

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

FAGFÆLLEBEDØMT. Med udgangspunkt i BEPS Action 7 beskrives og analyseres i artiklen de ændringer af fast driftsstedsbegrebet, som er gennemført i dels Det multilaterale instrument, dels den seneste opdatering af OECD's modeloverenskomst, som blev godkendt den 21. november 2017.

1. Introduktion

Som bekendt defineres et fast driftssted i art. 5 i OECD's modeloverenskomst. OECD udgav den første modeloverenskomst i 1963, og heri var fast driftsstedsbegrebet defineret i overensstemmelse med anbefalingerne i en rapport fra 1958. 1963-modellen blev opdateret i 1977, hvor der blev foretaget en række redaktionelle ændringer af art. 5, men grundlæggende forblev bestemmelsen den samme. Siden 1977 og frem til den 21. november 2017, hvor OECD's modeloverenskomst senest blev opdateret, har bestemmelsens ordlyd stået uændret.

Således har fast driftsstedsdefinitionen i OECD's modeloverenskomst (og dermed også i de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster) været ganske stabil over en lang årrække. En forbløffende bedrift henset til, hvor relativt let det er at drive virksomhed på tværs af landegrænser i dag sammenlignet med situationen for snart 60 år siden (regnet fra udgivelsen af 1958-rapporten), herunder ikke mindst når også den teknologiske udvikling tages med i betragtningen. En opdatering er således på høje tid. I forlængelse heraf skal det bemærkes som et kuriosum, at det nærmest allerede fra begyndelsen var hævdet i litteraturen, at "moderne kommunikationsformer" som eksempelvis "telex" kunne gøre det muligt for et foretagende at drive omfattende salgsvirksomhed i kildelandet, uden at der derved blev statueret fast driftssted.

Færdiggørelsen af OECD/G20-projektet Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) den 5. oktober 2015 indvarslede imidlertid et brud på mere end et halvt århundredes stabilitet. BEPS Action 7: Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status omhandlede således fast driftsstedsdefinitionen, og i rapporten blev der fremlagt en række anbefalinger til ændringer.

Formålet med denne artikel er at beskrive og analysere disse ændringer.

Indledningsvis skal der redegøres for, hvordan ændringerne gennemføres dels i Det multilaterale instrument, dels i den seneste nye version af OECD's modeloverenskomst (afsnit 2). Der skal også gøres nogle få bemærkninger om øvrige ændringer af modeloverenskomsten, som er gennemført med 2017-opdateringen (2.1).

Efterfølgende omtales de enkelte ændringer af fast driftsstedsdefinitionen (afsnit 3). Efter en overordnet omtale af Action 7 (3.1), gennemgås ændringen af "agentreglen" i relation til kommissionærarrangementer og lign. (3.2), andre ændringer af agentreglen (3.3), den ændrede afhængighedsvurdering, herunder begrebet "nært forbundne foretagender" (3.4), ændringerne af negativlisten (3.5),

anti-fragmenteringsreglen (3.6) samt problematikken vedr. opsplitning af kontrakter ved beregningen af 12 mdr. i relation til entreprisreglen (3.7).

Afslutningsvis sammenfattes ændringerne (afsnit 4).

2. Gennemførelsen af ændringerne

Formålet med Action 7 var at formulere ændringsforslag til den bestående fast driftssteddefinition i art. 5 i OECD's modeloverenskomst (2014).

Ændringsforslagene er nu gennemført i den seneste opdatering af OECD's modeloverenskomst, som blev endeligt godkendt den 21. november 2017.

Ændringerne heraf har imidlertid kun virkning fremadrettet i takt med, at der indgås nye dobbeltbeskatningsoverenskomster baseret på 2017-modellen, jf. eksempelvis art. 5 i den kommende dobbeltbeskatningsoverenskomst med Japan.

Umiddelbar virkning får ændringerne derimod i takt med, at dobbeltbeskatningsoverenskomsterne bliver dækket af Det multilaterale instrument (MLI), idet de med Action 7 foreslåede ændringer er gennemført i MLI art. 12-15 (afsnit IV). Danmark har tiltrådt Det multilaterale instrument den 7. juni 2017, men har samtidig taget forbehold for stort set alle bestemmelserne deri, herunder også art. 12-15 om fast driftssted. Efter det oplyste ville der blive fremsat lovforslag i Folketinget med henblik på endelige ratificering af Danmarks tiltræden til Det multilaterale instrument i januar 2018, men et sådan lovforslag er i skrivende stund endnu ikke fremsat.

Det kan være vanskeligt at danne sig et overblik over ændringerne. Det skyldes, at Action 7 som nævnt formulerer forslag til ændringer af art. 5 i OECD-modellen, men ved 2017-opdateringen af modeloverenskomsten blev ændringerne ikke i alle tilfælde gennemført i de bestemmelser, som var forudsat i Action 7. Hvad angår Det multilaterale instrument er ændringerne (med sproglige tilpasninger) gennemført i helt andre artikelnumre og i et enkelt tilfælde endog med en alternativ bestemmelse. I tabellen herunder er der gjort et forsøg på at tilvejebringe et overblik over, i hvilke bestemmelser ændringerne er gennemført.

TABEL 1	ACTION 7	2017-MODELLEN	MLI
Agentreglen	Art. 5, stk. 5	Art. 5, stk. 5	Art. 12, stk. 1
Afhængighed	Art. 5, stk. 6, litra a	Art. 5, stk. 6	Art. 12, stk. 2
Afhængighed	Art. 5, stk. 6, litra b	Art. 5, stk. 8	Art. 15, stk. 1
Negativlisten (alternativ A)	Art. 5, stk. 4	Art. 5, stk. 4	Art. 13,

			stk. 2
Negativlisten (alternativ B)	Alternativ bestemmelse i pkt. 30.1 i kommentarerne	Alternativ bestemmelse i pkt. 78 i kommentarerne	Art. 13, stk. 3
Anti- fragmentering	Art. 5, stk. 4, nr. 1	Art. 5, stk. 4, nr. 1	Art. 13, stk. 4
Opsplitning af kontrakter	Alternativ bestemmelse i pkt. 18.1-18.2	Alternativ bestemmelse i pkt. 52-53	Art. 14, stk. 1
Opsplitning af kontrakter (PPT)	Forslag til tilføjelse af eksempel J i Action 6 (Action 7, s. 42)	Pkt. 182 (eksempel J) i kommentarerne til pkt. 29.9 (PPTbestemmelsen)	-

Action 7 indeholder også forslag til ændringer af kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst. Det multilaterale instrument indeholder ikke tilsvarende kommentarer, hvorfor Action 7 har afgørende betydning for fortolkningen af bestemmelserne i Det multilaterale instrument. Således skal kommentarerne til eksempelvis den ændrede art. 5, stk. 5, i Action 7 (pkt. 32-35.1) i forhold til Det multilaterale instrument læses som kommentarerne til MLI art. 12, stk. 1.

For at fuldende forvirringen har OECD med 2017-opdateringen valgt at foretage en fuldstændig "omnummerering" af kommentarerne. Forslagene til ændringer af kommentarerne til art. 5, som følger af Action 7, er således medtaget i den opdaterede modeloverenskomst, men under andre numre. Eksempelvis er det nye pkt. 18.1, som er foreslået med Action 7, blevet til pkt. 52 i 2017-modellen.

Henvisninger vil i det følgende være til artikelteksten i Action 7, med mindre andet er angivet. Henvisninger til kommentarerne sker ligeledes til det pågældende pkt. i Action 7 med angivelse af det tilsvarende pkt. i kommentarerne i til 2017-modellen i parentes, med mindre andet angives.

2.1 IKKE-BEPS-RELATEREDE ÆNDRINGER

Denne artikel omhandler kun de ændringer af fast driftsstedetsdefinitionen, som er afledt af BEPS-projektet. For fuldstændighedens skyld skal der dog på dette sted gøres nogle få bemærkninger om et forhold, som ikke vedrører BEPS.

OECD's Committee on Fiscal Affairs udsendte således i 2012 en rapport med titlen: *Revised proposals concerning the interpretation and application of Article 5 (permanent establishment) in the OECD Model Tax Convention*. Rapporten indeholdt en lang række ændringsforslag til kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst. De fleste af disse ændringsforslag er nu gennemført i kommentarerne til art. 5 ved 2017-opdateringen.

Det skal bemærkes, at der er tale om særdeles omfattende og detaljerede ændringer af kommentarerne, hvorfor det ikke er muligt inden for rammerne af

denne artikel at redegøre nærmere herfor. Jeg har tidligere analyseret 2012-rapportens indhold, jf. Anders Nørgaard Laursen, SR-Skat 2012, s. 45 ff., hvortil der henvises.

Det bemærkes også, at visse af anbefalingerne i rapporten viste sig at være i strid med konklusionerne i Action 7, hvorfor det ikke er alle 2012-rapportens anbefalinger, som har fundet vej til den nye modeloverenskomst.

3. De enkelte ændringer

3.1 GENERELT OM ACTION 7

Action 7 behandlede overordnet set 4 forskellige emner:

1. Undgåelse af fast driftsstatus ved anvendelse af kommissionærarrangementer (*commissionaire*) og lign. strategier
2. Undgåelse af fast driftssted ved anvendelse af undtagelsesbestemmelserne i art. 5, stk. 4
3. "Andre strategier" til undgåelse af fast driftsstatus
4. Indkomstallokering til et fast driftssted og samspillet med de øvrige dele af BEPS-projektet, som omhandlede transfer pricing.

Emne A resulterede i et forslag til ændring af art. 5, stk. 5 (agentreglen) og stk. 6 (afhængighedsvurderingen) samt ændrede kommentarerne til disse bestemmelser.

Emne B resulterede i et forslag til ændring af art. 5, stk. 4 (negativlisten) samt kommentarerne dertil og en ny bestemmelse i art. 5, stk. 4, nr. 1 (antifragmentering), med tilhørende kommentarer.

Emne C resulterede i en ændring af kommentarerne til art. 5, stk. 3 (entreprisereglen), samt et eksempel, som skulle føjes til Action 6 om anvendelsen af den omgåelsesklausul (Principle Purpose Test (PPT)), som blev foreslået gennemført i Action 6.

Behandlingen af Emne D om indkomstallokeringen og samspillet med transfer pricing-reglerne blev det besluttet at udsætte, da behandlingen af emnet forudsatte færdiggørelsen af Action 8-10 om netop transfer pricing. Emne D er fortsat ikke færdiggjort, og der er udsendt to foreløbige rapporter ("discussion drafts") herom: "*Discussion draft containing additional guidance on attribution of profits to permanent establishments*" og "*Discussion draft on the revised guidance on profit splits*". Disse rapporter og Emne D skal ikke omtales yderligere i denne artikel.

3.2 KOMMISSIONÆRARRANGEMENTER (COMMISSIONNAIRE) OG LIGN.

Efter den eksisterende art. 5, stk. 5, vil et fast driftssted foreligge, hvis en afhængig person i kildelandet udøver virksomhed for et foretagende, og denne person har (og sædvanligvis udøver), *en fuldmagt i en kontraherende stat til at indgå aftaler i foretagendets navn.*

Begreberne “fuldmagt” og “indgå aftaler i et foretagendes navn” indikerer for en dansk jurist, at anvendelsesområdet er et fuldmagtsforhold, jf. aftalelovens § 10, og det afgørende er således, at fuldmægtigen ved en retshandel binder opdragsgiver og tredjemand (men ikke sig selv) til en aftale. Som sådan er det tilsvarende klart, at såfremt den omhandlede mellemmand selv bliver part i aftalen ved kontrahering i kildelandet, vil bestemmelsen ikke finde anvendelse. I dansk ret vil en kommissionær, som handler for fremmed regning, *men i eget navn*, jf. kommissionslovens § 4, stk. 1, således ikke udgøre et fast driftssted.

Afgørende for bestemmelsens anvendelsesområde er altså den bagvedliggende mellemmandsret. Den fortolkning af art. 5, stk. 5, som en dansk jurist udleder af bestemmelsens ordlyd, deles af jurister i de fleste lande, som tilhører den såkaldte “civil law-retsfamilie”. Et foretagende, som driver virksomhed i kildelandet gennem en kommissionær, vil dermed sædvanligvis ikke udgøre et fast driftssted. I internationale skattetermer betegnes sådanne arrangementer *commissionnaire-arrangements* for at understrege, at der er tale om en kommissionær i civil law-traditionens forstand, som kontraherer i eget navn.

Den franske term *commissionnaire* anvendes også for at understrege modsætningsforholdet til en common law-*commission agent*. I common law vil en *agent* altid binde opdragsgiveren ved retshandler og det uanset i hvis navn, agenten kontraherer. “Problemet” med anvendelsen af art. 5, stk. 5, på kommissionærarrangementer er således ikke relevant i jurisdiktioner, som henhører til common law-retsfamilien, hvilket primært er de angelsaksiske lande.

Art. 5, stk. 5, indeholder et krav om, at fuldmægtigen skal indgå aftaler, som er bindende for opdragsgiveren (det udenlandske foretagende), hvormed en kommissionær (*commissionnaire*) er udelukket fra at udgøre et fast driftssted. I international praksis er det fastslået, at denne betingelse om, at en aftale skal være “bindende” for det udenlandske foretagende, skal forstås som bindende i civilretlig henseende. Om en aftale kan siges at være “de facto-bindende” eller “bindende i økonomisk henseende” kan ikke tillægges betydning.

I en BEPS-sammenhæng kan anvendelse af kommissionærstrukturer anvendes til at nedbringe den skattepligtige indkomst i kildelandet, derved at et koncernselskab i kildelandet stripes for funktioner (fx salg, markedsføring, produktion mv.) og omdannes til et selskab, der alene handler som kommissionær for et salgsselskab (kommittenten) beliggende i et andet land (med en lavere beskatning). Det antages i Action 7, at muligheden for at kommissionærselskabet udgør et fast driftssted, vil gøre det muligt at imødegå erosion af kildelandets skattebase, og at det derfor er nødvendigt med en ændring af art. 5, stk. 5.

Art. 5, stk. 5, foreslås derfor fuldstændig omskrevet. Bestemmelsen er temmelig lang og kompleks at læse, hvorfor alene det relevante for kommissionærarrangementer er gengivet som udklip af den samlede bestemmelse herunder. Fremover kan en person udgøre et fast driftssted under følgende betingelser (forudsat personen ikke kan anses for uafhængig af det udenlandske foretagende, jf. art. 5, stk. 6, og at aktiviteterne ikke er omfattet af negativlisten, jf. art. 5, stk. 4).

“where a person is acting in a Contracting State on behalf of an enterprise and, in doing so, habitually concludes contracts, [...] and these contracts are [...] for the transfer of the ownership of, or for the granting of the right to use, property owned by that enterprise or that the enterprise has the right to use, or [...] for the provision of services by that enterprise.”

Endnu findes hverken en officiel eller uofficiel dansk oversættelse af bestemmelsen, men for egen regning kunne en oversættelse lyde:

[fast driftssted foreligger] hvis en person handler i en kontraherende stat på vegne af et foretagende og i den forbindelse sædvanligvis indgår aftaler om salg eller overdragelse af brugsrettigheder til ejendom, som det udenlandske foretagende ejer eller har retten til at anvende eller [indgår aftaler om] levering af tjenesteydelser, som skal leveres af foretagendet.

Det ses, at det nu er tilstrækkeligt for at statuere fast driftssted, at en person *handler på vegne af foretagendet, og indgår aftaler om salg mv.* Det er derimod uden betydning, om personen handler som eksempelvis kommissionær i eget navn og dermed selv bliver part i aftalen med tredjemand om salg mv. Selvom ændringen af bestemmelsen er motiveret af ønsket om at imødegå brugen af kommissionærarrangementer, er bestemmelsen ikke formuleret på en måde, så den kun kan anvendes herpå.

Hermed er der lagt op til en temmelig vidtfavnende bestemmelse, og det centrale for bestemmelsen må antages at være, hvornår en person kan siges at “handle på vegne af” et foretagende. Denne betingelse behandles nærmere i kommentarerne.

Af pkt. 32.3 (pkt. 86) fremgår det helt overordnet, at en person handler på vegne af et foretagende, når personen involverer foretagendet i forretningsmæssige aktiviteter i kildelandet *i et tilstrækkeligt omfang*. Som eksempler på, hvornår en person handler for et foretagende, nævnes bl.a. en partner for et partnership, en agent for sin principal og en medarbejder for sin arbejdsgiver. Begrebet afgrænses også negativt i samme pkt. 32.3 (pkt. 86), og det fremgår, at hvis *foretagendet hverken direkte eller indirekte* påvirkes af den omhandlede persons handlinger, kan personen ikke siges at handle på vegne af foretagendet. Dette synes at indikere en særdeles lav tærskel for, hvornår en person handler på vegne af et foretagende.

Muligvis i erkendelse af, at bestemmelsens anvendelsesområde potentielt ville blive nærmest ubegrænset, foretages der i pkt. 32.12 (pkt. 96) i kommentarerne til art. 5 en sondring mellem en person, som handler på vegne af et foretagende, og en person, som handler *på egne vegne*. En person, som indgår i et gensidigt

bebyrdende aftaleforhold med tredjemand om salg af varer eller tjenesteydelser, kan således ikke siges at handle på vegne af et foretagende, blot fordi denne person erhverver de pågældende varer eller tjenesteydelser fra et andet foretagende (som personen forudsætningsvis må antages at være i et afhængighedsforhold til). En sådan person handler derimod på egne vegne.

Ledemotivet for vurderingen af, om en person handler på egne eller andres vegne, synes at være, om ejendomsretten til de aktiver, som sælges i kildelandet, er overgået fra det udenlandske foretagende til mellemmanden. Hvis ejendomsretten er overgået til mellemmanden, kan der således beregnes en (skattepligtig) avance i kildelandet i forbindelse med salget, og kildelandets beskatningsret er dermed ikke begrænset til det honorar, den pågældende mellemmand modtager. I et sådan tilfælde vil det være unødvendigt at statuere fast driftssted. Er ejendomsretten til de solgte varer omvendt ikke overgået til mellemmanden, vil kildelandets beskatningsret være begrænset til mellemmandshonoraret (fx en kommission). Ved at statuere fast driftssted i en sådan situation, er antagelsen den, at der kan allokeres yderligere indkomst til det faste driftssted end blot dette honorar, og kildelandets beskatningsgrundlag forøges således.

At lade ejendomsretten være det afgørende motiv forekommer umiddelbart vurderet som en ganske praktisk og rimelig foranstaltning, idet hensigten med Action 7 netop var at udvide kildelandets beskatningsret. Visse kritiske bemærkninger må dog gøres.

Anvendelsen af ejendomsretten som ledemotiv er ikke videre velvalgt, når mellemmanden i kildelandet formidler tjenesteydelser – hvem har ejendomsretten til en tjenesteydelse? En mulig løsning ville være at lade det afgørende moment i en sådan situation være, mod hvem tredjemand (kunden) kan rette misligholdelsesbeføjelser.

Denne løsning forekommer imidlertid vanskelig at forene med pkt. 32.7 (pkt. 91) i kommentarerne. Af det nævnte pkt. fremgår, at ændringen af art. 5, stk. 5, skal tilsikre, at bestemmelsen ikke kun finder anvendelse på aftaler, som skaber rettigheder og forpligtelser mellem et udenlandsk foretagende og tredjemand, der kan håndhæves ved domstolene (*legally enforceable rights and obligations*). Bestemmelsen skal også finde anvendelse på aftaler, som effektivt (*effectively*) skal opfyldes af et udenlandsk foretagende frem for mellemmanden, selvom mellemmanden er *aftaleretligt forpligtet* over for tredjemand.

Spørgsmålet om, hvornår en mellemmand handler på egne vegne, og hvornår han handler på vegne af et udenlandsk foretagende, må således i fremtiden formodes at give anledning til betydelige afgrænsningsvanskeligheder, ikke mindst når mellemmanden formidler tjenesteydelser.

3.3 ØVRIGE ÆNDRINGER AF “AGENTREGLEREN” – ART. 5, STK. 5

Den i afsnit 3.2 skitserede ændring af art. 5, stk. 5, er utvivlsomt den vigtigste ændring, men bestemmelsens ordlyd er dog også ændret – eller måske nærmere præciseret – på et andet punkt.

Anvendelsen af art. 5, stk. 5, var som nævnt betinget af, at en person var givet fuldmagt til at indgå aftaler i et foretagendes navn. Denne betingelse havde i praksis givet anledning til to forskellige former for omgåelse.

Efter den ene omgåelsesmulighed kunne et foretagende bemyndige en person til at forhandle alle en kontrakts detaljer på plads. Såfremt personen ikke var bemyndiget til også at underskrive kontrakten, men dette i stedet blev gjort af en person i foretagendets domicilland, ville betingelserne i art. 5, stk. 5, formelt set ikke være opfyldt. Af kommentarerne fremgik det dog, at i et sådant tilfælde kunne selve forhandlingen sidestilles med udøvelse af en fuldmagt, og der ville derfor opstå et fast driftssted, jf. pkt. 33 i kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst (2014).

Den anden omgåelsesmulighed bestod i, at foretagendet bemyndigede en person i kildelandet til at optage ordrer på vegne af foretagendet, der direkte blev sendt til et lager, hvorfra varen blev udleveret til kunden. Såfremt det udenlandske foretagende på intet tidspunkt var involveret i transaktionen, herunder navnlig ved ikke at skulle godkende ordrerne, måtte situationen sidestilles med udøvelse af en fuldmagt i kildelandet med fast driftssted til følge, jf. pkt. 32.1 i kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst (2014).

Med Action 7 blev det foreslået at "kodificere" pkt. 32.1 og pkt. 33, således at den retstilstand, der var prætenderet af de pågældende punkter, nu direkte fremgår af ordlyden af art. 5, stk. 5. Idet der er tale om en kodificering af den allerede gældende retstilstand, har ændringen alene karakter af en formalitet. Retstilstanden, som tidligere var prætenderet i kommentarerne, er accepteret i dansk administrativ praksis, jf. SKM2014.512.SR.

3.4 AFHÆNGIGHEDSVURDERINGEN

Selvom en person opfylder betingelserne i art. 5, stk. 5, vil personen kun kunne udgøre et fast driftssted, hvis personen er *afhængig* af det udenlandske foretagende, eller hvis en ellers uafhængig person *handler uden for rammerne af sin sædvanlige forretningsvirksomhed*, jf. art. 5, stk. 6.

Som følge af Action 7 er der foreslået en omskrivning af art. 5, stk. 6, som nu er placeret som art. 5, stk. 6, litra a. Med omskrivningen er den noget misvisende henvisning til specifikke mellemmandsformer ("kommissionær" og "mægler") fjernet fra bestemmelsen. Denne ændring synes dog ikke at medføre nogen reel ændring af retstilstanden, og skal derfor ikke behandles yderligere.

Af større interesse har tilføjelsen til bestemmelsen, jf. art. 5, stk. 6, litra a, 2. pkt., hvorefter en person under visse omstændigheder skal anses for pr. definition at være i et afhængighedsforhold til et udenlandsk foretagende. Det gælder således herefter, at en person, som handler *udelukkende eller næsten udelukkende (exclusively or almost exclusively)* på vegne af et eller flere foretagender, som personen er *nært forbundet med (closely related)*, skal anses for pr. definition at være i et afhængighedsforhold til disse foretagender.

Hvor begrebet *nært forbundet* er fastlagt i selve artikelteksten, jf. art. 5, stk. 6, litra b, er begrebet *udelukkende eller næsten udelukkende* alene forklaret i kommentarerne, jf. pkt. 38.7-38.8 (pkt. 111-112).

Det fremgår indledningsvis af kommentarerne, at der ikke kan slutes modsætningsvis, således at hvis en person handler for foretagender, som personen ikke er nært forbundet med, er der ikke pr. definition tale om en uafhængig person. Den pågældende kan alligevel betragtes som afhængig, hvis betingelserne i art. 5, stk. 6, litra a, 1. pkt., i øvrigt er opfyldt.

Hvor det vel er nogenlunde indlysende, om en person *udelukkende* handler på vegne af et nært forbundet foretagende, er det derimod straks vanskeligere at vurdere, om en person *næsten udelukkende* handler for et foretagende. Det fremgår af kommentarerne, at hvis en mellemmands salg for foretagender, som han ikke er nært forbundet med, udgør mindre end 10 pct. af mellemmandens samlede salg, handler han næsten udelukkende for nært forbundne foretagender.

Begrebet "nært forbundne" er defineret i art. 5, stk. 6, litra b. Det er præciseret i kommentarerne, at begrebet nært forbundne ikke er sammenfaldende med begrebet "associerede foretagender", jf. art. 9 i OECD's modeloverenskomst, men at der er et betydeligt overlap.

Foretagender kan være nært forbundne baseret på enten en subjektiv test eller en objektiv test.

Efter den subjektive test er foretagender nært forbundne, hvis – under hensyntagen til alle relevante faktiske omstændigheder (*facts and circumstances*) – det ene foretagende kontrollerer det andet (vertikal forbindelse), eller hvis et tredje foretagende har kontrol med begge foretagender (horisontal forbindelse). Som et eksempel nævnes i kommentarerne den situation, at et foretagende i henhold til en aftale er stillet på en måde, som svarer til, at dets andel (*beneficial interest*) i et andet foretagende overstiger 50 pct. (direkte eller indirekte).

Efter den objektive test afgøres det alene på baggrund af ejerandelen, om foretagender er forbundne. Direkte eller indirekte ejerskab af mere end 50 pct. af et andet foretagende (*beneficial interest*) eller – såfremt det andet foretagende er et selskab – mere end 50 pct. af kapitalen eller stemmerettighederne i et andet selskab, opfylder betingelserne i bestemmelsen (vertikal forbindelse). Hvis et tredje foretagender ejer mere end 50 pct. af begge foretagender (eller mere end 50 pct. af stemmerettigheder/kapitalen hvad angår selskaber), er der også tale om nært forbundne foretagender (horisontal forbindelse).

Det er vigtigt at være opmærksom på, at såvel den kontrollerende part som den kontrollerede part kan udgøre et fast driftssted for den anden. En fysisk person bosiddende i Land A, som ejer 100 pct. af aktierne i et selskab beliggende i Land B, kontrollerer selskabet. Hvis personen driver virksomhed i Land A, eksempelvis ved at sælge selskabets varer i Land A på vegne af selskabet, kan aktionæren udgøre et fast driftssted for selskabet.

Det er præciseret i kommentarerne, at art. 5, stk. 6, litra b, ikke griber ind i det grundlæggende princip om, at moder-datterselskabsforbindelser ikke i sig selv medfører, at det ene selskab udgør et fast driftssted for det andet, jf. art. 5, stk. 7.

3.5 NEGATIVLISTEN

Art. 5, stk. 4, indeholder den såkaldte "negativliste", hvorefter visse aktiviteter er undtaget fra at kunne medføre, at et foretagende får fast driftssted, selvom betingelserne herfor ellers er opfyldt. Art. 5, stk. 4, er opbygget på den måde, at en række specifikt opregnede aktiviteter er undtaget fra fast driftsstedsdefinitionen, jf. art. 5, stk. 4, litra a-d. Ud over disse specifikke undtagelser indeholder art. 5, stk. 4, litra e, en generel undtagelse for aktiviteter, som er af "hjælpende eller forberedende karakter".

Det var tidligere omdiskuteret, om de specifikt opregnede aktiviteter i art. 5, stk. 4, litra a-d, kun var undtaget fra fast driftsstedsdefinitionen under den betingelse, at de ydermere kunne betragtes som værende af hjælpende eller forberedende karakter. I OECD-rapporten fra 2012, som er omtalt i afsnit 2.1, blev det besluttet, at det skulle præciseres i kommentarerne til art. 5, stk. 4, at der ikke kunne stilles et sådan yderligere krav til art. 5, stk. 4, litra a-d.

På dette punkt blev 2012-rapportens anbefalinger imidlertid ikke virkeliggjort, idet anbefalingen i Action 7 var grundlæggende at ændre på forholdet. Det fremgår således af Action 7, at negativlisten gjorde det muligt at drive omfattende virksomhed i kildelandet uden, at der blev statueret fast driftssted og dermed givet kildelandet nogen beskatningsret. Følgelig blev det anbefalet, at art. 5, stk. 4, blev omskrevet. Det fremgår herefter, at de i art. 5, stk. 4, litra a-d, beskrevne aktiviteter kun er undtaget fra fast driftsstedsdefinitionen, *såfremt disse aktiviteter må anses for at være af hjælpende eller forberedende karakter.*

I kommentarerne er der opstillet forskellige eksempler på, hvornår de aktiviteter, som er opregnet i art. 5, stk. 4, litra a-d, ikke kan anses for at være af hjælpende eller forberedende karakter. Særligt sigende for, hvad der har været tanken bag ændringen af art. 5, stk. 4, findes i pkt. 22 (pkt. 62):

Et foretagende har et stort varelager i kildelandet, hvor en række medarbejdere er beskæftiget. På lageret opbevares og udleveres varer, som foretagendet sælger til kunder via internettet.

Efter den hidtidige affattelse af art. 5, stk. 4, litra a, kunne anvendelsen af indretninger udelukkende til oplagring, udstilling eller udlevering af varer ikke medføre fast driftssted. Med tilføjelsen om, at undtagelsesbestemmelserne kun gælder, såfremt aktiviteterne kan anses for af hjælpende eller forberedende karakter, er det klart, at foretagendet i eksemplet nu har et fast driftssted i kildelandet, idet varelageret er en væsentlig del af foretagendets forretningsmodel.

Generelt er kommentarerne vedr. art. 5, stk. 4, litra a-d, kombineret med betingelsen om, at aktiviteterne skal være af hjælpende eller forberedende karakter, præget af OECD's veneration for eksemplets magt. Og hvor et eksempel naturligvis kan tjene som en pædagogisk illustration af, hvordan en

bestemmelse skal anvendes på praktiske situationer, vil et givent eksempel i sig selv være åbent for fortolkning, hvormed anvendelsesområdet sløres.

Til illustration af den rejste kritik af "kasuistisk lovgivning" skal fremhæves "Eksempel 1" i pkt. 22.5 (pkt. 68) i kommentarerne til art. 5. Tidligere var opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at foretage indkøb af varer eller fremskaffe oplysninger til foretagendet undtaget fra fast driftsstedesdefinitionen, jf. art. 5, stk. 4, litra d. Som nævnt gælder undtagelsen nu kun i det omfang, eksempelvis vareindkøbet er af hjælpende eller forberedende karakter. Eksempel 1 omhandler i den forbindelse et foretagende, der har et indkøbskontor i kildelandet, hvorigennem det køber landbrugsprodukter, som sælges i andre lande. Om aktiviteterne i kildelandet fremgår følgende:

Medarbejderne på kontoret er erfarne indkøbere, som har specialviden om netop den pågældende type landbrugsprodukter, og som besøger producenterne i kildelandet. De fastlægger typen og kvaliteten af landbrugsprodukterne på vegne af foretagendet i henhold til internationale standarder (en vanskelig proces, som kræver indsigt og specialviden), og de indgår forskellige salgsaftaler med producenterne (spot eller forward).

Det forklares i forlængelse af eksemplet, at indkøbskontoret udgør et fast driftssted, idet aktiviteterne udgør en afgørende og betydningsfuld (*essential and significant*) del af foretagendets overordnede virksomhed. Det kan være vanskeligt at være uenig i denne konklusion, men som læser savner man vejledning i, hvor lidt (eller hvor meget) der skal ændres ved eksemplets faktum, førend aktiviteterne ikke længere er en afgørende eller betydningsfuld del af den samlede virksomhed. Hvad hvis arbejdets udførelse ikke fordrer nogen specialviden? Hvad hvis indkøberne ikke indgår forskellige salgsaftaler med producenterne?

På et overordnet plan og fra et rent fiskalt synspunkt forekommer det ikke uretfærdigt, at negativlisten indskrænkes med den virkning, at kildelandet i højere grad tillægges beskatningsretten, jf. navnlig eksemplet med udlevering af varer solgt online. Fra et praktisk synspunkt er der dog af to årsager grund til skepsis.

For det første har man med tilføjelsen af den yderligere betingelse til art. 5, stk. 4, litra a-d, forladt en rent objektiv vurdering til fordel for en subjektiv vurdering, nemlig spørgsmålet om, hvornår en aktivitet er af hjælpende eller forberedende karakter. Som det er forsøgt illustreret ved eksemplet med indkøbskontoret, kan det være en særdeles vanskelig eksercits, navnlig når henses til, at OECD som nævnt primært giver vejledning ved eksempler.

For det andet kan indkomstallokeringen ganske givet give anledning til problemer. Grunden til, at en række aktiviteter pr. definition var undtaget fra fast driftsstedesdefinitionen, var bl.a. vanskelighederne ved at opstille et selvstændigt beregningsgrundlag for den pågældende type af aktivitet. Det blotte forhold, at aktiviteterne nu kun er undtaget, hvis de anses for af hjælpende eller forberedende karakter, ændrer næppe grundlæggende herved. I de overenskomster, som følger af FN's modeloverenskomst, er negativlisten snævrere end i OECD's modeloverenskomst, og udlevering af varer fra et lager er efter FN-modellen ikke omfattet af negativlisten (i modsætning til art. 5, stk. 4,

litra a i OECD-modellen). Til trods herfor anvender op mod 75 pct. af de lande, som generelt følger FN-modellen ved indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster, *ikke* FN-modellen på dette punkt, men derimod OECD-modellen (2014). Fravalget af FN-modellen skyldes netop, at det i praksis har vist sig vanskeligt at foretage en korrekt indkomstallokering til et fast driftssted, hvis eneste aktivitet består i fx udlevering af varer fra et varelager, og disse vanskeligheder kan udmønte sig tvister mellem skatteyderne og myndighederne.

I erkendelse af, at en rent objektiv negativliste medfører større retssikkerhed, er der i pkt. 30.1 (pkt. 78) i kommentarerne formuleret en alternativ bestemmelse til den, der nu fremgår af art. 5, stk. 4, og som de kontraherende stater kan vælge at anvende i deres dobbeltbeskatningsoverenskomster i stedet. Den alternative bestemmelse svarer til den hidtidige art. 5, stk. 4. I Det multilaterale instrument har de deltagende lande valget mellem den "nye" negativliste, jf. MLI art. 13, stk. 2 (Option A), den "gamle", jf. MLI art. 13, stk. 3 (Option B) eller helt at undlade at lade deres dobbeltbeskatningsoverenskomster være påvirket af Det multilaterale instrument på dette område, jf. MLI art. 13, stk. 1.

3.6 ANTI-FRAGMENTERING

I Action 7 analyseres også en anden svaghed ved negativlisten, nemlig muligheden for at undgå kildelandsbeskatning ved at opdele aktiviteterne i kildelandet på flere forskellige enheder, såkaldt fragmentering. Ved at fragmentere virksomheden i kildelandet i tilpas små enheder, kunne hver enhed i realiteten omfattes af negativlisten i den hidtidige art. 5, stk. 4, og foretagendet fik dermed ikke fast driftssted i kildelandet, desuagtet at der potentiel blev drevet omfattende virksomhed der.

Siden 2003 har der eksisteret en anti-fragmenteringsregel i kommentarerne til art. 5, stk. 4:

Et foretagende kan ikke opsplitte en sammenhængende virksomhed i flere mindre enheder og påstå, at hver enhed kun udfører virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter.

Problemet med denne regel var imidlertid, at den var let at omgå. Det ses, at kommentarerne omhandlede *et* foretagendes mulighed for at opsplitte en sammenhængende virksomhed. Hvis virksomheden derimod var opdelt på flere foretagender (fx flere selskaber inden for samme koncern), fandt anti-fragmenteringsreglen ikke anvendelse.

Af samme årsag blev der i Action 7 fremsat forslag om en ny og omfattende anti-fragmenteringsregel, jf. art. 5, stk. 4, nr. 1. Efter bestemmelsen finder art. 5, stk. 4, ikke anvendelse under visse nærmere opregnede betingelser:

Et forretningssted, som anvendes eller opretholdes af et foretagende, hvis foretagendet eller et andet nært forbundet foretagende, driver virksomhed gennem forretningsstedet eller gennem et andet sted i samme stat og

1. *dette sted eller det andet sted udgør et fast driftssted for foretagendet selv eller det nært forbundne foretagende, eller*
2. *det samlede aktivitet som følger af kombinationen af aktiviteter udført af de to foretagender på det samme sted eller af foretagendet og det nært forbundne foretagende på de to forskellige steder ikke er af hjælpende eller forberedende karakter forudsat at aktiviteterne på det samme sted eller på de to forskellige steder udgør komplementære funktioner, som er en del af en sammenhængende forretningsmæssige aktivitet.*

Forudsat, at de øvrige betingelser i bestemmelsen er opfyldt, vil følgende situationer være omfattet af den nye anti-fragmenteringsregel.

Figur 1

I eksemplet driver foretagendet virksomhed i kildelandet gennem et fast driftssted samtidig med, at det har et andet forretningssted i kildelandet, hvor aktiviteten er af hjælpende og forberedende karakter. Efter art. 5, stk. 4, nr. 1, finder art. 5, stk. 4, ikke længere anvendelse på arbejdet af hjælpende og forberedende karakter, hvorfor det andet forretningssted udgør et fast driftssted, forudsat at aktiviteterne på de to forretningssteder i kildelandet er komplementære funktioner, som er en del af en sammenhængende forretningsmæssig aktivitet.

Figur 2

Figur 2 illustrerer det tilfælde, hvor et foretagende (X) driver virksomhed på et forretningssted i kildelandet, som er af hjælpende og forberedende karakter, mens et andet foretagende (Y), som er nært forbundet med X, jf. art. 5, stk. 6, litra b, driver virksomhed gennem et fast driftssted i kildelandet.

Forudsat at aktiviteterne i kildelandet er komplementære funktioner, som er en del af en sammenhængende forretningsmæssige aktivitet, får X et fast driftssted i kildelandet.

Figur 3

I dette eksempel driver begge de nært forbundne foretagender virksomhed i kildelandet, som er af hjælpende og forberedende karakter. Hverken X eller Y har således et fast driftssted i kildelandet. Forudsat at aktiviteterne på de to forskellige steder udgør komplementære funktioner, som er en del af en sammenhængende forretningsmæssig aktivitet, får begge selskaber fast driftssted i kildelandet.

Figur 4

I eksemplet har begge de nært forbundne foretagender aktiviteter i kildelandet. Aktiviteterne foregår det samme forretningssted. For selskab X er aktiviteterne af hjælpende eller forberedende karakter, mens Y's aktiviteter medfører, at Y har et fast driftssted i kildelandet. Forudsat at aktiviteterne på forretningsstedet udgør komplementære funktioner, som er en del af en sammenhængende forretningsmæssig aktivitet, får X fast driftssted i kildelandet.

Figur 5

Som i figur 4 driver begge virksomheder i figur 5 virksomhed på samme forretningssted i kildelandet. Forskellen er, at i modsætning til figur 4 har hverken X eller Y et fast driftssted i kildelandet, idet aktiviteterne for begge foretagender er af hjælpende eller forberedende karakter. Forudsat at aktiviteterne på forretningsstedet udgør komplementære funktioner, som er en del af en sammenhængende forretningsmæssig aktivitet, får såvel X som Y fast driftssted i kildelandet.

Begrebet "komplementære funktioner, som er en del af en sammenhængende forretningsmæssig aktivitet" (*complementary functions that are part of a cohesive business operation*) er helt centralt for anvendelsen af den nye anti-fragmenteringsregel. Imidlertid gives der ikke megen vejledning i, hvordan begrebet skal forstås, ud over at de pågældende aktiviteter tilsammen skal overstige, hvad der kan anses for at være af hjælpende og forberedende karakter.

Endvidere illustreres anvendelsesområdet med eksempler, hvor Eksempel B skal fremhæves her:

Selskab A, beliggende i domicillandet, producerer og sælger maskiner. A ejer 100 pct. af Selskab B, som er beliggende i kildelandet. B køber maskiner fra A og sælger dem til kunder i kildelandet fra en butik. A har et lager i kildelandet, hvorfra særligt store maskiner opbevares. Sådanne maskiner er udstillet i B's butik, og salg sker ved, at en medarbejder fra B tager ud til lageret, får udleveret den pågældende maskine og leverer den til kunden. Ved udlevering overgår ejendomsretten fra A til B, inden det endelige salg sker til kunden.

Det er klart, at den blotte udlevering af varer fra et lager som udgangspunkt er omfattet af negativlisten, hvorfor A ikke har et fast driftssted i kildelandet, jf. art. 5, stk. 4, litra a. Spørgsmålet er herefter, om anti-fragmenteringsreglen finder anvendelse. I eksemplet er der utvivlsomt tale om nært forbundne selskaber, idet der er tale om 100 pct. ejerskab. Det opsigtsvækkende ved Eksempel B og de ledsagende kommentarer er imidlertid, at B's butik udgør et fast driftssted for B. Det er således eksplicit forklaret i kommentarerne, at definitionen på et fast driftssted også kan anvendes til at fastlægge, om et foretagende har et fast driftssted *i det samme land, som det er hjemmehørende i*. Da udleveringen af maskiner fra A's lager komplimenterer B's salg af selvsamme varer, er der tale om aktiviteter, som dels komplimenterer hinanden, dels udgør en sammenhængende forretningsmæssig aktivitet. A har således et fast driftssted i kildelandet.

I forlængelse af eksempel B er det således klart, at såfremt Y i figur 2 og figur 4 som gennemgået herover, havde været hjemmehørende i kildelandet, ville anti-fragmenteringsreglen alligevel have fundet anvendelse. Tilsvarende må antages også at gælde, såfremt enten X eller Y havde været hjemmehørende i kildelandet i figur 3 og figur 5. Som sådan er der tale om en potentielt særdeles vidtrækkende bestemmelse.

3.7 OPSPLITNING AF KONTRAKTER (CONTRACT SPLIT)

Efter art. 5, stk. 3, udgør et bygnings-, anlægs- eller installationsarbejde kun et fast driftssted, hvis det opretholdes mere end 12 måneder. Det har i praksis vist sig, at 12 mdr.s grænsen er forsøgt omgået ved, at en kontrakt – hvis varighed overstiger 12 mdr. – er blevet opsplittet på en række kontrakter med kortere varighed end 12 mdr. Kontrakterne fordeles herefter på selskaber inden for samme koncern.

Problematikken med opsplittning af kontrakter var allerede siden 1992 omtalt i pkt. 18 i kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst, og det fremgik, at de kontraherende stater frit kunne vedtage løsninger inden for rammerne af bilaterale forhandlinger.

Med Action 7 blev der fremsat yderligere løsningsforslag.

Dels blev der foreslået en alternativ bestemmelse i kommentarerne, som de kontraherende stater frit kunne vælge at indsætte i deres dobbeltbeskatningsoverenskomster, jf. pkt. 18.1 (pkt. 52) i kommentarerne til art. 5 (i Det multilaterale instrument er bestemmelsen medtaget som art. 14, stk. 1). Dels blev der udarbejdet et eksempel – eksempel J – som skulle indføres i Action 6 til belysning af den Principle Purpose Test, som blev foreslået i Action 6. Eksempel J findes nu tillige i pkt. 182 i kommentarerne til art. 29, stk. 9, i 2017-modeloverenskomsten.

Den alternative bestemmelse fastslår, at hvis et foretagende udfører entreprisarbejde i kildelandet, hvis varighed ikke overstiger 12 mdr., skal varigheden af "tilknyttede aktiviteter" (*connected activities*), som udføres af nært forbundne foretagender på samme projekt, medregnes ved opgørelsen af 12 mdr.s perioden for det førstnævnte foretagende. Det er dog en forudsætning, at de tilknyttede aktiviteter har en varighed, der overstiger 30 dage.

Der opregnes i kommentarerne en række kriterier til vurderingen af, om der er tale om "tilknyttede aktiviteter", eksempelvis om entreprisen i fravær af skattemæssige hensyn ville have været dækket af blot 1 kontrakt. Det fremgår endvidere, at afgørelsen af, om der er tale om "tilknyttede aktiviteter", beror på en konkret vurdering.

Hvad angår det omtalte eksempel J illustrerer dette som nævnt anvendelse af PPT på opsplittning af kontrakter.

Selskab A vinder kontrakten på et entreprisprojekt i kildelandet med en varighed på 22 mdr. Under forhandlingerne opdeles kontrakten i 2 med en varighed af hver især 11 mdr. Den ene kontrakt indgås med A, den anden med B, et nystiftet datterselskab, som ejes 100 pct. af A. A hæfter solidarisk med B for B's del af kontrakten.

I eksemplet må det kunne antages – i fravær af holdepunkter for det modsatte – at opsplittningen af kontrakten skete med det primære formål at omgå 12 mdr.s grænsen i dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Eksemplet er fra et dansk synspunkt navnlig interessant, idet eksemplet bruges til at illustrere

anvendelsesområdet for PPT'en. Som sådan må det antages, at et lignende tilfælde i dansk ret vil kunne rammes af LL § 3, stk. 3.

4. Sammenfatning

Fast driftsstedsbegrebet i art. 5 i OECD's modeloverenskomst har stået nogenlunde uændret siden 1963. Med BEPS Action 7 blev fast driftsstedsbegrebet foreslået grundlæggende ændret på en lang række områder. De foreslåede ændringer er siden blevet gennemført i MLI art. 12-15 og i OECD's modeloverenskomst, som blev opdateret den 21. november 2017, jf. tabel 1 i afsnit 2.

Ændringerne har som det grundlæggende fællestræk, at hensigten er at udvide kildelandets mulighed for at beskatte udenlandske foretagender af erhvervsindkomst, som er erhvervet i det pågældende kildeland. Som sådan er ændringerne kendetegnet ved en udvidelse af fast driftsstedsbegrebet.

Med ændringerne udvides anvendelsesområdet for den såkaldte "agentregel", således at det ikke længere er en betingelse for reglens anvendelse, at en person i kildelandet har en fuldmagt til at indgå aftaler i et udenlandsk foretagendes navn. Også situationer, hvor personen handler i eget navn, fx som kommissionær, kan medføre fast driftssted. Der er samtidig foretaget en ændring af ordlyden af art. 5, stk. 5, således at den retstilstand, som tidligere fremgik af pkt. 32.1 og pkt. 33 i kommentarerne til art. 5 nu fremgår direkte af bestemmelsens ordlyd.

En person kan efter art. 5, stk. 5, kun udgøre et fast driftssted, hvis personen er afhængig af et udenlandsk foretagende, jf. art. 5, stk. 6. Afhængighedsvurderingen er som en følge af Action 7 ændret, og følgelig er en person, som handler udelukkende eller næsten udelukkende på vegne af et eller flere foretagender, som personen er nært forbundet med, pr. definition i et afhængighedsforhold til disse foretagender. Art. 5 er udvidet med en særskilt bestemmelse, som definerer begrebet "nært forbundne".

Efter den såkaldte "negativliste" er en række aktiviteter pr. definition undtaget fra at kunne medføre et fast driftssted, jf. art. 5, stk. 4, litra a-d. En tilsvarende undtagelse gælder for aktiviteter, som er af hjælpende eller forberedende karakter, jf. art. 5, stk. 4, litra e. Med Action 7 er art. 5, stk. 4, ændret, således at undtagelsen for aktiviteterne i art. 5, stk. 4, litra a-d, er betinget af, at disse kan anses for at være af hjælpende eller forberedende karakter.

En anden ændring, som også har betydning for negativlisten, er gennemførelsen af en ny antifragmenteringsbestemmelse. Efter denne regel gælder art. 5, stk. 4, ikke, hvis et foretagendes adskilte ("fragmenterede") aktiviteter i kildelandet ud fra en samlet vurdering udgør komplementære funktioner, som er en del af en sammenhængende forretningsmæssig aktivitet. Vurderingen heraf kan også være baseret på et foretagendes aktiviteter i sammenhæng med et andet nært forbundets foretagendes aktiviteter i kildelandet.

Som et sidste punkt er der med Action 7 også foreslået ændringer til den måde, hvorpå 12 mdr.s grænsen beregnes i relation til art. 5, stk. 3 (entreprisereglen).

De foreslåede ændringer har til formål at modvirke omgåelse af 12 mdr.s reglen ved, at en entreprisekontrakt med en varighed på mere end 12 mdr. opdeles i flere kontrakter med en varighed på mindre end 12 mdr., og hvor hver kontrakt fordeles på flere koncernforbundne selskaber. Denne omgåelsesmulighed er foreslået imødegået dels ved, at der i kommentarerne til art. 5 er formuleret en særlig bestemmelse rettet herimod, som de kontraherende stater frit kan tilvælge, dels ved at eksemplificere i kommentarerne, hvordan PPT-reglen kan anvendes på opsplnitning af kontrakter. Den valgfri regel, som er formuleret i kommentarerne, er medtaget som art. 14, stk. 1, i Det multilaterale instrument.

I realiteten var der tale om en rapport med titlen "Udkast til dobbeltbeskatningsoverenskomst for så vidt angår indkomst og formue", som OECD's Råd efterfølgende anbefalede OECD-medlemslandenes regeringer at følge ved indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster, jf. pkt. 6 i Introduktionen til OECD's modeloverenskomst (2014).

1963-modellen var baseret på fire rapporter udarbejdet i perioden 1958-1961. Den første af disse rapporter blev udgivet i juli 1958 og indeholdt den fast driftssteddefinition, som senere blev inkorporeret i 1963-modellen, jf. Arvid A. Skaar, Permanent Establishment, 1991, s. 96 f. Rapporten fra 1958 blev udarbejdet i regi af OEEC, Organization for European Economic Cooperation, som i 1961 omdannet til OECD.

Jf. OECD (2015), Model Tax Convention on Income and Capital 2014 (full version), OECD Publishing, M-17 ff. Eksempelvis blev "entreprisereglen" ved opdateringen i 1977 udskilt fra sin placering som art. 5, stk. 2, litra g, til dens nuværende placering som art. 5, stk. 3.

Med det forbehold, at selvom der ikke er sket ændringer af selve artikelteksten siden 1977, er kommentarerne til art. 5 ved flere lejligheder ændret.

Jf. Erik Møller, Cahiers de Droit Fiscal International, LII, 1967, s. 428, Thøger Nielsen, Indkomstbeskatning II, 1972, s. 602, og Leif Mutén, SO 1978, 139 ff.

Et i den forbindelse afledt spørgsmål er ændringens betydning for den internretlige fast driftssteddefinition. I dansk ret findes ingen selvstændig definition på et fast driftssted. Det er imidlertid fast antaget, at det internretlige fast driftsstedsbegreb i SEL § 2, stk. 1, litra a, og KSL § 2, stk. 1, nr. 4, fortolkes i overensstemmelse med art. 5 i OECD's modeloverenskomst. Jf. blot eksempelvis pkt. 2 i de almindelige bemærkninger til L 119 af 11/12 1996, pkt. 15 i cirk. nr. 133 af 4/11 1988 (kildeskattecirkulæret), pkt. 15 i cirk. nr. 136 af 7/11 1988 (selskabsskattecirkulæret) samt Den juridiske vejledning 2017-2 C.D.1.2.2. og C.F.3.1.5. Hvilken betydning ændringen af modeloverenskomsten har for den internretlige fast driftssteddefinition, herunder om det evt. vil være i strid med Grundlovens § 43 at fortolke SEL § 2, stk. 1, litra a, og KSL § 2, stk. 1, nr. 4, i overensstemmelse med den ændrede ordlyd af art. 5 i OECD's modeloverenskomst, skal dog ikke forfølges nærmere i denne artikel.

Jf. The Kingdom of Denmark – Status of List of Reservations and Notifications at the Time of Signatur, som kan findes på OECD's hjemmeside: <http://www.oecd>.

org/tax/treaties/beps-mli-position-denmark.pdf. Se også Jens Wittendorff i SU 2017.197.

Jf. Lovgivning, Folketingsåret 2017/18 ("Lovprogrammet"), s. 37.

I visse afgørelser henvises til de ændrede kommentarer allerede inden, disse var blevet endeligt vedtaget, jf. eksempelvis SKATs henvisning til det i 2012-rapporten foreslåede pkt. 10.1 (pkt. 40 i 2017-modellen) i kommentarerne til art. 5 i SKM2017.431.LSR og i SKM2017.509.SR.

Det skal bemærkes for en god ordens skyld, at artiklen omhandlede det oprindelige udkast fra 12. oktober 2011. Udkastet svarer i det store hele til den endelige rapport fra 19. oktober 2012.

Jf. John F. Avery Jones og David A. Ward i *British Tax Review* 1993/5, s. 341 ff. Se også Anders Nørgaard Laursen, *Fast driftssted*, 2011, s. 171 f.

Jf. John F. Avery Jones og David A. Ward i *British Tax Review* 1993/5, s. 341 ff. Se også Anders Nørgaard Laursen, *Fast driftssted*, 2011, s. 172 ff.

Til støtte for denne fortolkning henvises navnlig til Zimmer-dommen (2010) fra den franske administrative højesteret, Conseil d'État samt den norske Dell-dom fra den norske Højesteret. Om Zimmer-dommen se Jens Wittendorff i *International Transfer Pricing Journal* 2010/9-10, s. 358 ff. og Anders Nørgaard Laursen, *Fast driftssted*, 2011, s. 216 ff. Om Dell-dommen se Brian J. Arnold i *Bulletin for International Taxation* 2012/4-5, s. 252 ff. og Anders Nørgaard Laursen i SU 2012.140. Der er dog ikke tale om en helt entydig international praksis, jf. Séverine Baranger m.fl. i *European Taxation* 2013/4 s. 175 ff.

Jf. Action 7, s. 15 f. (afsnit 5-9).

Jf. Action 7, pkt. 32.8 (pkt. 92) i kommentarerne til art. 5.

Jf. Anders Nørgaard Laursen, *Fast driftssted* 2011, s. 191 ff.

Jf. Anders Nørgaard Laursen, *Fast driftssted* 2011, s. 197 ff.

Jf. også Vicki From Jørgensen og Ines Bigaard i *SR-Skat* 2015, s. 21 ff.

Som det fremgår af tabel 1 i afsnit 2 er ændringen i 2017-modellen gennemført som en omskrivning af art. 5, stk. 6 (altså uden hensyntagen til den foreslåede opdeling af art. 5, stk. 6, i litra a og b). I Det multilaterale instrument er bestemmelsen gennemført som art. 12, stk. 2. Den med Action 7 foreslåede art. 5, stk. 6, litra b, er gennemført i MLI art. 15, stk. 1, og i 2017-modellen som art. 5, stk. 8.

Jf. Action 7, pkt. 38.7 (pkt. 111) i kommentarerne til art. 5.

Jf. Action 7, pkt. 37-38.6 (pkt. 110-110) i kommentarerne til art. 5. Disse punkter svarer så vidt ses i det store hele til det, der var gældende tidligere, jf. pkt. 37-38.8 i kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst (2014) og hertil Anders Nørgaard Laursen, *Fast driftssted*, 2011, s. 241 ff.

Jf. Action 7, pkt. 38.8 (pkt. 112) i kommentarerne til art. 5.

Jf. Action 7, pkt. 38.9 (pkt. 119) i kommentarerne til art. 5.

Jf. Action 7, pkt. 38.10 (pkt. 120) i kommentarerne til art. 5.

Jf. Action 7, pkt. 38.12 (pkt. 113) i kommentarerne til art. 5. Om fast driftssted i moder-datterselskabsforhold se Jens Wittendorff i SR-Skat 2012, s. 59 ff. (del I) og samme i SR-Skat 2012, s. 142 ff. (del II).

Jf. Anders Nørgaard Laursen, Fast driftssted, 2011, s. 134 ff.

Jf. 2012-rapporten, s. 24 ff.

Jf. Action 7, s. 28 (afsnit 10-13).

Jf. Thøger Nielsen, Indkomstbeskatning II, 1972, s. 600.

Jf. Anders Nørgaard Laursen i SU 2014.367.

Jf. pkt. 27.1 i kommentarerne til art. 5 (2014).

Jf. Action 7, s. 39 (afsnit 15).

Egen oversættelse i moderat omskrevet gengivelse.

Jf. Action 7, pkt. 30.2 (pkt. 79) i kommentarerne til art. 5.

Jf. Action 7, pkt. 30.4 (pkt. 81) i kommentarerne til art. 5

Jf. som et eksempel herpå art. 5, stk. 4, i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst og hertil Mogens Rasmussen i SU 2009.60. Mogens Rasmussen påpeger, loc.cit, at tilføjelsen af pkt. 18 i 1992 var affødt af en sag vedrørende et dansk entreprenørselskab, der udførte et større anlægsarbejde i Norge, og som blev diskuteret af de danske og de norske myndigheder. Det var planlagt, at arbejdet skulle færdiggøres på 11 måneder, men da dette viste sig ikke at være muligt, blev resten af entreprisen efter ca. 11 måneder overdraget til selskabets norske datterselskab.

Nært forbundne foretagender defineres også her i overensstemmelse med art. 5, stk. 6, litra b, jf. herom i afsnit 3.4.

Jf. Action 7, pkt. 18.2 (pkt. 53) i kommentarerne til art. 5.