. OECD Modeloverenskomstens art. 5, stk. 1 (2 og 4) – primære kriterium

OECD Modeloverenskomstens art. 5, stk. 1, indeholder en generel definition af et fast driftssted. Begrebet præciseres i bestemmelsen ved både en positiv og en negativ afgrænsning. Fast driftssted betyder et forretningssted, hvorigennem et foretagendes virksomhed helt eller delvist udøves.¹⁴ Heraf fremgår, at følgende tre betingelser alle skal være opfyldt, for at der foreligger et fast driftssted;¹⁵

1. Der skal være et *forretningssted*.
2. Forretningsstedet skal være *fast*.
3. Der skal *udøves virksomhed* igennem det faste forretningssted.

Begrebet forretningssted skal fortolkes bredt. Der kan således eksistere et forretningssted, selvom der ingen lokaler findes. Dog er det en forudsætning, at foretagendet har et vist areal til rådighed.¹⁶ Desuden skal forretningsstedet være fast. Heri ligger, at forretningsstedet udelukkende kan udgøre et fast driftssted, hvis tilknytningen til forretningsstedet har en vis varighed. Det skal være mere end blot af midlertidig karakter.¹⁷ Sædvanligvis anses der ikke for at foreligge et fast driftssted, hvis forretningsstedet er blevet opretholdt i mindre end seks måneder.¹⁸ Forretningsstedet skal være geografisk fast. Der skal altså være en forbindelse mellem forretningsstedet og en særlig geografisk bestemt lokalitet.¹⁹

Sidst er det en betingelse, at det udenlandske foretagendes virksomhed helt eller delvist udøves igennem det faste forretningssted. Det er ikke en forudsætning, at

¹³ Se bl.a. TFS 2014, 46 SR og SKM2019.647.SR.

¹⁴ Art. 5, stk. 1, i OECD Modeloverenskomsten (2014).

¹⁵ Pkt. 2. i kommentarerne til art. 5 i OECD Modeloverenskomsten (2014).

¹⁶ Pkt. 2. og 4 i kommentarerne til art. 5 i OECD Modeloverenskomsten (2014).

¹⁷ Pkt. 2. i kommentarerne til art. 5 i OECD Modeloverenskomsten (2014).

¹⁸ Pkt. 6 i kommentarerne til art 5 i OECD Modeloverenskomsten (2014).

¹⁹ Pkt. 5 i kommentarerne til art. 5 i OECD Modeloverenskomsten (2014).

de personer, der udøver virksomheden, er i et ansættelsesforhold til det udenlandske foretagende.²⁰ Afgørende er derimod, hvorvidt virksomheden udøves af personerne for det udenlandske foretagendes regning og risiko.²¹

Art. 5, stk. 2, indeholder den positive opregning af, hvad begrebet fast driftssted især dækker. Dette omfatter bl.a. en fabrik eller et kontor mv. De generelle betingelser skal også være opfyldt, for at de nævnte eksempler i art. 5, stk. 2, kan udgøre et fast driftssted.²² Den negative afgrænsning af begrebet fremgår af art. 5, stk. 4. Heraf fremgår bl.a., at såfremt der alene udøves aktiviteter af hjælpende eller forberedende karakter, så foreligger der ikke et fast driftssted. Dette er tilfældet, selvom de øvrige betingelser i art. 5, stk. 1, måtte være opfyldt.²³

2.3. OECD Modeloverenskomstens art. 5, stk. 5 (6) – sekundære kriterium

2.3.1. OECD Modeloverenskomstens art. 5, stk. 5

OECD Modeloverenskomstens art. 5, stk. 5, indeholder et supplerende kriterium for fast driftssted. Reglen er sekundær i forhold til art. 5, stk. 1.²⁴ Der vil således kunne foreligge et fast driftssted efter art. 5, stk. 5, selv om et foretagende ikke udøver erhverv igennem et fast forretningssted her i landet.

Formålet med art. 5, stk. 5, er overordnet set at definere et skattesubjekt, hvortil der kan allokere en indkomst, som kildelandet har beskatningsretten til.²⁵ Baggrunden for bestemmelsen er, at man ønsker at forhindre en omgåelse af kildelandets beskatningsret ved i stedet for at etablere sig igennem et fast forretningssted etablerer sig igennem en afhængig repræsentant.²⁶ Bestemmelsen rummer således et værnshensyn.²⁷ Kildelandet tildes beskatningsretten til indkomst, når en repræsentant yder virksomhed i kildelandet på vegne af et udenlandsk foretagende. Det er repræsentantens tilstedeværelse i kildelandet og repræsentantens bindende handlinger på vegne af foretagendet, der skaber det faste driftssted.²⁸

²⁰ Pkt. 2. i kommentarerne til art. 5 i OECD Modeloverenskomsten (2014).

²¹ Se SKM2017.431.LSR samt SKM2018.69.SR.

²² Pkt. 12 i kommentarerne til art. 5, stk. 2, i OECD Modeloverenskomsten (2014).

²³ International Skatteret i et dansk perspektiv (2015) – Peter Koerver Schmidt mf. - s. 166.

²⁴ Lempelse af dobbeltbeskatning (2002) – Anders Oreby Hansen og Nikolaj Bjørnholm – s. 303.

²⁵ Fast driftssted (2011) – Anders Nørgaard Laursen – s. 222.

²⁶ Lempelse af dobbeltbeskatning (2002) – Anders Oreby Hansen og Nikolaj Bjørnholm – s. 305.

²⁷ Fast driftssted (2011) – Anders Nørgaard Laursen – s. 222.

²⁸ Fast driftssted (2011) – Anders Nørgaard Laursen – s. 157.

Der er en række betingelser, der alle skal være opfyldt, for at en repræsentant kan udgøre et fast driftssted efter OECD Modeloverenskomstens art. 5, stk. 5.

Det udenlandske foretagende skal have en repræsentant i kildelandet, der har og rent faktisk jævnligt bruger en fuldmagt fra virksomheden til at indgå aftaler i virksomhedens "navn". Betingelsen skal imidlertid ikke forstås bogstaveligt. Reglen finder således også anvendelse på en repræsentant, der indgår aftaler, der er bindende for foretagendet, selv om aftalerne ikke formelt set er indgået i foretagendets navn.²⁹ Dette kan være tilfældet, hvis en repræsentant uden formelt at indgå bindende aftaler optager ordrer, der sendes direkte til et lager, hvorfra varen leveres, og hvor det udenlandske foretagende rutinemæssigt godkender transaktionen.³⁰ Repræsentanten kan i så fald anses for at besidde en aktuel fuldmagt til at indgå kontrakter, idet foretagendets manglende engagement i transaktionen netop kan være udtryk for, at repræsentanten har fået fuldmagt.³¹

Der kan i den forbindelse henvises til SKM2014.512.SR. Et udenlandsk foretagende havde i afgørelsen en repræsentant i Danmark. Repræsentanten rejste rundt og modtog ordrer fra kunder – butikker med stativer, hvorfra der blev solgt gaveartikler. Uanset at alle ordrer blev godkendt (fax, mail eller telefon) hos det udenlandske foretagende, fandt Skatterådet, at repræsentanten havde fuldmagt til at indgå aftaler på foretagendets vegne. Foretagendet blev derfor skattepligtig til Danmark.³² SKM2014.512.SR omtales yderligere nedenfor i afsnit 4.2.1.2.

Fuldmagten skal herudover udøves sædvanligt i kildelandet. Heri ligger, at foretagendets tilstedeværelse i kildelandet skal være mere end blot midlertidig. Hvorvidt betingelsen er opfyldt, beror på en konkret vurdering. Vurderingen afhænger bl.a. af kontraktens art og arten af den virksomhed, der arbejdes for.³³ Det må dog være en forudsætning, at repræsentanten benytter fuldmagten gentagne gange og ikke blot i isolerede tilfælde.³⁴ Der stilles omvendt ikke krav om, at repræsentanten skal have en fast tilknytning til en bestemt geografisk lokalitet.³⁵

²⁹ International Skatteret i et dansk perspektiv (2015) – Peter Koerver Schmidt mf. - s. 171.

³⁰ Pkt. 32.1 i kommentarerne til art. 5, stk. 5, i OECD Modeloverenskomsten (2014).

³¹ International Skatteret i et dansk perspektiv (2015) – Peter Koerver Schmidt mf. - s. 172.

³² Se også SKM2011.351.SR.

³³ Pkt. 33.1 i kommentarerne til art. 5, stk. 5, i OECD Modeloverenskomsten (2014).

³⁴ Pkt. 32 i kommentarerne til art. 5, stk. 5, i OECD Modeloverenskomsten (2014).

³⁵ Lempelse af dobbeltbeskatning (2002) – Anders Oreby Hansen og Nikolaj Bjørnholm – s. 304.

Sidst er det en betingelse, at fuldmagten vedrører foretagendets egentlige forretningsvirksomhed. Reglen finder derfor ikke anvendelse, hvis repræsentanten udelukkende har fuldmagt til at ansætte personale for foretagendet eller fuldmagt til at indgå andre aftaler, som vedrører foretagendets interne anliggender.³⁶

2.3.2. OECD Modeloverenskomstens art. 5, stk. 6

For at en repræsentant kan udgøre et fast driftssted efter OECD Modeloverenskomstens art. 5, stk. 5, er det yderligere en betingelse, at repræsentanten ikke kan anses for en uafhængig repræsentant, der er omfattet af art. 5, stk. 6. Det fremgår af bestemmelsen, at et foretagende ikke anses for at have et fast driftssted i en stat, blot fordi det driver virksomhed i den stat gennem en mægler, kommissionær eller anden uafhængig repræsentant, såfremt disse personer handler inden for rammerne af deres sædvanlige forretningsmæssige virksomhed.

Bestemmelsen i art. 5, stk. 6, kan siges at udgøre grundlaget for at vurdere hvem, der udøver virksomhed i kildelandet. Hvis repræsentanten er afhængig, er det således det udenlandske foretagendes virksomhed, der udøves. Der sker i så fald en skattemæssig identifikation mellem repræsentanten og foretagendet. Hvis der ikke foreligger afhængighed skilles de to ad. I så fald anses repræsentantens aktiviteter for at være et led i udøvelsen af repræsentantens selvstændige virksomhed.

For at en repræsentant kan anses for uafhængig, skal denne:³⁷

- være både juridisk og økonomisk uafhængig af foretagendet og
- handle inden for sin sædvanlige erhvervsvirksomheds rammer, når denne handler på foretagendets vegne.

Vurderingen af, om en repræsentant kan anses for at være juridisk og økonomisk uafhængig, afhænger af graden af de forpligtigelser, som repræsentanten har over for foretagendet.³⁸ Hvis repræsentanten f.eks. er undergivet detaljerede instrukser eller omfattende kontrol af foretagendet, er han næppe uafhængig.³⁹ Det

³⁶ Pkt. 33 i kommentarerne til art. 5, stk. 5, i OECD Modeloverenskomsten (2014).

³⁷ Pkt. 36 i kommentarerne til art. 5, stk. 6, i OECD Modeloverenskomsten (2014).

³⁸ Pkt. 38 og 38.6 i kommentarerne til art. 5, stk. 6, i OECD Modeloverenskomsten (2014).

³⁹ Lempelse af dobbeltbeskatning (2002) – Anders Oreby Hansen og Nikolaj Bjørnholm – s. 306.

samme vil være tilfældet, hvis repræsentanten udelukkende repræsenterer ét foretagende gennem virksomhedens levetid eller i en længere periode.⁴⁰

Det beror på en konkret vurdering, om repræsentanten handler inden for sin sædvanlige erhvervsvirksomheds rammer.⁴¹ Dette vil f.eks. ikke være tilfældet, hvis en kommissionær foruden af sælge foretagendets varer i sit eget navn også sædvanligvis handler som en fast repræsentant i forhold til foretagendet med fuldmagt til at afslutte kontrakter.⁴² I så fald handler repræsentanten uden rammerne af sin sædvanlige erhvervsvirksomhed (nemlig som kommissionær).

3. Kommissionærstrukturer

Dette afsnit 3. indeholder i afsnit 3.1. en introduktion til kommissionærstrukturer. Der foretages i afsnit 3.2. en beskrivelse af, hvordan kommissionærstrukturer fungerer i praksis, mens afsnit 3.3. indeholder en beskrivelse af, hvilke fordele mv. der typisk er ved kommissionærstrukturer. Sidst behandles i afsnit 3.4. hvilke skattemæssige udfordringer, kommissionærstrukturer kan give anledning til.

3.1. Introduktion til kommissionærstrukturer

Det står i udgangspunktet et udenlandsk foretagende frit at vælge, hvordan det vil drive erhvervmæssig virksomhed i kildelandet.⁴³ Retten til at vælge etableringsform i en anden EU-medlemsstat - datterselskab, filial, repræsentantkontor, agentur mv. - følger af art. 49 og 54 i TEUF. Et foretagende i en OECD-medlemsstat – der ikke også er medlem af EU – har dog ofte en tilsvarende rettighed, som følge af OECD-inspirerede overenskomster mv. om "indlændebehandling" dvs. ligebehandling med indenlandske selskaber.⁴⁴ Valget kan være skattemæssigt motiveret. Det vil dog i så fald eventuelt kunne tilsidesættes efter nationale eller internationale værneregler, der finder anvendelse i kildelandet.⁴⁵

⁴⁰ Pkt. 38.6 i kommentarerne til art. 5, stk. 6, i OECD Modeloverenskomsten (2014).

⁴¹ Se bl.a. TfS 1996, 532 H, hvori Højesteret fandt, at to advokater handlede inden for deres sædvanlige erhvervmæssige rammer, og derfor ikke udgjorde et fast driftssted.

⁴² Pkt. 38.7 i kommentarerne til art. 5, stk. 6, i OECD Modeloverenskomsten (2014).

⁴³ Selskabsskatteretten 21. udgave (2019) – Erik Werlauff – s. 153.

⁴⁴ Selskabsskatteretten 21. udgave (2019) – Erik Werlauff – s. 153 og OECD's 3. beslutning om indlændebehandling af udenlandske virksomheder.

⁴⁵ Spørgsmålet skal ikke underkastes en nærmere analyse, idet det ligger uden for rammerne for denne afhandling. Der kan dog ud fra et dansk perspektiv henvises til bestemmelsen i ligningslovens § 3, samt SKM2016.16.H.

Et foretagende kan vælge at drive sin virksomhed i kildelandet ved brug af en kommissionær. Kommissionærstrukturer er hyppigt forekommende i Europa, og de seneste afgørelser på området viser, at det sker inden for salg af computere,⁴⁶ ortopædiske produkter,⁴⁷ salg og promovering af mineraler,⁴⁸ og salg af reklamer.⁴⁹ Der kan være gode grunde til, at et foretagende vælger at drive virksomhed i kildelandet via en kommissionær. Se afsnit 3.3. nedenfor for en beskrivelse af, hvilke fordele mv. som kommissionærstrukturer typisk giver anledning til. Som beskrivelsen i afsnit 3.4. nedenfor imidlertid også viser, giver det anledning til en række skattemæssige udfordringer, som OECD har forsøgt at imødegå med ændringerne i BEPS Action 7. Der kan også henvises til afsnit 4.1. nedenfor.

3.1.1. Definition af kommissionær – andens regning, men i eget navn

Kommission er en særlig distributionsform, der – ud fra et dansk perspektiv – er undergivet en detaljeret regulering i kommissionsloven.⁵⁰ Af kommissionslovens § 4, stk. 1, 1. pkt., fremgår, at der ved en kommissionær efter loven forstås den, som påtager sig det hverv at sælge eller købe varer, værdipapirer eller andet løsøre for en andens regning, men i eget navn. Den, for hvis regning salget eller købet sker, kaldes kommittenten. Se kommissionsloven § 4, stk. 1, 2. pkt.

Begrebet "navn" sigter til det retssubjekt, hvis formue hæfter for pligten.⁵¹ Da en kommissionær handler i eget navn, medfører dette, at det er ham, der over for medkontrahenten bliver forpligtet ved de aftaler, som han indgår for kommittenten. Medkontrahenten kan derfor gøre krav gældende mod kommissionæren.⁵² Omvendt kan medkontrahenten ikke gøre krav gældende mod kommittenten. Dette er tilfældet, selv om han ved, at der er tale om et kommissionærforhold.⁵³

Hvis mellemmanden derimod handler i hovedmandens navn, påhviler rettigheder og pligter hovedmanden. Man taler i så fald om fuldmagt.⁵⁴ Når mellemmanden

⁴⁶ Dell – Noregs Høgsterett, 2. december 2011, Case HR-2011-2245-A, Dell Products (NUF) v. Tax East og den Spanske Højesterets dom af 20. juni 2016, sag nr. 2555/2015 (Dell).

⁴⁷ Zimmer – Conseil d'État, 31. marts 2010, Case 304715 and 308525, Société Zimmer Ltd v. Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie.

⁴⁸ Borax Europe Ltd v General State Administration (Spanish Supreme Court) (Recurso No 1933/2011) [2014].

⁴⁹ N.G.G. Network v CIT, Income Tax Appeal 538 of 2012, 13. October 2014, IBFD Tax Treaty Case Law.

⁵⁰ Lovbekendtgørelse 2014-03-31 nr. 332 – Kommissionsloven.

⁵¹ Grundlæggende aftaleret (2008) – Mads Bryde Andersen – s. 250.

⁵² Fast driftssted (2011) – Anders Nørgaard Laursen – s. 219.

⁵³ Se bl.a. U.1965.564 Ø.

⁵⁴ Grundlæggende aftaleret (2008) – Mads Bryde Andersen – s. 257.

handler i overensstemmelse med sin kompetence, hæfter fuldmagtsgiveren, som om han selv havde disponeret. Dette er forskellen på fuldmagts- og kommissionærforhold. Som beskrevet ovenfor i afsnit 2.3.1., er det alene de tilfælde, hvor der handles i hovedmandens navn, der efter 2014-udgaven af OECD Modeloverenskomstens art. 5, stk. 5, og 6, kunne medføre et fast driftssted.

En kommissionær – og en fuldmægtig – handler herudover for hovedmandens ”regning”. At en kommissionær handler for kommittentens regning betyder, at kommissionæren skal godskrive kommittenten de økonomiske fordele – eller have kompensation for det tab – som transaktionen medfører. Begrebet regning drejer sig således om, hvem der har den økonomiske interesse ved aftalen.⁵⁵

Et kommissionærarrangement defineres i BEPS Action 7, som et:⁵⁶

“ (...) arrangement through which a person sells products in a State in its own name but on behalf of a foreign enterprise that is the owner of these products.” (Mine understregninger)

I henhold til definitionen i BEPS Action 7 sælger en kommissionær således produkter ” (...) *on behalf of a foreign enterprise*”. Når der henses til, at salget skal ske på vegne af et udenlandsk foretagende ” (...) *that is the owner of these products*”, må dette forstås som en henvisning til, at salget skal ske for det udenlandske foretagendes regning. Der ses således at være sammenfald mellem definitionen af en kommissionær i kommissionsloven og den beskrivelse, der fremgår af BEPS Action 7. Det skal dog bemærkes, at definitionen i BEPS Action 7 ikke omfatter de tilfælde, hvor kommissionæren køber varer for en andens regning, men i eget navn – såkaldt indkøbskommission.⁵⁷

3.2. Brug af kommissionærstrukturer i praksis

Kommissionærstrukturer fungerer i praksis på den måde, at kommittenten udpeger en mellemmand – en kommissionær – der handler som et selvstændigt led i afsætningskæden. Som det fremgår af afsnit 3.1.1. ovenfor, tager kommittenten dog samtlige økonomiske risici – og enhver økonomisk fordel – ved aftalerne. Da

⁵⁵ Grundlæggende aftaleret (2008) – Mads Bryde Andersen – s. 251.

⁵⁶ BEPS Action 7 – Final Report – s. 15.

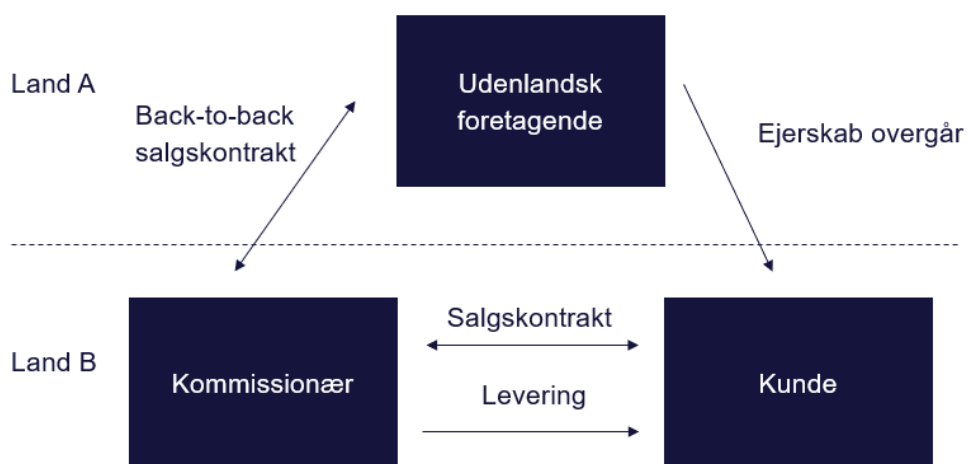
⁵⁷ Grundlæggende aftaleret (2008) – Mads Bryde Andersen – s. 299

kommissionæren handler i eget navn, vil medkontrahenten ofte tro, at de køber varer mv. fra en lokal handlende.⁵⁸ Medkontrahenten vil udelukkende kunne gøre eventuelle misligholdelseskrav gældende mod kommissionæren.⁵⁹ Der består således ikke noget aftaleforhold mellem kommittenten og medkontrahenten.

Når en kommissionær indgår en salgskontrakt, så udsteder kommissionæren typisk en faktura til medkontrahenten og en tilsvarende "back-to-back" salgskontrakt til kommittenten.⁶⁰ Ejendomsretten til det solgte overføres herefter direkte fra kommittenten til medkontrahenten. Det er en forudsætning, at kommissionæren på intet tidspunkt i forløbet bliver indehaver af ejendomsretten til det solgte. Dette følger også at BEPS Action 7, hvoraf fremgår, at salget skal ske på vegne af et foretagende, som "(...) is the owner of these products".⁶¹ Der er dog ikke noget til hinder for, at kommissionæren får det solgte i sin besiddelse. Leveringen af det solgte sker også typisk via kommissionæren til medkontrahenten.

Kommittenten betaler typisk kommissionæren en kommission, der består af en procentdel af salgsprovenuet.⁶² Kommissionærens interesse i arrangementet består således udelukkende i det vederlag, som han modtager fra kommittenten.

En traditionel kommissionærstruktur kan illustreres på følgende måde:



⁵⁸ Commissionaire Agreements Are an Important Tool in Internatinoal Tax Planning (2006) – Joseph. B. Darby - s. 2.

⁵⁹ Grundlæggende aftaleret (2008) – Mads Bryde Andersen – s. 250.

⁶⁰ Commissionaire Agreements Are an Important Tool in Internatinoal Tax Planning (2006) – Joseph. B. Darby - s. 2 ff.

⁶¹ BEPS Action 7 – Final Report – s. 15.

⁶² Reducing Global Tax Rates Using Commissionaires and Limited Risk Distribution Taxes: The Tax Magazine 4/2006. (2006), s. 13-18– David Buss mf. – s. 14.

3.3. Fordele mv. ved kommissionærstrukturer

Det fremgår af BEPS Action 7, at OECD ved ændringen af OECD Modeloverenskomstens art. 5, stk. 5, og 6, havde fokus på, at kommissionærstrukturer i skattemæssig henseende kunne anvendes til "kunstigt" af undgå fast driftssted.⁶³ Det er imidlertid væsentligt at være opmærksom på, at der kan være flere reelle forretningsmæssige grunde til, at de multinationale koncerner mv. vælger at afsætte deres varer i kildelandet ved brug af kommissionærstrukturer eller lignende.

For det første kan det være, at kommittenten ikke ønsker at melde sig på banen som egentlig aftalepart. Dette kan f.eks. skyldes, at han ikke ønsker at afsløre sin forretningsmæssige interesse i transaktionen.⁶⁴ For det andet kan der være visse fordele ved at inddrage en kommissionær i aftaleforhandlingen, som måske nyder en særlig autoritet.⁶⁵ Som det fremgår af afsnit 3.1.1. ovenfor, så er det kommissionæren, der hæfter ved aftalen, og det kan derfor for det tredje tænkes, at medkontrahenten foretrækker kommissionærens hæftelse snarere end den hæftelse, som kommittenten kan tilbyde. Det kan ligefrem tænkes, at kommittenten ikke må optræde som egentlig aftalepart, men at han har en interesse i at involvere sig direkte i den transaktion, som kommissionæren udøver.⁶⁶

Hertil kommer, at det ofte kan være en fordel, at medkontrahenten tror, at de handler med en lokal handlende.⁶⁷ Dette må særligt være tilfældet efter de multinationale koncerners skatteoptimering er rykket væsentligt op på mediernes agenda. De multinationale koncerner kan således "sløre", at det reelt set er dem, der handles med – altså dem som opnår den økonomiske gevinst ved aftalerne mellem kommissionæren og medkontrahenten. Omvendt kan dette imidlertid vise sig at være en af de største svagheder ved brugen af kommissionærstrukturer.

Det kan desuden være en ulempe for medkontrahenten at indgå i et komplekst aftaleforhold, hvor der deltager tre parter, der kan have modsatrettede interesser.

⁶³ Se mere herom i afsnit 4.1. nedenfor.

⁶⁴ Grundlæggende aftaleret (2008) – Mads Bryde Andersen – s. 240 ff.

⁶⁵ Grundlæggende aftaleret (2008) – Mads Bryde Andersen – s. 240 ff.

⁶⁶ Grundlæggende aftaleret (2008) – Mads Bryde Andersen – s. 240 ff.

⁶⁷ Commissionaire Agreements Are an Important Tool in Internatioal Tax Planning (2006) – Joseph. B. Darby - s. 2.

3.4. Skattemæssige udfordringer ved kommissionærstrukturer

Multinationale koncerner mv. har siden 1990-erne anvendt kommissionærstrukturer til at maksimere deres overskud ved at nedbringe skattebetalingen i det land, hvori de økonomiske aktiviteter har fundet sted, og hvor værdiskabelsen dermed er sket.⁶⁸ En kommissionær ejer ikke de produkter, som der sælges, og han vil derfor ikke kunne beskattes af den fortjeneste, som der opnås ved salget.⁶⁹ Beskatningen sker i stedet hos det udenlandske foretagende, som har ejendomsretten til de produkter, der sælges, og som typisk er hjemmehørende i et lavskattelands.⁷⁰ Kildelandet vil derfor i udgangspunktet udelukkende kunne beskatte det vederlag, som kommissionæren opnår ved salget – kommissionen.⁷¹

Dertil kommer, at kommissionærstrukturer – inden BEPS Action 7 – ikke medførte fast driftssted i kildelandet for det udenlandske foretagende.⁷² Dette er bekræftet af Højesteret i Frankrig, Norge og Italien.⁷³ Højesteret i Spanien er dog kommet til det modsatte resultat.⁷⁴ Grunden til, at der ikke kan statueres fast driftssted som følge af strukturerne, er, at 2014-udgaven af agentreglen – som beskrevet i afsnit 2.3.1. – udelukkende finder anvendelse, hvis foretagendet har en repræsentant, der har og rent faktisk jævnligt bruger en fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets "navn". Fast driftssted kan derfor undgås ved, at foretagendet har en repræsentant, der handler som kommissionær, dvs. i "eget navn".⁷⁵

Det skal dog bemærkes, at hvis "kommissionæren" er givet fuldmagt til at binde det udenlandske foretagende, så vil dette godt kunne medføre fast driftssted. Der er i så fald ikke sammenfald mellem benævnelsen som kommissionær og den pågældende repræsentants karakteristika.⁷⁶ Der henvises til afsnit 3.1.1. ovenfor.

Kommissionærstrukturerne bliver typisk etableret ved koncerninterne omstruktureringer, hvor der overflyttes funktioner, risiko mv. fra et distributørselskab – der

⁶⁸ Countering BEPS: Preventing Abusive Commissionaire arrangement (2014) – H. Oyama – s. 1164.

⁶⁹ Fast driftssted (2011) – Anders Nørgaard Laursen – s. 213 og BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Action 7 – s. 15.

⁷⁰ Fast driftssted (2011) – Anders Nørgaard Laursen – s. 213 og BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Action 7 – s. 15.

⁷¹ Forudsat at kommissionæren er skattepligtig til kildelandet.

⁷² BEPS Action 7 – Final Report – s. 9 og 15.

⁷³ Den franske højesterets dom af 31. marts 2010, sag nr. 304715 (Zimmer), den norske højesterets dom af 2. december 2011, sag nr. 2011/755 (Dell) og den italienske højesterets dom af 9. marts 2012, sag nr. 3769 (Boston Scientific).

⁷⁴ Den spanske højesterets dom af 12. januar 2012, sag nr. 1626/2008 (Roche), dom af 18. juni 2014, sag nr. 1933/2011 (Borax) og dom af 20. juni 2016, sag nr. 2555/2015 (Dell).

⁷⁵ BEPS Action 7 – Final Report – s. 9.

⁷⁶ Fast driftssted (2011) – Anders Nørgaard Laursen – s. 221.

inden overflytningen køber og sælger varer i eget navn og for egen regning – til et udenlandsk foretagende, der typisk er hjemmehørende i et lavskattelands.⁷⁷ Den tidligere distributør vil efter overflytningen betjene medkontrahenterne som kommissionær i kildelandet. Hovedformålet – eller et af hovedformålene – med omstruktureringen vil typisk være at nedbringe koncernens skattebetaling.⁷⁸ Omstruktureringen medfører således, at indkomsten i mindre grad end tidligere vil kunne allokere til den tidligere distributør – nu kommissionæren – idet risiko mv. befinder sig hos foretagendet.⁷⁹ Kildelandets skattebase er således blevet eroderet ved omstruktureringen. Samtidig er koncernens skattebetaling nedbragt.

OECD's opfattelse er, at erosionen af kildelandets skattebase kan undgås ved, at kommissionærer omfattes af art. 5, stk. 5, i OECD Modeloverenskomsten.⁸⁰

4. Fast driftssted efter BEPS Action 7

Dette afsnit 4. indeholder i afsnit 4.1. en introduktion til BEPS Action 7, herunder en beskrivelse af formålet med ændringen af OECD Modeloverenskomstens art. 5, stk. 5, og 6. Afsnit 4.2. indeholder en beskrivelse og en analyse af bestemmelserne, mens afsnit 4.3. indeholder en diskussion af, hvorvidt reglerne imødekommer formålet med deres indførelse, som beskrevet i BEPS Action 7.

4.1. Introduktion til BEPS Action 7 - herunder formålet

OECD har på opfordring af G20-landene udarbejdet et forslag til en international skattereform i det såkaldte BEPS-projekt. Projektet medfører ændringer i både den nationale og den internationale skatteret. Det er særligt rettet mod den skatteplanlægning, der foretages af multinationale koncerner, og som består i at store dele af koncernernes skattepligtige indkomst placeres i lavskattelande.⁸¹ Hovedformålet med projektet er at sikre, at koncernerne påtager sig en skattebyrde, der står mål med den indkomst, som koncernerne tjener i de lande, hvori de er

⁷⁷ Transfer Pricing Aspects of Business Restructuring: Discussion Draft for Public Comment (OECD 2008), s. 6

⁷⁸ Business Restructuring and Permanent establishment (2010) – Joel Cooper og Shee Boon – s. 250 ff.

⁷⁹ Spørgsmålet skal ikke underkastes en nærmere analyse, idet det ligger uden for rammerne for denne afhandling. Der kan dog bl.a. henvises til Fast driftssted (2011) – Anders Nørgaard Laursen – s. 213, Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishment (2018) – OECD – s. 13 ff., og Philip Baker og Richard S. Colloers generalrapport til IFA-kongressen i Amsterdam i 2006, jf. Cahiers de Droit Fiscal International, 91b, 2006.

⁸⁰ BEPS Action 7 – Final Report – s. 15.

⁸¹ OECD's multilaterale konvention – RR.2019.08.0024 – Jens Wittendorff – s. 1.

aktive.⁸² OECD ønsker med andre ord at sikre, at beskatningen sker der, hvor de økonomiske aktiviteter har fundet sted, og hvor værdierne er skabt.⁸³

OECD offentliggjorde i 2015 sin endelige rapport om fast driftssted. Denne fremgår af BEPS Action 7 – “*Preventing Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*”. Af rapporten fremgår en række anbefalinger om fast driftssted. Som følge af anbefalingerne er der bl.a. i OECD Modeloverenskomstens art. 5, stk. 5 og 6, fra 2017, foretaget en ændring af i hvilket omfang det medfører et fast driftssted, når en repræsentant handler på vegne af et udenlandsk foretagende.

Som det er beskrevet i afsnit 2.3.1., medførte tilstedeværelsen af en kommissionær i kildelandet ikke fast driftssted for et udenlandsk foretagende efter art. 5, stk. 5, i OECD Modeloverenskomsten fra 2014. Formålet med BEPS Action 7 – og derved ændringen af OECD Modeloverenskomstens art. 5, stk. 5 – er at sikre, at status som fast driftssted ikke ”kunstigt” kan undgås ved brug af kommissionærstrukturer og lignende arrangementer. OECD er af den opfattelse, at dette er nødvendigt, da udenlandske foretagender i stort omfang anvender kommissionærstrukturer til at undgå fast driftssted og dermed beskatningen i kildelandet.⁸⁴

BEPS Action 7 sigter således mod de tilfælde, hvor der sker en ”kunstig” undgåelse af fast driftssted ved brug af kommissionærstrukturer og lignende. Det fremhæves imidlertid i den forbindelse, at formålet med bestemmelserne er at ramme de tilfælde, hvor et traditionelt distributørselskab udskiftes med et kommissionær-selskab. OECD ønsker følgende arrangementer omfattet:⁸⁵

” (...) an arrangement through which taxpayers replace subsidiaries that traditionally acted as distributes by commissionaire arrangements, with a resulting shift of profits out of the country where the sales took place without a substantive change in the functions performed in that country.” (Mine understregninger)

⁸² BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Action 7 – s. 9.

⁸³ BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Action 7 – s. 9.

⁸⁴ BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Action 7 – s. 14-15.

⁸⁵ BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Action 7 – s. 13.

Formålet med BEPS Action 7 må derfor være at sikre, at status som fast driftssted ikke "kunstigt" kan undgås ved brug af kommissionærstrukturer og lign., hvor et distributionsselskab udskiftes med et kommissionærarrangement, og hvor indkomsten placeres uden for kildelandet. Det er altså udskiftningen af distributørselskabet med et kommissionærarrangement med den konsekvens at indkomsten flyttes ud af kildelandet, der indeholder det "kunstige" element i beskrivelsen.

4.2. OECD Modeloverenskomstens art. 5, stk. 5, og 6, fra 2017

Som beskrevet ovenfor i afsnit 4.1. er der som følge af BEPS Action 7 foretaget en række ændringer af OECD Modeloverenskomstens art. 5, stk. 5, og 6. Der er foretaget en nyaffattelse af regelsættet. Det ændres i hvilket omfang, det medfører et fast driftssted, når en repræsentant handler på et foretagendes vegne.

OECD Modeloverenskomstens art. 5, stk. 5, og 6, fra 2017 har følgende ordlyd:

"Stk. 5. Uanset bestemmelserne i stk. 1 og 2, jf. dog bestemmelserne i stk. 6, gælder det, at hvor en person handler i en kontraherende stat på vegne af et foretagende og i den egenskab sædvanligvis indgår kontrakter eller sædvanligvis spiller den ledende rolle op til indgåelsen af kontrakter, der rutinemæssigt indgås af foretagendet uden væsentlige ændringer, og disse kontrakter:

- 1. er indgået i foretagendets navn eller*
- 2. vedrører overdragelse af ejendomsret eller tildeling af brugsret til ejendom ejet af det pågældende foretagende, eller som foretagendet har brugsret til, eller*
- 3. vedrører foretagendets levering af ydelser,*

anses dette foretagende for at have fast driftssted i denne stat med hensyn til enhver virksomhed, som denne person udøver for foretagendet (...)

Stk. 6. Stk. 5 finder ikke anvendelse, når den person, der handler i en kontraherende stat på vegne af et foretagende fra en anden

kontraherende stat, udøver forretningsmæssig virksomhed i førstnævnte stat som en uafhængig repræsentant og handler på vegne af foretagendet som led i denne virksomhed. Når en person handler udelukkende eller næsten udelukkende på vegne af et eller flere nært forbundne foretagender, anses denne person dog ikke for at være en uafhængig repræsentant i denne bestemmelses forstand for et sådant foretagende.” (Mine understregninger)

Af bestemmelsen fremgår således, at følgende betingelser alle skal være opfyldt for at OECD Modeloverenskomstens art. 5, stk. 5, fra 2017, finder anvendelse:⁸⁶

- en person i en kontraherende stat handler på vegne af et foretagende,
- i den egenskab indgår personen sædvanligvis kontrakter eller spiller sædvanligvis den ledende rolle op til indgåelsen af kontrakter, der rutinemæssigt indgås af foretagendet uden væsentlige ændringer, og
- disse kontrakter enten er i foretagendets navn eller vedrører overdragelse af ejendomsret over eller brugsret til ejendom, som foretagendet ejer eller har brugsret til, eller foretagendets levering af tjenesteydelser.

Selvom disse betingelser er opfyldt, finder art. 5, stk. 5, dog ikke anvendelse, hvis den virksomhed, der udøves af repræsentanten på vegne af foretagendet, er omfattet af undtagelsen om uafhængige repræsentanter i art. 5, stk. 6.⁸⁷

4.2.1. Gennemgang af bestemmelsernes enkelte dele

Som beskrevet ovenfor i afsnit 4.2., er der en række betingelser, der skal være opfyldt, før OECD Modeloverenskomstens art. 5, stk. 5, og 6, finder anvendelse. Betingelserne vil blive gennemgået enkeltvist i de følgende afsnit 4.2.1.1-4.2.1.4.

4.2.1.1. En person i en kontraherende stat handler på vegne af et foretagende

Af bestemmelsens ordlyd fremgår for det første, at det udelukkende er ” (...) en person” der kan medføre et fast driftssted. Begrebet defineres i OECD Modeloverenskomstens art. 3, stk. 1 (a). Heraf fremgår, at en person bl.a. omfatter en

⁸⁶ Pkt. 84. i kommentarerne til art. 5 i OECD Modeloverenskomsten (2017).

⁸⁷ Eller repræsentantens handlinger er begrænset til den virksomhed, der er nævnt i art. 5, stk. 4. Det bemærkes, at der også som følge af BEPS Action 7 er foretaget en ændring af art. 5, stk. 4, idet der er indført en såkaldt ”anti fragmentation-regel”. Formålet med reglen er at forhindre et foretagende i at opsplitte en sammenhængende aktivitet i så små dele, at foretagendet kan argumentere for, at hver enkelt aktivitet – isoleret set – udgør en forberedende eller hjælpende aktivitet.

fysisk person, et selskab og enhver anden sammenslutning af personer. Definitionen er ikke udtømmende og skal fortolkes bredt. Omfattet er derfor enhver enhed, der behandles som en juridisk person i skattemæssig henseende.⁸⁸

Personen behøver ikke at være hjemmehørende eller at have et forretningssted i den stat, hvori han repræsenterer foretagendet.⁸⁹ Dog er det en betingelse, at personen er afhængig af foretagendet. Se mere herom i afsnit 4.2.1.4. nedenfor.

Det fremgår for det andet af bestemmelsens ordlyd, at foretagendets virksomhed skal udøves ” (...) *i en kontraherende stat*”. Dette må henvise til den af de kontraherende stater, hvori foretagendet ikke er skattemæssigt hjemmehørende.⁹⁰ Repræsentanten skal således udøve aktiviteter på vegne af foretagendet i en anden stat end den, hvori foretagendet selv er skattemæssigt hjemmehørende.⁹¹

Hernæst fremgår for det tredje af bestemmelsens ordlyd, at der udelukkende kan statueres fast driftssted, hvis en person i en kontraherende stat ” (...) *handler på vegne af et foretagende*”. Det bemærkes, at betingelsen flere steder i kommentarerne til bestemmelsen er formuleret således, at der udelukkende kan statueres fast driftssted, hvis en person i en kontraherende stat ” (...) *optræder på vegne af et foretagende*”.⁹² Betingelsen har således et andet indhold i kommentarerne, da der ikke umiddelbart synes at være sammenfald imellem, hvornår en person ”handler” og hvornår en person ”optræder” på vegne af et foretagende.

Af den engelske version af OECD Modeloverenskomstens art. 5, stk. 5, fremgår, at betingelsen er, at en person ” (...) *is acting in a Contracting State on behalf of an enterprise*”.⁹³ Den samme ordlyd er anvendt i kommentarerne.⁹⁴ Der er således sammenfald mellem ordlyden af bestemmelsen og kommentarerne i den engelske version. Det samme ses at være tilfældet i den franske version.⁹⁵ Hvis retskildeforholdet mellem kommentarerne og ordlyden af Modeloverenskomsten

⁸⁸ Pkt. 2 i kommentarerne til art. 3 i OECD Modeloverenskomsten (2017).

⁸⁹ Pkt. 83. i kommentarerne til art. 5 i OECD Modeloverenskomsten (2017).

⁹⁰ Fast driftssted (2011) – Anders Nørgaard Laursen – s. 167.

⁹¹ Kommentarerne til den nye anti fragmentation-regel i art. 5, stk. 4, synes dog at lægges op til, at definitionen ikke er begrænset til situationer, hvor en virksomhed hjemmehørende i en kontraherende stat anvender et forretningssted i en anden stat. Det fremgår således, at ”*Den [også] gælder, når et foretagende fra en stat anvender eller opretholder et fast forretningssted i den samme stat*”. Se pkt. 81 i kommentarerne til art. 5 i OECD Modeloverenskomsten (2017).

⁹² Se bl.a. pkt. 84, 85, 86, 91 og 94 mv. i kommentarerne til art. 5 i OECD Modeloverenskomsten (2017).

⁹³ Art. 5, stk. 5, Model Tax Convention on Income and on Capital (2017).

⁹⁴ Pkt. 83 - Commentary on art. 5 - Model Tax Convention on Income and on Capital (2017).

⁹⁵ Art. 5, stk. 5, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune (2017).

herudover tages i betragtning, og dette sammenholdes med, at "handler" også bruges andre steder i kommentarerne, må det have en formodning imod sig, at kommentarerne skulle lægge op til et andet anvendelsesområde end ordlyden.⁹⁶ Dertil kommer, at DBO'erne udarbejdes i de to nationale sprog samt en engelsk version. Hvis der er uoverensstemmelse mellem de sproglige versioner, fremgår det typisk af DBO'en, at det er den engelske version, der skal anvendes.⁹⁷ Afgørende må derfor være, hvorvidt en person "handler" på vegne af et foretagende. Hvornår en person handler på vegne af et foretagende er både positivt og negativt afgrænset i kommentarerne til bestemmelsen. Af kommentarerne fremgår således, at en person handler på vegne af et foretagende, når:⁹⁸

" (...) personen i et vist omfang inddrager foretagendet i forretningsmæssig virksomhed i den pågældende stat." (Min understregning)

Det kan udledes heraf, at der ikke stilles store krav til personens handlinger (inddragelsen). Der henvises således til, at personen udelukkende "i et vist omfang" skal inddrage foretagendet i forretningsmæssig virksomhed. Hvor grænsen går må dog vurderes konkret på baggrund af den forretningsmæssige virksomhed, som der udøves i kildelandet. Det fremgår dog også af ovenstående citat, at personen via sine handlinger skal "inddrage" foretagendet i forretningsmæssig virksomhed i kildelandet. Desuden fremgår det af pkt. 83 i kommentarerne, at status som fast driftssted begrænses til personer, som i særlig grad "involverer" foretagendet i forretningsmæssig virksomhed. Der synes heri at ligge en forudsætning om, at personen skal foretage visse aktive handlinger. Passivitet kan således ikke i sig selv være udtryk for, at personen handler på vegne af et foretagende.

Af kommentarerne fremgår samtidig, at betingelsen vil være opfyldt, hvis f.eks. en repræsentant handler på vegne af en fuldmagtsgiver, hvis en interessent optræder på vegne af et selskab, eller hvis en ansat handler på vegne af en arbejdsgiver.⁹⁹ Dog fremgår det i forlængelse heraf, at en person:¹⁰⁰

⁹⁶ Se bl.a. pkt. 82, 83 og 86 mv. i kommentarerne til art. 5 i OECD Modeloverenskomsten (2017).

⁹⁷ Se bl.a. sidste punktum i DBO'en mellem Danmark og Polen – BKl nr. 65 af 21/12/2010.

⁹⁸ Pkt. 86. i kommentarerne til art. 5 i OECD Modeloverenskomsten (2017).

⁹⁹ Pkt. 86. i kommentarerne til art. 5 i OECD Modeloverenskomsten (2017).

¹⁰⁰ Pkt. 86. i kommentarerne til art. 5 i OECD Modeloverenskomsten (2017).

" (...) ikke [kan] siges at handle på vegne af et foretagende, hvis foretagendet ikke er direkte eller indirekte påvirket af personens handling."

(Min understregning)

Det er uklart, hvorvidt en repræsentant altid skal anses for at handle på vegne af en fuldmagtsgiver mv., eller om det også i disse tilfælde skal påvises, at foretagendet påvirkes direkte eller indirekte af repræsentantens handlinger. Dog må det kunne lægges til grund, at denne forudsætning altid er til stede i de tre eksempler, som der gives i kommentarerne. Det er desuden uklart, hvornår et foretagende " *(...) er direkte eller indirekte påvirket af personens handling*". Denne forudsætning må dog skulle ses i sammenhæng med de øvrige dele af bestemmelsen. Afgørende for, om et foretagende påvirkes af en persons handlinger, må derfor være, hvorvidt personen sædvanligvis indgår kontrakter eller sædvanligvis spiller den ledende rolle op til indgåelsen af kontrakter.¹⁰¹ Det er således udelukkende disse handlinger, der er relevant i forhold til 2017-udgaven af agentreglen.

Hvorvidt en person kan siges at handle på vegne af et foretagende eller på egne vegne illustreres desuden med følgende eksempel i kommentarerne:¹⁰²

"Hvis et selskab f.eks. fungerer som distributør af produkter på et bestemt marked og derved sælger produkter, som det køber af et foretagende (...), til kunder, optræder det hverken på vegne af foretagendet eller sælger ejendom ejet af foretagendet, da ejendommen, der sælges til kunderne er ejet af distributøren." (Mine understregninger)

Heraf fremgår, at en person ikke kan siges at handle på vegne af et foretagende, blot fordi personen har indgået et gensidigt bebyrdende aftaleforhold med tredjemand og i den forbindelse har erhvervet de pågældende varer mv., der sælges til tredjemand fra foretagendet. Afgørende synes dermed at være, hvorvidt ejendomsretten til de aktiver, der sælges, er overgået fra foretagendet til personen inden de overdrages til tredjemand.¹⁰³ Hvorvidt dette er tilfældet, beror på national ret i kildelandet. Ved kommissionærstrukturer er det afgørende derfor,

¹⁰¹ Se afsnit 4.2.1.2.

¹⁰² Pkt. 96. i kommentarerne til art. 5 i OECD Modeloverenskomsten (2017).

¹⁰³ Ændring af fast driftssteddefinitionen afledt af BEPS-projektet – SR.2018.111 – Anders Nørgaard Laursen – s. 3

hvorvidt ejendomsretten til det solgte overføres direkte fra kommittenten – det udenlandske foretagende - til medkontrahenten, eller om kommissionæren på noget tidspunkt i aftaleforløbet overtager ejendomsretten til det solgte. Kommissionæren anses for at handle på egne vegne i sidstnævnte tilfælde. Hvor lang tid kommissionæren har haft ejendomsretten, er i den forbindelse uden betydning.¹⁰⁴

Formålet med BEPS Action 7 var at udvide kildelandets beskatningsret, således at beskatningen skete i det land, hvori den indtægtsgivende aktivitet var sket, og hvor værdiskabelsen dermed havde fundet sted. Se mere herom i afsnit 4.1. ovenfor. Det synes på denne baggrund rimeligt at lade ejendomsretten være afgørende for, hvorvidt en person handler på egne vegne eller på vegne af et foretagende.¹⁰⁵ Hvis ejendomsretten overgår til personen, medfører dette, at der vil kunne beregnes en avance i kildelandet, der er opstået ved salget. Hvis ejendomsretten omvendt ikke overgår til personen, medfører dette, at kildelandets beskatningsret i udgangspunktet vil være begrænset til vederlæggelsen af kommissionæren.¹⁰⁶ Ved at kunne statuere fast driftssted i kildelandet i en sådan situation, er det OECD's opfattelse, at kildelandets skattebase ikke eroderes.¹⁰⁷ Antagelsen er, at der vil kunne allokeres yderligere indkomst til det faste driftssted end blot dette honorar, og at kildelandets beskatningsgrundlag derfor forøges.¹⁰⁸

Ejendomsretten synes dog ikke at kunne være styrende i de tilfælde, hvor aftalen opfyldes ved levering af tjenesteydelser, og hvor der således ikke sker overgang af ejendomsretten til et aktiv. *Nørgaard* henviser i SR.2018.111 til, at en løsning kunne være, at lade det være afgørende, mod hvem kunden kan rette eventuelle misligholdelsesbeføjelser.¹⁰⁹ En sådan udlægning af bestemmelsen synes imidlertid ikke at være i overensstemmelse med hensigten med BEPS Action 7.

Hvis man således forestiller sig en situation, hvor der er tale om en repræsentant, der handler som kommissionær, og som derfor indgår aftaler i eget navn (foretagendets regning), men hvor aftalerne opfyldes ved foretagendets levering af

¹⁰⁴ Pkt. 96. i kommentarerne til art. 5 i OECD Modeloverenskomsten (2017).

¹⁰⁵ Ændring af fast driftsstedetsdefinitionen afledt af BEPS-projektet – SR.2018.111 – Anders Nørgaard Laursen – s. 3.

¹⁰⁶ Ændring af fast driftsstedetsdefinitionen afledt af BEPS-projektet – SR.2018.111 – Anders Nørgaard Laursen – s. 3.

¹⁰⁷ BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Action 7 – s. 14.

¹⁰⁸ Spørgsmålet skal ikke underkastes en nærmere analyse, idet det ligger uden for rammerne for denne afhandling. Se dog Ændring af fast driftsstedetsdefinitionen afledt af BEPS-projektet – SR.2018.111 – Anders Nørgaard Laursen – s. 3.

¹⁰⁹ Ændring af fast driftsstedetsdefinitionen afledt af BEPS-projektet – SR.2018.111 – Anders Nørgaard Laursen – s. 3.

tjenesteydelser, vil Nørgaards opfattelse føre til, at repræsentanten i en sådan situation aldrig vil kunne anses for at handle på vegne af foretagendet. Når der handles i eget navn, er forholdet netop kendetegnet ved, at kunden kan rette misligholdelsesbeføjelser mod repræsentanten.¹¹⁰ En mulig løsning i en sådan situation kunne derimod være, at lade det være afgørende, hvorvidt repræsentanten blot står for indgåelsen af aftalen mv. eller om dennes handlinger rækker ud over dette f.eks. ved at repræsentanten som selvstændig juridisk person står for selve "opfyldelsen" af aftalen eller dele heraf. I sidstnævnte tilfælde må repræsentanten anses for at handle på egne vegne. Dette følger også af, at det er foretagendet, der skal "levere" tjenesteydelsen. Se mere herom i afsnit 4.2.1.3.

4.2.1.2. I den egenskab indgår personen sædvanligvis kontrakter eller spiller sædvanligvis den ledende rolle op til indgåelsen af kontrakter, der rutinemæssigt indgås af foretagendet uden væsentlige ændringer

Af bestemmelsens ordlyd fremgår for det fjerde, at der udelukkende kan statueres fast driftssted, hvis en person handler på vegne af et foretagende og "(...) i den egenskab" indgår kontrakter mv. Som det er beskrevet i afsnit 4.2.1.1., handler en person på vegne af et foretagende, når personen inddrager foretagendet i forretningsmæssig virksomhed i kildelandet. Betingelsen vil derfor ikke være opfyldt, hvis personen f.eks. ansætter personale eller hvis personen i foretagendets navn indgår lignende kontrakter vedrørende interne anliggender.¹¹¹

Herudover fremgår for det femte af bestemmelsens ordlyd, at der udelukkende kan statueres fast driftssted, hvis personen handler på vegne af foretagendet og "(...) sædvanligvis [indgår] kontrakter eller [sædvanligvis] spiller den ledende rolle op til indgåelsen af kontrakter, der rutinemæssigt indgås af foretagendet uden væsentlige ændringer." Betingelsen er todelt. For det første omfattes, hvor personen sædvanligvis indgår kontrakter (uanset i hvis "navn"), og for det andet, hvor personen sædvanligvis spiller den ledende rolle op til indgåelsen af kontrakter, der rutinemæssigt indgås af foretagendet uden væsentlige ændringer.

¹¹⁰ Se mere i afsnit 3.1.

¹¹¹ Pkt. 97 i kommentarerne til art. 5 i OECD Modeloverenskomsten (2017).

Fælles for begge dele af bestemmelsen er imidlertid, at personens handlinger skal udføres sædvanligt. Dette afspejler hyppighedskravet i OECD Modeloverenskomstens art. 5, og medfører, at foretagendets tilstedeværelse i kildelandet – via repræsentanten - skal være mere end blot kortvarig, for at der kan statueres fast driftssted.¹¹² Hvorvidt hyppighedskravet er opfyldt, hviler på en konkret vurdering. Det fremgår dog af kommentarerne til bestemmelsen, at kontraktens art samt arten af den virksomhed, der arbejdes for, indgår i vurderingen.¹¹³

Desuden fremgår, at betingelsen vil være opfyldt, hvis handlingerne foretages:¹¹⁴

” (...) gentagne gange og ikke blot i enkeltstående tilfælde.” (Min understregning)

Betingelsen vil således ikke være opfyldt, hvis en person besøger kildelandet over en længere periode, men alene i denne periode afslutter et fåtal af aftaler.¹¹⁵ Handlingerne skal derimod udføres gentagne gange. Dette er også bekræftet af den norske højesteret i afgørelsen *Alphawell*.¹¹⁶ En britisk statsborger – der var eneste ansatte i selskabet Alphawell - arbejdede i sagen som konsulent for Statoil. Konsulenten havde fuldmagt til at binde foretagendet og indgik en kontrakt med Statoil. Dette skete, mens han opholdt sig i Norge. Derefter forlængede konsulenten kontrakten tre gange med et års mellemrum. Højesteret kom frem til, at personen ikke anvendte fuldmagten ”vanligt”, og at foretagendet derfor ikke have fast driftssted i Norge efter art. 5, stk. 5.¹¹⁷

På samme vis vil kravet om hyppighed ikke være opfyldt, hvis personen afslutter et større antal kontrakter i kildelandet, men dette alene sker over en kort og koncentreret periode.¹¹⁸ Dette følger af, at tilstedeværelse skal være mere end blot kortvarig, samt at aktiviteter skal være af en vis tilbagevendende karakter.¹¹⁹

¹¹² Pkt. 98 i kommentarerne til art. 5 i OECD Modeloverenskomsten (2017).

¹¹³ 98 i kommentarerne til art. 5 i OECD Modeloverenskomsten (2017).

¹¹⁴ Pkt. 83 i kommentarerne til art. 5 i OECD Modeloverenskomsten (2017).

¹¹⁵ Fast driftssted (2011) – Anders Nørgaard Laursen – s. 167.

¹¹⁶ Højesteretsdom af 10/6 1994, HR-1994-56-A (RT. 1994, s. 752 ff.).

¹¹⁷ I DBO'en mellem Norge og Storbritannien.

¹¹⁸ Fast driftssted, agentreglen og BEPS Action 7 – status og en praktisk indfaldsvinkel – SR.2015.21 – Vicki From Jørgensen mf. – s. 3.

¹¹⁹ Pkt. 98 i kommentarerne til art. 5 i OECD Modeloverenskomsten (2017).

Betingelsen om, at personen ” (...) sædvanligvis indgår kontrakter” har fokus på den situation, hvor en kontrakt – uanset i hvis navn - aftaleretligt anses for at være indgået af personen.¹²⁰ Dette beror på national aftaleret i kildelandet. Ud fra et dansk perspektiv må det afgørende derfor være, hvorvidt der er fremsat et gyldigt tilbud, der er fulgt op af en gyldig accept.¹²¹ Ved traditionelle kommissionærstrukturer er det afgørende derfor, hvorvidt kommissionæren over en længere periode gentagne gange og ikke blot i enkeltstående tilfælde har fremsat et gyldigt tilbud, der er fulgt op af en gyldig accept af medkontrahenten.

Anden del af bestemmelsen om, at personen skal ” (...) spille den ledende rolle op til indgåelsen af kontrakter, der rutinemæssigt indgås af foretagendet uden væsentlige ændringer” er i en vis grad en kodificering af den nugældende retstilstand.¹²² Betingelsen fokuserer på de situationer, hvor:¹²³

” (...) der finder omfattende virksomhed sted i en stat, for at kunne håndtere sager, hvor indgåelse af kontrakter tydeligvis er en direkte følge af denne virksomhed, selv om indgåelsen af kontrakten efter de gældende aftaleretlige regler finder sted uden for staten”. (Mine understregninger)

Heraf følger, at betingelsen er tiltænkt de situationer, hvor indgåelsen af kontrakter er en ”direkte” følge af de handlinger, som en person udfører på vegne af et foretagende, selv om kontrakten i henhold til national ret i kildelandet ikke indgås af personen selv.¹²⁴ Det er dog en forudsætning, at indgåelsen af kontrakten ” (...) tydeligvis er en direkte følge” af de handlinger, som personen har udført. Heri ligger, at der skal bestå en direkte sammenhæng mellem personens handlinger og aftaleindgåelsen. Hvorvidt dette er tilfældet, beror på en konkret vurdering af, hvad der er den forretningsmæssige realitet. Det er således ikke i sig selv afgørende, om foretagendet og personen f.eks. har indgået en aftale, der fastlægger personens rolle, og hvad indholdet af en sådan aftale i givet fald er.¹²⁵ Desuden

¹²⁰ Pkt. 87 i kommentarerne til art. 5 i OECD Modeloverenskomsten (2017).

¹²¹ Grundlæggende aftaleret (2008) – Mads Bryde Andersen – s. 160 og Aftalelovens kap. 1.

¹²² Se SKM.2014.512.SR, samt pkt. 32.1 og 33 i kommentarerne til art. i OECD Modeloverenskomsten (2014)

¹²³ Pkt. 88 i kommentarerne til art. 5 i OECD Modeloverenskomsten (2017).

¹²⁴ Pkt. 88 i kommentarerne til art. 5 i OECD Modeloverenskomsten (2017).

¹²⁵ Fast driftssted, agentreglen og BEPS Action 7 – status og en praktisk indfaldsvinkel – SR.2015.21 – Vicki From Jørgensen mf. – s. 2.

er det en betingelse, at der finder ” (...) *omfattende virksomhed sted*”. Dette må blot anses for en henvisning til hyppighedskravet i art. 5 i Modeloverenskomsten.

Personen skal herudover spille ” (...) *den ledende rolle*” op til aftaleindgåelsen. Dette vil typisk være forbundet med handlinger udført af personer, der overbeviser tredjemand om at indgå kontrakten med foretagendet.¹²⁶ Omvendt ligger heri, at betingelsen ikke er opfyldt, hvis personen blot reklamerer for eller markedsfører et af foretagendets varer mv. på en sådan måde, at det ikke direkte fører til indgåelsen af kontrakten.¹²⁷ Det er uklart, hvornår personen overbeviser tredjemand om at indgå kontrakten med foretagendet, og hvornår personen blot reklamerer eller markedsfører foretagendets varer eller tjenesteydelser.

Af kommentarerne til bestemmelsen fremgår dog, at hvis repræsentanten:¹²⁸

” (...) f.eks. reklamerer aktivt for lægemidler fremstillet af det foretagende ved at kontakte læger, der efterfølgende ordinerer disse lægemidler, medfører en sådan markedsføring ikke direkte indgåelse af kontrakter mellem lægerne og foretagendet, og stykket finder derfor ikke anvendelse, selv om salget af disse lægemidler kan stige markant som følge af markedsføringen.” (Min understregning)

Heraf fremgår, at det afgørende er, hvorvidt personens handlinger har en direkte sammenhæng med indgåelsen af kontrakter mellem foretagendet og tredjemand. Dette er ikke nødvendigvis tilfældet, selvom personen spiller en betydningsfuld rolle ved at skabe kontakten til medkontrahenten og salget af foretagendets produkter efterfølgende stiger markant som følge heraf. Det kan således med rimelighed antages, at foretagendets salg ikke var steget, hvis personen ikke havde kontaktet lægerne. Dette er imidlertid uden betydning for agentreglen.

Hernæst er det en betingelse, for at der kan statueres fast driftssted, at personens handlinger fører til indgåelsen af kontrakter, der ” (...) *rutinemæssigt indgås af foretagendet uden væsentlige ændringer*”. Af kommentarerne fremgår, at der ved væsentlige ændringer forstås vigtige forhold i kontrakten.¹²⁹ Hvad der ligger heri,

¹²⁶ Pkt. 88 i kommentarerne til art. 5 i OECD Modeloverenskomsten (2017).

¹²⁷ Pkt. 88 i kommentarerne til art. 5 i OECD Modeloverenskomsten (2017).

¹²⁸ Pkt. 89 i kommentarerne til art. 5 i OECD Modeloverenskomsten (2017).

¹²⁹ Pkt. 88 i kommentarerne til art. 5 i OECD Modeloverenskomsten (2017).

er ikke nærmere beskrevet i kommentarerne, men det vil typisk være leveringssted, -tid samt pris, hvis der er tale om en fysisk vare. Hvilke forhold i kontrakten, der er væsentlige, afgøres dog på baggrund af kontraktens art og omfang.

Hvornår kontrakten ” (...) *rutinemæssigt indgås af foretagendet*” er ligeledes ikke beskrevet nærmere i kommentarerne til bestemmelsen. Spørgsmålet er i den forbindelse, hvorvidt betingelsen skal forstås på den måde, at det udelukkende er de kontrakter, som personen tidligere har indgået mv. på vegne af foretagendet, der skal indgå i vurderingen, *eller* om eventuelle kontrakter, der er indgået mv. af andre personer på vegne af foretagendet, også skal indgå i vurderingen.

På den ene side taler den omstændighed, at der i bestemmelsen henvises til ”kontrakter”, samt at vurderingen skal foretages ud fra foretagendets perspektiv – godkender foretagendet kontrakterne rutinemæssigt – for, at andre personers kontrakter også skal inddrages i vurderingen. På den anden side henviser bestemmelsen til ”en person”, og idet personens handlinger skal udføres ”sædvanligt”, så eksisterer der i alle tilfælde et grundlag at foretage vurderingen på baggrund af. Mest taler derfor for, at det udelukkende er de kontrakter, som personen har indgået mv. på foretagendets vegne, der skal indgå i vurderingen.

Da kontrakterne ” (...) *rutinemæssigt indgås af foretagendet uden væsentlige ændringer*”, synes der implicit i bestemmelsen at ligge en forudsætning om, at kontrakterne de facto skal kunne anses for at være indgået allerede på det tidspunkt, hvor repræsentantens handlinger er afsluttet. Det skal med andre ord være usandsynligt, at salget ikke kan anses for afsluttet på dette tidspunkt, og at foretagendets godkendelse ikke blot er en formalitet. Dette vurderes på baggrund af de kontrakter, som personen tidligere har indgået for foretagendet, jf. ovenfor.

Der kan i forhold til denne vurdering også henvises til SKM2014.512.SR, hvor et udenlandsk foretagende havde en repræsentant her i landet, der rejste rundt og modtog ordrer fra kunder – butikker med stativer, hvorfra der blev solgt gaveartikler.¹³⁰ Alle ordrer skulle godkendes af det udenlandske foretagende. Skatterådet fandt i afgørelsen, at repræsentanten udgjorde et fast driftssted efter

¹³⁰ Der kan også henvises til afsnit 2.3.1., hvor afgørelsen omtales.

agentreglen i OECD Modeloverenskomsten fra 2014, men det samme vil formentligt også være tilfældet efter 2017-udgaven af bestemmelsen. Det blev bl.a. ved afgørelsen tillagt vægt, at salget, der skete ved anvendelsen af standardaftaler og på baggrund af standardpriser, blev afsluttet ved ordreafgivelsen uanset, at repræsentantens ordreafgivelse skulle godkendes af det udenlandske foretagende.

Når det skal vurderes, hvorvidt der er tale om kontrakter, der rutinemæssigt indgås af foretagendet uden væsentlige ændringer, er det væsentligt at være opmærksom på, at betingelsen er udtryk for, at det ikke skal være muligt for et foretagende at undgå fast driftssted, hvis de væsentligste forhandlinger mv. vedrørende kontrakten er foregået i kildelandet, hvorefter den formelle godkendelse foregår i foretagendets domicilland.¹³¹ Det synes derfor at være i overensstemmelse med bestemmelsens ånd, at en repræsentant med de beføjelser, som der var tale om i SKM2014.512.SR, skal anses for at medføre et fast driftssted.

Det er imidlertid væsentligt at have situationens kommercielle realitet for øje, når vurderingen foretages. At de beføjelser, som repræsentanten havde i SKM2014.512.SR, fører til et fast driftssted, må således bero på den ydelse, som repræsentanten faciliterede salget af.¹³² Der var i sagen tale om en genusvare af mindre værdi, der var let omsættelig og som samtidig var let af prissætte. De handlinger, som repræsentanten foretog, og som var nødvendige for aftaleindgåelsen, var således få, overskuelige og krævede ikke særlige kvalifikationer eller fastsættelse af individuelle vilkår mv. Hvis karakteren af repræsentantens handlinger imidlertid er mere omfattende end i SKM2014.512.SR, er det omvendt sandsynligt, at det ikke vil føre til et fast driftssted. Dette kan f.eks. være tilfældet, hvis der er tale om en speciesvare, hvor der forhandles individuelle vilkår mv.

Hvis en kontrakt således vedrører individuelt tilpassede og komplekse ydelser, og hvor ydelsen tilpasses, prissættes og leveres på baggrund af repræsentantens egentlige kvalifikationer og forhandlinger, må det have en formodning imod sig, at der er tale om en kontrakt, der rutinemæssigt indgås af foretagendet

¹³¹ Pkt. 88 i kommentarerne til art. 5 i OECD Modeloverenskomsten (2017).

¹³² Selskabsskatteretten (2019) – Erik Werlauff – s. 157.

uden væsentlige ændringer. Godkendelsen kan i sådanne tilfælde ikke anses for at være en formalitet. Omvendt vil dette typisk være tilfældet, hvis repræsentantens handlinger – som i SKM2014.512.SR - er få, overskuelige og ikke kræver særlige kvalifikationer f.eks. hvis der anvendes standartvilkår og -priser.¹³³

4.2.1.3. Disse kontrakter enten er i foretagendets navn eller vedrører overdragelse af ejendomsret over eller brugsret til ejendom, som foretagendet ejer eller har brugsret til, eller foretagendets levering af tjenesteydelser

Af bestemmelsens ordlyd fremgår for det sjette, at der udelukkende kan statueres fast driftssted, hvis de aftaler, der indgås, enten ” (...) indgås i foretagendets navn eller vedrører overdragelse af ejendomsret over eller brugsret til ejendom, som foretagendet ejer eller har brugsret til, eller foretagendets levering af tjenesteydelser.” Betingelsen indeholder tre supplerende elementer. Fælles er, at de alle fokuserer på objektive forhold, der kan konstateres på baggrund af kontrakten.

Betingelsen omfatter for det første det tilfælde, hvor kontrakten er indgået ” (...) i foretagendets navn”. Betingelse indeholder ikke nogen nyskabelse i forhold til 2014-udgaven af Modeloverenskomsten. Betingelsen vil være opfyldt, selvom navnet på foretagendet ikke oplyses i kontrakten.¹³⁴ Det er derimod afgørende, hvorvidt rettigheder og pligter påhviler foretagendet. Kommissionærer handler i eget navn, og er ikke omfattet af denne del af bestemmelsen. Se afsnit 3.1.1.

Hernæst omfatter betingelsen de tilfælde, hvor kontrakten ” (...) vedrører overdragelse af ejendomsret over eller brugsret til ejendom, som foretagendet ejer eller har brugsret til.” Det er foretagendet, der skal stå for opfyldelsen af kontrakten, og kontrakten skal opfyldes med aktiver mv., som foretagendet har ejendomsretten til. Af kommentarerne fremgår, at der skal ske ” (...) direkte levering til kunden”.¹³⁵ Heri synes at ligge en forudsætning om, at aktivet mv. ikke må komme repræsentanten i hænde. En sådan fortolkning synes imidlertid ikke at være i overensstemmelse med bestemmelsen, hvorfor det afgørende må være, om repræsentanten på noget tidspunkt opnår ejendomsretten til det aktiv, som

¹³³ Se også SKM2011.238.SR.

¹³⁴ Pkt. 93 i kommentarerne til art. 5 i OECD Modeloverenskomsten (2017).

¹³⁵ Pkt. 95 i kommentarerne til art. 5 i OECD Modeloverenskomsten (2017).

kontrakten opfyldes med. Se afsnit 4.2.1.1. Det er ikke afgørende, hvor lang tid repræsentanten har ejendomsretten. Kort ejertid kan således være tilstrækkeligt.

Denne del af bestemmelsen finder bl.a. anvendelse på kommissionærstrukturer. Betingelsen er således opfyldt i de tilfælde, hvor kontrakter indgået af en kommissionær på vegne af et foretagende ikke er juridiske bindende for foretagendet over for medkontrahenten, med hvem kontrakterne er indgået, men er kontrakter om overdragelse af ejendomsret eller tildeling af brugsret til ejendom ejet af det pågældende foretagende, eller som foretagendet har brugsret til.¹³⁶

Henvisningen til ejendom i bestemmelsen omfatter enhver type af materielle og immaterielle aktiver. Det er uden betydning, om den pågældende ejendom eksisterede eller var ejet af foretagendet på det tidspunkt, hvor kontrakten mv. blev indgået.¹³⁷ På den måde sikres det, at fast driftssted ikke kan undgås ved at ejendommen først erhverves efter, at repræsentanten har indgået aftalen.

Sidst omfatter betingelsen de tilfælde, hvor kontrakten mv. vedrører ” (...) *foretagendets levering af tjenesteydelser*”. Kontrakten skal altså vedrøre tjenesteydelser, der leveres af foretagendet. Det er med andre ord foretagendet, der skal stå for ”opfyldelsen” af kontrakten. Repræsentantens handlinger skal derimod være begrænset til selve indgåelsen af kontrakten mv. Hvis repræsentantens handlinger som selvstændig juridisk person rækker ud over dette, er betingelsen ikke opfyldt. Se også afsnit 4.2.1.1.

4.2.1.4. *Handler ikke som uafhængig repræsentant*

Af OECD Modeloverenskomstens art. 5, stk. 5, og 6, fremgår, at der ikke kan statueres fast driftssted, hvis personen driver erhvervsvirksomhed her i landet som uafhængig repræsentant, og handler for foretagendet mv. inden for rammerne af denne erhvervsvirksomhed. Dette gælder også efter 2014-udgaven af OECD Modeloverenskomsten. Der henvises derfor til afsnit 2.3.2.

Der er imidlertid ved BEPS Action 7 indført en ny undtagelse i bestemmelsen. Undtagelsen skal udgøre et værn mod, at en kunstig opsplnitning af aktiviteter

¹³⁶ Pkt. 92 i kommentarerne til art. 5 i OECD Modeloverenskomsten (2017).

¹³⁷ Pkt. 95 i kommentarerne til art. 5 i OECD Modeloverenskomsten (2017).

mellem nært forbundne foretagender skal kunne udnyttes til at undgå fast driftssted.¹³⁸ Det fremgår af undtagelsen, at en person ikke kan anses for en uafhængig repræsentant, hvis personen udelukkende eller næsten udelukkende handler på vegne af et eller flere nært forbundne foretagender.

Hvad der forstås ved nært forbundne foretagender fremgår af OECD Modeloverenskomstens art. 5, stk. 8. Heraf fremgår, at en person eller et foretagende er nært forbundet med et foretagende, hvis denne eller dette under hensyntagen til alle de faktiske forhold og omstændigheder kontrollerer den anden eller det andet, eller begge kontrolleres af de samme personer eller foretagender. Denne generelle regel omfatter f.eks. situationer, hvor en person eller et foretagende kontrollerer et foretagende i medfør af en særlig ordning, der gør det muligt for personen eller foretagendet at udøve rettigheder svarende til de rettigheder, personen eller foretagendet ville have, hvis denne eller dette direkte eller indirekte var den retmæssige ejer af mere end 50 pct. af foretagendet.¹³⁹

Ud fra et dansk perspektiv må det således efter art. 5. stk. 6, være afgørende for, om der er tale om nært forbundne parter, om disse parter har en sådan tilknytning til hinanden, at de efter bestemmelsen i LL § 2 anses for interesseforbundne.¹⁴⁰

Hernæst er det en betingelse, at personen ” (...) *udelukkende eller næsten udelukkende*” handler på vegne af et eller flere nært forbundne foretagender. Af kommentarerne fremgår, at såfremt repræsentantens virksomhed med foretagender, som denne ikke er nært forbundet med, udgør en ”væsentlig del” af personens virksomhed, så vil undtagelsen ikke finde anvendelse, og personen vil skulle anses for uafhængig, hvis betingelserne herfor i øvrigt er opfyldt.¹⁴¹

Af kommentarerne til bestemmelsen fremgår i forlængelse heraf, at:¹⁴²

”Hvis f.eks. det salg, som en repræsentant foretaget for foretagender, hvormed repræsentanten ikke er nært forbundet, udgør mindre end 10 pct. af hele vedkommendes salg som repræsentant for andre

¹³⁸ BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Action 7 – s. 9.

¹³⁹ Pkt. 120 i kommentarerne til art. 5, stk. 8, i OECD Modeloverenskomsten (2017).

¹⁴⁰ Dette lægges der også op til i L 27 – forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven mv.

¹⁴¹ Pkt. 112 i kommentarerne til art. 5, stk. 8, i OECD Modeloverenskomsten (2017).

¹⁴² Pkt. 112 i kommentarerne til art. 5, stk. 8, i OECD Modeloverenskomsten (2017).

foretagender, vil denne repræsentant anses for at handle "udelukkende eller næsten udelukkende" på vegne af nært forbundne foretagender". (Mine understregninger)

Heraf fremgår, at såfremt en repræsentants salg for foretagender, som han ikke er nært forbundet med, udgør mindre end 10 pct. af repræsentantens samlede salg, så handler han næsten udelukkende for nært forbundne foretagender.

Det er dog væsentligt at være opmærksom på, at der udelukkende er tale om et eksempel. Der vil således ikke gælde nogen fast grænse. Eksempler i kommentarerne har det dog i mangel af andre fortolkningsbidrag med at blive til egentlige regler – som det synes at været tilfældet med 6-måneders reglen i art. 5, stk. 1 – hvorfor det må kunne lægges til grund, at f.eks. en kommissionær vil skulle anses for næsten udelukkende af handle på vegne af nært forbundne foretagender, når sådan virksomhed tegner sig for over 90 pct. af kommissionærens salg.

Det er imidlertid uklart på baggrund af eksemplet, hvorvidt opgørelsen ved f.eks. kommissionærforhold skal ske på baggrund af forholdet mellem kommissionærens vederlag for de salgskontrakter, der er indgået på vegne af nært forbundne parter og ikke nært forbundne parter, *eller* om opgørelsen skal ske på baggrund af forholdet mellem antallet af salgsaftaler, som kommissionæren har indgået på vegne af nært forbundne parter og ikke nært forbundne parter.

På den ene side fremgår det af eksemplet, at vurderingen beror på om "*(...) det salg*" der foretages, udgør mindre end 10 pct. af "*(...) hele vedkommendes salg*". Dette peger i retning af, at det er antallet af salgsaftaler, der er afgørende.

En sådan fortolkning synes dog på den anden side ikke at stemme overens med det overordnet kriterium om, at såfremt virksomhed med ikke nært forbundne foretagender udgør en væsentlig del af virksomheden, så anses personen for uafhængig. Hvis f.eks. en kommissionær opnår størstedel af sin kommission ved en enkeltstående salgskontrakt, der er indgået på vegne af et ikke nært forbundet foretagende, mens en mindre del af kommissionen stammer fra en flerhed af salgskontrakter, der er indgået på vegne af nært forbundne foretagender, må det kunne lægges til grund, at kommissionærens salgskontrakter, der er indgået på

vegne af det ikke nært forbundne foretagende, udgør en væsentlig del af kommissionærens virksomhed. Dertil kommer, at hvis der lægges vægt på antallet af salgsaftaler, så vil undtagelsen kunne omgås ved at salgsaftalerne med ikke nært forbundne parter brydes op i flere mindre fragmenter, således at antallet vil udgøre mere end 10 pct., og undtagelsen dermed ikke vil finde anvendelse.

Når der særligt henses til formålet med bestemmelsen, er der således mest der taler for, at opgørelsen skal ske på baggrund af kommissionærens vederlag.

4.2.2. Opsummering

Der er en række betingelser, som alle skal være opfyldt, for at en repræsentant kan anses for at udgøre et fast driftssted for et udenlandsk foretagende efter OECD Modeloverenskomstens art. 5, stk. 5, og 6, fra 2017. Der er som følge af BEPS Action 7 foretaget en ændring af i hvilket omfang det medfører et fast driftssted, når en repræsentant handler på vegne af et foretagende. Formålet med ændringen er at sikre, at status som fast driftssted ikke "kunstigt" kan undgås ved brugen af kommissionærstrukturer, hvor et distributionsselskab udskiftes med en kommissionærstruktur, og hvor indkomsten derved placeres uden for kildelandet.

Af bestemmelserne fremgår, at det vil medføre et fast driftssted, når en fysisk eller juridisk person handler på vegne af et foretagende og i forbindelse hermed sædvanligvis indgår aftaler eller sædvanligvis spiller den ledende rolle op til indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt indgås uden væsentligt at blive ændret af foretagendet. Det er yderligere en betingelse, at disse aftaler enten indgås i virksomhedens navn, eller vedrører overdragelse af ejendomsret eller brugsret til formuegoder, som virksomheden ejer eller har brugsret til, eller vedrører levering af tjenesteydelser fra virksomheden. Sidst er det en betingelse, at repræsentanten ikke kan anses for en uafhængig repræsentant efter art. 5, stk. 6.

Traditionelle kommissionærstrukturer vil typisk være omfattet af bestemmelserne. Det er i den forbindelse afgørende, om ejendomsretten til det solgte overføres direkte fra kommittenten til medkontrahenten, eller om kommissionæren på noget tidspunkt overtager ejendomsretten. Ligeledes er det afgørende, om kommissionæren over en længere periode gentagne gange og ikke blot i enkeltstående tilfælde har fremsat et gyldigt tilbud, der er fulgt op af en gyldig accept af en

medkontrahent. Vurderingen af, om en kommissionær handler udelukkende eller næsten udelukkende på vegne af nært forbundne foretagender, afgøres på baggrund af forholdet imellem kommissionærens vederlag ved aftalerne.

4.3. Opfylder bestemmelserne formålet med deres indførelse?

Formålet med BEPS Action 7 var – som beskrevet i afsnit 4.1. – at sikre, at status som fast driftssted ikke "kunstigt" kunne undgås ved brugen af kommissionærstrukturer og lign. Ændringerne var tiltænkt de situationer, hvor et traditionelt distributørselskab blev udskiftet med en kommissionærstruktur med den konsekvens, at den skattepligtige indkomst opnået ved salgsaftalerne blev flyttet ud af kildelandet.¹⁴³ Hensigten var, at beskatningen skulle ske der, hvor de økonomiske aktiviteter havde fundet sted, og hvor værdiskabelsen dermed var sket.¹⁴⁴

Som analysen i afsnit 4.2. imidlertid viser, omfatter bestemmelserne, alle de tilfælde, hvor der anvendes kommissionærstrukturer, dvs. uanset om strukturen er opstået ved, at et traditionelt distributørselskab udskiftes med en kommissionær. Hertil kommer, at hvis man f.eks. forestiller sig den situation, hvor et traditionelt distributørselskab udskiftes med en kommissionær, og hvor koncernen ved strukturændringen flytter funktioner, risiko mv. ud af kildelandet, er det tvivlsomt om dette kan anses for en "kunstig" undgåelse af fast driftssted, hvis funktionerne mv. flyttes til et koncernselskab, der *ikke* er hjemmehørende i et lavskattelands. Omstruktureringen medfører i så fald ikke i sig selv nogen skattemæssig fordel på koncernniveau. Bestemmelserne finder dog - uanset dette - anvendelse.

Det er i den forbindelse væsentligt at være opmærksom på, at der – som beskrevet i afsnit 3.3 - kan være reelle forretningsmæssige grunde til, at der gøres brug af kommissionærer. For at imødekomme formålet om at ramme de tilfælde, hvor der sker en "kunstig" undgåelse af fast driftssted, synes bestemmelserne derfor at skulle have indeholdt en sondring imellem de strukturer, der er båret af gyldige forretningsmæssige årsager og andre strukturer, der har som hovedformål eller et af hovedformålene at opnå en skattemæssig fordel. Dertil kommer, at det må kunne lægges til grund, at der i kommissionærstrukturer i mindre omfang vil

¹⁴³ BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Action 7 – s. 9.

¹⁴⁴ BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Action 7 – s. 14.

kunne allokere indkomst til en kommissionær (fast driftssted) end til et traditionelt distributørselskab, idet risiko mv. typisk befinder sig hos det udenlandske foretagende.¹⁴⁵ Se også afsnit 3.4. Den omstændighed, at kommissionærstrukturer – fortsat – vil føre til en lavere beskatning kildelandet, end hvad der er tilfældet ved traditionelle distributørselskaber, taler også imod, at de ændrede bestemmelser opfylder formålet, som beskrevet i BEPS Action 7.

Når der henses til bestemmelsernes brede anvendelsesområde, og særligt den omstændighed at alle traditionelle kommissionærstrukturer omfattes, uanset om de er etableret for at undgå eller nedbringe beskatningen i kildelandet, synes det svært at forene bestemmelserne med formålet med deres indførelse, som dette fremgår i BEPS Action 7. Dog omfatter bestemmelserne de strukturer, som netop har til formål kunstigt at undgå fast driftssted, og bestemmelserne lukker derfor den omgåelsesmulighed, der eksisterede i 2014-udgaven af Modeloverenskomsten. Det vil således ikke være muligt fremadrettet at undgå fast driftssted ved brug af kommissionærstrukturer og lign. Samlet set må bestemmelserne derfor anses for at opfylde formålet med deres indførelse, som dette er beskrevet i BEPS Action 7.

5. Gennemførelsen af ændringerne

Dette afsnit 5. indeholder i afsnit 5.1. en beskrivelse af, hvordan de ændringer, der er beskrevet oven for i afsnit 4.2., gennemføres i DBO'ernes art. 5, stk. 5, og 6, herunder via det multilaterale instrument (afsnit 5.1.2.). Der er i afsnit 5.2. foretaget en beskrivelse af implementeringen af ændringerne i intern dansk ret.

5.1. De allerede eksisterende DBO'er – art. 5, stk. 5, og 6

Som det er beskrevet ovenfor i afsnit 4.2., er de ændrede bestemmelser indsat i OECD Modeloverenskomstens art. 5, stk. 5, og 6, fra 2017. Den omstændighed, at der er gennemført en ændring af Modeloverenskomsten, medfører ikke, at ændringerne nødvendigvis vil kunne overføres til de allerede eksisterende DBO'er. Afgørende er i den forbindelse, hvorvidt der er tale om en materiel ændring eller

¹⁴⁵ Spørgsmålet skal ikke underkastes en nærmere analyse, idet det ligger uden for rammerne for denne afhandling. Der kan dog bl.a. henvises til Fast driftssted (2011) – Anders Nørgaard Laursen – s. 213, Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishment (2018) – OECD – s. 13 ff., og Philip Baker og Richard S. Colloers generalrapport til IFA-kongressen i Amsterdam i 2006, jf. Cahiers de Droit Fiscal International, 91b, 2006.

en præcisering af den eksisterende retstilstand. Hvis ændringen er udtryk for en præcisering, vil denne kunne indfortolkes i de allerede eksisterende DBO'er.¹⁴⁶

Da der er tale om en ændring af selve ordlyden af bestemmelserne, må det allerede derfor kunne lægges til grund, at de ændringer, der er gennemført ved art. 5, stk. 5, og 6, i OECD Modeloverenskomsten fra 2017, skal anses for materielle ændringer af den eksisterende retstilstand.¹⁴⁷ Dette er også OECD's opfattelse.¹⁴⁸ Ændringerne vil derfor ikke kunne indfortolkes i de eksisterende DBO'er.

Om der foreligger et fast driftssted efter de allerede eksisterende DBO'er, fastlægges derfor i udgangspunktet på baggrund af DBO'ernes art. 5, stk. 5, og 6 – dvs. uafhængigt af de ændrede bestemmelser i OECD Modeloverenskomsten fra 2017. Dette medfører, at bestemmelserne i udgangspunktet udelukkende får virkning fremadrettet, når der indgås nye DBO'er, som er baseret på 2017-udgave af OECD Modeloverenskomstens art. 5.¹⁴⁹ Danmark har bl.a. indgået en DBO med Japan, der er baseret på 2017-udgave af OECD Modeloverenskomsten.¹⁵⁰

Parterne har imidlertid mulighed for at give en eksisterende DBO et andet indhold. Dette kræver enighed mellem parterne.¹⁵¹ Hvis der er enighed herom mellem parterne, vil en sådan ændring kunne ske ved indgåelse af en ny DBO, eller det vil kunne ske ved en ændring af den allerede eksisterende DBO – ved en såkaldt tillægsprotokol. Forhandlinger af DBO'er er imidlertid både en tids- og ressourcekrævende proces, hvilket kan føre til, at DBO'er ikke opdateres.¹⁵²

5.1.2. OECD's multilaterale instrument

OECD har derfor som en del af BEPS-projektet – Action 15 - udviklet et multilateralt instrument.¹⁵³ Det multilaterale instrument giver medlemsstaterne mulighed for at revidere/opdatere indholdet af DBO'erne uden den sædvanlige tids- og ressourcekrævende proces med henblik på at forhindre skatteudhuling og

¹⁴⁶ Fast driftsstedsbegrebet i intern dansk ret og betydningen af 2017-opdateringen af OECD's modeloverenskomst – SR.2019.184 – Anders Nørgaard – s. 6.

¹⁴⁷ Se bl.a. SKM2018.69.SR. Dette lægger Skatteministeriet også op til i L 27 – forslag til lov om ændring af selskabsskatte-
loven mv. – fremsat den 7. oktober 2020 - s 11.

¹⁴⁸ Pkt. 4 i kommentarerne til art. 5 i OECD Modeloverenskomsten (2017).

¹⁴⁹ Ændring af fast driftsstedesdefinitionen afledt af BEPS-projektet – SR.2018.111 – Anders Nørgaard. – s. 1.

¹⁵⁰ LOV nr. 1292 af 21/11/2018 – DBO mellem Danmark og Japan.

¹⁵¹ LFF 2019 160 – Forslag til lov om anvendelse af multilateral konvention mv. – s. 68.

¹⁵² LFF 2019 160 – Forslag til lov om anvendelse af multilateral konvention mv. – s. 75.

¹⁵³ BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Action 15.

overskudsflytning, når der er enighed mellem de berørte lande om dette.¹⁵⁴ Instrumentet indeholder bl.a. regler til brug for implementeringen af BEPS Action 7.

Af grundlovens § 19 fremgår, at regeringen kan handle på rigets vegne i mellemfolkelige anliggender. Heri ligger, at regeringen i udgangspunktet kan tiltræde det multilaterale instrument.¹⁵⁵ Instrumentet medfører imidlertid, at allerede eksisterende DBO'er revideres. DBO'er – og ændringer af eksisterende DBO'er - implementeres i Danmark ved lov.¹⁵⁶ Det har derfor været nødvendigt at tilvejebringe et lovgrundlag for implementeringen af det multilaterale instrument, hvorfor instrumentet er implementeret i dansk ret ved lov nr. 327 af 30. marts 2019.¹⁵⁷

Det fremgår af instrumentets art. 2, stk. 1, at det finder anvendelse på alle eksisterende DBO'er, når der er enighed mellem parterne om det.¹⁵⁸ Instrumentet er udformet på den måde, at hver af de deltagende stater skal angive de DBO'er, som de ønsker omfattet af instrumentet, og som herefter vil blive revideret i det omfang instrumentets betingelser er opfyldt.¹⁵⁹ Danmark har valgt, at samtlige DBO'er i udgangspunktet skal være omfattet.¹⁶⁰ Dog har Danmark valgt, at instrumentet ikke skal gælde for overenskomsterne mellem Holland, Schweiz, Tyskland og de nordiske lande, Japan og Grønland.¹⁶¹ Herudover har flere af de danske overenskomstparter ikke tilsluttet sig instrumentet.¹⁶²

Hvert af de deltagende lande skal herudover angive, hvilke af de (frivillige) elementer i instrumentet, som man ønsker valgt.¹⁶³ Danmark har tilvalgt alle frivillige elementer – herunder agentregelen, der fremgår af instrumentets del IV (art. 12).¹⁶⁴ Agentreglen i instrumentets art. 12, stk. 1, og 2, svarer til de bestemmelser i OECD Modeloverenskomsten, der blev indsat ved 2017-opdateringen.¹⁶⁵ En

¹⁵⁴ Danmark har nu ratificeret den multilaterale konvention af 24. november 2016 – SR.2019.259 – Jesper Buus og Lars Kjærgård Terkilsen – s. 1.

¹⁵⁵ LFF 2019 160 – Forslag til lov om anvendelse af multilateral konvention mv. – s. 67.

¹⁵⁶ Beskatning af international erhvervsindkomst – indkomstopgørelse for et fast driftssted (2000) – Niels Winther-Sørensen – s. 46.

¹⁵⁷ LFF 2019 160 – Forslag til lov om anvendelse af multilateral konvention mv. – s. 75.

¹⁵⁸ OECD/G20's multilaterale instrument (MLI) – et dansk perspektiv – SU 2017, 197 – Jens Wittendorff – s. 2.

¹⁵⁹ Danmark har nu ratificeret den multilaterale konvention af 24. november 2016 – SR.2019.259 – Jesper Buus og Lars Kjærgård Terkilsen – s. 2.

¹⁶⁰ OECD's multilaterale konvention – RR.2019.24 – Jens Wittendorff – s. 1.

¹⁶¹ International skatteret 2018-2019 - SR.2019.0324 – Anders Nørgaard Laursen – s. 4.

¹⁶² For indeværende: Bangladesh, Brasilien, Ghana, Kenya, Makedonien, Marokko, Filippinerne, Sri Lanka, Taiwan, Tanzania, Thailand, Trinidad og Tobago, Uganda, USA, Venezuela, Vietnam og Zambia.

¹⁶³ Danmark har nu ratificeret den multilaterale konvention af 24. november 2016 – SR.2019.259 – Jesper Buus og Lars Kjærgård Terkilsen – s. 2.

¹⁶⁴ Lov 2019-03-30 nr. 327 om anvendelse af multilateral konvention mv.

¹⁶⁵ LFF 2019 160 – Forslag til lov om anvendelse af multilateral konvention mv. – s. 103.

frivillig bestemmelse vil kun supplere en overenskomst, hvis begge overenskomstparter er enige.¹⁶⁶ De frivillige bestemmelser vil således supplere alle danske omfattede DBO'er, hvis den anden stat har foretaget det samme valg.

Ovenstående medfører, at for de DBO'er, der ikke er omfattet af det multilaterale instrument, vil den ændrede agentregel i 2017-udgaven af OECD Modeloverenskomsten ikke finde anvendelse. Hertil kommer, at instrumentet ikke finder anvendelse i de tilfælde, hvor der ikke i forvejen eksisterer en DBO mellem de to relevante lande. Instrumentet kan altså ikke anvendes på stand alone basis.¹⁶⁷ Hvis der indgås nye DBO'er, bliver DBO'erne desuden ikke automatisk omfattet af instrumentet, medmindre de kontraherende stater er enige om dette. Dette synes dog ikke at have den store betydning, idet nye DBO'er må formodes at blive indgået på baggrund af 2017-udgaven af OECD Modeloverenskomsten.¹⁶⁸

Det multilaterale instrument medfører ikke en egentlig ændring af de eksisterende DBO'er. Af BEPS Action 15 – *“Explanatory statement to the multilateral convention”* - fremgår således følgende om instrumentet:¹⁶⁹

“(...) It will not function in the same way as an amending protocol to a single existing treaty, which would directly amend the text of the Covered Tax Agreement; instead, it will be applied alongside existing tax treaties, modifying their application in order to implement the BEPS measures.” (Min understregning)

De DBO'er, der er omfattet af instrumentet, har således fortsat gyldighed og eksisterer side om side med instrumentet.¹⁷⁰ Det er udelukkende, hvis der er uoverensstemmelse mellem en bestemmelse i en DBO og en bestemmelse i instrumentet, eller hvis instrumentet indeholder regler, som ikke allerede findes i DBO'en, at instrumentet anvendes. Af hensyn til staternes suverænitet, bilaterale

¹⁶⁶ OECD's multilaterale konvention – RR.2019.24 – Jens Wittendorff – s. 2.

¹⁶⁷ OECD/G20's multilaterale instrument (MLI) – et dansk perspektiv – SU 2017, 197 – Jens Wittendorff – s. 2.

¹⁶⁸ OECD's multilaterale konvention – RR.2019.24 – Jens Wittendorff – s. 2. Det blev overvejet, om staterne skulle være forpligtet til at anvende bestemmelserne i det multilaterale instrument ved fremtidige overenskomster. Se Pkt. 27 i BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Action 15.

¹⁶⁹ Pkt. 13 - Explanatory statement to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting.

¹⁷⁰ Danmark har nu ratificeret den multilaterale konvention af 24. november 2016 – SR.2019.259 – Jesper Buus og Lars Kjærgård Terkilsen – s. 1.

relationer, samt arbejdsbyrden forbundet med at tilrette alle overenskomsten, valgte OECD således at udforme et instrument, der supplerer DBO'erne.¹⁷¹

5.3. Intern dansk ret

Selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, og kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 4, indeholder i skrivende stund ikke nogen definition af begrebet fast driftssted.¹⁷²

Begrebet fortolkes på baggrund af art. 5 i den relevante DBO og principperne i OECD Modeloverenskomsten.¹⁷³ De ændringer af art. 5, stk. 5, og 6, der kommer til udtryk i 2017-udgaven af OECD Modeloverenskomsten – samt del IV i det multilaterale instrument – er som beskrevet i afsnit 5.1. udtryk for materielle ændringer. Ændringerne vil derfor heller ikke kunne indfortolkes i de interne bestemmelser om fast driftssted i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a mv.¹⁷⁴

Det er et generelt princip, at DBO'erne udelukkende udgør en fordeling af beskatningsretten mellem de kontraherende stater og derfor ikke indeholder en selvstændig hjemmel til beskatning.¹⁷⁵ De DBO'er, der suppleres som følge af instrumentet, vil derfor udelukkende kunne håndhæves fuldt ud her i landet, hvis de interne danske regler om fast driftssted ændres tilsvarende.¹⁷⁶

Regeringen fremsatte derfor d. 6. november 2019 et lovforslag (L 48), der bl.a. skulle sikre den interne hjemmel til beskatning.¹⁷⁷ Lovforslaget blev dog aldrig vedtaget. Regeringen har d. 7. oktober 2020 genfremsat lovforslaget.¹⁷⁸ Af lovforslagets § 7 fremgår, at loven forventes at træde i kraft d. 1. januar 2021.

Af bemærkningerne til lovforslaget fremgår, at:¹⁷⁹

”Den foreslåede bestemmelse er i overensstemmelse med art. 5, stk. 5, i 2017-udgaven af OECD’s Modeloverenskomst (...) Denne

¹⁷¹ Pkt. 20 - BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Action 15.

¹⁷² Bortset fra bestemmelserne i henholdsvis selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, 6. pkt., om bygge-, anlæg- eller monteringsarbejde, og § 2, stk. 6, om fjernsalg.

¹⁷³ U.1996.1187.H og cirkulære nr. 135 af 4. november 1988 vedr. kildeskatteloven, punkt 12.

¹⁷⁴ L 27 – forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven mv. – fremsat den 7. oktober 2020 - s 11.

¹⁷⁵ ”Den gyldne regel”.

¹⁷⁶ RR.2019.08.0024 – OECD’s multilaterale konvention – Jens Wittendorff. - s. 8.

¹⁷⁷ LFF 2018 48 – Forslag til ændring af selskabsskatteloven mv.

¹⁷⁸ Det skal bemærkes, at der er enkelte ændringer i det nye lovforslag. Af de specielle bemærkninger om fast driftssted fremgik bl.a. i L 48, at der udelukkende kunne statueres fast driftssted efter den nye agentregel, hvis ”*agenten kan anses for at udøve aktiviteterne fra et fast forretningssted*”. Denne betingelse er udgået i det nye lovforslag, idet Skatteministeriet ikke fandt, at betingelsen var i overensstemmelse med 2017-udgaven af OECD Modeloverenskomsten.

¹⁷⁹ Lovforslag nr. L 27 – forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven mv. – fremsat den 7. oktober 2020 - s 11.

undtagelse er i overensstemmelse med 2017-udgaven af artikel 5, stk. 6, jf. stk. 8, i OECD Modeloverenskomsten (...)” (Mine understregninger)

Det må derfor kunne lægges til grund, at de interne bestemmelser i udgangspunktet vil svare til art. 5, stk. 5, og 6, i OECD Modeloverenskomsten fra 2017.

Hertil skal dog bemærkes, at de interne bestemmelser på visse punkter afviger fra art. 5, stk. 5, og 6, i OECD Modeloverenskomsten. Af det fremsatte lovforslag fremgår således for det første, at det er afgørende, hvorvidt repræsentanten spiller den ” (...) *afgørende rolle*” op til aftaleindgåelsen. Efter art. 5, stk. 5, i den danske oversættelse af OECD Modeloverenskomsten er det derimod udelukkende et krav, at repræsentanten spiller den ” (...) *ledende rolle*” op til aftaleindgåelsen. Der synes således i de interne bestemmelser at ligge et skærpet krav til repræsentantens handlinger, idet der vil skulle mere til for at spille den ”afgørende” end den ”ledende” rolle ved aftaleindgåelsen. Dog synes den danske implementering at være i overensstemmelse med den engelske udgave af Modeloverenskomstens art. 5, der henviser til ” (...) *the principal role*”.¹⁸⁰

Det fremgår for det andet af lovforslaget, at det afgørende er, hvorvidt personen spiller ”*en*” afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler.¹⁸¹ Af den danske oversættelse af OECD Modeloverenskomstens art. 5, stk. 5, fremgår derimod, at det afgørende er, hvorvidt personen spiller ”*den*” ledende rolle op til indgåelsen af aftaler. Betingelsen er i den engelske version af OECD Modeloverenskomsten formuleret således, at det afgørende er, hvorvidt personen ” (...) *habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts*”.¹⁸² Dette synes at stemme overens med den danske oversættelse af OECD Modeloverenskomsten. På dette punkt ses der således tillige ikke at være overensstemmelse mellem lovforslaget og OECD Modeloverenskomstens art. 5, stk. 5.

I forhold til den nye undtagelse i art. 5, stk. 6, i 2017-udgaven af OECD Modeloverenskomsten, fremgår for det tredje af det fremsatte lovforslag, at:¹⁸³

¹⁸⁰ Model Tax Convention on Income and on Capital (2017), art. 5, stk. 5.

¹⁸¹ Lovforslag nr. L 27 – forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven mv. – fremsat den 7. oktober 2020 - § 1, nr. 3

¹⁸² Model Tax Convention on Income and on Capital (2017), art. 5, stk. 5.

¹⁸³ Lovforslag nr. L 27 – forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven mv. - fremsat den 7. oktober 2020 - s 26.

” (...) en salgsagent vil skulle anses for næsten udelukkende at handle på nært forbundne virksomheders vegne, når sådanne virksomhed tegner sig for over 90 pct. af de salgsaftaler, som agenten indgår.” (Min understregning)

Det afgørende er således efter Skatteministeriets opfattelse antallet af de salgsaftaler, som repræsentanten har indgået. Som det imidlertid er beskrevet i afsnit 4.2.1.4., er der mest der taler for, at opgørelsen skal ske på baggrund af repræsentantens vederlag, når formålet med bestemmelsen haves in mente, og når der er tale om en repræsentant, der handler som kommissionær.

Af lovforslaget fremgår, at de interne bestemmelser vil blive fortolket i overensstemmelse med kommentarerne til OECD Modeloverenskomsten fra 2017, hvorfor eventuel fortolkningstvivil vil blive afklaret på baggrund af kommentarerne.¹⁸⁴

Sidst skal det bemærkes, at den omstændighed, at virkningstidspunktet for den danske implementering af art. 5, stk. 5, og 6, ligger noget senere end implementeringen af OECD's multilaterale instrument, vil kunne medføre, at Danmark ikke har beskatningsret efter intern ret, mens den anden kontraherende stat har en sådan beskatningsret, hvis de nye regler er implementeret korrekt i den pågældende stat.¹⁸⁵ Ændringen af fast driftsstedets kriteriet i intern dansk ret har således ikke udelukkende betydning for udenlandske virksomheder, der har erhvervs-mæssig virksomhed i Danmark, men også for danske virksomheder, der har erhvervsvirksomhed i udlandet. Indkomst fra fast driftssted i udlandet er således omfattet af territorialprincippet i selskabsskattelovens § 8, stk. 2.

6. Konklusion

De ændringer af OECD Modeloverenskomstens art. 5, stk. 5, og 6, der er foretaget på baggrund af anbefalingerne i BEPS Action 7, udvider i et betydeligt omfang bestemmelseernes anvendelsesområde. Det ændres, i hvilket omfang det medfører et fast driftssted, når en repræsentant handler på vegne af et udenlandsk foretagende. Det er ikke længere en betingelse, at repræsentanten handler i det udenlandske foretagendets "navn". Denne betingelse gav ifølge BEPS Action 7

¹⁸⁴ Lovforslag nr. L 27 – forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven mv. - fremsat den 7. oktober 2020 - s 25.

¹⁸⁵ RR.2019.08.0024 – OECD's multilaterale konvention – Jens Wittendorff. - s 8.

mulighed for kunstigt at undgå fast driftssted ved, at den repræsentant, der handlede på foretagendets vegne, handlede som kommissionær - dvs. i "eget navn".

Der er en række kumulative betingelser, der alle skal være opfyldt, for at der kan statueres fast driftssted efter 2017-udgaven af OECD Modeloverenskomstens art. 5, stk. 5, og 6. Disse kan overordnet set inddeles i tre hovedbetingelser.

Den første hovedbetingelse, der skal være opfyldt, for at der kan statueres fast driftssted efter bestemmelserne, er, at der skal være en fysisk person mv., der handler på et udenlandsk foretagendets vegne og i den forbindelse sædvanligvis indgå aftaler eller sædvanligvis spiller den ledende rolle ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt indgås uden væsentligt at blive ændret af foretagendet.

Hvornår en person handler på vegne af et foretagende er såvel positivt som negativt afgrænset i kommentarerne. Det er en forudsætning, at personen foretager visse aktive handlinger. Passivitet kan således ikke i sig selv være udtryk for, at repræsentanten handler på vegne af et foretagende. Hertil kommer, at en person ikke handler på vegne af et foretagende, blot fordi personen har indgået et gensidigt bebyrdende aftaleforhold med tredjemand og i den forbindelse har erhvervet de pågældende varer eller tjenesteydelser mv., der sælges til tredjemand, fra foretagendet. Afgørende er derimod, hvorvidt ejendomsretten til de aktiver mv., som sælges af foretagendet, er overgået direkte fra foretagendet til tredjemand.

Betingelsen om, at personen indgår aftaler, er tiltænkt de situationer, hvor indgåelsen af kontrakten er en direkte følge af de handlinger, som personen udfører i en kontraherende stat på vegne af et foretagende. En person spiller typisk den ledende rolle ved indgåelsen af aftaler, når dennes handlinger overbeviser tredjemand om at indgå kontrakten med foretagendet. Heri ligger omvendt, at betingelsen ikke er opfyldt, hvis personen blot reklamerer for og markedsfører et foretagendets varer eller tjenesteydelser på en sådan måde, at det ikke direkte fører til indgåelse af kontrakten. Det er uklart, hvornår personen overbeviser tredje mand om at indgå kontrakten med foretagendet, og hvornår personen blot reklamerer eller markedsfører foretagendets varer eller tjenesteydelser

Det er ligeledes uklart, hvornår aftalerne rutinemæssigt indgås uden væsentligt at blive ændret af foretagendet. Bestemmelsens ordlyd synes dog at forudsætte, at aftalen de facto skal kunne anses for at være indgået på det tidspunkt, hvor repræsentantens handlinger er afsluttet. Det er imidlertid væsentligt at have situationens kommercielle realitet for øje, når vurderingen foretages. Hvis en kontrakt således vedrører individuelt tilpassede og komplekse ydelser, og hvor ydelsen tilpasses, prifsættes og leveres på baggrund af repræsentantens egentlige kvalifikationer og forhandlinger, må det have en formodning imod sig, at der er tale om en kontrakt, der rutinemæssigt indgås af foretagendet uden væsentlige ændringer. Det er udelukkende de kontrakter, som personen har indgået mv. på foretagendets vegne, der skal indgå i vurderingen. Væsentlige ændringer vil typisk omfatte leveringssted, -tid samt pris, hvis det er tale om en fysisk vare.

Den anden hovedbetingelse, der skal være opfyldt, for at der kan statueres fast driftssted efter bestemmelserne, er, at disse aftaler enten indgås i virksomhedens navn, eller vedrører overdragelse af ejendomsret eller brugsret til formuegoder, som virksomheden ejer eller har brugsret til, eller vedrører levering af tjenesteydelser fra virksomheden. Denne betingelse indeholder tre supplerende elementer. Fælles for alle elementerne er dog, at de alle fokuserer på objektive forhold, der kan konstateres på baggrund af kontrakten. Det er dog en forudsætning, at det er foretagendet, der skal stå for opfyldelsen af kontrakten, og at kontrakten skal opfyldes med aktiver mv., som foretagendet har ejendomsretten til.

Den sidste hovedbetingelse, der skal være opfyldt, for at der kan statueres fast driftssted efter bestemmelserne, er, at repræsentanten ikke kan anses for en uafhængig repræsentant efter OECD Modeloverenskomstens art. 5, stk. 6. For at en repræsentant kan anses for uafhængig, skal denne være både juridiske og økonomisk uafhængig af foretagendet og handle inden for sin sædvanlige erhvervs- virksomheds rammer, når denne handler på foretagendets vegne. En repræsentant, der udelukkende eller næsten udelukkende handler på vegne af en eller flere virksomheder, hvormed repræsentanten er nært forbundet, kan ikke anses for at være en uafhængig repræsentant for foretagendet.

Traditionelle kommissionærstrukturer vil typisk være omfattet af bestemmelserne. Det er i den forbindelse afgørende, om ejendomsretten til det solgte overføres direkte fra kommittenten til medkontrahenten, eller om kommissionæren på noget tidspunkt overtager ejendomsretten til det solgte. Ligeledes er det afgørende, om kommissionæren over en længere periode gentagne gange og ikke blot i enkeltstående tilfælde har fremsat et gyldigt tilbud, der er fulgt op af en gyldig accept. Vurderingen af, om en kommissionær handler udelukkende eller næsten udelukkende på vegne af nært forbundne foretagender, afgøres på baggrund af forholdet imellem kommissionærens vederlag ved aftalerne.

Når der henses til bestemmelsernes brede anvendelsesområde, og særligt den omstændighed at alle traditionelle kommissionærstrukturer omfattes, uanset om de er etableret for at undgå eller nedbringe beskatningen i kildelandet, synes det svært at forene bestemmelserne med formålet med deres indførelse, som dette fremgår i BEPS Action 7. Dog omfatter bestemmelserne de strukturer, som netop har til formål kunstigt at undgå fast driftssted, og bestemmelserne lukker derfor den omgåelsesmulighed, der eksisterede i 2014-udgaven af Modeloverenskomsten. Det vil således ikke være muligt fremadrettet at undgå fast driftssted ved brug af kommissionærstrukturer og lign. Samlet set må bestemmelserne derfor anses for at opfylde formålet med deres indførelse, som dette er beskrevet i BEPS Action 7.

Om der foreligger et fast driftssted efter de allerede eksisterende DBO'er, fastlægges i udgangspunktet på baggrund af DBO'ernes art. 5, stk. 5, og 6 – dvs. uafhængigt af de ændrede bestemmelser i OECD Modeloverenskomsten fra 2017. Den omstændighed, at der er gennemført en ændring af Modeloverenskomstens art. 5, stk. 5, og 6, medfører således ikke, at ændringen kan overføres til de eksisterende DBO'er. Det multilaterale instrument giver imidlertid medlemsstaterne mulighed for at revidere indholdet af DBO'erne med henblik på at forhindre skatteudhuling og overskudsflytning. Hvis der enighed mellem parterne, er det således muligt, at få den ændrede agentregel indført i DBO'erne. Ændringen vil dog først finde anvendelse i intern dansk ret, når den tilvejebringes en intern hjemmel. Der foreligger i skrivende stund et lovforslag med dette formål.

7. Perspektivering

Betingelserne i bestemmelserne beskrives bl.a. med en række eksempler i kommentarerne til OECD Modeloverenskomsten. Herudover indeholder kommentarerne en begrænset redegørelse for bestemmelsernes anvendelsesområde. Dette er en tilgang, som ofte anvendes af OECD.¹⁸⁶ Hertil skal bemærkes, at eksemplerne er gode til at give en overordnet forståelse af en bestemmelse. Men hvis der skal foretages en vurdering af en situation, der afviger fra eksemplerne, står man på mere usikker grund. Det er derfor uhensigtsmæssigt, at OECD ikke i kommentarerne har givet en mere uddybende beskrivelse af bestemmelsernes anvendelsesområde. Dette særligt i forhold til betingelserne om, at personen skal handle på vegne af det udenlandske foretagende og at kontrakterne rutinemæssigt skal indgås uden væsentlige ændringer af det udenlandske foretagende.

At kommentarerne ikke indeholder en klar beskrivelse af bestemmelsernes anvendelsesområde, bliver problematisk, når det særligt haves in mente, at fast driftsstedsbegrebet anvendes nationalt af skattemyndigheder. Der er altså tale om et begreb, der anvendes på tværs af landegrænser, hvorfor der består en ikke uvæsentlig risiko for, at begrebet kan blive fortolket forskelligt i de enkelte jurisdiktioner. Dette kan i yderste konsekvens føre til et mismatch, der i sig selv vil kunne misbruges til at nedbringe skattebetalingen i kildelandet.

Desuden kan der sættes spørgsmålstegn ved, om tiden reelt set er løbet fra specifikke værnsregler. Når der vedtages specifikke værnsregler, åbnes der samtidig op for, at reglen kan omgås, og derved at grænserne for reglen kan – og vil – blive udfordret af de multinationale selskaber mv. Ved omvendt at anvende generelle værnsregler, synes dette at medføre – i hvert fald i en vis periode – en præventiv retsusikkerhed, som i sin essens vil afholde de multinationale selskaber mv. fra at udfordre grænserne for reglens anvendelsesområde. Spørgsmålet er derfor, hvorvidt det havde været mere hensigtsmæssigt, hvis de eksisterende generelle omgåelsesklausuler var blevet "tilpasset" i stedet for at ændre OECD Modeloverenskomstens art. 5, stk. 5, og 6. Dette kan dog først afklares med tilstrækkelig sikkerhed, når der begynder at komme praksis om bestemmelserne.

¹⁸⁶ Se bl.a. pkt. 79 – 81 i kommentarerne til OECD Modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, nr. 1 (2017).

Sidst skal det bemærkes, at værnet om skattebasen i kildelandet ikke udelukkende betyder, at skattebetalingen vil øges. Konsekvensen vil også være, at retssikkerheden svækkes i takt med, at efterlevelsen af reglerne bliver mere komplicerede og beror på en række konkrete usikre vurderinger. Efter gennemførelsen af BEPS Action 7 vil en overholdelse af reglerne således kræve en analyse af lovgivningen i begge de kontraherende stater, indholdet af staternes DBO'er, hvorvidt de kontraherende stater begge har tilsluttet sig det multilaterale instrument, det konkrete indhold af instrumentet, indholdet af vejledningerne hertil, staternes eventuelle forbehold og til- og fravalg efter instrumentet og indholdet af de relevante BEPS-rapporter. Et sådant virvar af retskilder vil i sig selv føre til øgede efterlevelseseomkostninger samt en øget risiko for dobbeltbeskatning.

8. Litteraturliste

8.1. Bøger og artikler mv.

- Business Restructuring and Permanent establishment (2010) – Joel Cooper og Shee Boon.
- Beskatning af international erhvervsindkomst – indkomstopgørelse for et fast driftssted (2000) – Niels Winther-Sørensen.
- Commissionaire Agreements Are an Important Tool in Internatioal Tax Planning (2006) – Joseph. B. Darby.
- Countering BEPS: Preventing Abusive Commissionaire arrangement (2014) – H. Oyama.
- Danmark har nu ratificeret den multilaterale konvention af 24. november 2016 – SR.2019.259 – Jesper Buus og Lars Kjærgård Terkilsen.
- Fast driftssted (2011) – Anders Nørgaard Laursen.
- Fast driftssted, agentreglen og BEPS Action 7 – status og en praktisk indfaldsvinkel – SR.2015.21 – Vicki From Jørgensen mf.
- Fast driftsstedsbegrebet i intern dansk ret og betydningen af 2017-opdateringen af OECD's modeloverenskomst – SR.2019.184 – Anders Nørgaard.
- Grundlæggende aftaleret (2008) – Mads Bryde Andersen.
- International Skatteret i et dansk perspektiv (2015) – Peter Koerver Schmidt mf.

- International skatteret 2018-2019 - SR.2019.0324 – Anders Nørgaard Laur- sen.
- Lempelse af dobbeltbeskatning (2002) – Anders Oreby Hansen og Nikolaj Bjørnholm.
- OECD's multilaterale konvention – RR.2019.08.0024 – Jens Wittendorff.
- OECD/G20's multilaterale instrument (MLI) – et dansk perspektiv – SU 2017, 197 – Jens Wittendorff.
- Permanent Establishment Erosion of a Tax Treaty Principle (1991) – Arvid A. Skaar.
- Reducing Global Tax Rates Using Commissionaires and Limited Risk Distri- bution Taxes: The Tax Magazine 4/2006. (2006), s. 13-18– David Buss mf.
- Selskabsskatteretten 21. udgave (2019) – Erik Werlauff.
- Transfer Pricing Aspects of Business Restructuring: Discussion Draft for Pub- lic Comment (OECD 2008).
- Ændring af fast driftssteddefinitionen afledt af BEPS-projektet – SR.2018.111 – Anders Nørgaard Laursen.

8.2. Afgørelser

- Dell – Noregs Høgsterett, 2. december 2011, Case HR-2011-2245-A, Dell Products (NUF) v. Tax East.
- Den Spanske Højesterets dom af 20. juni 2016, sag nr. 2555/2015 (*Dell*).
- Zimmer – Conseil d'État, 31. marts 2010, Case 304715 and 308525, Société Zimmer Ltd v. Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie.
- Borax Europe Ltd v General State Administration (Spanish Supreme Court) (Recurso No 1933/2011) [2014].
- N.G.G. Network v CIT, Income Tax Appeal 538 of 2012, 13. October 2014, IBFD Tax Treaty Case Law.
- Høyesterettsdom af 10/6 1994, HR-1994-56-A (RT. 1994, s. 752 ff.).
- U.1996.1187.H.
- TfS 1996, 532 H.
- U.1965.564 Ø.
- SKM2017.431.LSR.

- SKM2019.647.SR.
- SKM2018.69.SR.
- SKM.2014.512.SR
- TfS 2014, 46 SR.
- SKM2011.351.SR.

8.3. Andet

- BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Action 7.
- OECD Modeloverenskomsten (2014 og 2017).
- Kommentarerne til OECD Modeloverenskomsten (2014 og 2017).
- Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishment (2018) – OECD.
- Explanatory statement to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting.
- Traktaten om den Europæiske Unions Funktionsmåde.
- Lovbekendtgørelse 2014-03-31 nr. 332 – Kommissionsloven.
- L 27 – forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven mv. – fremsat den 7. oktober 2020.
- LFF 2019 160 – Forslag til lov om anvendelse af multilateral konvention mv.
- LFF 2018 48 – Forslag til ændring af selskabsskatteloven mv.
- Cirkulære nr. 135 af 4. november 1988 vedr. kildeskatteloven.
- DBO af 21/6 1899 mellem Prøjsen og Østrig-Ungarn.
- DBO'en mellem Danmark og Polen – BKI nr. 65 af 21/12/2010.
- DBO mellem Danmark og Japan - LOV nr. 1292 af 21/11/2018.
- Philip Baker og Richard S. Colloers generalrapport til IFA-kongressen i Amsterdam i 2006, jf. Cahiers de Droit Fiscal International, 91b, 2006.
- OECD's 3. beslutning om indlændingebehandling af udenlandske virksomheder.