

OECD's Modeloverenskomst og FN's Modeloverenskomst – en sammenligning

FAGFÆLLEBEDØMT. Artiklen sammenligner OECD's modeloverenskomst med FN's modeloverenskomst. Der redegøres for de overordnede forskelle i principperne, som modellerne bygger på. Desuden beskrives og analyseres forskelle imellem modellernes enkelte bestemmelser. Idet FN's modeloverenskomst bygger på OECD's modeloverenskomst, fremhæves der i artiklen de punkter, hvor FN's modeloverenskomst afviger fra OECD's modeloverenskomst.

Af Lektor, ph.d. Anders Nørgaard Laursen, Juridisk Institut, Aarhus Universitet

1. Indledning

Siden OECD udsendte den første modeloverenskomst i 1963, har det været dansk forhandlingspolitik ved indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster at følge OECD-modellen i såvel indhold som form.(1) Endvidere udformes og fortolkes en række bestemmelser i intern dansk skatteret i overensstemmelse med OECD-modellen med kommentarer. Flere eksempler herpå kan nævnes, bl.a. fortolkningen det internretlige fast driftsstedbegreb i SEL § 2, stk. 1, litra a, og i KSL § 2, stk. 1, nr. 4 indkomstopgørelsen for et fast driftssted i KSL § 2, stk. 3, og § 25 og i SEL § 2, stk. 2, og § 8, stk. 6, og fortolkningen af arbejdsudlejebegrebet i KSL § 2, stk. 1, nr. 3. Som sådan er OECD-modellen velkendt for de fleste, der arbejder med international skatteret.

Hvor OECD-modellen således spiller en væsentlig rolle i det praktiske retsliv, lever FN's modeloverenskomst en mindre fremtrædende tilværelse. FN-modellen er imidlertid ikke ganske uden betydning. Dette skyldes dels, at visse bestemmelser i de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster kan bygge på FN-modellen, hvorfor FN-modellen dermed indgår som et vigtigt fortolkningsbidrag,(2) og dels fordi en række lande, som ikke er medlemmer af OECD, baserer deres forhandlingsposition på FN-modellen.(3)

I det følgende skal de nærmere forskelle mellem de to modeller analyseres. En fuldstændig analyse af de to modeller vil i sagens natur ligge uden for rammerne af en tidsskriftartikel. I stedet skal det fremhæves, hvor FN-modellen væsentligt adskiller sig fra OECD-modellen. Denne fremgangsmåde anvendes ikke kun fordi, læsere af dette tidsskrift formodes at have et vist forhåndskendskab til bestemmelserne i OECD-modellen, men også fordi FN's modeloverenskomst bygger på OECD-modellen, jf. nærmere neden for i afsnit 2, hvorfor det er mest hensigtsmæssigt at påpege, hvor FN-modellen afviger fra OECD-modellen.

Efter det indledende afsnit 1, gives en nærmere introduktion til FN-modellen i afsnit 2.

I afsnit 3 analyseres forskellene mellem FN- og OECD-modellen. Nærmere bestemt analyseres bestemmelserne om fast driftssted (3.1); erhvervsindkomst (3.2); skibsfart mv. (3.3); forbundne foretagender (3.4); udbytte (3.5); renter (3.6); royalty (3.7); afståelse af formuegoder (3.8); fast sted (3.9); beskatning af et selskabs topdelelse (3.10); pensionsbeskatning (3.11); lempelse for dobbeltbeskatning (3.12); den gensidige aftaleprocedure (3.13) og udveksling af oplysninger (3.14).

Slutteligt sammenfattes artiklen i afsnit 4.

2. Indledende om FN's modeloverenskomst

2.1. Historik

Dobbeltbeskatning af indkomst og formue har en ødelæggende effekt på det internationale handelssamkvem. At, dette er tilfældet, har været anerkendt, siden Folkeforbundet allerede i 1928 – på opfordring fra *the International Chamber of Commerce* – udgav den første modeloverenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning.(4) Da Folkeforbundet blev opløst efter 2. verdenskrig, fortsatte OECD arbejdet hermed. I 1958 udkom det første "modeludkast", og baseret herpå blev den første OECD-model udgivet i 1963.(5) Siden er OECD-modellen blevet opdateret adskillige gange, senest i 2014.(6)

OECD-modellen havde (og har) i sagens natur til formål at danne model for indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem OECD-medlemslandene, dvs. mellem ilande. Som sådan forudsætter modellen i udgangspunktet, at der er tale om en vis økonomisk ligevægt mellem de kontraherende stater.(7) Af samme grund er OECD-modellen ikke nødvendigvis egnet som model for indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem ilande og ulande. Til dette formål findes i stedet FN's modeloverenskomst, hvis originaltitel netop er *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*.

Allerede i 1967 anerkendte FN det ønskværdige i indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem u- og ilande, og som et resultat heraf blev der året efter nedsat en ad hoc-ekspertgruppe, hvis opdrag var at udarbejde en modeloverenskomst.(8) I 1980 blev den første FN-model udsendt. I modsætning til OECD-modellen bliver FN-modellen sjældent opdateret, og kun to gange er der gennemført ændringer, hvilket skete i 2001(9) og senest i 2011.(10) Opdateringen i 2011 havde følgende indhold:

- Ændring af introduktionen
- Nye kommentarer til art. 1 om misbrug af overenskomsten
- Nye kommentarer til art. 5 (fast driftssted)
- Nye kommentarer til art. 9 (forbundne foretagender)
- Ændring af teksten til art. 13, stk. 5 (afståelse af formuegoder)
- Ændring af teksten og kommentarerne til art. 25 (den gensidige aftaleprocedure)
- Ændring af teksten og kommentarerne til art. 26 (udveksling af oplysninger)
- Tilføjelse af en ny art. 27 (bistand med opkrævning af skatter), som svarer ordret til OECD-modellens art. 27. FN-modellen indeholdt ikke tidligere en bestemmelse herom

Det er hensigten, at FN-modellen i fremtiden skal opdateres med hyppigere intervaller.(11)

2.2. Overordnet om forholdet mellem OECD- og FN-modellen

I introduktionen til OECD-modellen fremhæves modellens betydning. Bl.a. fremgår det, at modellen anvendes som referencedokument ikke blot ved indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem OECD-medlemslande, men tillige ved indgåelse af overenskomster mellem medlemslande og ikke-medlemslande og ved indgåelse af overenskomster mellem ikke-medlemslande. I forlængelse heraf fremhæves det, at “[m]odeloverenskomsten er som det mest bemærkelsesværdige anvendt som grundlag for den oprindelige affattelse og den efterfølgende revidering af “De forenede Nationers modeloverenskomst mellem udviklede lande og udviklingslande”.”(12)

Ad hoc-ekspertgruppen, der udfærdigede den første FN-model fra 1980, valgte således klogelig at lade ordlyden af FN-modellen i videst mulig omfang følge OECD-modellen og tillige at indarbejde kommentarerne til OECD-modellen i FN-modellen.(13) Når FN-modellen dermed bygger på OECD-modellen, medfører dette den meget hensigtsmæssige retstilstand, at der er en grundlæggende overensstemmelse mellem de to modeller, der – antageligvis – danner baggrund for hovedparten af Verdens dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Den vigtigste forskel imellem de to modeller ligger i de overordnede principper for fordelingen af beskatningsretten. OECD-modellen har domicillandsbeskatning som det grundlæggende princip.(14) Dette princip kommer til udtryk i art. 21, stk. 1, hvorefter domicillandet har den eksklusive beskatningsret til enhver indkomst, som kildelandet ikke udtrykkeligt er tillagt beskatningsretten til i overenskomstens øvrige fordelingsbestemmelser, dvs. art. 6-20 vedr. indkomst og art. 22 vedr. formue.

Grundprincippet i FN-modellen er tillige domicillandsbeskatning, men FN-modellen tildeler i videre omfang end OECD-modellen kildelandet beskatningsretten.(15) FN-modellen tildeler i lighed med OECD-modellen som udgangspunkt domicillandet eksklusiv beskatningsret til enhver indkomst, som kildelandet ikke er tillagt beskatningsretten til, jf. art. 21, stk. 1. Det fremgår imidlertid af FN-modellens art. 21, stk. 3, at uanset bestemmelsen i art. 21, stk. 1, kan kildelandet beskatte enhver indkomst hidrørende fra kilder dér, som ikke er omtalt i overenskomstens øvrige fordelingsbestemmelser, dvs. art. 6-20 vedr. indkomst og art. 22 vedr. formue. Dette princip om øget adgang til kildelandsbeskatning kommer desuden til udtryk ved udformningen af de enkelte fordelingsbestemmelser, jf. nærmere neden for i afsnit 3.

Det er anerkendt i FN, at udenlandske investeringer er gavnlige for udviklingen af de økonomiske og sociale forhold i ulandene.(16) Dobbeltbeskatning udgør dog altid en latent risiko for udenlandske investorer, dermed også en potentiel barriere for sådanne investeringer. FN-modellen har til formål – ganske som OECD-modellen – at mindske denne latente risiko og dermed de mulige barrierer for udenlandske investeringer. Når FN-modellen i videre omfang end OECD-modellen tildeler kildelandet beskatningsretten, skyldes dette, at ulandene som oftest vil have status af kildeland for udenlandske investeringer. Dobbeltbeskatningsoverenskomster indgået på baggrund af FN-modellen sikrer dermed ulandene et større beskatningsgrundlag.

2.3. Betydningen af kommentarerne til OECD-modellen for FN's modeloverenskomst

Som det kendes fra OECD-modellen, eksisterer der også en række kommentarer til de enkelte artikler i FN-modellen. Kommentarerne til FN-modellen anses for en del af modellen på linje med selve artikelteksten.(17)

Kommentarerne til de enkelte artikler i FN-modellen er typisk opbygget således, at der indledningsvis redegøres for artiklens forhold og evt. afvigelser fra den tilsvarende artikel i OECD-modellen. Herefter følger de egentlige forklarende kommentarer. Der henvises i vidt omfang til såvel OECD-modellen som kommentarerne dertil. Det er dog vigtigt at være opmærksom på, at medmindre andet er angivet, er alle henvisninger til 2010-versionen af OECD-modellen med kommentarer.(18)

Ved siden af henvisningerne til kommentarerne til OECD's modeloverenskomst citeres kommentarerne til OECD-modellen adskillige steder i kommentarerne til FN-modellen. I visse tilfælde udelades større eller mindre dele af kommentarerne til OECD-modellen dog i citatet, hvilket markeres med “[...]”. Det er ikke altid klart, hvilken betydning det har, at en del af en kommentar er udeladt. Det kan i visse tilfælde betyde, at udeladelsen er udtryk for, at FN ikke deler den opfattelse, der angives i OECD-kommentaren, hvorfor denne udelades. Udeladelsen kan dog også blot betyde, at det udeladte anses for irrelevant ved fortolkningen af FN-modellen. Det angives i introduktionen til FN-modellen, at løsningen konkret må afhænge af konteksten.(19)

3. Nærmere om forskellene mellem FN- og OECD-modellen

Som allerede nævnt er der i det væsentligste overensstemmelse mellem OECD- og FN-modellerne. I det følgende skal der gennemgås en række af de punkter, hvor FN-modellen afviger fra OECD-modellen.

3.1. Fast driftssted

Som anført ovenfor er det en afgørende forskel mellem FN- og OECD-modellen, at FN-modellen i videre omfang tillader kildelandsbeskatning. Denne forskel gør sig primært gældende ved udformningen af fordelingsbestemmelserne i art. 6-22. Hvad angår fast driftsstedsbegrebet i art. 5 (i begge modeller), der som bekendt ikke er en fordelingsbestemmelse, men en definition, adskiller FN-modellen sig dog også på dette punkt afgørende fra OECD-modellen.

Fast driftsstedsbegrebet er et grundlæggende begreb i den internationale skatteret.(20) Hvis et foretagende har et fast driftssted i en anden kontraherende stat, medfører dette ret til kildelandsbeskatning for så vidt angår en lang række indkomster, herunder navnlig erhvervsindkomst, jf. art. 7 (i begge modeller), men også f.eks. indkomst fra personligt arbejde i tjenesteforhold for udenlandske medarbejdere ved det faste driftssted, jf. art. 15, stk. 2 (i begge modeller).

Den øgede adgang til kildelandsbeskatning i FN-modellen kommer i art. 5 til udtryk ved, at tærsklen i en række henseender sænkes for, hvornår en aktivitet udøvet i kildelandet af et ikke-hjemmehørende foretagende medfører, at foretagendet får et fast driftssted i kildelandet.(21)

3.1.1. Bygningsarbejder

FN-modellens regler om bygningsarbejder mv. afviger på flere punkter fra OECD-modellens ditto.

Hvor OECD-modellen omhandler “bygnings-, anlægs- eller installationsarbejder”, medtager FN-modellen tillige “assembly projects” (“montagearbejder”).(22) Set i lyset af, at art. 5, stk. 3, i OECD-modellen fortolkes udvidende i relation til omfattede aktiviteter, er der næppe belæg for at hævde, at den afvigende ordlyd er udtryk for nogen reel forskel.(23) For denne konklusion taler tillige, at der i kommentarerne til OECD-modellen findes et eksempel, hvor det at samle dele af en større konstruktion (“assembly”) er omfattet af art. 5, stk. 3.(24)

Af større betydning har det umiddelbart, at FN-modellens art. 5, stk. 3, i modsætning til OECD-modellen udtrykkeligt finder anvendelse på "*supervisory activities*" ("*tilsyn*") med de øvrige aktiviteter, der er nævnt i bestemmelsen. Denne forskel er dog øjensynligt udvisket, da det siden 2003 har fremgået af pkt. 17 i kommentarerne til art. 5 i OECD-modellen, at "*tilsyn med opførelsen af en bygning er dækket af stk. 3.*"(25)

En tredje iøjnefaldende forskel er, at de aktiviteter, der er angivet i art. 5, stk. 3, litra a, i FN-modellen allerede konstituerer fast driftssted efter seks måneder. En lavere tidsgrænse kan aftales mellem de kontraherende stater, men det anbefales, at denne ikke fastsættes til mindre end tre måneder.(26) OECD-modellen anvender for tilsvarende arbejder en tidsgrænse på 12 måneder.

3.1.2. Serviceydelser og fast driftssted

FN-modellen indeholder i art. 5, stk. 3, litra b, en regel, der er ukendt i OECD-modellen, og som medfører en betydelig udvidelse af fast driftsstedsbegrebet. Efter bestemmelsen får et foretagende fast driftssted, hvis dets medarbejdere mv. leverer diverse serviceydelser i kildelandet. Som eksempel på sådanne ydelser nævnes udtrykkeligt konsulentarbejde, men også ledelsesopgaver anses for omfattet.(27) Det er en betingelse, at denne type ydelse leveres til et bestemt projekt eller til flere sammenhængende projekter i den anden kontraherende stat, og at den samlede varighed overstiger 183 dage, som starter eller slutter i et indkomstår.

Som nævnt genfindes en tilsvarende bestemmelse ikke i OECD-modellen. I kommentarerne dertil er spørgsmålet om serviceydelser dog udførligt behandlet i et separat afsnit herom, som blev tilføjet kommentarerne i 2008.(28) Heri angives bl.a. et eksempel på, hvordan en bestemmelse om serviceydelser kunne udformes, såfremt de at de kontraherende stater måtte ønske en sådan bestemmelse i dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Denne alternative bestemmelse er i et vist omfang sammenfaldende med bestemmelsen i FN-modellens art. 5, stk. 3, litra b.(29)

3.1.3. Undtagelser til fast driftssteddefinitionen

Art. 5, stk. 4, i begge modeller indeholder en række undtagelser til fast driftsstedsbegrebet. Grundlæggende undtager begge modeller de samme tilfælde fra at udgøre et fast driftssted, men der eksisterer en mindre afvigelse i ordlyden af modellernes art. 5, stk. 4, litra a og b.

OECD-modellen undtager således i art. 5, stk. 4, litra a: "*anvendelsen af indretninger udelukkende til oplagring, udstilling eller udlevering af varer tilhørende foretagendet*"; og i litra b: "*opretholdelsen af et varelager, tilhørende foretagendet, udelukkende til oplagring, udstilling eller udlevering.*" (Forfatterens understregninger).

FN-modellens undtagelse har et snævrere anvendelsesområde. Undtaget fra fast driftsstedsbegrebet i FN-modellen er således ikke de tilfælde, hvor der sker udlevering af varer fra et forretningssted i kildelandet.

En undersøgelse gennemført i 1997 viste, at ca. 75 pct. af de lande, der anvender FN-modellen som model ved indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster, dog rent faktisk følger OECD-modellens formulering.(30) En tilsvarende undersøgelse gennemført i 2013 viste, at dette tal er stort set uændret.(31) Endvidere er det klart, at selvom der i ekspertkomiteen, der har foretaget den seneste opdatering af FN-modellen, fortsat er flertal for ikke at følge formuleringen i OECD-modellen, fremhæves det dog i kommentarerne til FN-modellen, at de kontraherende stater frit kan aftale at følge formuleringen i OECD-modellen. Denne valgfrihed begrundes med, at det i praksis kan vise sig vanskeligt foretage en korrekt indkomstallokering til et fast driftssted, hvis eneste aktivitet består

i f.eks. udlevering af varer fra et varelager, og at disse vanskeligheder kan udmønte sig tvister mellem skattemynderne og myndighederne.(32)

Hvor man i FN-regi således er opmærksomme på, at FN-modellens bestemmelser vedr. udlevering af varer ikke er ganske problemfri, og at de fleste lande ikke følger FN-modellen på dette punkt, går udviklingen i OECD-regi overraskende nok imod en tilnærmelse til FN-modellen på netop dette punkt. Som et led i *Base Erosion and Profit Shifting*-projektet (BEPS), er det således blevet foreslået, at OECD-modellen skal formuleres i overensstemmelse med FN-modellen. Dette skyldes, at undtagelserne i OECD-modellens art. 5, stk. 4, litra a og b, vedr. vareudlevering i praksis har været anvendt til på kunstig vis at undgå, at et foretagende får fast driftssted i kildelandet.(33)

3.1.4. Agentreglen

Såvel OECD- som FN-modellen indeholder i art. 5, stk. 5, en regel, hvorefter der kan opstå fast driftssted i kildelandet, hvis en person ("*en afhængig agent*") har fuldmagt til at binde det udenlandske foretagende til aftaler med tredjemand – den såkaldte "*agentregel*". Hvad angår FN-modellen, fremgår reglen af art. 5, stk. 5, litra a, og selvom bestemmelsens ordlyd ikke svarer fuldstændig til OECD-modellens, er der materielt tale om den samme regel.(34)

I FN-modellens art. 5, stk. 5, litra b, udvides fast driftsstedsbegrebet. Efter bestemmelsen medfører det fast driftssted, hvis en person i kildelandet opretholder et varelager, hvorfra han sædvanligvis udleverer varer. Det er væsentligt at bemærke, at det ikke er en betingelse, at personen er tillagt nogen fuldmagt af det udenlandske foretagende. OECD-modellen indeholder ingen tilsvarende regel.

3.1.5. Forsikringsagenter

FN-modellens art. 5, stk. 7, indeholder en særregel for så vidt angår forsikringsagenter. Det fremgår af bestemmelsen, at et forsikringsforetagende skal anses for at have fast driftssted i kildelandet, hvis det gennem en (forsikrings)agent opkræver forsikringspræmier i kildelandet, eller hvis det gennem en sådan agent forsikrer risici på kildelandets territorium. Bestemmelsen finder ikke anvendelse på genforsikringsvirksomhed. Det er desuden en betingelse, at forsikringsagenten er *afhængig* af det udenlandske foretagende, jf. art. 5, stk. 7, i FN-modellen og neden for i afsnit 3.1.6., som svarer til OECD-modellens art. 5, stk. 6.

OECD-modellen indeholder ingen regel svarende til FN-modellens art. 5, stk. 6. OECD anerkender dog, at i mangel af en sådan regel kan udenlandske forsikringsforetagender drive omfattende virksomhed i kildelandet, uden at dette medfører fast driftssted. Dette skyldes, at et forsikringsagentur i kildelandet i de fleste tilfælde ikke vil opfylde betingelserne i OECD-modellens art. 5, stk. 5. Til trods for denne erkendelse fraråder OECD, at der indsættes særbestemmelser om forsikringsvirksomhed i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne.(35) OECD's holdning til trods genfindes en regel om forsikringsvirksomhed dog i flere OECD-medlemslandes dobbeltbeskatningsoverenskomster. Eksempelvis indeholder adskillige tyske dobbeltbeskatningsoverenskomster en regel svarende til FN-modellens art. 5, stk. 6.(36)

3.1.6. Afhængighedsvurderingen

En "*agent*" udgør kun et fast driftssted, hvis han er afhængig af det udenlandske foretagende, eller hvis han – selvom han er uafhængig – handler udenfor rammerne af sin sædvanlige erhvervsvirksomhed. Dette gør sig gældende efter såvel OECD-modellens art. 5, stk. 6, som efter FN-modellens art. 5, stk. 7.

FN-modellens art. 5, stk. 7, indeholder en yderligere regel, hvorefter det fremgår, at hvis den uafhængige agent udelukkende eller næsten udelukkende arbejder for kun et enkelt foretagende og på

andre kommercielle eller finansielle vilkår end sådanne, der ville have været aftalt mellem uafhængige foretagender, skal agenten *pr. definition anses for en afhængig agent*. Det fremgår af kommentarerne til FN-modellen, at det afgørende *ikke* er, at agenten udelukkende eller næsten udelukkende arbejder for én hvervgiver. Det afgørende er, om vilkårene i aftalen mellem agenten og hvervgiveren fraviger arms længdeprincippet.(37)

3.2. Erhvervsindkomst

3.2.1. Beskatning af erhvervsindkomst – før og efter 2010

I 2010 ændrede OECD ordlyden af art. 7 om beskatning af erhvervsindkomst, hvorved art. 7, stk. 2, nu udtrykker en *ubegrænset selvstændighedsfiktion* i modsætningen til den *begrænsede selvstændighedsfiktion*, der hidtil fulgte af art. 7, stk. 2. Samtidig blev de hidtidige art. 7, stk. 3, 4 og 5, ophævet. Art. 7, stk. 2, i OECD-modellen fra 2010 repræsenterer den *Autoriserede OECD Approach (AOA)*, som OECD fremkom med i rapporten om indkomstopgørelsen for faste driftssteder fra 2008.(38)

Da FN's ekspertgruppe udarbejde den seneste FN-model, blev det besluttet, at man *ikke* agtede at følge AOA og den ændrede ordlyd af art. 7 i OECD-modellen. Dette skyldtes, at den ubegrænsede selvstændighedsfiktion er i direkte modstrid med reglen i art. 7, stk. 3, i FN-modellen, hvorefter interne overførsler i form af renter, royalties mv. ikke kan fradrages i det faste driftsstedes indkomstopgørelse.(39) Den ubegrænsede selvstændighedsfiktion i OECD-modellens art. 7, stk. 2, medfører netop, at sådanne interne overførsler – *“dealings”* – skal identificeres og medregnes ved indkomstopgørelsen for det faste driftssted.

Som en konsekvens heraf følger FN-modellen overordnet set art. 7 i OECD-modellen, som denne var udformet frem til og med 2008. Der eksisterer dog også mellem FN- og OECD-modellen (2008) forskelle, hvilke der skal gennemgås nærmere i det følgende.

3.2.2. Force of attraction

Det fremgår af kommentarerne til OECD-modellen (såvel før som efter 2008), at OECD ikke anerkender det såkaldte *“force of attraction”*-princip. Det følger heraf, at kildelandet kun er tillagt beskatningsretten til erhvervsindkomst, som kan henføres til et fast driftssted i kildelandet. Hvis foretagendet har yderligere indkomst fra kildelandet, herunder også erhvervsindkomst, kan denne indkomst ikke beskattes i kildelandet.(40)

Hvad angår art. 7, stk. 1, i FN-modellen, fremgår det udtrykkeligt heraf, at et begrænset *“force of attraction”*-princip finder anvendelse. Hvis et foretagende har et fast driftssted i kildelandet, kan kildelandet naturligvis beskatte indkomst, der kan henføres til det faste driftssted. Kildelandet kan dog efter FN-modellen endvidere beskatte indkomst fra varesalg og lign., hvis tilsvarende varer mv. sælges gennem det faste driftssted. Ligeledes kan kildelandet beskatte erhvervsindkomst, som ikke kan henføres til et fast driftssted, hvis indkomsten stammer fra erhvervsaktiviteter af samme eller lignende art, som der udføres på det faste driftssted.

Betydningen af denne forskel mellem OECD- og FN-modellen skal dog næppe overvurderes, idet mange lande, der baserer deres forhandlingsposition på FN-modellen, ikke har internretlig hjemmel til at beskatte i overensstemmelse med *“force of attraction”*-princippet.(41)

3.2.3. Fradrag for interne betalinger

Som allerede anført følger FN-modellens art.7 principielt art. 7 i OECD-modellen ind til og med 2008-versionen. Art. 7, stk. 2, i FN-modellen er med andre ord udtryk for en begrænset selvstændighedsfiktion.

Det følger af art. 7, stk. 3, i såvel FN- som OECD-modellen (2008) at ved ansættelse af et fast driftsstedes fortjeneste, skal det være tilladt at fradrage udgifter, som er afholdt til gavn for det faste driftssted, herunder udgifter til ledelse og almindelig administration i øvrigt, hvad enten de afholdes i den stat, hvor det pågældende faste driftssted er beliggende, eller andre steder. I FN-modellens art. 7, stk. 3, er det nærmere specificeret, hvilke interne ydelser, der ikke kan gives fradrag for, nærmere bestemt diverse typer af royaltybetalinger, renter, management fees, serviceydelser mv.

3.3. Skibsfart mv.

Art. 8 i begge modeller omhandler beskatningen af indkomst ved skibsfart, transport ad indre vandveje og luftfart. FN-modellen angiver to alternative bestemmelser, alternativ A og B, som dog begge følger art. 8 i OECD-modellen. Den eneste forskel mellem de to alternativer er, at alternativ B indeholder en særregel vedr. skibsfart.

Hvor OECD-modellen (og FN-modellens alternativ A) tildeler domicillandet den eksklusive beskatningsret til indkomst fra skibsfart, tildeler FN-modellens art. 8(B), stk. 2, kildelandet beskatningsretten til indkomst fra aktiviteter i kildelandet, hvis denne aktivitet har mere end et flygtigt omfang (*“the activities are [...] more than casual”*).

Baggrunden for den regel er, at mange udviklingslande ikke har rederivirksomheder af betydning, hvorfor disse lande generelt ikke vil kunne beskatte indkomst fra skibsfart. Opfattelsen er imidlertid, at i det omfang udenlandske rederier har en *“mere end flygtig”* (*“more than casual”*) aktivitet i kildelandet, vil det være rimeligt at beskatte indkomsten derfra.(42) Skemalagte ture til havne i kildelandet for at afhente passagerer eller gods anses for *“mere end flygtig”* aktivitet.(43)

3.4. Forbundne foretagender

Bestemmelserne om forbundne foretagenders overskud og arms længdeprincippet i art. 9, stk. 1 og 2, er enslydende i de to modeller. Til forskel fra OECD-modellen indeholder FN-modellen i art. 9, stk. 3, dog en yderligere bestemmelse, som ikke genfindes i OECD-modellen.(44)

Principperne i art. 9 i begge modeller er, at hvis to forbundne foretagender handler i strid med arms længdeprincippet, kan dette medføre en korrektion af de implicerede selskabers overskud. Det ene selskab får således forhøjet den skattepligtige indkomst (primær korrektion), jf. art. 9, stk. 1, mens det andet selskab får en tilsvarende nedsættelse af den skattepligtige indkomst (korresponderende korrektion), jf. art. 9, stk. 2. Reglen i FN-modellens art. 9, stk. 3, medfører, at hvis det ene af de implicerede selskaber som en følge af transaktionen samtidig pålægges en bødestraf, skal der ikke ske nogen korresponderende korrektion i henhold til art. 9, stk. 2.(45)

3.5. Udbytte

Beskatningen af udbytter adskiller sig ikke væsentligt i de to modeller, og begge fastslår som udgangspunkt domicillandets beskatningsret i art. 10, stk. 1, mens kildelandet også er overladt en beskatningsret, jf. art. 10, stk. 2.

Art. 10, stk. 2, litra a, i begge modeller vedrører begrænsningen i kildelandets beskatningsret, når der er tale om en selskabsaktionær med en direkte ejerandel af en vis størrelse. I OECD-modellen kan kildelandet ikke påligne udbyttet en skat overstigende 5 pct., hvis moderselskabet direkte ejer mere end 25 pct. af kapitalen i datterselskabet.

I FN-modellen er den procentsats, som kildelandet må påligne udbyttet, tillige begrænset, hvis moderselskabet direkte ejer mere end 10 pct. af kapitalen i datterselskabet. Hvilken procentsats, kildelandet må påligne udbyttet, er overladt til forhandling mellem

de kontraherende stater. Idet FN-modellen anvendes som model for overenskomster mellem u- og ilande, vil ulandene i de fleste tilfælde have status af kildeland. Ulande er oftest nettokapitalimporterende lande, hvorfor den skatteprocent, der opnås enighed om, i de fleste tilfælde vil være højere end de 5 pct., der følger af OECD-modellens art. 10, stk. 2, litra a.(46)

Da FN-modellen har til hensigt i videre omfang end OECD-modellen at tillade kildelandsbeskatning, forekommer det umiddelbart besynderligt, at den påkrævede ejerandel i art. 10, stk. 2, litra a, i FN-modellen er lavere (10 pct.) end i OECD-modellen (25 pct.). Denne forskel skyldes, at mange ulande ikke tillader udenlandske aktionærer en ejerandel overstigende 50 pct. af hjemmehørende selskaber. I det perspektiv udgør en ejerandel på 10 pct. en betragtelig ejerandel.(47)

Hvor den direkte ejerandel er mindre end den i art. 10, stk. 1, litra a, fastsatte, eller hvor aktionæren ikke er et selskab, må kildelandet ikke påligne udbyttet en skat overstigende 15 pct., jf. OECD-modellens art. 10, stk. 2, litra b. I FN-modellen er procentsatsen også i disse tilfælde overladt til forhandling mellem de kontraherende stater.

3.6. Renter

I henhold til begge modellers art. 11, stk. 1, kan renter beskattes i rentemodtagerens domicilland, mens kildelandet er tillagt beskatningsret til renten i art. 11, stk. 2. Den eneste forskel er, at hvor OECD-modellen begrænser kildelandets beskatningsret til 10 pct. af bruttorenten, er kildeskatteprocenten overladt til de kontraherende staters forhandling i FN-modellen. Årsagen til, at der i FN-modellen ikke er angivet nogen procentsats, er, at ulandene som nettokapitalimporterende lande fandt 10 pct.-begrænsningen i OECD-modellen for uacceptabel, men at der ikke kunne opnås enighed om en anden sats.(48)

Et andet punkt, hvor FN-modellen fraviger OECD-modellen, er vedr. driftsstedforbeholdet i art. 11, stk. 4, i begge modeller. Driftsstedforbeholdet medfører, at hvis en rente hidrørende fra kildelandet skal henføres til et fast driftssted, som rentemodtageren har i kildelandet, skal renten beskattes som en del af erhvervsindkomsten for det faste driftssted, dvs. som en nettoindkomst. Begrænsningen i kildelandets beskatningsret, der følger af art. 11, stk. 1 og 2, finder dermed ikke anvendelse. I FN-modellen er driftsstedforbeholdet suppleret med et "fast sted"-forbehold, idet FN-modellen – i modsætning til OECD-modellen – fortsat anvender begrebet "fast sted" i art. 14, jf. nærmere neden for i afsnit 3.9.

Da FN-modellen som anført oven for i afsnit 3.2.2. anvender et begrænset "force of attraction"-princip i art. 7, stk. 1, får dette også betydning for fast driftsstedforbeholdet i art. 11, stk. 4. Den begrænsning i kildelandets beskatningsret, der følger af art. 11, stk. 1 og 2, finder således ikke anvendelse, hvis rentemodtageren har et fast driftssted i kildelandet, og rentebetalingen har tilknytning til den erhvervsvirksomhed, som rentemodtagerene udøver i kildelandet (underforstået uden at renten altså kan henføres til det faste driftssted).

3.7. Royalty

Efter art. 12 i OECD-modellen er domicillandet tillagt den eksklusive beskatningsret til royaltybetalinger. Denne tilgang anvendes ikke i art. 12 i FN-modellen. I FN-modellen er kildelandet ikke overraskende tillagt beskatningsret til sådanne royaltybetalinger, hvorfor strukturen i art. 12 i FN-modellen ligner strukturen i art. 10 og 11 vedr. udbytter og renter. Med hvilken procentsats, kildelandet må beskattes, er overladt til forhandling mellem de kontraherende stater, jf. FN-modellens art. 12, stk. 2.

I tråd med den udvidede adgang til kildelandsbeskatning, der er hensigten med FN-modellen, anvender FN-modellen en bredere royaltydefinition end OECD-modellen. Som royalty definerer OECD-modellens art. 12, stk. 2, betalinger af enhver art, der modtages som vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende enhver ophavsret til et litterært, kunstnerisk eller videnskabeligt arbejde herunder spillefilm, ethvert patent, varemærke, mønster eller model, tegning, hemmelig formel eller fremstillingsmetode, eller for oplysninger om industrielle, kommercielle eller videnskabelige erfaringer. FN-modellen anvender samme definition, jf. art. 12, stk. 3, men supplerer med vederlag for anvendelsen af eller retten til at anvende:

- film eller bånd til brug for radio- eller tv-udsendelser
- industrielt, kommercielt eller videnskabeligt udstyr(49)

Idet FN-modellen i modsætning til OECD-modellen tillader kildelandsbeskatning af royalty, har det i FN-modellen været nødvendigt at indarbejde et driftsstedforbehold, jf. FN-modellens art. 12, stk. 4. Bestemmelsen er udformet på samme måde, som driftsstedforbeholdet i FN-modellens art. 11, stk. 4, vedr. renter, jf. oven for i afsnit 3.6.

3.8. Afståelse af formuegoder

3.8.1. Salg af aktier mv. ved fast ejendom

Fordelingen af beskatningsretten til indkomst fra afståelse af formuegoder i form af fast ejendom; erhvervsformuen i et fast driftssted (som ikke består af fast ejendom) og skibe og luftfartøjer i international trafik samt skibe, der benyttes til transport i indre farvande, er ens i de to modeller, jf. art. 13, stk. 1-3, i begge modeller.

Art. 13, stk. 4, i begge modeller vedrører salg af ejerandele i selskaber mv., hvis værdi for mere end 50 pct.s vedkommende direkte eller indirekte hidrører fra fast ejendom, der er beliggende i den anden kontraherende stat. Det er vigtigt at påpege, at det ikke er en betingelse, at det selskab mv., der ejer den faste ejendom, er hjemmehørende i kildelandet; afgørende er, om den faste ejendom er beliggende i kildelandet.

OECD-modellen fastslår, at kildelandet i en sådan situation har ret til at beskatte fortjenesten. Art. 13, stk. 4, blev først tilføjet OECD-modellen med 2003-opdateringen,(50) men har eksisteret siden 1980 i den første FN-model. Bestemmelsen er således et af de sjældne eksempler på, at en bestemmelse fra FN-modellen er blevet inkorporeret i OECD-modellen.

Formuleringen af FN-modellen afviger dog fra den tilsvarende bestemmelse i OECD-modellen. FN-modellen vedrører således ikke kun salg af aktier, men tillige salg af en andel af et interessentskab, en trust eller et bo ("*an interest in a partnership, trust or estate*"). Udvidelsen af FN-modellen til ikke kun at omfatte salg af aktier i selskaber blev gennemført med 2001-opdateringen,(51) men da en tilsvarende bestemmelse blev optaget i OECD-modellen to år senere i 2003, valgte OECD at begrænse bestemmelsens ordlyd til aktier i selskaber. Kommentarerne til OECD-modellen giver dog mulighed for at udvide bestemmelsens anvendelsesområde svarende til FN-modellens, og der angives i kommentarerne en alternativ formulering til art. 13, stk. 4: "*Fortjeneste, der er erhvervet af en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, fra afhændelse af aktier eller lignende andele, hvis værdi for mere end 50 procents vedkommende direkte eller indirekte hidrører fra fast ejendom, der er beliggende i den anden kontraherende stat, kan beskattes i denne anden stat*". (Forfatterens understregning).(52)

FN-modellens art. 13, stk. 4, litra a, indeholder en undtagelse fra reglen. Det fremgår heraf, at selvom mere end 50 pct. af aktiverne i et selskab mv. udgøres af fast ejendom, kan kildelandet alligevel ikke beskattes indkomst fra afståelse af aktierne mv., hvis den faste

ejendom anvendes i selskabets erhvervsvirksomhed. Dette gælder dog ikke, hvis selskabets virksomhed består i ejendomsadministration. En tilsvarende undtagelse genfindes ikke i OECD-modellen, og der er dermed tale om et eksempel på, at OECD-modellen – dog på et afgrænset område – har videre adgang til kildelandsbeskatning end FN-modellen.

3.8.2. Salg af aktier

Efter FN-modellens art. 13, stk. 5, kan kildelandet beskatte avancen ved salg af aktier, hvis en ikke-hjemmehørende person afstår aktier i et selskab, der er hjemmehørende i kildelandet. Det er dog en betingelse, at den ikke-hjemmehørende person direkte eller indirekte ejer en vis andel af selskabet. Hvor stor en ejerandel, der konkret skal være tale om, er overladt til de kontraherende stater nærmere forhandling.

Bestemmelsens ordlyd blev ændret med 2011-opdateringen af FN-modellen.(53) Det fremgår nu, at det ikke er en betingelse, at den ikke-hjemmehørende person på afståelsestidspunktet ejer den i bestemmelsen aftalte procentdel af selskabet. Afgørende er derimod, om personen på noget tidspunkt inden for de seneste 12 måneder har haft en sådan ejerandel. Tilføjelsen tjener tydeligvis værnshensyn og skal hindre, at skatteyderen først afstå en mængde aktier, som bringer ejerandelen under det i overenskomsten fastsatte, for derefter af afstå den resterende del. Denne omgåelsesmulighed eksisterer dog fortsat, men skatteyderen er nu nødt til at vente mere end 12 måneder fra den afståelse, der bringer ham under den i overenskomsten fastsatte grænse, indtil de resterende aktier kan afstås.

Hvorvidt en ikke hjemmehørende person har en ejerandel, som overskrider den i bestemmelsen fastsatte, må afgøres ud fra intern ret. Navnlig hvor skatteyderens direkte ejerandel ikke overstiger den fastsatte grænse, får dette betydning. Det vil i sådanne tilfælde afhænge intern ret, om der er hjemmel til at medregne f.eks. nærtstående ejerandele ved opgørelsen, således som det eksempelvis er tilfældet med hovedaktionæraktier efter dansk ret, jf. aktieavancebeskatningslovens § 4, stk. 2.(54)

3.9. Fast sted

OECD-modellens art. 14 omhandlede indtil 2000-opdateringen begrebet "fast sted" vedr. beskatning af indkomst fra frit erhverv ("*independent personal services*"), hvor bestemmelsen blev fjernet.(55) Beslutningen om at fjerne bestemmelsen afspejlede det faktum, at der ikke var tilsigtet forskelle mellem begreberne "fast driftssted", som anvendt i art. 7, og "fast sted", som anvendt i art. 14, eller mellem hvorledes fortjeneste og skat skulle beregnes i henholdsvis art. 7 og 14. Tilmed var det ikke altid klart, hvilken virksomhed, der faldt ind under art. 14 og hvilken, der faldt ind under art. 7. Udeladelsen af art. 14 betyder, at indkomst, der oppebæres fra udøvelsen af frit erhverv eller fra anden virksomhed af selvstændig karakter, nu behandles under art. 7 som fortjeneste ved forretningsmæssig virksomhed.(56)

I FN-modellen eksisterer art. 14 fortsat. Det blev i forbindelse med den seneste opdatering fra 2011 diskuteret i ekspertkomiteen, om bestemmelsen skulle slettes, men der kunne ikke opnås enighed herom.(57) Som en konsekvens heraf findes der spredt over FN-modellen mindre afvigelser fra ordlyden af OECD-modellen. Som et eksempel kan nævnes, at da art. 14 blev ophævet i OECD-modellen, medførte dette samtidig behov for at få defineret begreberne "foretagende" ("*enterprise*") og "forretningsvirksomhed" ("*business*") i art. 3, stk. 1, litra c og h, henholdsvis. Da art. 14 til stadighed findes i FN-modellen, indeholder modellen ikke tilsvarende definitioner. Som et andet eksempel kan nævnes, at det adskillige steder i såvel OECD- som i FN-modellen har betydning for forde-

lingen af beskatningsretten til en given form for indkomst, at der findes et fast driftssted i kildelandet. I FN-modellen vil de enkelte bestemmelser være formuleret, så det har en tilsvarende betydning, at der findes et fast sted, jf. f.eks. FN-modellens art. 6, stk. 4; art. 10, stk. 4 og 5; art. 11, stk. 4 og 5; art. 12, stk. 4 og 5; art. 13, stk. 2; art. 15, stk. 2, litra c, og art. 21, stk. 2. Disse bestemmelser i FN-modellen vil generelt være formuleret, så de følger formuleringen af de tilsvarende bestemmelser i OECD-modellen før 2000-opdateringen.

FN-modellens art. 14 svarer ikke fuldstændig til den nu ophævede art. 14 i OECD-modellen. Kildelandsbeskatning i henhold til art. 14 i OECD-modellen fordrede dels, at en (fysisk) person udøvede selvstændig erhvervsvirksomhed i kildelandet og dels, at han gjorde dette fra et "fast sted" ("*fixed base*"). FN-modellen udvider kildelandets beskatningsret til de tilfælde, hvor skatteyderen ikke har et fast sted, men hvor han udøver sin virksomhed dér i mindst 183 dage inden for en 12 måneders periode. Denne tilføjelse repræsenterer et kompromis mellem de lande (ilande), der anser en vis tilknytning til kildelandet som en forudsætning for kildelandets beskatningsret og de lande (ulande), der anser det for rimeligt at beskatte værdien af enhver tjenesteydelse, der leveres i kildelandet.

Art. 14 i FN-modellen, herunder den nærmere anvendelse af bestemmelsen, giver anledning til en række fortolkningsproblemer. Visse kildelande anvender således art. 14 på såvel selvstændigt erhvervsdrivende som på selskaber og fortolker samtidig "fast sted"-begrebet som udtryk for en lavere tærskel for kildelandsbeskatning sammenlignet med fast driftsstedsbegrebet i art. 5. Endvidere anser visse lande kildelandets beskatningsret til indkomst dækket af art. 14 for at være en ret til at beskatte *bruttoindkomsten*.(58)

3.10. Beskatning af et selskabs topledelse

Art. 16, stk. 1, i begge modeller tildeler kildelandet beskatningsret til bestyrelsesmedlemmer og lignende vederlag, som oppebæres af en person, der er hjemmehørende i en af de kontraherende stater, i hans egenskab af medlem af bestyrelsen for et selskab, der er hjemmehørende i den anden kontraherende stat.

Art. 16, stk. 2, i FN-modellen indeholder en bestemmelse, som ikke genfindes i OECD-modellen. Efter denne bestemmelse kan kildelandet også beskatte lønninger og lign. vederlag betalt til ikke-hjemmehørende medlemmer af "topledelsen" ("*top level managerial position*") i et hjemmehørende selskab. Som sådan betragtes ansatte, som har det primære ansvar for ledelsen af selskabet.(59)

3.11. Pensionsbeskatning

Art 18 i OECD-modellen tildeler overenskomstens domicilland den eksklusive beskatningsret til pensionsudbetalinger fra kildelandet, som ikke er omfattet af art. 19, stk. 2, omhandlende tjenestemandspensioner mv. Det er en betingelse, at pensionsindbetalingerne har stået i forbindelse med et tidligere ansættelsesforhold. Domicillandets eksklusive beskatningsret består, selvom skatteyderen har fået fradrag for indbetalingerne til pensionsordningen i kildelandet. Af denne årsag er der i kommentarerne til OECD-modellens art. 18 angivet tre alternative formuleringer, der helt eller delvist tillader kildelandsbeskatning af de omhandlede pensionsudbetalinger.(60)

FN-modellen indeholder to alternative bestemmelser i art. 18 – alternativ A og B.

FN-modellens art. 18(A), stk. 1, følger OECD-modellen, men indeholder i art. 18(A), stk. 2, en undtagelse fra reglen om eksklusiv domicillandsbeskatningsret. Efter denne bestemmelse har kildelandet derimod den eksklusive beskatningsret til pensionsudbetalinger

fra en offentlig pensionsordning, som er en del af kildelandets sociale sikringsordning.

FN-modellens art. 18(B), stk. 1 er formuleret på tilsvarende måde som OECD-modellens art. 18, stk. 1 og FN-modellens art. 18(A), stk. 1, dog med den undtagelse, at domicillandet ikke er tillagt den eksklusive beskatningsret. Kildelandet er således generelt tillagt ret til også at beskattede den omhandlede pensionsudbetaling. Art. 18(B), stk. 3, indeholder en bestemmelse svarende til FN-modellens art. 18(A), stk. 2.

I en dansk kontekst er fordelingen af beskatningsretten til pensioner generelt et område, hvor Danmark ikke følger OECD-modellen. Dette skyldes, at de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster i vidt omfang afspejler et ønske om, at Danmark skal kunne beskatte pensionsudbetalinger fra Danmark.(61) Dette var som bekendt årsagen til, at Danmark opsagde dobbeltbeskatningsoverenskomsterne med Frankrig og Spanien med virkning fra 1/1 2009.(62)

3.12. Lempelse for dobbeltbeskatning

Lempelsesbestemmelserne i begge overenskomster er placeret i art. 23, hvor alternativ A omhandler lempelse efter exemptionmetoden og alternativ B omhandler lempelse efter kreditmetoden.

Der er ingen materiel forskel på de to modeller vedr. art. 23, dog med den iøjnefaldende undtagelse, at FN-modellen ikke indeholder en bestemmelse svarende til OECD-modellens art. 23(A), stk. 4, hvorefter lempelse efter exemptionmetoden ikke skal finde anvendelse på indkomst, der er erhvervet af – eller på formue, der ejes af – en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, når den anden kontraherende stat anvender bestemmelserne i overenskomsten til at fritage sådan indkomst eller formue fra beskatning eller anvender bestemmelserne i stk. 2 i art. 10 eller 11 på sådan indkomst. Bestemmelsen har til formål at undgå dobbelt-ikke beskatning som følge af uoverensstemmelser mellem domicillandet og kildelandet om sagens faktum eller om fortolkningen af bestemmelserne i overenskomsten.(63)

Selvom FN-modellen ikke indeholder en tilsvarende bestemmelse, fremgår det af kommentarerne dertil, at det er muligt at medtage en bestemmelse med samme ordlyd som OECD-modellens art. 23(A), stk. 4, i den konkrete dobbeltbeskatningsoverenskomst.(64)

3.13. Den gensidige aftaleprocedure

Art. 25 i begge modeller omhandler den gensidige aftaleprocedure. FN-modellen angiver dog i modsætning til OECD-modellen to valgmuligheder, alternativ A og B.

Art. 25(A og B), stk. 1-4 i FN-modellen svarer næsten ordret til OECD-modellens art. 25, stk. 1-4, med en lille forskel i formuleringen af stk. 4. Bestemmelsen har til formål at regulere kontakten mellem de kontraherende stater myndigheder, herunder bl.a. ved at understrege, at de kompetente myndigheder kan kontakte hinanden direkte; det er ikke nødvendigt at anvende diplomatiske kanaler.(65) Forskelle imellem art. 25(A og B), stk. 4, i FN-modellen og OECD-modellens art. 25, stk. 4, består i, at FN-modellen mere detaljeret forklarer den gensidige aftaleprocedure, hvilket dog modsvares af, at kommentarerne til OECD-modellens art. 25 omvendt er mere detaljerede på dette punkt end kommentarerne til FN-modellen.

OECD-modellens art. 25, stk. 5, har siden 2008 indeholdt en bestemmelse om voldgift i de tilfælde, hvor de kontraherende stater kompetente myndigheder ikke har kunnet nå til enighed om løsningen på en given sag.(66) FN-modellens art. 25(A) indeholder ingen bestemmelser herom, men det gør art. 25(B), stk. 5, som blev indført i FN-modellen i 2011 netop for at give mulighed for at medtage en voldgiftsbestemmelse.(67)

FN-modellens art. 25(B), stk. 5, adskiller sig dog væsentligt fra art. 25, stk. 5, i OECD-modellen på tre punkter.(68)

For det første er voldgift kun en mulighed efter OECD-modellen, hvis de kompetente myndigheder ikke er nået til enighed om en løsning på en given sag inden for to år. I FN-modellen er tidsfristen fastsat til tre år.

For det andet fremgår det af OECD-modellen, at voldgift kan finde sted på opfordring fra *skatteyderen*. I FN-modellen skal en sag afgøres ved voldgift, hvis det ønskes af den ene (eller begge) de kompetente myndigheder.

For det tredje er de kompetente myndigheder ikke nødvendigvis bundet af voldgiftskendelsen efter FN-modellen, hvis de kompetente myndigheder inden for seks måneder efter kendelsens afsigelse kan opnå enighed om en anden løsning.

Hvad angår danske dobbeltbeskatningsoverenskomster indeholder disse ikke bestemmelser om voldgift, idet der ikke er hjemmel i dansk ret til at indføre en sådan procedure.(69)

3.14. Udveksling af oplysninger

Ved 2011-opdateringen af FN-modellen blev art. 26 om udveksling af informationer revideret, således at bestemmelsen nu i det væsentligste svarer til art. 26 i OECD-modellen.(70) Revisionen afspejler den ændring af art. 26 i OECD-modellen, der blev gennemført i 2005.

Selvom ordlyden af art. 26 i de to modeller i vid udstrækning er sammenfaldende, eksisterer der dog til stadighed forskelle imellem de to modeller. Det fremgår således af kommentarerne til FN-modellen, at det er hensigten, at art. 26 omfatter mere end den tilsvarende bestemmelse i OECD-modellen.(71) Som et eksempel herpå kan nævnes den afvigende ordlyd af art. 26, stk. 1, i FN-modellen. Art. 26, stk. 1, (i begge modeller) omhandler de forudsigeligt relevante oplysninger, som de kontraherende stater kompetente myndigheder skal udveksle. I FN-modellen fremgår det her eksplicit – i modsætning til OECD-modellen – at dette gælder særligt for så vidt angår oplysninger, som kan medvirke til at forhindre skatteunddragelse eller skattesvig. Der er næppe tale om nogen materiel forskel imellem de to modeller, og tilføjelsen har alene til hensigt at tydeliggøre fortolkningen af FN-modellens art. 26, stk. 1.(72)

En anden forskel imellem de to bestemmelser findes i art. 26, stk. 2, omhandlende behandlingen af de oplysninger, der modtages fra den anden kontraherende stat i medfør af art. 26, stk. 1. Det fremgår, at oplysningerne kun må meddeles til personer eller myndigheder (herunder domstole og forvaltningsorganer) beskæftiget med pågørelse af ankesager, med hensyn til skatter. Sådanne personer eller myndigheder må kun bruge oplysninger til sådanne formål. I 2012 blev OECD-modellen opdateret vedr. netop art. 26, stk. 2. Efter den reviderede art. 26, stk. 2, i OECD-modellen "*kan oplysninger, som en kontraherende stat har modtaget, anvendes til andre formål, når disse oplysninger kan anvendes til sådanne andre formål i henhold til lovgivningen i begge stater og forudsat, at den kompetente myndighed i den stat, der giver oplysningerne, giver tilladelse hertil*". Formålet med udvidelsen af OECD-modellens art. 26, stk. 2, er at lette bekæmpelsen af højt prioriterede, men ikke-skatteretlige, lovovertrædelser så som hvidvaskning af penge, korruption og finansiering af terrorisme.(73) Da ændringen blev gennemført ved 2012-opdateringen af OECD-modellen, afspejler FN-modellens art. 26, stk. 2, fra 2011 selvsagt ikke OECD-modellen på dette punkt.

En tredje forskel mellem de to modeller fremgår af FN-modellens art. 26, stk. 6. Af bestemmelsen fremgår, at de kontraherende stater kompetente myndigheder gennem konsultation skal udvikle passen-

de metoder og procedurer for den nærmere udveksling af oplysninger. OECD-modellen indeholder ingen tilsvarende bestemmelse.

Betydningen af udveksling af oplysninger for ulande kan næppe overvurderes.(74) Som anført flere steder er det hensigten med FN-modellen at give øget adgang til kildelandsbeskatning, idet et kildeland efter FN-modellen som oftest vil være et uland. Den øgede adgang til kildelandsbeskatning medfører ideelt, at disse ulande får et øget beskatningsgrundlag, hvorpå økonomiske og sociale forbedringer kan bygges. Hvis kildelandet imidlertid mangler tilstrækkelig information om ikke-hjemmehørendes aktiviteter inden for dets jurisdiktion, kan beskatningsretten selvsagt ikke udnyttes.

Udvikling af oplysninger mellem de kontraherende staters kompetente myndigheder fordrer gensidighed. Imidlertid har mange ulande ikke en stor og avanceret skatteadministration, som det kendes fra ilandene, hvorfor det kan være vanskeligt for ulandenes myndigheder at honorere gensidighedskravet. Denne iboende forskel må der tages hensyn til ved anvendelsen af bestemmelserne i art. 26 i FN-modellen. Det fremgår af kommentarerne til FN-modellen, at et iland ikke kan nægte at udlevere oplysninger til et uland med den begrundelse, at ulandet ikke har administrative ressourcer, der kan sammenlignes med ilandets.(75)

4. Sammenfatning

I artiklen er der foretaget en sammenligning mellem OECD- og FN-modellen. Som udgangspunkt følger FN- OECD-modellen, men der eksisterer som påvist større og mindre afvigelser. Disse afvigelser skyldes primært, at FN-modellen forsøger at tilgodese overenskomstens kildelande ved at tillade en større grad af kildelandsbeskatning sammenlignet med OECD-modellen. Dette kommer bl.a. til udtryk ved, at FN-modellen generelt tillader kildelandsbeskatning af indkomst hidrørende fra kildelandet, selvom kildelandet ikke udtrykkeligt er tillagt beskatningsretten til indkomsten i henhold til overenskomstens fordelingsbestemmelser i art. 6-20 vedr. indkomst eller art. 22 vedr. formue. I OECD-modellen er domicillandet tillagt den eksklusive beskatningsret til enhver indkomst, medmindre kildelandet udtrykkeligt er tillagt en beskatningsret.

I artiklen gennemgås de bestemmelser, hvor FN-modellen afviger fra OECD-modellen. I de bestemmelser, der omhandler fast driftsstedsbegrebet, samt i de enkelte fordelingsbestemmelser, påvises det, hvordan den videre adgang til kildelandsbeskatning i FN-modellen udmønter sig. Endvidere gennemgås forskellene imellem de to modeller for så vidt angår lempelsesbestemmelserne og de administrative bestemmelser om den gensidige aftaleprocedure og om udveksling af oplysninger.

- (1) Jf. Sven Ulstrup i SU 2001, 69.
- (2) Jf. Philip Noes i SU 2013, 63.
- (3) Jf. om FN-modellens praktiske betydning for udarbejdelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomster i perioden 1997-2013, Wim Wijnen og Jan de Goede i *Bulletin for International Taxation (BIT)* 2014/3 s. 118 ff. Forfatterne præsenterer a.st. resultaterne af en analyse af 1.811 ud af de i alt 2.036 dobbeltbeskatningsoverenskomster og protokoller, som blev afsluttet i perioden på verdensplan.
- (4) Jf. Anders Nørgaard Laursen, *Fast driftssted*, 2011, s. 13 f. med yderligere henvisninger.
- (5) Modeludkastet fra 1958 blev udarbejdet af det daværende *Organization for European Economic Cooperation (OEEC)*. OEEC blev i 1961 omdannet til *Organization for Economic Cooperation and Development (OECD)*.
- (6) Jf. om 2014-opdateringen Brian J. Arnold i *BIT* 2014/10 s. 526 ff. og Edward Barret i *BIT* 2014/10 s. 529 ff.
- (7) Jf. nærmere Veronika Dauer og Richard Krever i *African Journal of International and Comparative Law* 2014/1 s. 1 ff.
- (8) Jf. pkt. 8-10 i introduktionen til FN-modellen. I 2005 blev ad hoc-ekspertgruppen opgraderet til en ekspertkomite med 25 medlemmer. Om de politisk-økonomiske bevæggrunde for FN-modellens tilblivelse se nærmere Veronika Dauer og Richard Krever i *African Journal of International and Comparative Law* 2014/1 s. 1 ff.
- (9) Jf. om 2001-opdateringen Mogens Rasmussen i SU 2002, 106.
- (10) Jf. om 2011-opdatering Brian J. Arnold i *BIT* 2012/10 s. 523 ff. og Philip Noes i SU 2013, 63. *Bulletin for International Taxation* har i et specialnummer (november 2012) indgående behandlet 2011-opdateringen af FN-modellen.
- (11) Jf. pkt. 16 i introduktionen til FN-modellen.
- (12) Jf. pkt. 14 i introduktionen til OECD-modellen.
- (13) Jf. Brian J. Arnold i *BIT* 2012/10 s. 423 ff.
- (14) Jf. herom Thøger Nielsen, *Indkomstbeskatning II*, 1972, s. 586 ff.; Aage Michelsen, *International skatteret*, 3. udg. 2003, s. 192 og Niels Winther-Sørensen m.fl., *Skatteretten* 3, 6. udg. 2013, s. 94. Spørgsmålet om kildelandsbeskatning versus domicillandsbeskatning er nærmere behandlet i generalrapporten til IFA-kongressen i Buenos Aires, Argentina, jf. *Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol. 90a 2005, s. 21 ff. Danske nationalrapportører var Jørn Qviste og Claes H. Balle, jf. a.st., s. 261 ff. Se også Jørn Qviste i SU 2005, 207.
- (15) Jf. pkt. 3 og 12 i introduktionen til FN-modellen.
- (16) Jf. pkt. 4 i introduktionen til FN-modellen.
- (17) Jf. pkt. 20 i introduktionen til FN-modellen.
- (18) Jf. pkt. 20 i introduktionen til FN-modellen.
- (19) Jf. pkt. 21 i introduktionen til FN-modellen.
- (20) Jf. nærmere herom Anders Nørgaard Laursen, *Fast driftssted*, 2011, s. 14 ff.
- (21) Det bemærkes, at kommentarerne til art. 5 i FN-modellen blev revideret ved 2011-opdateringen, jf. herom Liselott Kana og Ron van der Merwe i *BIT* 2012/11 s. 603 ff.
- (22) Egen oversættelse. I modsætningen til OECD-modellen eksisterer der ingen oversættelse af FN-modellen.
- (23) Jf. om anvendelsesområdet for OECD-modellens art. 5, stk. 3, Anders Nørgaard Laursen i *SR-Skat* 2014/1, s. 31 ff.
- (24) Jf. pkt. 20 i kommentarerne til art. 5 i OECD-modellen.
- (25) Jf. nærmere Anders Nørgaard Laursen i *SR-Skat* 2014/1, s. 31 ff.
- (26) Jf. pkt. 8 i kommentarerne til art. 5 i FN-modellen.
- (27) Jf. pkt. 9 i kommentarerne til art. 5 i FN-modellen.
- (28) Jf. pkt. 42.11-42.48 i kommentarerne til art. 5 i OECD-modellen. Se nærmere herom Jesper Anker Hansen i SU 2010, 350.
- (29) Således synes litra b i den alternative bestemmelse at svare til FN-modellens art. 5, stk. 3, litra b. Den alternative bestemmelse i kommentarerne til OECD-modellen fremgår af pkt. 42.23.
- (30) Jf. pkt. 20 i kommentarerne til art. 5 i FN-modellen.
- (31) Jf. Wim Wijnen og Jan de Goede i *BIT* 2014/3 s. 118 ff.
- (32) Jf. pkt. 21 i kommentarerne til art. 5 i FN-modellen.
- (33) Jf. BEPS Action 7: Preventing the Artificial Avoidance of PE Status (Public Discussion Draft 31 October 2014 – 9 January 2015), s. 15 f. (OECD 2014).
- (34) Jf. pkt. 22 i kommentarerne til art. 5 i FN-modellen.
- (35) Jf. pkt. 39 i kommentarerne til art. 5 i OECD-modellen.
- (36) Jf. Jacques Sasseville og Arvid Aage Skaar, *Cahier de Droit Fiscal International*, 94a 2009, s. 58. Se også Petra Eckl, a.st., s. 334 f.
- (37) Jf. pkt. 31-33 i kommentarerne til art. 5 i FN-modellen.
- (38) Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments (OECD 2008).
- (39) Jf. pkt. 1 i kommentarerne til art. 7 i FN-modellen.
- (40) Jf. pkt. 12 i kommentarerne til art. 7 i OECD-modellen (pkt. 10 i 2008-modellen).
- (41) Jf. Armando Lara Yaffar og Michael Lennard i *BIT* 2012/11 s. 590 ff.
- (42) Jf. Michael Lennard i *Asia-Pacific Tax Bulletin* January/February 2009, s. 4 ff.
- (43) Jf. pkt. 13 i kommentarerne til art. 8 i FN-modellen.
- (44) Kommentarerne til art. 9 i FN-modellen blev revideret ved 2011-opdateringen, jf. herom Stig Sollund og Marcos Aurélio Pereira Valdão i *BIT* 2012/11 s. 608 ff.
- (45) Jf. pkt. 8 i kommentarerne til art. 9 i FN-modellen.
- (46) Jf. Michael Lennard i *Asia-Pacific Tax Bulletin* January/February 2009, s. 4 ff.
- (47) Jf. pkt. 6 i kommentarerne til art. 10 i FN-modellen.
- (48) Jf. pkt. 10 i kommentarerne til art. 11 i FN-modellen.
- (49) Denne del af royaltydefinitionen blev slettet fra OECD-modellen ved 1992-opdateringen, jf. om 1992-opdateringen Mogens Rasmussen i SU 1992, 359.
- (50) Jf. om 2003-opdateringen af OECD-modellen Anders Oreby Hansen og Nikolaj Bjørnholm i SU 2003, 57.
- (51) Jf. pkt. 8 i kommentarerne til art. 13 i FN-modellen.
- (52) Jf. pkt. 28.5 i kommentarerne til art. 13 i OECD-modellen.
- (53) Jf. herom Philip Baker og Tizhong Liao i *BIT* 2012/11 s. 598 ff.
- (54) Jf. pkt. 11 i kommentarerne til art. 13 i FN-modellen.
- (55) Jf. om 2000-opdateringen af OECD-modellen Nikolaj Bjørnholm i SU 2001, 68.
- (56) Jf. kommentarerne til art. 14 i OECD-modellen.
- (57) Jf. Brian J. Arnold i *BIT* 2012/10 s. 523 ff. Se også Armando Lara Yaffar og Michael Lennard i *BIT* 2012/11 s. 590 ff.
- (58) Jf. Brian J. Arnold i *BIT* 2012/10 s. 523 ff.
- (59) Jf. pkt. 5 i kommentarerne til art. 16 i FN-modellen.
- (60) Jf. pkt. 15 i kommentarerne til art. 18 i OECD-modellen.
- (61) Jf. Niels Winther-Sørensen m.fl., *Skatteretten* 3, 6. udg. 2013, s. 289 f. og nærmere Benedicte Wiberg i SU 2012, 181. Se også Den juridiske vejledning 2014-2 afsnit C.F.8.2.2.18.2.2.
- (62) Jf. Jenny Blomberg i SU 2008, 385 og SKM2008.530.SKAT.
- (63) Jf. pkt. 56.1 i kommentarerne til art. 23 i OECD-modellen.
- (64) Jf. pkt. 19 i kommentarerne til art. 23 i FN-modellen.
- (65) Jf. pkt. 56-57 i kommentarerne til art. 25 i OECD-modellen.
- (66) Jf. om 2008-opdateringen af OECD-modellen Mogens Rasmussen i SU 2008, 312.
- (67) Jf. herom Brian J. Arnold i *BIT* 2012/10 s. 523 ff.; Armando Lara Yaffar og Michael Lennard i *BIT* 2012/11 s. 590 ff. og Claudine Divellet i *BIT* 2012/11 s. 612 ff.
- (68) Jf. nærmere pkt. 13 i kommentarerne til art. 25 i FN-modellen.
- (69) Jf. Karin Skov Nilausen, *Løsning af internationale skattetilvister*, 2005, s. 225 ff. og Philip Noes i SU 2012, 142.
- (70) Jf. nærmere herom Brian J. Arnold i *BIT* 2012/10 s. 523 ff.; Armando Lara Yaffar og Philip Baker i *BIT* 2012/11 s. 590 ff. og Rowena G. Bethel i *BIT* 2012/11 s. 618 ff.
- (71) Jf. pkt. 1.2 i kommentarerne til art. 26 i FN-modellen.
- (72) Jf. pkt. 4.2 i kommentarerne til art. 26 i FN-modellen.
- (73) Jf. herom Anders Nørgaard Laursen i *SR-Skat* 2013/4, s. 217 ff.

(74) Jf. Michael Lennard i Asia-Pacific Tax Bulletin January/February 2009, s. 4 ff. (75) Jf. pkt. 1.3 og pkt. 20.3 i kommentarerne til art. 26 i FN-modellen.