

Nye regler om fast driftssted i dansk ret

Sidetal: 22

Forfatter: Anders Nørgaard Laursen

Forfattere: Af professor, ph.d. Anders Nørgaard Laursen, Juridiske institut, Aarhus Universitet

Af professor, ph.d. Anders Nørgaard Laursen, Juridiske institut, Aarhus Universitet

1. Indledning

I dansk ret findes de centrale bestemmelser om fast driftssted i kildeskattelovens (KSL) § 2, stk. 1, nr. 4, og selskabsskattelovens (SEL) § 2, stk. 1, litra a. De to bestemmelser, som gælder for hhv. udenlandske fysiske personer og dødsboer (KSL § 2) og udenlandske selskaber, foreninger mv. (SEL § 2), fastslår begge, at skattepligten omfatter de nævnte udenlandske fysiske og juridiske personer, *“i det omfang de udøver et erhverv med fast driftssted her i landet.”*

Som det ses, er eksistensen af et “fast driftssted” en nødvendig betingelse for skattepligten. Hidtil har det imidlertid været sådan, at der ikke fandtes en generel fast driftsstedesdefinition i dansk ret. Dette er nu ændret med vedtagelsen af lovforslag nr. L 28 af 7. oktober 2020 som lov nr. 1835 af 8. december 2020. De ændrede regler fik virkning fra 1. januar 2021.

I denne artikel redegøres der for de nye regler.

Indledningsvis omtales baggrunden for ændringerne i afsnit 2. Efterfølgende i afsnit 3 omtales de enkelte ændringer. I afsnit 4 redegøres der for andre forhold, som knytter sig til lovændringen. Endelig sammenfattes artiklen i afsnit 5.

2. Baggrunden for lovændringen

I 2015 udsendte OECD rapporten *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report* ^[Note 1] (i det følgende benævnt BEPS action 7). Rapporten, som var et led i BEPS-projektet (Base Erosion and Profit Shifting), indeholdt en række forslag til ændringer af fast driftsstedesdefinitionen i art. 5 i OECD's modeloverenskomst.

Disse ændringer blev siden gennemført ved revisionen af OECD's modeloverenskomst i 2017. ^[Note 2]

Samtidig blev der gennemført tilsvarende bestemmelser i art. 12-15 i Det multilaterale instrument, som Danmark ratificerede ved lov nr. 327 af 30. marts 2019 (MLI-loven) med virkning fra 1. juli 2019. ^[Note 3]

Med revisionen af art. 5 i OECD's modeloverenskomst i 2017 opstod der usikkerhed om fortolkningen af det internretlige fast driftsstedesbegreb. Det var således ikke klart, om det internretlige fast driftsstedesbegreb uden

videre skulle fortolkes i overensstemmelse med den nye definition, som var blevet gennemført ved 2017-revisionen, eller om en sådan ændring måtte kræve en lovændring.

Skatteministeriets umiddelbare opfattelse var, at der ikke var behov for en lovændring, ^[Note 4] men ministeriet ændrede siden standpunkt. ^[Note 5]

I efteråret 2019 fremsatte skatteministeren derfor lovforslag nr. L 48 af 6. november 2019, som bl.a. havde til formål at justere det internretlige fast driftsstedsbegreb, således at dette kom til at svare til den definition, der findes i art. 5 i OECD's modeloverenskomst (2017) og art. 12-15 i Det multilaterale instrument.

Lovforslaget blev imidlertid aldrig vedtaget. Årsagen hertil var i første omgang, at L 48 ud over nye regler om fast driftsstedsbegrebet også indeholdt nye regler om CFC-beskatning, og at gennemførelsen af CFC-reglerne mødte stor modstand. Denne modstand resulterede i, at regeringen havde vanskeligt ved at få samlet flertal bag lovforslaget. Forhandlingerne strakte sig derfor ind i 2020 og dermed også ind i en periode, hvor der kun var ét punkt på den politiske dagsorden: Corona.

Følgelig blev L 48 ikke vedtaget inden folketingsårets afslutning, hvorfor det bortfaldt.

Da Folketinget igen samledes, fremsatte skatteministeren lovforslag nr. L 28 af 7. oktober 2020. Der var stort set tale om en genfremsættelse af L 48 fra 2019. Som nævnt indledningsvis blev lovforslaget vedtaget som lov nr. 1835 af 8. december 2020, og de ændrede regler om fast driftssted fik virkning fra 1. januar 2021.

3. De nye regler

3.1 Generelt

Før de nye regler trådte i kraft, fandtes der ingen internretlig definition på fast driftssted i dansk ret. I stedet blev det internretlige fast driftsstedsbegreb fortolket i overensstemmelse med art. 5 i OECD's modeloverenskomst, således som dette begreb var formuleret i de versioner af modeloverenskomsten, der lå forud for revisionen i 2017. ^[Note 6] Den seneste udgave før revisionen i 2017 var fra 2014.

Der fandtes dog to undtagelser til reglen om, at begrebet skulle fortolkes i overensstemmelse med art. 5 i OECD's modeloverenskomst.

For det første fandtes en særlig regel om "bygge-, anlægs- og monteringsarbejde". Denne type virksomhed skulle anses for at udgøre et fast driftssted fra første dag. Dette var en undtagelse til art. 5, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst, hvorefter anlægsarbejde mv. først blev anset for at udgøre et fast driftssted efter 12 måneder. Den særlige danske "1-dagesregel" findes fortsat, jf. nedenfor under 3.3.

For det andet fandtes en særlig regel om "fjernsalg", som fungerede som en undtagelse til den såkaldte agentregel i art. 5, stk. 5, jf. nedenfor under 3.6. Reglen er ophævet med gennemførelsen af de nye regler. Se under 4.1.

Efter de nye regler er trådt i kraft den 1. januar 2021, er der nu lovfæstet en fast driftsstedsdefinition, som findes i KSL § 2, stk. 3-6, og SEL § 2, stk. 2-5. Der er på store træk tale om en lovfæstelse af den definition, der findes i art. 5 i OECD's modeloverenskomst, således som denne er affattet efter revisionen i 2017.

Det skal i den forbindelse fremhæves, at revisionen i 2017 ikke medførte en fuldstændig forandring af art. 5, når 2017-versionen sammenlignes med tidligere modeller, senest 2014-modellen.

I 2014-modellen var art. 5 inddelt i 7 stykker. Hvad angår art. 5, stk. 1-3, samt stk. 7, er disse uændret sammenlignet med 2017-modellen. Lovfæstelsen af 2017-modellens fast driftsstedsbegreb i dansk ret er således på disse områder ikke udtryk for nogen materiel ændring af retstilstanden.

Ændringer er derimod gennemført i art. 5, stk. 4-6, og lovfæstelsen er således udtryk for en reel ændring af retstilstanden.

Tilsvarende gælder for de helt nye bestemmelser i art. 5, stk. 4, nr. 1, og stk. 8, som blev tilføjet art. 5 ved 2017-revisionen. Lovfæstelsen af disse regler i intern dansk ret er selvsagt også udtryk for en materiel ændring af retstilstanden sammenlignet med tidligere.

Skematisk kan sammenhængen mellem de tidligere gældende regler (repræsenteret ved den seneste model før 2017, nemlig 2014-modellen), 2017-modellen, Det multilaterale instrument (her forkortet MLI) og intern dansk ret opstilles således:

2014-modellen	2017-modellen (og MLI)	Intern dansk ret
Art. 5, stk. 1	Uændret (Ingen MLI-bestemmelse)	Uændret
Art. 5, stk. 2	Uændret (Ingen MLI-bestemmelse)	Ingen tilsvarende regel i intern dansk ret
Art. 5, stk. 3	Uændret (Ingen MLI-bestemmelse)	Uændret (den internretlige 1-dagesregel gælder fortsat)
Art. 5, stk. 4	Materielle ændringer (Tilsvarende regel i MLI art. 13, stk. 1 (valgmulighed A))	Regel svarende til 2017-modellen gennemført i dansk ret
N/A	Ny regel i art. 5, stk. 4, nr. 1 (Tilsvarende regel i MLI art. 13, stk. 4)	Regel svarende til 2017-modellen gennemført i dansk ret
Art. 5, stk. 5	Materielle ændringer (Tilsvarende regel i MLI art. 12, stk. 1)	Regel svarende til 2017-modellen gennemført i dansk ret
Art. 5, stk. 6	Materielle ændringer (Tilsvarende regel i MLI art. 12, stk. 2)	Regel svarende til 2017-modellen gennemført i dansk ret
Art. 5, stk. 7	Uændret (Ingen MLI-bestemmelse)	Ingen tilsvarende regel i intern dansk ret
N/A	Ny regel i art. 5, stk. 8 (Tilsvarende regel i MLI art. 15, stk. 1)	Svarer til LL § 2

For et større format [Klik her](#).

Jeg vil i det følgende omtale de nye regler enkeltvis.

3.2 Hovedreglen – fast forretningssted (art. 5, stk. 1 og 2)

Hovedreglen for, hvad der kan udgøre et fast driftssted, findes i KSL § 2, stk. 3, 1. pkt., og SEL § 2, stk. 2, 1. pkt.

KSL § 2, stk. 3, 1. pkt.	SEL § 2, stk. 2, 1. pkt.
<i>Fast driftssted efter stk. 1, nr. 4, foreligger, når personen eller dødsboet udøver erhverv gennem et fast forretningssted her i landet.</i>	<i>Fast driftssted efter stk. 1, litra a, foreligger, når selskabet, foreningen m.v. udøver erhverv gennem et fast forretningssted her i landet.</i>

For et større format [Klik her](#).

De to bestemmelser afspejler art. 5, stk. 1, i OECD's modeloverenskomst. Da denne bestemmelse ikke blev ændret ved opdateringen af modeloverenskomsten i 2017, er der ikke tale om nogen materiel ændring af retstilstanden. Dette fremgår også af forarbejderne, hvor det omtales som en "kodificering" af gældende ret. ^[Note 7]

Ved implementering af art. 5 i intern dansk ret har man valgt ikke at medtage en bestemmelse svarende til art. 5, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst, og umiddelbart er der således en diskrepans mellem intern dansk ret og modeloverenskomsten.

Denne diskrepans er imidlertid alene umiddelbar, for materielt er unladelsen af en regel svarende til art. 5, stk. 2, uden betydning.

Artikel 5, stk. 2, litra a-f, i OECD's modeloverenskomst indeholder en liste over, "hvad udtrykket fast driftssted [især] omfatter", herunder bl.a. et kontor, en fabrik og et værksted.

Formuleringen af art. 5, stk. 2, er en smule misvisende, idet man let får indtryk af, at bestemmelsen er en positivliste over forretningssteder, som pr. definition udgør et fast driftssted. Dette er imidlertid ikke tilfældet, hvilket udtrykkeligt fremgår af kommentarerne til art. 5, stk. 2, ^[Note 8] og bestemmelsen skal derimod først og fremmest opfattes som en liste over typiske forretningssteder, som potentielt kan udgøre faste driftssteder. Det er imidlertid i alle tilfælde en betingelse, at kravene i art. 5, stk. 1, er opfyldt, og derfor har art. 5, stk. 2, ingen selvstændig betydning. Af samme årsag er der ikke vedtaget en tilsvarende bestemmelse ved lovfæstelsen af fast driftsstedsbegrebet i intern dansk ret. ^[Note 9]

3.3 Bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde (art. 5, stk. 3)

De danske regler om byggearbejder mv. findes i KSL § 2, stk. 3, 2. pkt., og SEL § 2, stk. 2, 2. pkt. Bestemmelserne er identiske og lyder:

Bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde udgør et fast driftssted fra første dag.

Der er tale om en uændret videreførelse af regler, som også var gældende før de nye regler trådte i kraft den 1. januar 2021. ^[Note 10]

Om bestemmelsen kan bemærkes, at dens anvendelsesområde ("bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde"), afspejler art. 5, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst. Den afgørende forskel mellem intern dansk ret og modeloverenskomsten er imidlertid, at hvor sådanne arbejder kun udgør et fast driftssted, hvis de varer i mere end 12 måneder, jf. art. 5, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst, vil der efter intern dansk ret allerede være et fast driftssted efter 1. dag.

Idet de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster typisk afspejler OECD's modeloverenskomst, vil Danmark ikke kunne gøre brug af den internretlige 1-dagesregel, såfremt der med den anden stat er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Dermed er bestemmelsens praktiske betydning mindre væsentlig i relation til spørgsmålet om skattepligt. Derimod har bestemmelsen stor betydning i henhold til pligten til at indeholde A-skat i løn til udenlandske medarbejdere, som arbejder ved det faste driftssted her i landet, jf. KSL §§ 43 og 44. Dette skyldes, at pligten til at indeholde A-skat, jf. KSL § 43, påhviler udenlandske fysiske og juridiske personer, som efter *intern dansk ret* har et fast driftssted, jf. KSL § 44. Indeholdelsespligten består således uanset bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst. ^[Note 11]

3.4 Undtagelsesbestemmelsen – virksomhed af hjælpende eller forberedende karakter (art. 5, stk. 4)

Visse aktiviteter er undtaget fra fast driftsstedsbegrebet, jf. KSL § 2, stk. 4, 1. pkt., og SEL § 2, stk. 3, 1. pkt.

KSL § 2, stk. 4, 1. pkt.	SEL § 2, stk. 3, 1. pkt.
<i>Uanset stk. 3 udgør et fast forretningssted ikke et fast driftssted efter stk. 1, nr. 4, når det faste forretningssted anvendes eller opretholdes udelukkende med henblik på udøvelse af virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter</i>	<i>Uanset stk. 2 udgør et fast forretningssted ikke et fast driftssted efter stk. 1, litra a, når det faste forretningssted anvendes eller opretholdes udelukkende med henblik på udøvelse af virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter</i>

For et større format [Klik her](#).

Det centrale i bestemmelsen er begrebet *“virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter”*. Begrebet afspejler art. 5, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst, hvoraf det tilsvarende fremgår, at virksomhed af en sådan karakter ikke kan resultere i et fast driftssted. Ligeledes afspejler de internretlige regler Det multilaterale instrument art. 13, stk. 2 (valgmulighed A). ^[Note 12]

Der er navnlig fire forhold, som man bør være opmærksom på, når man betragter reglen.

For det første at begrebet *“virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter”* i 2017-modellen tilsvarende fandtes i de modeller, der gik forud for 2017-modellen, og som det internretlige fast driftsstedsbegreb blev fortolket i overensstemmelse med før den 1. januar 2021. Dermed kan den praksis og administrative praksis, der har dannet sig for fortolkningen af dette begreb før lovændringen, ligeledes lægges til grund ved fortolkningen af de nye bestemmelser i intern dansk ret.

For det andet at de internretlige bestemmelser materielt svarer til OECD-modellens art. 5, stk. 4, men at de formuleret en smule anderledes.

Artikel 5, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst er opdelt i seks litra (litra a-f), som hver især angiver eksempler på forretningssteder, som *sædvanligvis* ikke kan anses for at udgøre faste driftssteder. Det drejer sig bl.a. om *“anvendelsen af anlæg udelukkende til oplagring, udstilling eller levering af varer tilhørende foretagendet”* (litra a) og *“opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at foretage indkøb af varer eller fremskaffe oplysninger til foretagendet”* (litra d). Fælles for eksemplerne er, at de kun er undtaget fra at udgøre et fast driftssted, såfremt den virksomhed, der udøves gennem forretningsstedet, er af *“hjælpende eller forberedende karakter”*. Dermed har eksemplerne i litra a-f ingen selvstændig betydning. Af samme årsag er eksemplerne ikke er medtaget i de danske internretlige regler.

For det tredje at det netop nævnte forhold – at opregningen af eksempler ikke har nogen selvstændig betydning – udgør en materiel forskel mellem 2017-modellen og de tidligere modeller. Før revisionen i 2017 var de typer af forretningssteder, som udtrykkeligt var nævnt i art. 5, stk. 4, pr. definition undtaget fra at udgøre faste driftssteder, og det var dermed uden betydning, om disse virksomheder kunne karakteriseres som af hjælpende eller forberedende karakter. Dette forhold er ændret med revisionen i 2017, hvorfor det nu i alle tilfælde må undersøges, om virksomheden kan karakteriseres som hjælpende eller forberedende karakter.

Denne forskel kan have betydning ved en fast driftsstedsvurdering, hvis der med den anden stat er en dobbeltbeskatningsoverenskomst, som ikke bygger på 2017-modellen (hvilket gælder for langt de fleste danske overenskomster), og som ikke er dækket af Det multilaterale instrument. Det kan også have betydning for overenskomster, som ganske vist er dækket af Det multilaterale instrument, men hvor den anden stat i modsætning til Danmark ikke har valgt valgmulighed A i art. 13. I disse tilfælde vil muligheden for at anvende de internretlige bestemmelser være begrænset af den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst.

For det fjerde skal man være opmærksom på, at bestemmelsen angiver at være en undtagelse til hovedreglen om fast driftssted, jf. KSL § 2, stk. 3 og SEL § 2, stk. 2, jf. de indledende ord *“uanset stk. 3/uanset stk. 2”*. Dvs. bestemmelsen angiver at være en undtagelse til de tilfælde, hvor der ellers vil foreligge et fast driftssted, fordi der

udøves virksomhed i Danmark gennem et fast forretningssted, eller fordi der udøves virksomhed i Danmark, der udgør et "bygge-, anlægs eller monteringsarbejde". Det er imidlertid klart, at undtagelsen også finder anvendelse på situationer, hvor der ellers ville foreligge et fast driftssted efter "agentreglen", jf. KSL § 2, stk. 5, og SEL § 2, stk. 4. Dette fremgår udtrykkeligt af KSL § 2, stk. 5, og SEL § 2, stk. 4. Se nedenfor under 3.6.

3.5 Undtagelsen til undtagelsen – anti-fragmentering (art. 5, stk. 4, nr. 1)

Til undtagelsesbestemmelsen i KSL § 2, stk. 4, 1. pkt., og SEL § 2, stk. 3, 1. pkt., knytter der sig også en undtagelse i form af den såkaldte anti-fragmenteringsregel. Denne regel er placeret i KSL § 2, stk. 4, 2. pkt., og SEL § 2, stk. 3, 2. pkt.

Reglerne i KSL § 2, stk. 4, 2. pkt., og SEL § 2, stk. 3, 2. pkt., er materielt ens, men de er formuleret forskellig, hvilket skyldes forskellene i bestemmelseernes subjektive anvendelsesområde (fysiske personer og dødsboer ctr. selskaber og foreninger mv.).

KSL § 2, stk. 4, 2. pkt.	SEL § 2, stk. 3, 2. pkt.
<i>1. pkt. finder ikke anvendelse, hvis de funktioner, som personen eller dødsboet udøver på det i 1. pkt. omhandlede faste forretningssted, indgår blandt flere gensidigt supplerende funktioner i en samlet udøvelse af erhvervsvirksomhed, der ikke er af forberedende eller hjælpende karakter, og som personen eller dødsboet, disses nærtstående, jf. ligningslovens § 2, stk. 2, 5. og 6. pkt., eller fysiske eller juridiske personer, hvormed personen eller dødsboet har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, udøver gennem faste forretningssteder her i landet</i>	<i>1. pkt. finder ikke anvendelse, hvis de funktioner, som selskabet, foreningen m.v. udøver på det i 1. pkt. omhandlede faste forretningssted, indgår blandt flere gensidigt supplerende funktioner i en samlet udøvelse af erhvervsvirksomhed, der ikke er af forberedende eller hjælpende karakter, og som selskabet, foreningen m.v. eller fysiske eller juridiske personer, hvormed selskabet, foreningen m.v. har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, udøver gennem faste forretningssteder her i landet</i>

For et større format [klik her](#).

Reglen afspejler bestemmelsen i art. 5, stk. 4, nr. 1, i OECD's modeloverenskomst, som er en nyskabelse ved 2017-modellen, idet der ikke fandtes en lignende bestemmelse i de foregående modeller. En regel tilsvarende OECD-modellens art. 5, stk. 4, nr. 1, findes i art. 13, stk. 4, i Det multilaterale instrument.

Som nævnt er bestemmelsen en undtagelse til undtagelsen om, at virksomhed af hjælpende og forberedende karakter ikke kan udgøre et fast driftssted. Reglen bundner i, at vurderingen af, om aktiviteter i Danmark skal anses for at være af hjælpende eller forberedende karakter, som udgangspunkt foretages separat for hver enkelt forretningssted. Dette åbner for potentielle omgåelsesmuligheder, som bedst kan forklares med et eksempel.

Antag en situation, hvor et udenlandsk foretagende planlægger at udøve virksomhed i Danmark. Hvis den samlede virksomhed bliver udøvet gennem ét forretningssted, vil dette konstituere et fast driftssted efter hovedreglen, jf. KSL § 2, stk. 3, 1. pkt., eller SEL § 2, stk. 3, 2. pkt. Aktiviteten på forretningsstedet kan ikke karakteriseres som "hjælpende eller forberedende".

I mangel af en anti-fragmenteringsregel opstår der her 2 omgåelsesmuligheder.

Den første omgåelsesmulighed består i, at det udenlandske foretagende opdeler ("fragmenterer") virksomheden i Danmark og lader den udøve gennem flere forskellige forretningssteder. Opdeles virksomheden i tilstrækkeligt mange dele, kan foretagendet opnå, at aktiviteten på hver enkelt forretningssted bliver anset for at være af hjælpende eller forberedende karakter. Derved undgår foretagendet at få et fast driftssted i Danmark. ^[Note 13]

Den anden omgåelsesmulighed består i, at det udenlandske foretagende opdeler virksomheden i Danmark og lader den udøve af andre koncernforbundne selskaber eller selskaber, som kontrolleres af skatteyderen. Opdeles virksomheden på tilstrækkeligt mange foretagender, vil hver enkelt foretagende alene blive anset for at drive virksomhed af hjælpende eller forberedende karakter.

Anti-fragmenteringsreglen i KSL § 2, stk. 4, 2. pkt., og SEL § 2, stk. 3, 2. pkt., har til formål at imødegå disse omgåelsesmuligheder. Dette gøres ved, at der i visse tilfælde foretages en samlet vurdering af, om den virksomhed, der udøves i Danmark, skal anses for at være af hjælpende eller forberedende karakter.

Det fremgår, at "*funktioner, som indgår blandt flere gensidigt supplerende funktioner i en samlet udøvelse af erhvervsvirksomhed*", skal vurderes under ét. Overstiger disse funktioner samlet set tærsklen for, hvad der kan anses for at være virksomhed af hjælpende eller forberedende karakter, vil det pågældende foretagende få et fast driftssted i Danmark.

Der gives i forarbejderne ikke megen vejledning i, hvad der skal forstås ved "*funktioner, som indgår blandt flere gensidigt supplerende funktioner i en samlet udøvelse af erhvervsvirksomhed*". Betydning nok findes der ej heller i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst nogen synderlig vejledning til bestemmelsen på et mere generelt plan, men der gives dog to eksempler. Jeg vil på dette sted begrænse mig til at gengive det ene. ^[Note 14]

En bank, som er hjemmehørende i én stat (domicillandet), har i den anden stat (kildelandet) en række bankfilialer. Endvidere har banken i kildelandet et kontor, hvor nogle få ansatte kontrollerer oplysninger om kunder, som har indgivet låneansøgninger i bankfilialerne. Resultatet sendes til hovedkontoret i domicillandet, som foretager en kreditanalyse. Analysen sendes tilbage til bankfilialerne, hvor den endelige beslutning om udlån træffes på baggrund af analysen. I eksemplet er det klart, at bankfilialerne hver især udgør faste driftssteder. Virksomheden på kontoret, som kontrollerer oplysninger fra låneansøgerne, anses derimod isoleret set for at være af hjælpende eller forberedende karakter, og derfor udgør kontoret som udgangspunkt ikke et fast driftssted. Dette udgangspunkt kan imidlertid ikke fastholdes, når anti-fragmenteringsreglen tages i betragtning. Ifølge kommentarerne til OECD's modeloverenskomst skal funktionerne, som udøves på hhv. kontoret og i filialerne, betragtes som komplementære funktioner i en samlet udøvelse af erhvervsvirksomhed (kontrollen af låneansøgningernes oplysninger komplementerer den samlede virksomhedsudøvelse, som er udlån af penge (bankvirksomhed)). I medfør af anti-fragmenteringsreglen vil undtagelsesbestemmelsen om virksomhed af hjælpende eller forberedende karakter ikke længere finde anvendelse, og kontoret vil derfor udgøre et fast driftssted.

Det skal her erindres, at der med denne vurdering blot er fastslået, at der rent *subjektivt* er en skattepligt for det udenlandske foretagende i relation til kontoret. Den *objektive* skattepligt – opgørelsen af den skattepligtige indkomst – siger de ændrede regler intet om. I eksemplet, som jeg netop har gengivet, vil der næppe kunne henføres indkomst af nævneværdig grad til det faste driftssted, hvorfor den rent fiskale betydning af disse regler ikke skal overvurderes.

Som nævnt er det ikke blot det udenlandske foretagendes egen virksomhed i kildelandet, der skal inddrages. Også andre foretagenders virksomhed skal potentielt inddrages. Ifølge OECD-modellens art. 5, stk. 4, nr. 1, skal der ved vurderingen tages hensyn til "nært forbundne foretagender" virksomhed. Hvad der ligger i begrebet nært forbundet foretagende er defineret i OECD's modeloverenskomsts art. 5, stk. 8. Der er ved lov nr. 1835 af 8. december 2020 ikke gennemført en tilsvarende bestemmelse i dansk ret. I stedet skal det efter dansk ret foretages en vurdering efter ligningslovens (LL) § 2, idet denne bestemmelse ifølge skatteministeren er i overensstemmelse med art. 5, stk. 8. ^[Note 15]

Der sondres her mellem, om det udenlandske foretagende er en fysisk person eller et dødsbo, jf. KSL § 2, eller foretagendet er et udenlandsk selskab eller en udenlandsk forening mv., jf. SEL § 2.

For fysiske personer og dødsboer, jf. KSL § 2, skal der ved bedømmelse af karakterer af virksomheden her i landet tages hensyn til virksomhed, som udøves af den udenlandske person eller det udenlandske dødsbos "nærtstående". Afgrænsningen af den personkreds, der anses for nærtstående, sker efter LL § 2, stk. 2, 5. og 6. pkt. Efter disse bestemmelser er en persons nærtstående vedkommendes ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer. Stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med oprindeligt slægtskabsforhold. Endvidere skal der tages hensyn til virksomhed, der udøves af fysiske eller juridiske personer, hvormed personen eller dødsboet har en forbindelse som omhandlet i LL § 2. Det omfatter bl.a. tilfælde, hvor en fysisk person har bestemmende indflydelse over et selskab. ^[Note 16]

For selskaber og foreninger mv., jf. SEL § 2, omfatter nærtstående i henhold til LL § 2 tilfælde, hvor en fysisk person har bestemmende indflydelse over et selskab, eller hvor to selskaber er ejet af samme fysiske eller juridiske person. ^[Note 17]

Det er i Skatteministeriets hørings svar til FSR – danske revisorer præciseret, at det ikke er *alle* koncernforbundne selskaber og nærtstående, der vil få fast driftssted i Danmark i medfør af anti-fragmenteringsreglen. Det er kun de personer og selskaber, som udøver en virksomhed i Danmark, der potentielt får et fast driftssted i medfør af reglen. ^[Note 18]

3.6 Agentreglen – det sekundære kriterium (art. 5, stk. 5)

En analyse af, hvorvidt et udenlandsk foretagende har et fast driftssted i Danmark, vil sædvanligvis begynde med en undersøgelse af, om foretagendet har et fast forretningssted i Danmark eller driver virksomhed, som kan karakteriseres som bygge-, anlægs eller monteringsvirksomhed. Såfremt dette ikke er tilfældet, kan der alligevel være et fast driftssted i Danmark i medfør af den såkaldte *agentregel*, også kaldet *det sekundære kriterium*. Reglen findes i KSL § 2, stk. 5, og SEL § 2, stk. 4. Det er vigtigt at være opmærksom på, at bestemmelserne skal ses i sammenhæng med KSL § 2, stk. 6, og SEL § 2, stk. 5, om afhængighed, jf. nedenfor under 3.7.

KSL § 2, stk. 5	SEL § 2, stk. 4
<p><i>Fast driftssted efter stk. 1, nr. 4, foreligger, når en fysisk eller juridisk person her i landet handler på vegne af personen eller dødsboet og i forbindelse hermed sædvanligvis indgår aftaler eller sædvanligvis spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt indgås uden væsentligt at blive ændret af personen eller dødsboet. Det er en betingelse, at den virksomhed, som den fysiske eller juridiske person udøver her i landet, ikke udelukkende er af forberedende eller hjælpende karakter som omhandlet i stk. 4. Det er endvidere en betingelse, at de i 1. pkt. omhandlede aftaler enten</i></p> <ol style="list-style-type: none"> <i>1. indgås i personens eller dødsboets navn,</i> <i>2. vedrører overdragelse af ejendomsret eller brugsret til formuegoder ejet af personen eller dødsboet, eller som personen eller dødsboet har brugsret til, eller</i> <i>3. vedrører levering af tjenesteydelser fra personen eller dødsboet</i> 	<p><i>Fast driftssted efter stk. 1, litra a, foreligger, når en fysisk eller juridisk person her i landet handler på vegne af selskabet, foreningen m.v. og i forbindelse hermed sædvanligvis indgår aftaler eller sædvanligvis spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt indgås uden væsentligt at blive ændret af selskabet, foreningen m.v. Det er en betingelse, at den virksomhed, som den fysiske eller juridiske person udøver her i landet, ikke udelukkende er af forberedende eller hjælpende karakter som omhandlet i stk. 3. Det er endvidere en betingelse, at de i 1. pkt. omhandlede aftaler enten</i></p> <ol style="list-style-type: none"> <i>1. indgås i navn af selskabet, foreningen m.v.,</i> <i>2. vedrører overdragelse af ejendomsret eller brugsret til formuegoder ejet af selskabet, foreningen m.v., eller som selskabet, foreningen m.v. har brugsret til, eller</i> <i>3. vedrører levering af tjenesteydelser fra selskabet, foreningen m.v.</i>

For et større format [klik her](#).

Bestemmelserne svarer til art. 5, stk. 5, i OECD's modeloverenskomst. En tilsvarende regel findes i art. 12, stk. 1, i Det multilaterale instrument.

Artikel 5, stk. 5, er blandt de bestemmelser, som mest grundlæggende er blevet forandret ved 2017-revisionen af OECD's modeloverenskomst. Ændringerne skyldes det forhold, at anvendelsesområdet blev anset for at være utilstrækkeligt. Før 2017-revisionen var det således en grundlæggende betingelse for fast driftssted efter art. 5, stk. 5, at en (fysisk eller juridisk) person (en "agent") "*har, og sædvanligvis udøver, en fuldmagt i en kontraherende stat til at indgå aftaler i foretagendets navn*".

Ordene "*fuldmagt*" og "*indgå aftaler i et foretagendes navn*" blev fortolket i overensstemmelse med de civilretlige regler om fuldmagt, jf. for dansk rets vedkommende aftalelovens § 10, stk. 1. ^[Note 19] Dermed ville eksempelvis en person, som drev virksomhed som kommissionær, ikke kunne udgøre et fast driftssted, idet en kommissionær udøver virksomhed "*i eget navn*", jf. kommissionslovens § 4, stk. 1. Netop dette forhold – at en kommissionær ikke kunne udgøre et fast driftssted – havde en række koncerner udnyttet, og der var derfor en stigende erkendelse af, at det derved var muligt for et foretagende at drive omfattende virksomhed i et land uden at denne virksomhed resulterede i et fast driftssted. ^[Note 20]

Ændringen af art. 5, stk. 5, havde derfor navnlig kommissionærer for øje, idet disse nu kan udgøre et fast driftssted. Dette er muligt, fordi betingelsen om, at der skal være udøvet en fuldmagt til at indgå aftaler i et foretagende navn, er udgået. I stedet er det nu alene en betingelse, at den pågældende agent "*handler på vegne af*" et udenlandske foretagende, og "*indgår aftaler*". Det er derimod ikke en betingelse, at der skal indgås aftaler i det udenlandske foretagendes navn, så længe aftalen vedrører overdragelse af ejendomsret eller brugsret til formuegoder ejet af det udenlandske foretagende, eller som foretagendet har brugsret til, eller vedrører levering af tjenesteydelser fra foretagendet, jf. KSL § 2, stk. 5, nr. 2 og 3, og SEL § 2, stk. 4, nr. 2 og 3. Det skal i den forbindelse understreges, at selvom reglen som nævnt er møntet på kommissionærer, er bestemmelsens anvendelsesområde ikke begrænset til kommissionærer, dvs. at det ikke i sig selv er benævnelsen kommissionær, der er afgørende. Enhver, som opfylder betingelserne, vil kunne udgøre et fast driftssted.

Der er også gennemført andre ændringer af agentreglen.

Indledningsvis skal det i den forbindelse påpeges, at den "nye" agentregel er formuleret således, at den også rummer den "gamle" agentregel. Det ses ved, at det fortsat vil medføre et fast driftssted, såfremt agenten handler på vegne af et udenlandsk foretagende og i forbindelse hermed sædvanligvis indgår aftaler *i foretagendets navn*, jf. KSL § 2, stk. 5, nr. 1, og SEL § 2, stk. 4, nr. 1.

Et problem opstår i den forbindelse, hvis den pågældende agent i realiteten indgår en aftale i foretagendets navn, men formelt undlader at afslutte aftalen. Dette kan eksemplificeres ved to eksempler.

For det første kan agenten være bemyndiget til at forhandle alle enkeltdele af en kontrakt med foretagendets kunder, men uden at være bemyndiget til formelt at afslutte kontrakten. Den formelle kontraktindgåelse, dvs. underskrivelse af aftalen, foretages af en anden person i foretagendets domicilland. Kan agenten da siges at have indgået en aftale i foretagendets navn?

For det andet kan agenten være bemyndiget til at præsentere potentielle kunder for foretagendets produkter og standardpriser. Agenten har ingen formel fuldmagt, men instruerer kunderne i, hvordan produkterne bestilles hos det udenlandske foretagende. Hvis disse bestillinger pr. ren automatik accepteres af foretagendet i den anden kontraherende stat og ekspederes i henhold til bestillingen uden videre, kan agenten da siges at have indgået en aftale i foretagendets navn?

Før 2017-revisionen var disse spørgsmål omdiskuterede, og der fandtes støtte i kommentarerne til art. 5 til at statuere fast driftssted i sådanne tilfælde. ^[Note 21] I dansk administrativ praksis fandtes der tillige støtte for dette, jf. SKM2014.512.SR. ^[Note 22]

Med ændringen er der ikke længere tvivl om, at der i sådanne situationer kan opstå et fast driftssted. En agent, som handler på vegne af et udenlandsk foretagende, og "som spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt indgås uden væsentligt at blive ændret" af det udenlandske foretagende, er således omfattet af fast driftsstedsbegrebet.

I relation til agentreglen skal det afslutningsvis bemærkes, at undtagelsesbestemmelsen, som der er redegjort for ovenfor under 3.4, også finder anvendelse på agentreglen, jf. udtrykkeligt KSL § 2, stk. 5, 2. pkt., og SEL § 2, stk. 4, 2. pkt. Dvs. at en agents indgåelse af aftaler/medvirken ved indgåelse af aftaler, som alene kan anses for at være af forberedende eller hjælpende karakter, ikke medfører et fast driftssted.

3.7 Afhængighed (art. 5, stk. 6 og stk. 8)

Agentreglen i KSL § 2, stk. 5, og SEL § 2, stk. 4, skal læses i sammenhæng med KSL § 2, stk. 6, og SEL § 2, stk. 5, som indskrænker anvendelsesområdet for agentreglen.

KSL § 2, stk. 6	SEL § 2, stk. 5
<i>Stk. 5 finder ikke anvendelse, når repræsentanten driver erhvervsvirksomhed her i landet som uafhængig repræsentant og handler for personen eller dødsboet inden for rammerne af denne erhvervsvirksomhed. Handler repræsentanten udelukkende eller næsten udelukkende på vegne af en eller flere nærtstående, jf. ligningslovens § 2, stk. 2, 5. og 6. pkt., eller fysiske eller juridiske personer, hvormed repræsentanten har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, anses repræsentanten ikke for at være en uafhængig repræsentant.</i>	<i>Stk. 4 finder ikke anvendelse, når repræsentanten driver erhvervsvirksomhed her i landet som uafhængig repræsentant og handler for selskabet, foreningen m.v. inden for rammerne af denne erhvervsvirksomhed. Handler repræsentanten udelukkende eller næsten udelukkende på vegne af en eller flere fysiske eller juridiske personer, hvormed repræsentanten har en forbindelse som omhandlet i ligningslovens § 2, anses repræsentanten ikke for at være en uafhængig repræsentant.</i>

For et større format [klik her](#).

Bestemmelserne fastslår i 1. pkt., at agentreglen ikke finder anvendelse, når den pågældende agent ("repræsentant") ^[Note 23] driver erhvervsvirksomhed her i landet som uafhængig repræsentant og handler for selskabet, foreningen mv. inden for rammerne af denne erhvervsvirksomhed.

Bestemmelserne svarer til art. 5, stk. 6, 1. pkt., i OECD's modeloverenskomst. En tilsvarende bestemmelse findes i art. 12, stk. 2, i Det multilaterale instrument.

Artikel 5, stk. 6, 1. pkt., blev omskrevet ved 2017-opdateringen af OECD's modeloverenskomst, men ret beset var der ikke tale om nogen materiel ændring. Der er således heller ikke gennemført nogen materiel ændring af dansk ret på dette punkt. Afgørende er fortsat, om den pågældende agent er økonomisk eller juridisk afhængig af det udenlandske foretagende. Kommentarerne til art. 5, stk. 6, i OECD's modeloverenskomst indeholder en række relevante kriterier til afgørelsen heraf, som også er retningsgivende for de internretlige danske regler, ligesom det også er forklaret i forarbejderne, hvilke kriterier der er afgørende for afhængighedsvurderingen. ^[Note 24]

Det er her præciseret, at det afgørende er agentens forpligtelser i forhold til det udenlandske foretagende, og at der skal foretages en konkret, samlet afvejning af, om agenten her i landet i relation til de funktioner, der varetages på foretagendets vegne, må anses for at være juridisk eller økonomisk afhængig af foretagendet. Det fremgår, at omfanget af hvervgiverens instruktion og kontrol med agentens udførelse af opgaverne vil være en væsentlig indikator for, hvorvidt agenten kan anses for uafhængig i forhold til det udenlandske foretagende, og at detaljerede

instruktionsbeføjelser over for agenten eller en detaljeret kontrol i forhold til agentens konkrete udøvelse af opgaver for foretagendet taler for et afhængighedsforhold.

Videre fremgår det bl.a. også, at det også bør inddrages, i hvilket omfang agenten er forpligtet til ikke blot løbende at informere det udenlandske foretagende om opgavernes udførelse, men også at opnå foretagendets accept af den måde, hvorpå opgavevaretagelsen er tilrettelagt. Endelig fremgår det, at det er et væsentligt kriterium, hvem der bærer driftsherrerisikoen i forhold til de funktioner, der udøves af agenten, og om agenten kun har en enkelt eller ganske få andre hvervgivere end foretagendet. Få eller ingen andre hvervgivere taler for at anse agenten for at være i et afhængighedsforhold.

En vigtig tilføjelse er, at selvom en agent umiddelbart er uafhængig af det udenlandske foretagende, er det også en betingelse, at de konkrete opgaver, den pågældende agent udøver for det udenlandske foretagende, ligger inden for rammerne af denne erhvervsvirksomhed. I forarbejderne er denne betingelse forklaret ved, at en agent, der driver en selvstændig virksomhed her i landet med et større antal hvervgivere, ikke kan anses for uafhængig, i det omfang agentens konkrete aktiviteter på foretagendets vegne ikke har naturlig sammenhæng med de aktiviteter, som den pågældende agent sædvanligvis udøver som led i sin selvstændige virksomhed. ^[Note 25]

Bestemmelsernes 2. pkt. udgør en reel nyskabelse og supplerer 1. pkt.

Efter 1. pkt. skal der foretages en vurdering af forholdet mellem agenten og det udenlandske foretagende med henblik på at få afklaret, om der består et afhængighedsforhold. Der er således tale om en subjektiv vurdering.

Efter 2. pkt. skal den pågældende agent pr. definition anses for at være i et afhængighedsforhold, såfremt visse betingelser er opfyldt, og der er således tale om en objektiv test (som imidlertid indeholder subjektive elementer).

Et afhængighedsforhold anses for pr. definition at eksistere, såfremt den pågældende agent *“udelukkende eller næsten udelukkende”* handler på vegne af personer, som agenten er forbundet med eller nærtstående til, jf. LL § 2.

Hvor det vel er nogenlunde selvforklarende, hvornår en agent *“udelukkende”* handler på vegne af de angivne personer, jf. LL § 2, er det straks vanskeligere at definere, hvornår en agent *“næsten udelukkende”* handler på vegne heraf. Det fremgår af forarbejderne, at der ikke gælder en fast grænse, og at det må afgøres efter en konkret vurdering og under hensyntagen til bestemmelsens formål. ^[Note 26] Der henvises også i forarbejderne til pkt. 112 i OECD's kommentarer til art. 5, stk. 6, hvoraf det fremgår, at eksempelvis en salgsagent vil skulle anses for næsten udelukkende at handle på nært forbundne foretagenders vegne, når sådanne foretagender tegner sig for over 90 pct. af de salgsaftaler, som agenten indgår. Det må forventes, at den *“tommelfingerregel”*, som 90 pct.s grænsen vel reelt er udtryk for, i mangel af bedre med tiden vil udmønte sig til en forholdsvis fast grænse i praksis.

Hvad angår afgrænsningen af personkredsen, svarer bestemmelsens 2. pkt. til OECD-modellens art. 5, stk. 6, 2. pkt., dog således at OECD-modellen selvsagt ikke indeholder en henvisning til LL § 2. I art. 5, stk. 6, 2. pkt., henvises i stedet til art. 5, stk. 8, som fastlægger begrebet *“nært forbundne foretagender”*. Der henvises til gennemgangen ovenfor under 3.5.

I Det multilaterale instrument findes reglerne svarende til OECD-modellens art. 5, stk. 8, i art. 15, stk. 1.

4. Andre forhold

4.1 Ophævelse af *“fjernsalgsreglen”*

Med virkning fra 1. januar 1997 blev der ved lov nr. 237 af 2. april 1997 gennemført en særlig regel i dansk ret om fjernsalg. Reglerne, som før 1. januar 2021 fandtes i KSL § 2, stk. 10, og SEL § 2, stk. 6, fastslog, at salgsvirksomhed udelukkende i form af fjernsalg gennem en repræsentant med fuldmagt til at binde fuldmagtsgiveren, men som ikke var ansat som lønmodtager af denne, ikke medførte fast driftssted for

fuldmagtsgiveren. Fjernsalg var i bestemmelsen defineret som en repræsentants ordremodtagelse fra danske eller udenlandske kunder via telefon, telex, telefax, post, EDI (Electronic Data Interchange) el.lign.

Fjernsalgsreglen udgjorde en internretlig undtagelse til agentreglen (således som denne var formuleret såvel før som efter 2017-revisionen af OECD's modeloverenskomst), idet reglen indskrænkede fast driftsstedsbegrebet. I det formålet med den ændrede fast driftssteddefinition i henhold til BEPS-projektet generelt var at udvide fast driftsstedsbegrebet, fremgår det af motiverne til lov nr. 1835 af 8. december 2020, som gennemfører de nye fast driftsstedregler i dansk ret, at reglen klart er i strid med 2017-udgaven af artikel 5 i OECD's modeloverenskomst og med de hensyn, der ligger til grund for den ændrede affattelse af bestemmelsen, jf. BEPS action 7. ^[Note 27]

Bestemmelsen er derfor ophævet pr. 1. januar 2021. Det er bekræftet i Skatteministeriets høringsvar til FSR – danske revisorer, at tilfælde, som hidtil var omfattet af fjernsalgs-reglen, nu skal bedømmes efter de generelle regler om fast driftssted. ^[Note 28]

4.2 Bevarelse af undtagelse vedr. kapitalfonde

Begrænset skattepligt efter KSL § 2, stk. 1, nr. 4, og SEL § 2, stk. 1, litra a, fordrer, at et udenlandsk foretagende udøver et erhverv med et fast driftssted her i landet. Den begrænsede skattepligt forudsætter dermed opfyldelse af to betingelser. Dels at der skal udøves "erhverv", dels at der skal være et "fast driftssted" her i landet.

Betingelsen om, at der skal udøves et erhverv, fortolkes i overensstemmelse med de almindelige regler herom i dansk skatteret og må følgelig afgrænses efter de sædvanlige kriterier.

Hvad angår virksomhed med investering i aktier og erhvervelse af fordringer, gæld og finansielle kontrakter omfattet af kursgevinstloven, gælder der imidlertid det særlige, at sådan virksomhed som udgangspunkt alene anses for udøvelse af et erhverv i relation til KSL § 2, stk. 1, nr. 4 og SEL § 2, stk. 1, litra a, når der foreligger *næringsvirksomhed*.

Bestemmelsen, som blev gennemført ved lov nr. 725 af 8. juni 2018 med virkning fra 1. juli 2018, havde til formål at sikre, at udenlandske investorer i danske kapitalfonde og venturefonde alene blev omfattet af dansk begrænset skattepligt, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 4, og SEL § 2, stk. 1, litra a, såfremt de pågældende investorer kunne anses for næringsdrivende. Sædvanligvis ville investorerne ikke blive begrænset skattepligtige, fordi kapitalfondene og venturefondene normalt ikke var organiseret på en sådan måde, at de gav anledning til et fast driftssted, men området var generelt præget af stor usikkerhed. ^[Note 29] For at afklare denne usikkerhed blev der gennemført en ændring af reglerne. ^[Note 30]

Som nævnt går den særlige regel ud på, at investorerne kun anses for at udøve erhverv, hvis de er næringsdrivende, og dermed hæves barren for, hvornår disse personer bliver omfattet af den begrænsede skattepligt, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 4, og SEL § 2, stk. 1, litra a. Særreglen her dermed ingen direkte betydning for fast driftsstedsbegrebet, og den er af samme årsag blevet fastholdt (men flyttet) i forbindelse med gennemførelsen af de nye regler.

Reglen findes nu i KSL § 2, stk. 7, og SEL § 2, stk. 6.

4.3 De ændrede regler, de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster og Det multilaterale instrument

Med lov nr. 1835 af 8. december 2020 er der som nævnt gennemført en "implementering" af art. 5 i OECD's modeloverenskomst, således som denne bestemmelse er formuleret ved 2017-opdateringen. Se skemaet ovenfor under 3.1.

Med denne implementering er der samtidig sket en udvidelse af fast driftsstedsbegrebet sammenlignet med hidtil, hvor det internretlige fast driftsstedsbegreb blev fortolket i overensstemmelse med art. 5 i OECD's

modeloverenskomst, således som denne bestemmelse var formuleret før 2017-opdateringen.

Opmærksomheden skal i den forbindelse henledes på, at de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster generelt indgås med OECD-modellen som referencedokument og derfor følger OECD-modellen. ^[Note 31] Dette gælder også for art. 5 om fast driftssted. Da langt størstedelen af de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster er indgået før 2017, medfører dette, at der kan være en uoverensstemmelse mellem intern dansk ret og overenskomsterne.

Det er derfor vigtigt at være opmærksom på forholdet mellem intern dansk ret og dobbeltbeskatningsoverenskomsterne.

Hvis der er overensstemmelse mellem fast driftsstedsbegrebet i intern dansk ret og en dobbeltbeskatningsoverenskomst, fordi overenskomsten følger 2017-modellen, opstår der intet problem. Et eksempel herpå er overenskomsten med Japan, som på de fleste punkter følger art. 5 i 2017-modellen. ^[Note 32]

Hvis der ikke er overensstemmelse mellem fast driftsstedsbegrebet i intern dansk ret og en dobbeltbeskatningsoverenskomst, vil overenskomsten afskære Danmark fra til fulde at udnytte den internretlige beskatningsret, men må tage til takke med at beskatte i overensstemmelse med det, som overenskomsten giver mulighed for. Uoverensstemmelsen vil typisk skyldes, at overenskomsten er blevet til på baggrund af art. 5 i OECD's modeloverenskomst, som denne var formuleret før 2017.

I disse tilfælde er det imidlertid nødvendigt at tage Det multilaterale instrument i betragtning. Hvis en dobbeltbeskatningsoverenskomst indeholdende en fast driftsstedsdefinition, som følger den "gamle" art. 5, er dækket af Det multilaterale instrument, kan Det multilaterale instrument potentielt "opdatere" fast driftsstedsdefinitionen, således at denne materielt kommer til at svare til det, der gælder efter 2017-modellen. I disse tilfælde vil Danmark til fulde kunne udnytte den beskatningsret, der med de ændrede regler følger af intern dansk ret.

OECD har udarbejdet et værktøj, som gør det muligt at se, om en given dobbeltbeskatningsoverenskomst er dækket af Det multilaterale instrument, og i givet fald på hvilke punkter, overenskomsten er dækket. ^[Note 33]

De overenskomster, som Danmark har valgt skal være dækket af Det multilaterale instrument, og de enkelte til- og fravalg i relation til instrumentet, som Danmark har truffet, fremgår af bilag 2 og 3 til MLI-loven.

4.4 Begrænset skattepligt og fuld skattepligt – ændringernes betydning

De nye regler om fast driftssted er gennemført i KSL § 2 og SEL § 2. Dermed er der som udgangspunkt tale om regler, der kun har betydning for begrænset skattepligtige.

Det skal i den forbindelse erindres om, at reglerne om fast driftssted i KSL § 2 og SEL § 2 fungerer som referencebestemmelser i dansk skatteret og dermed også har betydning i andre (men ikke nødvendigvis alle) ^[Note 34] relationer, herunder for fuldt skattepligtige personer. ^[Note 35]

Som et oplagt eksempel kan nævnes fuldt skattepligtige selskaber, jf. SEL § 1, som driver virksomhed med et fast driftssted i udlandet. I medfør af SEL § 8, stk. 2, skal der til den skattepligtige indkomst ikke medregnes indtægter og udgifter, som vedrører et fast driftssted beliggende i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland. Det fremgår udtrykkeligt af bestemmelsens 2. pkt., at begrebet fast driftssted i den forbindelse skal fortolkes i overensstemmelse med begrebet i SEL § 2. ^[Note 36]

5. Sammenfatning

Med gennemførelsen af lov nr. 1835 af 8. december 2020 er der for første gang i dansk ret sket en egentlig lovfæstelse af fast driftsstedsdefinitionen. Det følger herefter – og med virkning fra 1. januar 2021 – at det

internretlige fast driftsstedsbegreb som udgangspunkt følger art. 5 i OECD's modeloverenskomst, således som denne bestemmelse er formuleret siden revisionen i 2017.

En væsentlig undtagelse til dette udgangspunkt knytter sig til bygge-, anlægs- og monteringsarbejder. Efter OECD-modellens art. 5, stk. 3, udgør sådanne arbejder kun et fast driftssted, hvis de opretholdes i mere end 12 måneder. Efter intern dansk ret anses bygge-, anlægs- og monteringsarbejder for at udgøre et fast driftssted allerede fra 1. dag, jf. KSL § 2, stk. 3, 2. pkt. og SEL 2, stk. 2, 2. pkt. Denne særlige danske 1-dagesregel fandtes også før de nye regler trådte i kraft.

Lovændringen har endvidere medført, at en anden særlige danske regel, nemlig reglen om "fjernsalg", er blevet ophævet. Denne regel har siden 1997 fungeret som en undtagelse til agentreglen i art. 5, stk. 5, i OECD's modeloverenskomst.

En særregel møntet på kapitalfonde og venturefonde mv. har derimod overlevet lovændringen. Derfor vil udenlandske investorer, som driver virksomhed med investering i aktier og erhvervelse af fordringer, gæld og finansielle kontrakter omfattet af kursgevinstloven, som udgangspunkt kun blive omfattet af den begrænsede danske skattepligt, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 4, og SEL § 2, stk. 1, litra a, når der foreligger *næringsvirksomhed*. Disse regler findes nu i KSL § 2, stk. 7, og SEL § 2, stk. 6

Lovændringen har generelt medført en udvidelse af, hvornår der foreligger et fast driftssted her i landet, sammenlignet med tidligere. Det er i den forbindelse vigtigt at være opmærksom på, at de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster potentielt kan forhindre, at de nye regler kan finde anvendelse. Det vil typisk være tilfældet, hvis der med den anden stat er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst før 2017. I disse tilfælde er det nødvendigt at tage Det multilaterale instrument med i betragtning, idet den pågældende overenskomst kan være dækket deraf og potentielt være bragt i overensstemmelse med det, der gælder efter de nye danske regler.

Fodnoter

[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.

[2] Jf. Anders Nørgaard Laursen i [SR-Skat 2018](#), s. 111 ff.

[3] Jf. Jens Wittendorff, [RR 2019/8](#), s. 24 ff. og Jesper Buus og Lars Kjærgård Terkilsen i [SR-Skat 2019](#), s. 259 ff.

[4] Jf. udkast til lovforslag, j. nr. 2017 – 1675, offentliggjort på Høringsportalen den 26. februar 2018.

[5] Jf. lovforslag nr. L 237 af 2. maj 2018, de almindelige bemærkninger, pkt. 2.1.1. Se også Anders Nørgaard Laursen i [SR-Skat 2019](#), s. 184 ff.

[6] Fast driftssteddefinitionen i art. 5 i OECD's modeloverenskomst var materielt uændret fra det første modeludkast i 1963 til revisionen 2017.

[7] Jf. lovforslag nr. L 28 af 7. oktober 2020, almindelige bemærkninger pkt. 2.1.2.2, samt bemærkningerne til lovforslagets § 1, nr. 3, og § 2, nr. 4.

[8] Jf. pkt. 45 i kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst.

[9] Jf. lovforslag nr. L 28 af 7. oktober 2020, almindelige bemærkninger pkt. 2.1.2.2, bemærkningerne til lovforslagets § 1, nr. 3, og § 2, nr. 4.

[10] Jf. lovforslag nr. L 28 af 7. oktober 2020, almindelige bemærkninger pkt. 2.1.2.2, bemærkningerne til lovforslagets § 1, nr. 3, og § 2, nr. 4.

[11] Jf. lovforslag nr. L 28 af 7. oktober 2020, almindelige bemærkninger pkt. 2.1.1.3, bemærkningerne til lovforslagets § 1, nr. 3, og § 2, nr. 4, samt Skatteministeriets kommentar til høringssvaret fra FSR – danske revisorer (høringsskemaet s. 35 f.). Se også Anders Nørgaard Laursen i [SR-Skat 2014](#), s. 31 ff.

[12] Det multilaterale instrument giver mulighed for at vælge mellem forskellige løsninger vedr. virksomhed af hjælpende eller forberedende karakter. Danmark har valgt valgmulighed A, jf. bilag 2 til MLI-loven. Bestemmelsen svarer til art. 5, stk. 4, i OECD's modeloverenskomst (2017).

- [13] Det skal dog bemærkes, at der fra 2003 og indtil revisionen i 2017 fandtes en anti-fragmenteringsbestemmelse i kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst, som potentielt ville kunne ramme denne situation. Se Anders Nørgaard Laursen i [SR-Skat 2018, s. 111 ff.](#), og lovforslag nr. L 28 af 7. oktober 2020, bemærkningerne til lovforslagets § 1, nr. 3, og § 2, nr. 4.
- [14] Jf. pkt. 81, eksempel A, i kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst.
- [15] Jf. lovforslag nr. L 28 af 7. oktober 2020, almindelige bemærkninger pkt. 2.1.2.3, bemærkningerne til lovforslagets § 1, nr. 3, og § 2, nr. 4.
- [16] Jf. lovforslag nr. L 28 af 7. oktober 2020, bemærkningerne til lovforslagets § 2, nr. 4
- [17] Jf. lovforslag nr. L 28 af 7. oktober 2020, bemærkningerne til lovforslagets § 1, nr. 3.
- [18] Jf. Skatteministeriets kommentar til høringssvaret fra FSR – danske revisorer (høringsskemaet s. 36 f.)
- [19] Jf. Anders Nørgaard Laursen, Fast driftssted, 2011, s. 168 ff.
- [20] Jf. BEPS action 7, pkt. 1 og pkt. 5-9. Se om kommissionærstrukturer Anders Nørgaard Laursen, Fast driftssted, 2011, s. 212 ff. og samme i SU 2012, 140.
- [21] Jf. pkt. 32.1 og 33 i kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst 2014. Se også Anders Nørgaard Laursen, Fast driftssted, 2011, s.191 ff.
- [22] Jf. Vicki From Jørgensen og Ines Bigaard i [SR-Skat 2015, s. 21 ff.](#)
- [23] Det er i forarbejderne præciseret, at bestemmelsen finder anvendelse uanset hvilken betegnelse ("repræsentant", "fuldmægtig" mv.), den pågældende person måtte have, jf. lovforslag nr. L 28 af 7. oktober 2020, almindelige bemærkninger pkt. 2.1.1.5.
- [24] Jf. lovforslag nr. L 28 af 7. oktober 2020, almindelige bemærkninger pkt. 2.1.1.5. og bemærkningerne til § 1, nr. 3, og § 2, nr. 4.
- [25] Jf. lovforslag nr. L 28 af 7. oktober 2020, bemærkningerne til § 1, nr. 3, og § 2, nr. 4.
- [26] Jf. lovforslag nr. L 28 af 7. oktober 2020, bemærkningerne til § 1, nr. 3, og § 2, nr. 4.
- [27] Jf. lovforslag nr. L 28 af 7. oktober 2020, almindelige bemærkninger pkt. 2.1.2.4 og bemærkningerne til § 1, nr. 3, og § 2, nr. 4.
- [28] Jf. Skatteministeriets kommentar til høringssvaret fra FSR – danske revisorer (høringsskemaet s. 40).
- [29] Jf. bl.a. SKM2013.399.SR og SKM2016.448.SR.
- [30] Jf. Erik Banner-Voigt i [SR-Skat 2018, s. 340 ff.](#)
- [31] Jf. Den juridiske vejledning 2021-2 C.F.8.1.1.
- [32] Dog følger overenskomsten ikke den "nye" affattelse af art. 5, stk. 4.
- [33] <https://www.oecd.org/tax/treaties/mli-matching-database.htm>
- [34] Jf. Skatteministeriets kommentar til høringssvaret fra FSR – danske revisorer (høringsskemaet s. 36).
- [35] Jf. nærmere Anders Nørgaard Laursen i SR-Skat 2020, s. 184 ff.
- [36] Jf. også lovforslag nr. L 28 af 7. oktober 2020, almindelige bemærkninger pkt. 2.1.1.7.