

Fast driftsstedsbegrebet i intern dansk ret og betydningen af 2017-opdateringen af OECD's modeloverenskomst

♦ I 2017 blev der gennemført en række grundlæggende ændringer af art. 5 i OECD's modeloverenskomst. Idet fast driftsstedsbegrebet i intern dansk ret antages at skulle fortolkes i overensstemmelse med art. 5 i OECD's modeloverenskomst, rejste der sig i den forbindelse spørgsmålet om, hvilken betydning disse ændringer ville få for det internretlige fast driftsstedsbegreb. I denne artikel analyseres dette spørgsmål, og der redegøres for den grundlæggende sammenhæng mellem fast driftsstedsbegrebet i SEL § 2, stk. 1, litra a, og KSL § 2, stk. 1, nr. 4, og art. 5 i OECD-modellen.

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

1. Indledning

Fast driftsstedsbegrebet i art. 5 i OECD's modeloverenskomst indtager en central placering i dansk ret. Årsagen hertil er dels, at Danmark som medlem af OECD anvender OECD's modeloverenskomst som udgangspunkt for forhandlingerne i forbindelse med indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster, dels at det internretlige fast driftsstedsbegreb som udgangspunkt fortolkes i overensstemmelse med OECD-modellens art. 5, jf. nærmere i det følgende.

Den 21. november 2017 godkendte OECD's Råd en opdatering af OECD's modeloverenskomst. Ved denne opdatering blev der gennemført ændringer af såvel ordlyden af art. 5, som af kommentarerne hertil.

Ordlydsændringen var resultatet af de anbefalinger, der var fremsat som led i OECD/G20-projektet om *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), herunder navnlig Action 7.(1) Dette resulterede i en ændring af ordlyden af art. 5, stk. 4, og stk. 5-6, samt tilføjelsen af nye bestemmelser i art. 5, stk. 4, nr. 1, stk. 8.(2) Tilsvarende bestemmelser er nu implementeret i Det multilaterale instrument (MLI) art. 12-15.

Ændringerne af kommentarerne var affødt af to forhold.

For det første var det selvsagt nødvendigt at lade de ændrede/nye bestemmelser i art. 5 ledsage af nye kommentarer. Disse kommentarer var – ligesom forslagene til ordlydsændringen – blevet fremsat med BEPS Action 7.

For det andet var ændringerne affødt af konklusionerne i en rapport, som blev udsendt af OECD's Committee on Fiscal Affairs i 2012 med titlen: *Revised proposals concerning the interpretation and application of Article 5 (permanent establishment) in the OECD Model Tax Convention* (herefter 2012-rapporten). En række af disse ændringsforslag er nu gennemført i kommentarerne til art. 5 ved 2017-opdateringen.(3)

I denne artikel skal der redegøres for, hvilken (om nogen) betydning disse ændringer har for det internretlige fast driftsstedsbegreb.

Indledningsvis skal der dog redegøres for de internretlige bestemmelser om fast driftssted i dansk ret, herunder betydningen af OECD's modeloverenskomst.

2. Fast driftsstedsbegrebet i intern dansk ret

2.1 SELSKABSSKATTELOVENS § 2, STK. 1, LITRA A, OG KILDESKATTELOVENS § 2, STK. 1, NR. 4, SOM REFERENCE

De centrale bestemmelser om fast driftssted i dansk ret findes i SEL § 2, stk. 1, litra a, og KSL § 2, stk. 1, nr. 4. De to bestemmelser giver hjemmel til beskatning af udenlandske fysiske personer og dødsboer (KSL § 2) og udenlandske selskaber, fonde og foreninger

mv. (SEL § 2), for så vidt som de “udøver et erhverv med fast driftssted her i landet.”

Ud over at hjemle adgang til at pålægge udenlandske skatteydere en begrænset skattepligt her til landet tjener bestemmelserne også et lovt teknisk formål nemlig som referencebestemmelser for fast driftsstedsbegrebet. Som et centralt begreb i dansk udlandsskatter har eksistensen af et fast driftssted således også betydning i andre sammenhænge end blot ved fastlæggelsen af den begrænsede skattepligt.

Til eksempel kan nævnes danske selskaber, jf. SEL § 1, som driver virksomhed med et fast driftssted i udlandet. Indkomst, som kan henføres til det faste driftssted, jf. SEL § 8, stk. 6, skal ikke medregnes til den danske indkomstopgørelse, jf. SEL § 8, stk. 2 (“territorialprincippet”), der således udgør en undtagelse til globalindkomstprincippet i SL § 4. Indkomst fra et fast driftssted defineres efter SEL § 8, stk. 2, som “indkomst som nævnt i SEL § 2, stk. 1, litra a”. Heraf følger, at fast driftsstedsbegrebet i henhold til SEL § 8, stk. 2, fortolkes på samme måde som i SEL § 2, stk. 1, litra a.(4)

Som et andet eksempel kan nævnes KSL § 2, stk. 9, nr. 2. Bestemmelsen indeholder en række yderligere betingelser for begrænset skattepligt af indkomst som nævnt i KSL § 2 stk. 1, nr. 1, 2, 7 og 10-29, dvs. eksempelvis lønindkomst, vederlag til bestyrelsesmedlemmer, samt visse pensioner og sociale ydelser. Efter KSL § 2, stk. 9, nr. 2, er skattepligten bl.a. betinget af, at indkomsten udbetales af en fysisk eller juridisk person, som enten har hjemting her i landet, eller “som er skattepligtig efter KSL § 2, stk. 1, nr. 4, eller SEL § 2, stk. 1, litra a,” hvilket vil sige en arbejdsgiver med fast driftssted her i landet.(5) Igen ses det således, at KSL § 2, stk. 1, nr. 4, og SEL § 2, stk. 1, litra a, herunder det i bestemmelserne indeholdte fast driftsstedsbegreb, anvendes som reference.

Som et sidste eksempel kan nævnes exitbeskatningsreglerne i KSL § 10 og SEL § 5, stk. 7. Efter disse to bestemmelser omfatter exitbeskatningen ikke aktiver (og for så vidt angår SEL § 5, stk. 7: passiver), “som fortsat er omfattet af dansk beskatning”. Det vil være tilfældet med aktiver (og passiver), som kan henføres til et fast driftssted her i landet, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 4, og SEL § 2, stk. 1, litra a.(6)

Rent lovt teknisk har metoden med KSL § 2, stk. 1, nr. 4, og SEL § 2, stk. 1, litra a, som fælles reference den fordel, at fast driftsstedsbegrebet i dansk ret som udgangspunkt fortolkes på samme måde, uanset i hvilken sammenhæng begrebet indgår.(7) Spørgsmålet er herefter: Hvordan fortolkes fast driftsstedsbegrebet i dansk ret?

2.2 FAST DRIFTSSTEDSBEGREBET I INTERN DANSK RET – EN KORT HISTORISK INTRODUKTION

Da indkomstskatten blev (permanent) indført med statskatteloven af 1903, var hele skattelovgivningen indeholdt i denne ene lov, herunder også de subjektive skattepligtsbestemmelser.(8) I statskatteloven af 1922 fremgik det af SL § 2, nr. 3, at skattepligten for så vidt angik fysiske personer påhvilede:

“enhver Person, som, uden at være bosat her i Landet, [...] udøver eller er Deltager i nogen Næring eller Virksomhed her i Landet (jfr. § 4).”

Selskaber og dødsboer med hjemsted i udlandet var skattepligtige her til landet *“under de i Nr. 3 angivne Forudsætninger”*, jf. SL § 2, stk. 2, og fælles for udenlandske selskaber, dødsboer og fysiske personer var således, at den begrænsede skattepligt var betinget af, at de pågældende *udøvede eller deltog i næring eller virksomhed her i landet*.(9)

Med lov nr. 255 af 11. juni 1960 blev selskabsskatteloven gennemført, og samtidig blev de subjektive bestemmelser om selskabers skattepligt i SL § 2, nr. 5, og stk. 2, ophævet.(10) Reglerne om begrænset skattepligt blev placeret i SEL § 2, og fast driftsstedsbegrebet introduceret i dansk skattelovgivning, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a. Reglen havde dengang følgende ordlyd:

“Skattepligt i henhold til denne lov påhviler endvidere selskaber og foreninger m.v. af den i § 1, stk. 1, nævnte art, som har hjemsted i udlandet, for så vidt de: litra a) udøver et erhverv med fast driftssted her i landet eller deltager i en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her eller på anden måde er berettiget til andel i overskuddet af en sådan virksomhed.”

Den begrænsede skattepligt var dengang (som nu) undergivet to betingelser, som begge skulle opfyldes. Dels skulle der være tale om udøvelse af “erhverv”, dels skulle det udenlandske selskab have et “fast driftssted” her i landet. Hvor betingelsen om, at aktiviteten skulle være erhvervs-mæssig, utvivlsomt var en videreførelse af formuleringen i SL § 2, nr. 3, om udøvelse eller deltagelse i “næring eller virksomhed her i landet”, synes fast driftsstedsbetingelsen at være en nyskabelse.

Ikke desto mindre fremgik der intet i bemærkningerne til SEL § 2, stk. 1, litra a, om dette nye begreb. Tværtimod synes det implicit forudsat, at bestemmelsen blot videreførte de hidtil gældende regler, desuagtet at SL § 2 ikke anvendte begrebet fast driftssted.(11) I overensstemmelse hermed blev det i samtidig litteratur tilkendegivet, at kravet om tilstedeværelsen af et fast driftssted her i landet *formelt set* var nyt, men *“på baggrund af den praksis, der knyttede sig til SL § 2, næppe en egentlig realitetsændring.”*(12)

Da kildeskatteloven, jf. lov nr. 100 af 31. marts 1967, trådte i kraft i 1970, blev SL § 2 i sin helhed ophævet.(13) Dagældende KSL § 2, stk. 1, litra c, var formuleret i overensstemmelse med SEL § 2, stk. 1, litra a, og indeholdt således også en bestemmelse om fast driftssted. Af forarbejderne til loven fremgik det, at reglerne på dette punkt svarede til reglerne for selskaber. Endvidere anførtes det:

“Herved fastslås det nu udtrykkeligt i loven, at det er en betingelse for den her omhandlede skattepligt, at erhvervsvirksomheden udøves fra et fast driftssted her i landet; dette er i overensstemmelse med den fortolkning, der i praksis er fulgt med hensyn til statskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, sidste led.”(14)

Hvad der alene var implicit forudsat i forarbejderne til selskabsskatteloven, fremgik således eksplicit af bemærkningerne til kildeskattelovens § 2, nemlig at tilføjelsen af “fast driftssted” som betingelse for skattepligten i kildeskatteloven ikke var udtryk

for en materiel ændring af retstilstanden. Det forfægtede synspunkt blev delt i den samtidige litteratur.(15)

Opfattelsen af, at introduktionen af fast driftsstedsbegrebet ikke medførte nogen reel ændring af skattepligtsbestemmelserne, fandt også støtte i administrativ praksis, jf. LSRM 1965.3. Sagen vedrørte en britisk selvejende institution, *Lloyds register of Shipping*. Østre Landsret havde ved dom af 11/6 1957, gengivet i Skattepolitisk Oversigt 1957/6, s. 194 ff., afgjort, at institutionen var omfattet af den begrænsede skattepligt, jf. SL § 2. Efter selskabsskattelovens ikrafttræden påklagede selskabet atter skatteansættelsen med den begrundelse, at den ændrede formulering i SEL § 2, stk. 1, litra a, havde et andet indhold end dagældende SL § 2. Landsskatteretten fandt imidlertid ikke, at der med den ændrede formulering var sket en skærpelse af betingelserne for begrænset skattepligt til Danmark.(16)

I teorien var dansk rets regler om den begrænsede skattepligt, herunder spørgsmålet om fast driftsstedsbegrebet og begrebets anvendelse i tiden før selskabsskattelovens ikrafttræden, indgående behandlet i 1963 i en artikel i Revision og Regnskabsvæsen af ekspeditionsskretær i Skattedepartementet *Erik Møller*. I artiklen anførte *Erik Møller*, at selvom SL § 2, nr. 3, ikke – i modsætning til SEL § 2, stk. 1, litra a – omtalte begrebet fast driftssted, “har det dog *altid* været antaget i praksis” (fremhævet af mig), at den begrænsede skattepligt fordrede, at der var et fast driftssted her i landet.(17) Til støtte for synspunktet om, fast driftsstedsbegrebet allerede på et tidligt tidspunkt blev indfortolket som en betingelse for skattepligten efter SL § 2, ses også, at Skattelovskommissionen i Betænkning om beskatning af indkomst og formue (1. del) fra 1948 i en omtale af de gældende regler om begrænset skattepligt nævnte *“Deltagere i en fra et Fast Driftssted her i Landet udøvet Erhvervsvirksomhed”*.(18)

2.3 FORTOLKNINGEN AF FAST DRIFTSSTEDSBEGREBET I INTERN DANSK RET

Lægges det af *Erik Møller* forfægtede synspunkt til grund, har det således *“altid”*, dvs. siden 1922 og måske endda siden 1903, været en betingelse for den begrænsede skattepligt, at der blev udøvet et erhverv med fast driftssted her i landet. Da hverken gennemførelsen af selskabsskatteloven eller kildeskatteloven ændrede herpå, er fast driftsstedsbegrebet i intern dansk ret i dag således principielt det samme, som det var i 1922.

Hverken KSL § 2, stk. 1, nr. 4, eller SEL § 2, stk. 1, litra a, indeholder nogen egentlig definition på et fast driftssted.(19) Som allerede nævnt indledningsvis – og som jeg skal omtale nærmere nedenfor – er det imidlertid den almindelige opfattelse i dansk ret, at det internretlige fast driftsstedsbegreb fortolkes i overensstemmelse med art. 5 i OECD's modeloverenskomst. OECD opstod i 1961 som en udvikling af dens forgænger OEEC (*Organisation for European Economic Co-operation*), der blev oprettet i 1948 med det formål at administrere Marshal-hjælpen efter 2. verdenskrig. Den første OECD-model blev udsendt i 1963, og det deri anvendte fast driftsstedsbegreb byggede på en rapport, som blev udsendt i 1958 (dvs. i regi af det daværende OEEC). Det “oprindelige” fast driftsstedsbegreb, som blev indfortolket i SL § 2, nr. 3, kan dermed *umuligt* have været sammenfaldende med det tilsvarende begreb i OECD's modeloverenskomst. Spørgsmålet er herefter, hvordan det internretlige fast driftsstedsbegreb blev fortolket i tidligere praksis.

Internationalt har fast driftsstedsbegrebet været kendt siden midten af den 19. århundrede, oprindeligt som et præjussisk civilretligt begreb. Begrebet bredte sig siden til skatteretten og blev allerede i sidste halvdel af det 19. århundrede og i begyndelsen af det 20. århundrede anvendt i skattelovgivningen i bl.a. Det tyske kejserrige, Frankrig

og Italien. Begrebet bredte sig også til den internationale skatteret og blev således anvendt i dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Prøjsen og Østrig/Ungarn af 1899, der betragtes som historiens første.(20)

Som "koncept" var fast driftsstedsbegrebet – forstået som en forudsætning om, at beskatning af udenlandske virksomheder krævede, at der kunne påvises en særlig tilknytning til kildelandet – utvivlsomt kendt på tidspunktet for statsskattelovens gennemførelse i 1903. Ses der på tidlig praksis vedr. SL § 2, nr. 3, dvs. fra tiden før 2. verdenskrig, er det i overensstemmelse hermed klart, selvom fast driftssted ikke fremgik som en eksplicit betingelse for den begrænsede skattepligt, jf. SL § 2, nr. 3, fordrerede skattepligten dog opfyldelse af visse tilknytningsmomenter. Deltagelse i virksomhed eller næring her i landet var således ikke tilstrækkeligt til at statuere skattepligt, uanset ordlyden af SL § 2, nr. 3. H. Albrechtsen sammenfattede retstilstanden på denne måde:

"For at et udenlandsk selskab skal blive skattepligtigt her som erhvervsdrivende udkræves, at det skal have en fast Repræsentation i Danmark, og at dets herværende Organ skal have visse beføjelser til at optræde selvstændigt overfor Kunderne, navnlig med hensyn til Afslutning af Retshandler med bindende virkning for Moderselskabet."(21)

Albrechtsen henviste endvidere til, at § 33 i dagældende kommuneskattelov måtte anses for dækkende for, hvornår udenlandske selskaber blev begrænset skattepligtige her til landet, jf. SL § 2, nr. 3. Efter nævnte § 33 var skattepligten bl.a. betinget af, at selskabet havde "Værksted, Fabrik, Udsalgslokale, Beværtningslokale" eller havde "særskilt Bestyrelse eller befuldmægtiget Agent" her i landet.(22) Disse tilknytningskriterier synes med en vis rimelighed at kunne sammenfattes under overskriften "fast driftssted", desuagtet at begrebet ikke ses anvendt i praksis eller i litteraturen. Det er også klart, at afgørelsen af, om der forelå et fast driftssted, alene hvilede på rent internretlige kriterier udviklet i praksis.

I 1927 indgik Danmark sin første dobbeltbeskatningsoverenskomst nogensinde (med Island), og i de følgende år blev det danske netværk af dobbeltbeskatningsoverenskomster udbygget.(23) I 1932 blev der indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Sverige, og fast driftsstedsbegrebet blev for første gang anvendt i en dansk overenskomst.(24) Fast driftsstedsbegrebet har siden da været en fast bestanddel af de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster.(25)

Efter 2. verdenskrig – begyndende med dobbeltbeskatningsoverenskomsten med USA i 1948 – blev den såkaldte "London-model" fra 1946 i et vist omfang anvendt som udgangspunkt for forhandlinger af de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster, hvilket fortsatte helt frem til udsendelsen af den første OECD-model i 1963.(26) Allerede da OEEC i 1958 udsendte en rapport med det første udkast til en fast driftsstedsdefinition (som siden blev til art. 5 i OECD-modellen fra 1963), var det imidlertid dansk forhandlingspolitik at følge den deri indeholdt definition.(27)

I takt med udbygningen af det danske netværk af dobbeltbeskatningsoverenskomster fra 1932 blev fast driftssted en kendt term i dansk skatteret – vel at mærke i tiden, før den første OECD-model blev udsendt. Da begrebet fast driftssted blev introduceret i intern dansk ret med selskabsskatteloven og kildeskatteloven, var der (som omtalt ovenfor under 2.2) enighed om, at dette ikke medførte nogen realitetsændring. I litteraturen blev forholdet om den manglende realitetsændring i visse tilfælde ledsaget af en bemærkning om, at *begrebet kendes fra de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster*.(28)

I sin nationalrapport til IFA-kongressen i 1967 i Stockholm anførte Erik Møller, at der i dansk ret var en tendens til at fortolke det internretlige fast driftsstedsbegreb "*in accordance with the international concept of permanent establishment as expressed in the Conventions for the avoidance of Double Taxation concluded by Denmark*" – altså at det internretlige begreb efter praksis blev fortolket i overensstemmelse med dobbeltbeskatningsoverenskomsterne.(29) I den såkaldte "Københavnervejledning" – Ligningsvejledningens forgænger og dermed også forgængeren til Den juridiske vejledning – var det tilsvarende anført, at der ved fastlæggelsen af det internretlige fast driftsstedsbegreb skulle lægges afgørende vægt på den præcisering af begrebet, der havde fundet sted i tilknytning til de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster.(30) Der tegner sig dermed et billede af, at fortolkningen af det internretlige fast driftsstedsbegreb havde gennemgået en udvikling. Fra oprindeligt at være et spørgsmål om, at skattepligten for udenlandske virksomheder forudsatte, at der kunne påvises en særlig tilknytning her til landet (vurderet efter praksisskabte internretlige principper), synes begrebet i tiden op til selskabsskattelovens og kildeskattelovens gennemførelse at være forandret til at være et begreb, som skulle fortolkes i overensstemmelse med det tilsvarende begreb i de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Da Danmark som anført allerede i 1958 havde etableret en praksis om at følge OECD-modellens fast driftsstedsbegreb ved indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster, var resultatet, at fast driftsstedsbegrebet i de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster som tiden gik fik et ensartet præg. Dette medførte en nuanceret opfattelse af, hvordan det internretlige fast driftsstedsbegreb skulle fortolkes. I 1977 anførte Hans-Jørgen Mailand og Henrik Landt således om fast driftsstedsbegrebet i SEL § 2, stk. 1, litra a, at: "*Til forståelse af begrebet kan fortolkningsbidrag hentes i den af OECD udarbejdede modelkonvention, hvorover de fleste danske dobbeltbeskatningsoverenskomster er bygget.*" Herefter gengav forfatterne art. 5 i OECD's modeloverenskomst fra 1963 og tilføjede så som en indledende bemærkning før en gennemgang af praksis, at "*forståelsen af fast driftssted i de afgørelser, der skal nævnes i det følgende, stort set vil være sammenfaldende med de i modelkonventionen anvendte konventioner.*"(31) I en anmeldelse af bogen anførte E. Polack: "*Reglerne om udenlandske selskabers skattepligt behandles side 32-40 med en nærmere gennemgang af "fast driftssted" med udgangspunkt i OECD-modelkonventionens artikel 5, der ifølge forfatterne stort set kan lægges til grund.*"(32)

På dette tidspunkt synes opfattelsen således at være, at det internretlige fast driftsstedsbegreb ganske vist skulle fortolkes i overensstemmelse med det tilsvarende begreb i de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster, men at dette begreb i langt de fleste tilfælde ville være sammenfaldende med OECD-modellens.(33) Der var således langsomt sket en samordning mellem overenskomsterne begreb og begrebet i OECD's modeloverenskomst, hvilken udvikling allerede var forudsat af Erik Møller i 1963.(34) Denne samordning havde yderligere medført en "sammensmeltning" af det internretlige fast driftsstedsbegreb og begrebet i OECD's modeloverenskomst.(35)

En klar og uomtvistelig sammenhæng mellem fast driftsstedsbegrebet i OECD's modeloverenskomst og intern dansk ret blev første gang tilkendegivet fra lovgiver med vedtagelsen af kulbrinteskatteloven i 1982, jf. lov nr. 175 af 28. april 1982. Ifølge lovforarbejderne udvidede loven den subjektive skattepligt for virksomheder og personer, der udøvede erhverv eller havde lønindkomst i forbindelse med virksomhed ved kulbrinteindvinding i Danmark.(36) Udvidelsen af skattepligten omfattede virksomheder og personer, der ikke havde en sådan tilknytning her til landet, at

de ville være omfattet af de gældende skattepligtsregler, hvilket bl.a. var ensbetydende med, at det ikke længere var en betingelse for den begrænsede skattepligt, at der blev udøvet virksomhed med fast driftssted her i landet. Om fast driftsstedsbegrebet hed det i forarbejderne:

“Ved afgørelsen af, om en aktivitet medfører begrænset skattepligt efter reglerne i kildeskatteloven og selskabsskatteloven om fast driftssted, lægges der i Danmark betydelig vægt på den præcisering af begrebet fast driftssted, der er fastlagt i OECD-modelkonventionen til undgåelse af dobbeltbeskatning.”(37)

Dette er – så vidt ses – første gang, OECD-modellen fra lovgivers side kobles sammen med det internretlige fast driftsstedsbegreb. Af det citerede fremgår, at der lægges betydelig vægt på OECD-modellen, hvilket synspunkt efterfølgende har gennemgået en opstramning.(38) I forarbejderne til lov nr. 1021 af 19. december 1992 omtales betydningen af OECD-modellen for det internretlige fast driftsstedsbegreb således som en følge af *“(administrativ) praksis”*.(39) mens det i forarbejderne til lov nr. 237 af 2. april 1997 kort og godt fastslås, at spørgsmålet om, hvornår et udenlandsk foretagende har fast driftssted i Danmark *“afgøres [...] efter retningslinjerne i OECD's Modelkonvention om indkomst og formue. Nærmere bestemt artikel 5 om definitionen af et fast driftssted.”*(40)

En tilsvarende formodning om betydningen af art. 5 i OECD's modeloverenskomst og det internretlige fast driftsstedsbegreb ses ligeledes i administrative fortolkningsbidrag, jf. herved cirk. nr. 135 af 4. november 1988, pkt. 12, cirk. nr. 136 af 7. november 1988, pkt. 15 og cirk. nr. 68 af 27. maj 1997, pkt. 2. Den juridiske vejledning 2019-1, afsnit C.D.1.2.2 (om SEL § 2, stk. 1, litra a) angiver tilsvarende, at fast driftsstedsbegrebet skal fortolkes i overensstemmelse med art. 5 i OECD's modeloverenskomst.

Besyderligt nok fremgår det af Den juridiske vejledning 2019-1, afsnit C.F.3.1.5 (om KSL § 2, stk. 1, nr. 4), at *“Ved fastlæggelsen af, hvornår der i øvrigt foreligger fast driftssted, lægges der vægt på den præcisering af begrebet, der har fundet sted i tilknytning til de DBO'er, som Danmark har indgået.”* Det angives i forlængelse heraf, at *“Desuden har OECD's modeloverenskomst artikel 5 og kommentarerne hertil betydning for fastlæggelsen af, hvornår der foreligger fast driftssted.”* Det fremgår således, at dobbeltbeskatningsoverenskomsternes definition fortsat har betydning for fortolkningen af det internretlige begreb i KSL § 2, stk. 1, nr. 4, således som opfattelsen var før 1982. Retspraksis vedr. fortolkningen af KSL § 2, stk. 1, nr. 4, støtter imidlertid ikke en opfattelse af, at fast driftsstedsbegrebet skulle være påvirket af dobbeltbeskatningsoverenskomsternes begreb; der lægges alene vægt på OECD-modellens, jf. SKM2017.710.ØLR og SKM2018.399.BR. Tilsvarende følger også af administrativ praksis, jf. blot eksempelvis SKM2009.72. LSR og SKM2002.654.LSR. Formuleringen i Den juridiske vejledning, loc.cit, er således misvisende, men er dog i realiteten ikke udtryk for Skattestyrelsens praksis.

Besyderligt er det også, at den hidtil eneste højesteretsdom om fortolkningen af det internretlige fast driftsstedsbegreb, TfS 1996.532 H, umiddelbart også synes at støtte, at det internretlige fast driftsstedsbegreb skal fortolkes i overensstemmelse med begrebet i de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster. I sagen skulle Højesteret bl.a. tage stilling til, om en i Schweiz hjemmehørende skatteyder havde fast driftssted her i landet, jf. dagældende KSL § 2, stk. 1, litra c (nu nr. 4). Om fortolkningen af det internretlige fast driftsstedsbegreb udtalte Højesteret:

“Denne fortolkning skal ske på baggrund af dobbeltbeskatningsaftalen mellem Danmark og Schweiz, der er i

overensstemmelse med principperne i OECD's modeloverenskomster vedrørende dobbeltbeskatning.”

Udtalelsen synes at være i overensstemmelse med opfattelsen i tiden før kulbrinteskattelovens gennemførelse i 1982, hvorefter det internretlige fast driftsstedsbegrebet antageligvis skulle fortolkes i overensstemmelse med begrebet i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, samt at begrebet i de danske overenskomster siden 1958 var blevet udarbejdet på baggrund af OECD-modellen, hvorfor disse havde fået et ensartet præg.(41) Betydningen af udtalelsen skal dog næppe overvurderes. Henset til, at sagen vedrørte indkomstårene 1980-1981, forekommer det nærliggende netop at fortolke udtalelsen som en reminiscens fra datidens opfattelse af fortolkningen af det internretlige fast driftsstedsbegreb. Endvidere skal Højesterets udtalelse givetvis ses i lyset af, at såvel skatteyderens advokat som kammeradvokaten havde henvist til, at *“fast driftssted”* i KSL § 2, stk. 1, litra c skulle *“forstås i overensstemmelse med samme udtryk i dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 5.”*(42) Endelig er det også værd at bemærke, at idet dobbeltbeskatningsoverenskomsten var formuleret i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst, var det for sagens afgørelse uden betydning, at Højesteret henviste til dobbeltbeskatningsoverenskomstens begreb som afgørende for fastlæggelsen af det internretlige fast driftsstedsbegreb. TfS 1996.532 H kan derfor næppe tages til indtægt for, at det internretlige fast driftsstedsbegreb ikke skal fortolkes i overensstemmelse med art. 5 i OECD's modeloverenskomst, og dommen opfattes ej heller sådan i teorien.(43)

At det internretlige fast driftsstedsbegreb skal fortolkes i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst lægges da også uden videre til grund i efterfølgende praksis fra byretterne og landsretterne, jf. SKM2017.710.ØLR og SKM2018.399.BR. En tilsvarende opfattelse findes ligeledes i en omfattende og enig teori.(44)

3. OECD's modeloverenskomst og fast driftsstedsbegrebet i intern dansk ret

3.1 ÆNDRINGER AF ART. 5

Den første OECD-model blev udsendt i 1963, og fast driftsstedsbegrebet blev i denne overenskomst – baseret på en rapport fra 1958 – defineret i art. 5.

I 1977 blev OECD-modellen revideret 1. gang. Art. 5 blev ved den lejlighed omformuleret på enkelte punkter, og bestemmelsen fik ved denne revision den ordlyd, som den havde frem til revisionen i 2017. De i 1977 gennemførte ændringer af art. 5 var alene af redaktionel karakter,(45) og ordlyden af art. 5 var dermed i realiteten uændret fra 1963 og 54 år frem.

Ved revisionen i 2017 blev der som nævnt indledningsvis gennemført en række grundlæggende ændringer af art. 5, stk. 4, og art. 5, stk. 5-6. Endvidere blev der gennemført nye bestemmelser i art. 5, stk. 4, nr. 1, og art. 5, stk. 8. Spørgsmålet var herefter, hvilken betydning (om nogen) disse ændringer ville få for det internretlige fast driftsstedsbegreb.

Svaret på dette spørgsmål blev aktuelt i forbindelse med et lovforslag, som blev sendt i høring i februar 2018.(46) Af bemærkningerne til lovforslaget fremgik det, at efter hidtidig praksis ville udenlandske kapitalfonde og venturefonde mv. sædvanligvis ikke få fast driftssted her i landet, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a, og KSL § 2, stk. 1, nr. 4, fortolket i overensstemmelse med art. 5 i OECD's modeloverenskomst. Med den omtalte revision af OECD-modellen i 2017 ville bl.a. *“agentreglen”* i art. 5, stk. 5, imidlertid få et udvidet

anvendelsesområde, hvilket Skatteministeriet antog ville medføre en ændring af denne praksis. Af bemærkningerne fremgik følgende:

“Da fast driftsstedsbegrebet fortolkes i overensstemmelse med modeloverenskomsten, vil den nye affattelse af agentreglen i artikel 5, stk. 5, fremover være afgørende for fortolkningen af fast driftsstedsbegrebet efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a. [...] De strukturer, som fonde, der er organiseret som transparente enheder, hidtil har anvendt, jf. den ovenfor omtalte Skatterådspraksis, synes dog at være baseret på anvendelse af herværende (afhængige) repræsentanter, der har en sådan rolle i indgåelsen af fondenes aftaler, at dette vil medføre, at der opstår fast driftssted her i landet, hvis bedømmelsen foretages på grundlag af den nye affattelse af agentreglen.”(47)

Synspunktet, som forfægtes i det citerede, er opsigtsvækkende. Det lægges således klart til grund, at en ændret definition af fast driftsstedsbegrebet i OECD's modeloverenskomst helt automatisk ville ændre omfanget af de internretlige bestemmelser om subjektiv skattepligt, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a, (samt i øvrigt KSL § 2, stk. 1, nr. 4).(48)

Mange indvendinger kan imidlertid gøres mod en sådan opfattelse af betydningen af OECD's modeloverenskomst. Det forhold, at OECD's modeloverenskomst lægges til grund ved fortolkningen af de internretlige bestemmelser om fast driftssted følger som nævnt af *praksis*, jf. TfS 1996.532 H, SKM2017.710.ØLR og SKM2018.399.BR, jf. ovenfor under 2.3. En ændring af retstilstanden vedr. dette forhold kan derfor ikke gennemføres administrativt, men må enten ske som følge af, at domstolene selv ændrer praksis, eller ved en lovændring. I den forbindelse skal fremhæves det helt åbenlyse, at Danmark *ikke* har afgivet suveræniteten til OECD, hvormed OECD ved ændringer af modeloverenskomsten skulle have kompetence til at ændring på dansk lovgivning, herunder på omfanget af skattepligtsbestemmelserne i SEL § 2 og KSL § 2. En sådan retstilstand ville forekomme vanskelig at forene med Grl. § 20.(49)

I et høringssvar fra Kromann Reumert blev Skatteministeriets opfattelse af betydningen af en ændring af art. 5 i OECD-modellen da også kritiseret:

“Kromann Reumert bemærker [...] at den nye definition af fast driftssted i 2017-udgaven af OECDs modeloverenskomst uden videre er blevet en del af fast driftsstedsbegrebet i SEL § 2, stk. 1, litra a. OECDs reviderede 2017-udgave [udgør] en væsentlig materiel ændring af fast driftsstedsbegrebet, der nødvendiggør en implementering i intern dansk ret. Hvis den ændrede udgave af fast driftsstedsbegrebet i OECDs 2017-udgave skal finde anvendelse ved fortolkningen af fx SEL § 2, stk. 1, litra a, [opfordres] Skatteministeriet til at fremsætte lovforslag herom.”

Synspunktet – som tilsvarende var blevet fremført af FSR – danske revisorer – vandt gehør hos Skatteministeriet, som bemærkede til høringssvaret:

“Kromann Reumerts opfattelse kan tiltrædes, og lovforslaget er ændret, således at det ikke i bemærkningerne er lagt til grund, at den nye definition af fast driftssted i 2017-udgaven af OECDs modeloverenskomst uden særskilt implementering vil kunne indfortolkes i fast driftsstedsbegrebet i SEL § 2, stk. 1, litra a.”

Efterfølgende blev lovforslaget fremsat for Folketinget som lovforslag nr. L 237 af 2. maj 2018. I bemærkningerne dertil fremgår det i overensstemmelse hermed:

“Selv om fast driftsstedsbegrebet fortolkes i overensstemmelse med modeloverenskomsten, vil den nye affattelse af agentreglen i artikel 5, stk. 5, under alle omstændigheder først kunne være afgørende for fortolkningen af fast driftsstedsbegrebet efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, efter en implementering af

ændringen i dansk lovgivning. Det skyldes, at ændringen er udtryk for en materiel ændring af overenskomstens bestemmelser.”(50)

Retstilstanden kan herefter sammenfattes på den måde, at materielle ændringer af fast driftsstedsbegrebet i OECD's modeloverenskomst ikke kan lægges til grund ved fortolkningen af de internretlige bestemmelser i KSL § 2, stk. 1, nr. 4, og SEL § 2, stk. 1, litra a.(51) Sådanne materielle ændringer kan følgelig kun få betydning for fortolkningen af det internretlige fast driftsstedsbegreb, såfremt dette vedtages ved lov.

I overensstemmelse hermed fremgår det af bemærkningerne til lovforslag nr. L 160 af 6. februar 2019 om ratificeringen af Danmarks tiltrædelse til Det multilaterale instrument:

“Det bemærkes, at “fast driftssted” i intern dansk ret som hovedregel defineres som i OECD-modellen, således som denne var affattet forud for opdateringen i 2017. Det vil kræve en lovændring at bringe den interne danske definition i overensstemmelse med den, der nu anvendes i modellen.”(52)

Det kan dermed konkluderes, at de ændringer af art. 5 i OECD's modeloverenskomst, som er gennemført ved revisionen i 2017 – og som jeg har omtalt i SR-Skat 2018, s. 111 ff. – ikke har nogen umiddelbar betydning for det internretlige fast driftsstedsbegreb i dansk ret. Det internretlige fast driftsstedsbegreb skal derimod fortolkes i overensstemmelse med art. 5 i modeloverenskomsten, som denne var formuleret før 2017-revisionen. Det må forventes, at der inden for en nær fremtid vil blive taget skridt til at få bragt det internretlige fast driftsstedsbegreb i overensstemmelse med den nyeste version af OECD-modellens art. 5.

3.2 ÆNDRINGER AF KOMMENTARERNE TIL ART. 5

3.2.1 Materielle ændringer eller præciseringer

Når det således lægges til grund, at det internretlige fast driftsstedsbegreb følger art. 5 i OECD's modeloverenskomst *“således som denne var affattet forud for opdateringen i 2017”*, står spørgsmålet herefter tilbage: Hvilken version af OECD's modeloverenskomst henvises der til?

Ses der isoleret på ordlyden af selve art. 5, var denne som nævnt ovenfor materielt uforandret fra 1963 og frem til revisionen i 2017. Den sidste udgave af OECD's modeloverenskomst indeholdende det “gamle” fast driftsstedsbegreb var 2014-versionen. Når det angives i bemærkningerne til L 160 af 6. februar 2019, at fast driftsstedsbegrebet i dansk ret følger art. 5, i OECD's modeloverenskomst, således som bestemmelsen var affattet “forud for opdateringen i 2017” er det altså uden betydning, hvilken version der henvises til – fast driftsstedsbegrebet har igennem alle årene været formuleret på samme måde.(53)

Det er imidlertid ikke tilstrækkeligt blot at se på selve art. 5 i OECD' modeloverenskomst. Som bekendt fortolkes bestemmelserne i modeloverenskomsten, herunder art. 5, i lyset af kommentarerne dertil. Og hvor fast driftsstedsbegrebet har stået uforanderligt gennem årene, er kommentarerne dertil løbende blevet revideret. Ud over den seneste ændring i 2017 er der gennemført ændringer af kommentarerne til art 5 i OECD's modeloverenskomst i 1977, 1992, 2003, 2005, 2008 og 2010. Dette rejser det helt principielle spørgsmål, i hvilket omfang ændringer af kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst kan tillægges betydning ved fortolkningen af det internretlige fast driftsstedsbegreb.

Opmærksomheden skal i den forbindelse atter rettes mod høringssvaret fra Kroman Reumert og Skatteministeriets kommentar hertil, jf. ovenfor under 3.1. Som det fremgik, var det udelukket at lade den ændrede formulering af art. 5 få betydning for det

internretlige fast driftsstedsbegreb i det omfang, der var tale om *materielle ændringer*.

Det må modsætningsvis følge, at ændringer af art 5, som alene har karakter af en *præcisering*, uden videre kan lægges til grund ved fortolkningen af begrebet i intern ret. Som hidtil eneste eksempel på ændringer af præciserende karakter kan nævnes de ændringer, som blev gennemført i 1977. Det forekommer nærliggende at anvende samme sondring som ledemotiv, når det skal afgøres, om en ændring af kommentarerne til art. 5 påvirker det internretlige fast driftsstedsbegreb: Rene præciseringer gør, men materielle ændringer gør ikke. Spørgsmålet er herefter, hvad der konstituerer en materiel ændring hhv. en præcisering.

Hvordan denne problemstilling behandles i administrativ praksis, kom til udtryk i SKM2018.69.SR.

I sagen havde spørger gjort gældende, at pkt. 40 i kommentarerne til art. 5, stk. 1, som var fremkommet ved 2017-opdateringen af OECD's modeloverenskomst, ikke kunne inddrages ved fortolkningen af KSL § 2, stk. 1, nr. 4. Herimod anførte SKAT i indstillingen til Skatterådet (som Skatterådet tiltrådte uden videre):

“De nye kommentarer omhandler de dele af ordlyden af artikel 5, stk. 1, som ikke er blevet ændret i forhold til de tidligere udgaver af OECD Modeloverenskomsten. Dermed indeholder kommentarerne ikke ændringer, men har alene karakter af en uddybning og præcisering af, hvordan de eksisterende bestemmelser skal fortolkes.”

Det ses, at Skattestyrelsen (dengang SKAT) forfægtede det synspunkt, at en ændring af kommentarerne *aldrig* i sig selv kan medføre en materiel ændring af fortolkningen af fast driftsstedsbegrebet. Med 2017-revisionen blev der ikke ændret på ordlyden af art. 5, stk. 1-3, og stk. 7. Følgelig vil enhver ændring af kommentarerne til disse bestemmelser pr. definition aldrig kunne være udtryk for andet end en præcisering af den hidtil gældende retstilstand. Kun kommentarer til materielt ændrede bestemmelser – således som dem, der er gennemført i art. 5, stk. 4, nr. 1, stk. 5-6, og stk. 8 – er det herefter udelukket at inddrage ved fortolkningen af det internretlige fast driftsstedsbegreb.

Skattestyrelsens opfattelse af, hvilken betydning ændringer af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst skal tillægges, er på linje med OECD's opfattelse af, hvilken betydning ændringer af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst har ved fortolkningen af allerede bestående dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Ifølge OECD vil en ændring af kommentarerne til modeloverenskomsten som hovedregel skulle anvendes også ved fortolkning af ældre dobbeltbeskatningsoverenskomster – såkaldt “dynamisk fortolkning” – idet ændringerne “*afspejler en enighed mellem medlemslandene i OECD om den rette fortolkning af eksisterende bestemmelser og deres anvendelse i de enkelte situationer.*”(54)

Såfremt kommentarerne er ændret som en afledt konsekvens af, at der er sket ændringer af selve artiklerne i OECD-modellen, kan disse ændrede kommentarer omvendt ikke lægges til grund ved fortolkningen af ældre dobbeltbeskatningsoverenskomster – såkaldt “statisk fortolkning”.(55)

I overensstemmelse med OECD's opfattelse af principperne for dynamisk hhv. statisk fortolkning blev det som ved 2017-revisionen angivet i pkt. 3-4 i kommentarerne til art. 5, at kommentarerne til de ændrede dele af art. 5 (dvs. stk. 4, 5-6) og de nye dele (dvs. stk. 4, nr. 1, og stk. 8(56)) ikke kan inddrages ved fortolkning af ældre dobbeltbeskatningsoverenskomster (statisk fortolkning). Om de øvrige ændringer af kommentarerne fremgik derimod, at disse alene havde til formål at præcisere den rette fortolkning af de eksisterende

bestemmelser i art. 5 og kunne derfor inddrages (dynamisk fortolkning).

Denne måde at anskue betydningen af ændringer af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst på forekommer betydelig unuanceret og er da også blevet berettiget kritiseret i teorien. Med udsagnet i introduktionen til OECD's modeloverenskomst om, at ændrede kommentarer som udgangspunkt kan anvendes ved fortolkningen af ældre dobbeltbeskatningsoverenskomster, er forholdet reelt det, at OECD lader en retskilde udtale sig om sin egen retskildemæssige værdi. I teorien er dette blevet sammenlignet med historien om Baron von Münchhausen, som trak sig selv op af en sump ved håret.(57) Den retskildemæssige værdi af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst kan ikke afgøres af OECD selv, men afgøres ud fra almindelige fortolkningsprincipper.

I en folkeretlig kontekst må *udgangspunktet* være – i modsætning til, hvad der angives i introduktionen til kommentarerne til OECD's modeloverenskomst – at efterfølgende ændringer af kommentarerne ikke kan tillægges nogen værdi ved fortolkningen af ældre dobbeltbeskatningsoverenskomster. Dette synes også at følge af de regler, som OECD selv angiver for fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomster.

I art. 3, stk. 2, af OECD-modellen fastslås det, at ethvert udefineret udtryk i en dobbeltbeskatningsoverenskomst skal fortolkes i overensstemmelse med intern ret, *medmindre andet følger af sammenhængen*. I kommentarerne til art. 3 i OECD-modellen angives det, at sammenhængen “*især udgøres af de kontraherende staters intentioner ved undertegnelsen af overenskomsten.*”(58) Når to stater – f.eks. Danmark og et andet OECD-medlemsland – indgår en dobbeltbeskatningsoverenskomst, som udtrykkeligt er baseret på OECD's modeloverenskomsten, synes det rimeligt at antage, at overenskomsten skal fortolkes i overensstemmelse med OECD-modellen, herunder kommentarerne dertil. Senere ændringer af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst kan derimod umuligt være udtryk for de kontraherende staters intentioner *ved undertegnelsen*; da det som bekendt er svært at spå – især om fremtiden – har senere gennemførte ændringer af kommentarerne selvsagt ikke kunnet være udtryk for parternes intentioner på tidspunktet for overenskomsten indgåelse.

Det må derfor også være rimeligt at antage, at alene ændringer af kommentarerne, som *præciserer* den allerede eksisterende retstilstand, kan lægges til grund ved fortolkningen af senere overenskomster (dynamisk fortolkning). Ændringer af kommentarerne, som medfører *materielle ændringer* af retstilstanden, kan omvendt ikke lægges til grund (statisk fortolkning).(59)

Helt analogt hermed må det synspunkt, SKAT forfægtede i SKM2018.69.SR afvises. Det må ikke kunne udelukkes på forhånd, at ændringer af kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst er udtryk for en materiel ændring, alene med den begrundelse, at der ikke samtidig er sket en ændring af selve artikelteksten. Derimod må vurderingen af, om en ændring af kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst er udtryk for en materiel ændring eller en præcisering af den eksisterende retstilstand naturligvis afhænge af en konkret vurdering af hver enkelt ændring.

Såfremt en sådan konkret vurdering resulterer i, at en ændring af kommentarerne vitterligt er udtryk for en materiel ændring af fortolkningen af art. 5, må det derfor afvises at fortolke det internretlige fast driftsstedsbegreb i overensstemmelse med den ændrede kommentar.

For dette resultat taler også, at det ville være ulogisk, hvis det skulle gøre nogen forskel ved fortolkningen af det internretlige fast

driftsstedsbegreb, om en materiel ændring er fremkommet som et resultat af en ændring af selve art. 5 i OECD-modellen eller af kommentarerne dertil.

Det afgørende må være, om der kan påvises, at der er tale om en materiel ændring eller ej, idet materielle ændringer kun påvirker det internretlige fast driftsstedsbegreb, såfremt ændringerne er implementeret, jf. bemærkningerne til lovforslag nr. L 237 af 2. maj 2018. som citeret ovenfor ad note 50.

Det kan derfor konkluderes, at det internretlige fast driftsstedsbegreb skal fortolkes i overensstemmelse med art. 5 i OECD's modeloverenskomst, således som bestemmelsen var formuleret før 2017. Ved fortolkningen inddrages kommentarerne dertil. Det må antages, at selvom kommentarerne gennem tiden er ændret, så kan også ændrede kommentarer inddrages ved fortolkningen, såfremt der med ændringerne alene er sket en præcisering af den eksisterende retstilstand. Dette vil givetvis være ensbetydende med, at de ændringer af kommentarerne, som blev gennemført i 2017, og som ikke vedrører de nye eller ændrede dele af art. 5, rent faktisk kan inddrages ved fortolkningen af det internretlige fast driftsstedsbegreb.(60) Og det, selvom det internretlige fast driftsstedsbegreb skal fortolkes i overensstemmelse med art. 5, "således som denne var affattet forud for opdateringen i 2017".

Såfremt der gennem tiden imidlertid er gennemført ændringer af kommentarerne, som vitterligt har medført en materiel ændring af retstilstanden, må det afvises, at disse ændrede kommentarer kan inddrages ved fortolkningen af det internretlige fast driftsstedsbegreb.(61) Sådanne ændringer kan kun inddrages ved fortolkningen af det internretlige fast driftsstedsbegreb, såfremt der finder en implementering sted. Det må i øvrigt hævdes, at sådanne kommentarer ej heller kan inddrages ved fortolkningen af fast driftsstedsbegrebet i ældre dobbeltbeskatningsoverenskomster, uanset det i pkt. 35 i introduktionen til OECD's modeloverenskomst angivne. Om en ændring af kommentarerne til art 5 i OECD's modeloverenskomst er udtryk for en materiel ændring af retstilstanden, må afhænge af en konkret vurdering.

Noget andet er så, at det antageligvis hører til sjældenhederne, at fortolkningen af fast driftsstedsbegrebet materielt ændres ved en ændring af kommentarerne. Muligheden synes imidlertid at foreligge. Det ville selvsagt være at gå for vidt på dette sted at gennemgå alle ændringer af kommentarerne til art. 5 gennem tiden med henblik på at vurdere, om disse ændringer var af materiel karakter. Jeg vil derfor blot fremhæve to mulige eksempler i det følgende.

3.2.2 Materielle ændringer af kommentarerne til art. 5 – eksempler

Eksempel 1 – planlægning og tilsynsarbejde

I 2003 blev der gennemført en større ændring af kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst. Ændringerne var baseret på en rapport fra 2003 (herefter 2003-rapporten)(62), som bl.a. omhandlede anvendelsen af entreprisreglen i art. 5, stk. 3, herunder bl.a. spørgsmålet om, hvorvidt "planlægning og tilsynsarbejde" (*supervision*) med et byggeprojekt var omfattet af art. 5, stk. 3.(63)

Før 2003 fremgik følgende af pkt. 17 i kommentarerne til art 5:
"Planlægning og byggeledelse ved opførelse af en bygning er dækket af dette udtryk [byggnings-, anlægs- eller installationsarbejder, min tilføjelse], hvis det udføres af byggeentreprenører. Planlægning og byggeledelse er imidlertid ikke dækket, hvis det udføres af et andet foretagende, hvis virksomhed i forbindelse med vedkommende anlæg er begrænset til at planlægge og lede arbejdet."

Ved lov nr. 1021 af 9. december 1992 blev der gennemført en ændring af reglerne om begrænset skattepligt i dansk ret. Herefter ville bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde anses for at udgøre et fast driftssted fra første dag, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 4, sidste pkt., og SEL § 2, stk. 1, litra a, 6. pkt. Det fremgik af forarbejderne, at planlægning og byggeledelse kun ville være omfattet af reglen, hvis dette arbejde blev udført af entreprenøren. Hvis planlægningen og byggeledelsen imidlertid blev udført af et andet foretagende, hvis virksomhed i forbindelse med dette anlægsarbejde var begrænset til at planlægge og lede arbejdet, ville arbejde af denne type ikke være omfattet.(64) Forarbejderne afspejlede således den retstilstand, der blev prætenderet i pkt. 17 i kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst før 2003.

Før 2003 sondrede man således i kommentarerne til art. 5 mellem den planlægning mv., som en (hoved)entreprenør udførte i denne egenskab, og den planlægning mv., som blev leveret af en underentreprenør, hvis eneste aktivitet bestod i sådan planlægning mv.(65) I førstnævnte tilfælde ville aktiviteten være omfattet af art. 5, stk. 3, mens den ikke ville i sidstnævnte tilfælde.(66)

Som nævnt blev pkt. 17 ændret ved 2003-revisionen:

"Planlægning på stedet og tilsyn med opførelsen af en bygning er dækket af stk. 3. Stater, der ønsker at ændre teksten i stk. 3 for udtrykkeligt at angive dette, kan frit foretage en sådan ændring i deres bilaterale aftaler."

Det ses, at hvor planlægning og tilsynsarbejde før 2003 kun i visse tilfælde ville være omfattet af art. 5, stk. 3, ville arbejde af denne karakter efter 2003 helt generelt være omfattet. Det forekommer temmelig anstrengt ikke at opfatte dette som *materiel ændring* af fortolkningen af art. 5, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst, hvilket også er sådan, ændringen opfattes i teorien.(67) Det må derfor hævdes, at det internretlige fast driftsstedsbegreb kun vanskeligt kan fortolkes i overensstemmelse med pkt. 17 i kommentarerne til art. 5 i OECD-modellen, som dette punkt var formuleret efter 2003.

Eksempel 2 – underleverandører

Som nævnt var en del af ændringerne af kommentarerne til art. 5 i forbindelse med 2017-revisionen resultatet af en række anbefalinger i en OECD-rapport fra 2012. Blandt de emner, som blev behandlet i 2012-rapporten, var i hvilket omfang brugen af underleverandører i kildelandet kunne medføre fast driftssted for et udenlandsk foretagende, som ikke selv havde nogen tilstedeværelse i kildelandet.(68) Af pkt. 10 i kommentarerne til art. 5 fremgik før 2017-revisionen følgende:

"Et foretagendes virksomhed udføres hovedsagelig af driftsherren eller af personer, der er i et ansættelsesforhold til foretagendet (personale). Dette personale omfatter ansatte og andre personer, der modtager instruktioner fra foretagendet (f.eks. en afhængig repræsentant)."

Et udenlandsk foretagende ville herefter alene kunne have fast driftssted i kildelandet, såfremt driftsherren selv udførte virksomhed i kildelandet, eller hvis virksomheden blev udøvet af hans "personale", dvs. ansatte eller andre personer, som var i et afhængighedsforhold til ham.(69) I overensstemmelse med denne opfattelse havde Landsskatteretten i SKM2017.431.LSR fundet, at en samarbejdsaftale mellem et dansk og et litauisk selskab om drift af en minkfarm i Danmark ikke ville medføre, at det litauiske selskab fik fast driftssted i Danmark. Landsskatteretten havde bl.a. lagt vægt på, at det danske selskab ikke stod i et afhængighedsforhold til det litauiske selskab, da det litauiske selskab efter aftalen ikke havde instruktionsbeføjelser over for det danske selskab.(70)

Som følge af 2012-rapporten blev der vedr. underleverandører gennemført en ændring af kommentarerne til art. 2017-modellen.(71)

Det er på baggrund af de ændrede kommentarer *uklart*, om det (fortsat) er en betingelse, at der i kildelandet er personer, som er afhængige af det udenlandske foretagende, eller om der i fravær af afhængige personer i kildelandet alligevel kan opstå et fast driftssted på baggrund af andre faktorer.⁽⁷²⁾

Såfremt sidstnævnte er tilfældet, må det klart antages, at de ændrede kommentarer er udtryk for en *materiel ændring* af retstilstanden, jf. herved SKM2017.431.LSR.

4. Sammenfatning

I intern dansk ret blev begrebet fast driftssted introduceret med vedtagelsen af selskabsskatteloven i 1960, jf. dagældende SEL § 2, stk. 1, litra a. Introduktionen af begrebet blev dog ikke anset for at udgøre nogen reel ændring af reglerne om begrænset skattepligt for hverken fysiske personer eller for selskaber mv., idet tilstedeværelsen af et fast driftssted her i landet allerede var blevet indfortolket som en betingelse for den begrænsede skattepligt efter statsskattelovens § 2, nr. 3.

Fortolkningen af begrebet har udviklet sig gennem tiden. Fra at være et begreb, som alene byggede på praksisskabte kriterier, blev begrebet siden fortolket i overensstemmelse med det tilsvarende begreb i de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster. I takt med, at det overenskomstretlige begreb blev sammenfaldende med det tilsvarende begreb i OECD's modeloverenskomst, blev der ved

fortolkningen af det internretlige begreb taget udgangspunkt i *modeloverenskomstens*, fremfor i dobbeltbeskatningsoverenskomsternes. Denne sammenhæng blev første gang fastslået entydigt med forarbejderne til kulbrinteskatteloven.

Med 2017-revisionen af OECD's modeloverenskomst, som et resultat af BEPS Action 7, blev art. 5, stk. 4 og stk. 5-6, grundlæggende ændret, og der blev føjet nye bestemmelser til i stk. 4, nr. 1, og stk. 8. Disse materielle ændringer af art. 5 i OECD's modeloverenskomst kan ikke tillægges betydning ved fortolkningen af det internretlige fast driftsstedsbegreb. Dette skal derimod fortolkes i overensstemmelse med 5 i OECD's modeloverenskomst "*således som denne var affattet forud for opdateringen i 2017*".

Med 2017-revisionen – og ved tidligere revisioner af modeloverenskomsten – er kommentarerne til art. 5 ændret. Sådanne løbende ændringer af modeloverenskomsten kan lægges til grund ved fortolkningen af det internretlige fast driftsstedsbegreb i det omfang, der er tale om ændringer, der præciserer den allerede gældende retstilstand. Skabes der med ændringerne en materielt forandret fortolkning af fast driftsstedsbegrebet, kan disse ændringer ikke inddrages ved fortolkningen af det internretlige fast driftsstedsbegreb. Ændringen af pkt. 17 i kommentarerne til art. 5, som blev gennemført ved 2003-revisionen, synes at være det mest oplagte eksempel på en sådan ændring af materiel karakter.

- (1) OECD (2015), Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 2015 – final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
- (2) Jf. om disse ændringer Anders Nørgaard Laursen i SR-Skat 2018, s. 111 ff.
- (3) Jf. Anders Nørgaard Laursen i SR-Skat 2012, s. 45 ff. Det skal bemærkes, at artiklen omhandlede det oprindelige udkast fra 12. oktober 2011. Udkastet svarer i det store hele til den endelige rapport fra 19. oktober 2012.
- (4) Jf. lovforslag nr. L 121 af 2. marts 2005, bemærkningerne til § 1, nr. 5.
- (5) Indkomst, som udbetales af fysiske personer, dødsboer, selskaber, foreninger, institutioner mv. uden hjemting eller fast driftssted her i landet, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 4, eller SEL § 2, stk. 1, litra a, vil i øvrigt medføre, at indkomsten ikke anses for A-indkomst, jf. KSL § 44, stk. 1, litra b.
- (6) Som et hermed analogt eksempel kan nævnes FUSL § 15, stk. 3, om fusion mellem et dansk og et udenlandsk selskab med sidstnævnte som det fortsættende. Efter denne bestemmelse kan fusionen kun gennemføres skattefrit for så vidt angår det ophørende selskabs aktiver og passiver, “der som følge af fusionen er knyttet til det modtagende selskabs faste driftssted eller faste ejendom her i landet”. Fast driftssted må i den forbindelse skulle fortolkes i overensstemmelse med SEL § 2, stk. 1, litra a, idet bestemmelsen klart forudsætter, at aktiverne og passiverne fortsat er omfattet af dansk skattepligt.
- (7) Tilsvarende antager Jens Wittendorff, Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret, 2009, s. 338, at begrebet “fast driftssted” i LL § 2 skal fortolkes i overensstemmelse med SEL § 2, stk. 1, litra a, og KSL § 2, stk. 1, nr. 4.
- (8) Jf. Kjeld Lund-Andersen i SR-Skat 2003, s. 187 ff. (særlig nummer i anledning af statsskattelovens 100 års jubilæum). Om udviklingen i skattepligten specifikt selskaber se Jane Ferniss i TfS 2010.414.
- (9) Jf. J. Hartvig Jacobsen, Skatteretten, 1950, s. 109 f.
- (10) Jf. lov nr. 255 af 11. juni 1960, § 39. Ophævelsen af bestemmelserne i SL § 2, nr. 5, havde dog først virkning fra skatteåret 1962-63, som også var ikrafttrædelsestidspunktet for selskabsskatteloven, jf. lovens § 35.
- (11) Det præciseres således i bemærkningerne, at skattepligten efter SEL § 2, stk. 1, litra a, indeholdt en udvidelse i forhold til SL § 2, idet et udenlandsk selskab mv. nu ville blive skattepligtig i det omfang, det havde ret til overskud af en herværende virksomhed, jf. lovforslag nr. L 43 af 26. november 1959, bemærkningerne til § 2. Når en udvidelse af skattepligten udtrykkelig fremhæves, må det modsætningsvis følge, at de øvrige ændringer var af rent formel karakter.
- (12) Jf. J. Mazanti Andersen m.fl., Beskatning af selskaber og aktionærer m.v., 1960, s. 28.
- (13) Kildeskatteoven trådte i kraft den 1. januar 1970, jf. § 1 i lov nr. 190 af 31. maj 1967. Ved samme lovs § 22 blev (bl.a.) SL § 2 ophævet.
- (14) Jf. lovforslag nr. L 26 af 7. december 1966, bemærkningerne til § 2.
- (15) Jf. Robert Koch-Nielsen i UfR 1969 B, s. 265 ff. (267), Moritz Hansen, Kildeskat, 2. udg. 1970, s. 25, og C. Helkett m.fl., Opgørelse af den skattepligtige indkomst, 10. udg. 1971, s. 60.
- (16) Jf. Anders Nørgaard Laursen, Fast driftssted, 2011, s. 48 f.
- (17) Jf. Erik Møller i RR 1963, s. 8 ff. (11). Se også samme i Cahiers de Droit Fiscal International, LII, 1967, s. 417, som loc.cit dog alene omtaler praksis vedr. fast driftssted som betingelse i relation til SL § 2 som “longstanding”.
- (18) Jf. Betænkning om beskatning af indkomst og formue (1. del), 1948, afsnit IV (særskilt pagineret) s. 86. Se også Niels Winther-Sørensen i SR-Skat 1997, s. 148 ff.
- (19) Dog fremgår af begge bestemmelser, at bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde anses for at udgøre et fast driftssted fra første dag, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 4, sidste pkt., og SEL § 2, stk. 1, litra a, 6. pkt. samt at salgsvirksomhed udelukkende i form af fjernsalg gennem en repræsentant med fuldmagt til at binde fuldmagtsgiveren, men som ikke er ansat som lønmodtager af denne, ikke medfører fast driftssted for fuldmagtsgiveren, jf. KSL § 2, stk. 10, og SEL § 2, stk. 6.
- (20) Jf. om fast driftssted i historisk belysning Arvid Aage Skaar, Permanent Establishment, 1991, s. 71 ff., John F. Avery Jones m.fl. i Bulletin for International Taxation 2006, s. 233 ff. og Frederico Otegui Pita i Ecker/Rosler (red.), History of Tax Treaties, 2011, s. 237.
- (21) Jf. H. Albrechtsen, Selskabsbeskatning, 1942, s. 56.
- (22) Jf. H. Albrechtsen, Selskabsbeskatning, 1942, s. 57. Se tilsvarende V. Anthon, Statsskatteloven, 1928, s. 60 ff.
- (23) Jf. for en historisk gennemgang Peter Koerver Schmidt i Nordic Tax Journal 2018/1, s. 49 ff.
- (24) Jf. Erik Møller i Cahiers de Droit Fiscal International, LII, 1967, s. 419.
- (25) Jf. I. A. Strobel i Skattepolitisk Oversigt 1985, s. 87 ff.
- (26) Jf. Peter Koerver Schmidt i Nordic Tax Journal 2018/1, s. 49 ff. Om fast driftsstedsbegrebet i London-modellen (og i den forudgående Mexico-model) se Arvid Aage Skaar, Permanent Establishment, 1991, s. 88 ff.
- (27) Jf. Erik Møller i Cahiers de Droit Fiscal International, LII, 1967, s. 419 f.
- (28) Jf. J. Mazanti Andersen m.fl., Beskatning af selskaber og aktionærer m.v., 1960, s. 28, og Erik Møller i RR 1963, s. 8 ff. I U 1971.187 Ø gav skatteyderen i sin procedure udtryk for en tilsvarende opfattelse og anførte om fast driftsstedsbegrebet i SEL § 2, stk. 1, litra a, at begrebet “må fortolkes på samme måde som det tilsvarende begreb i overenskomster til undgåelse af dobbeltbeskatning.”
- (29) Jf. Erik Møller i Cahiers de Droit Fiscal International, LII, 1967, s. 418.
- (30) Jf. Københavnervejledning 1978 s. 24 ff. Om Københavnervejledningen og Ligningsvejledningen se Peter Blume og Michael Wallin i TfS 2004.627.
- (31) Jf. Hans-Jørgen Mailand og Henrik Landt, Beskatning af selskaber og foreninger, 1. udg. 1977, s. 32 ff.
- (32) Jf. E. Polack i UfR 1977 B, s. 171 ff.
- (33) Thøger Nielsen, Indkomstbeskatning II, 1972, s. 149 ff. synes i sin beskrivelse af reglerne om begrænset skattepligt af indtægter ved erhvervsvirksomhed at forudsætte, at fast driftsstedsbegrebet i intern dansk ret skal fortolkes på baggrund af praksis kriterier, men sammenholder i fremstillingen konsekvent denne praksis med dels de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster, dels OECD-modellen fra 1963. Thøger Nielsen konstaterer hyppigt, at der er sammenfald.
- (34) Jf. Erik Møller i RR 1963, s. 8 ff. (s. 13).
- (35) Jf. i samme retning Bjarne Gimsing, Begrænset skattepligt, 1985, s. 49 f. og samme i Skatteorientering 1993 s. 3 f.
- (36) Jf. lovforslag nr. L 38 af 20. januar 1982, de almindelige bemærkninger, afsnit B.a.
- (37) Jf. lovforslag nr. L 38 af 20. januar 1982, bemærkningerne til § 3.
- (38) Det kan dog næppe afvises, at formuleringen om, at der “lægges vægt på” OECD-modellen, reelt dækkede over en kategorisk regel om, at OECD-modellens fast driftsstedsbegreb skulle lægges til grund ved fortolkningen af intern ret. I en artikel i TfS 1986.266 anførte daværende kontorchef i Skatteministeriet Jonna Sneum således om det internretlige fast driftsstedsbegreb, at “[b]egrebet fast driftssted fortolkes *alt væsentligt* i overensstemmelse med den definition af begrebet, der er givet i art. 5 i OECD's modelkonvention” (fremhævet af mig).
- (39) Jf. lovforslag nr. L 81 af 28. oktober 1992, de almindelige bemærkninger, afsnit 2.b, samt bemærkningerne til § 1, nr. 2.
- (40) Jf. lovforslag nr. L 119 af 11. december 1997, de almindelige bemærkninger, afsnit 2. Tilsvarende fremgår også af forarbejderne til lov nr. 84 af 30. januar 2019 og bemærkningerne til lovforslag nr. L 160 af 6. februar 2019, jf. nedenfor under 3.1.
- (41) Jf. Hans-Jørgen Mailand og Henrik Landt, Beskatning af selskaber og foreninger, 1. udg. 1977, s. 32 ff. og E. Polack i UfR 1977 B, s. 171 ff.
- (42) TfS 1996.532 H er kommenteret af skatteyderens advokat Jørn Qviste i SU 1996.256. Det fremgår, at fortolkningen af det internretlige fast driftsstedsbegreb efter Qvistes opfattelse skulle ske “på baggrund af det internationale driftsstedsbegreb, således som dette er fastlagt i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne og i OECD's modeloverenskomster”.
- (43) Jf. Niels Winther-Sørensen i SR-Skat 1997, s. 148 ff. I en utrykt landsskatretskendelse af 23. april 2015, j. nr. 13-00311842, anførte

- Landskatteretten således også med henvisning til netop TfS 1996.532 H, at der ved afgrænsningen af begrebet "fast driftssted" i dansk ret skulle der lægges vægt på formuleringen af art. 5 i OECD's modeloverenskomst. Kendelsen blev siden indbragt for domstolene, jf. SKM2017.710.ØLR.
- (44) Jf. Niels Winther-Sørensen i SR-Skat 1997, s. 148 ff., samme, Beskatning af international erhvervsindkomst, 2000, s. 28, Aage Michelsen i RR 1992, SM 154 ff., samme, International skatteret, 2003, s. 234 (synspunktet er gentaget i 4. udgave 2017, s. 354, dog af en anden forfatter), J. O. Engholm Jacobsen, Selskabsskatteloven med kommentarer, 1997, s. 103 med note 9; Nikolaj Vinther og Erik Werlauff, Dansk og international koncernret og koncernskatteret, 2005, s. 173; Niels Winther-Sørensen m.fl., Skatteretten 3, 6. udg. 2013, s. 148; Jakob Bundgaard, Skatteret & civilret, 2006, s. 806, Bente Møll Pedersen i Cahiers de Droit Fiscal International, 94a, 2009, s. 247 ff., Jens Wittendorff i SR-Skat 2010, s. 212 ff., Peter Koerver Schmidt m.fl., International skatteret – i et dansk perspektiv, 2015, s. 59, Erik Werlauff, Selskabsskatteret 2018/19, 20. udgave 2018, s. 150, Jan Pedersen m.fl., Skatteretten 2, 8. udg. 2019, s. 274 f., Henrik Gam m.fl., International beskatning – en introduktion, 2. udg. 2007, s. 47, og Anders Nørgaard Laursen, Fast driftssted, 2011, s. 48 ff.
- (45) Jf. OECD (2015), Model Tax Convention on Income and Capital 2014 (full version), OECD Publishing, M-17 ff.
- (46) Jf. udkast til lovforslag, j. nr. 2017 – 1675, offentliggjort på Høringsportalen den 26. februar 2018.
- (47) Jf. udkast til lovforslag, j. nr. 2017 – 1675, de almindelige bemærkninger pkt. 2.1.1.
- (48) Hvad angik betydningen af den reviderede fast driftssteddefinition for SEL § 2, stk. 1, litra a, blev det endvidere fremhævet, at denne ændring ville have tilsvarende betydning for SEL § 8, stk. 2, i det omfang, et dansk hjemmehørende selskab havde indkomst fra et fast driftssted i udlandet, jf. udkast til lovforslag, j. nr. 2017 – 1675, de almindelige bemærkninger pkt. 2.1.2.
- (49) Jf. også Niels Winther-Sørensen i SR-Skat 1997, s. 148 ff.
- (50) Jf. lovforslag nr. L 237 af 2. maj 2018, de almindelige bemærkninger, pkt. 2.1.1.
- (51) Det skal dog påpeges, at en ændring af en bestemmelses ordlyd ikke nødvendigvis er ensbetydende med, at bestemmelsen er materielt ændret, idet ændringen kan være udtryk for en præcisering, jf. pkt. 35-36 i introduktionen til OECD's modeloverenskomst.
- (52) Jf. lovforslag nr. L 160 af 6. februar 2019, bemærkningerne til § 1 (art. 12 og art. 13).
- (53) Der tages forbehold for de mindre redaktionelle ændringer, som blev gennemført med opdateringen af 1963-modellen i 1977. Siden den 1. modeloverenskomst blev udsendt i 1963 er OECD-modellen – når bortses fra 2017-revisionen – blevet revideret i 1977, 1992, 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010, 2012 og 2014.
- (54) Jf. pkt. 35, 2. pkt., i introduktionen til OECD's modeloverenskomst.
- (55) Jf. pkt. 35, 1. pkt., i introduktionen til OECD's modeloverenskomst.
- (56) Betydningfuldt nok nævnes art. 5, stk. 8, ikke blandt de "nye" bestemmelser i pkt. 4 i kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst.
- (57) Jf. Maarten J. Ellis i Bulletin for International Taxation 2000/12 s. 617 ff. (618). Se også Aage Michelsen i Susanne Pedersen m.fl. (red.), Festskrift til Ole Bjørn, 2004, s. 357 ff. (376).
- (58) Jf. pkt. 12 i kommentarerne til art. 3 i OECD's modeloverenskomst.
- (59) Dette synes at være det overvejende synspunkt i dansk og international teori, jf. Michael Lang og Florian Brugger i Australian Tax Forum 2008, s. 96 ff., Michael Lang, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions, 2. udg. 2013, s. 51 f. m.no. 98, Jens Wittendorff, Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret, 2009, s. 156 ff. med yderligere henvisninger i note 286 og 290, Niels Winther-Sørensen m.fl., Skatteretten 3, 6. udgave 2013, s. 51 f. med note 46 og 48, Klaus Vogel og Alexander Rust i Reimar/Rust (red.), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4. udg. 2015, s. 48 f. m.no. 105-106, David A. Ward m.fl., The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model, 2005, s. 110 f. Se muligvis anderledes Arvid Aage Skaar m.fl., Norsk skatteavtalerett, 2006, s. 64, Se også Jacques Sasseville i Philip Baker m.fl. (red.), Tax Polymath – essays in honor of John F. Avery Jones, 2010, s. 37 ff.
- (60) Det bemærkes, at ændringerne af art. 5, stk. 4, litra a-f, og art. 5, stk. 6, 1. pkt., reelt forekommer at være blot præciseringer, og det må derfor også antages, at nogle af kommentarerne til disse bestemmelser rent faktisk kan inddrages ved fortolkningen af det internretlige fast driftsstedsbegreb også uden en implementering.
- (61) Jens Wittendorff omtaler i SU 2016.34 en hermed analog problemstilling i forbindelse med ændringen af OECD's Transfer Pricing (TP) Guidelines. Wittendorff anfører, at ændringen af TP Guidelines i 2015 er udtryk for en reel ændring af armslængdeprincippet. Som sådan kan disse ændringer ikke tillægges retskildemæssig værdi ved fortolkningen af det internretlige armslængdeprincip, jf. LL § 2, stk. 1, idet dette hviler på armslængdeprincippet, som det var beskrevet i TP Guidelines fra 1995. Se også Jens Wittendorff, Transfer Pricing, 2. udg. 2018, s. 239.
- (62) OECD (2003), 2002 Reports Related to the OECD Model Tax Convention, Issues in International Taxation, No. 8, OECD Publishing, Paris.
- (63) Jf. 2003-rapporten pkt. 57-64, s. 91 f.
- (64) Jf. lovforslag nr. L 81 af 28. oktober 1992, bemærkningerne til § 1, nr. 2.
- (65) Jf. nærmere om sondringen Arvid Aage Skaar, Permanent Establishment, 1991 s. 405 ff.
- (66) Jf. om problemstilling Anders Nørgaard Laursen i SR-Skat 2014, s. 31 ff.
- (67) Jf. Klaus Vogel og Moris Lehner (red.), Doppelbesteuerungsabkommen, 6. udg. 2015, m. no. 61, s. 727 f., Arvid Aage Skaar og Jacques Sasseville, Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 94a 2009, s. 47, Jürgen Lüdicke i Bulletin for International Taxation, 2004/5 s. 192 og Arvid Aage Skaar m.fl., Norsk Skatteavtalerett, 2006, s. 175.
- (68) Jf. 2012-rapporten pkt. 44-50, s. 17 ff.
- (69) Jf. tilsvarende pkt. 2 i kommentarerne til art. 5 (2014).
- (70) Kendelsen er indbragt for domstolene.
- (71) De ændrede kommentarer blev i 2012-rapporten foreslået placeret som pkt. 10.1, dvs. som et underpunkt til det eksisterende pkt. 10. Med 2017-revisionen fik de enkelte punkter nye numre, således at pkt. 10 i kommentarerne til art. 5 i 2014-modellen nu er pkt. 39, og det foreslåede pkt. 10.1 blev indsat som pkt. 40.
- (72) Jf. nærmere Anders Nørgaard Laursen i RR 2018 SM 7.