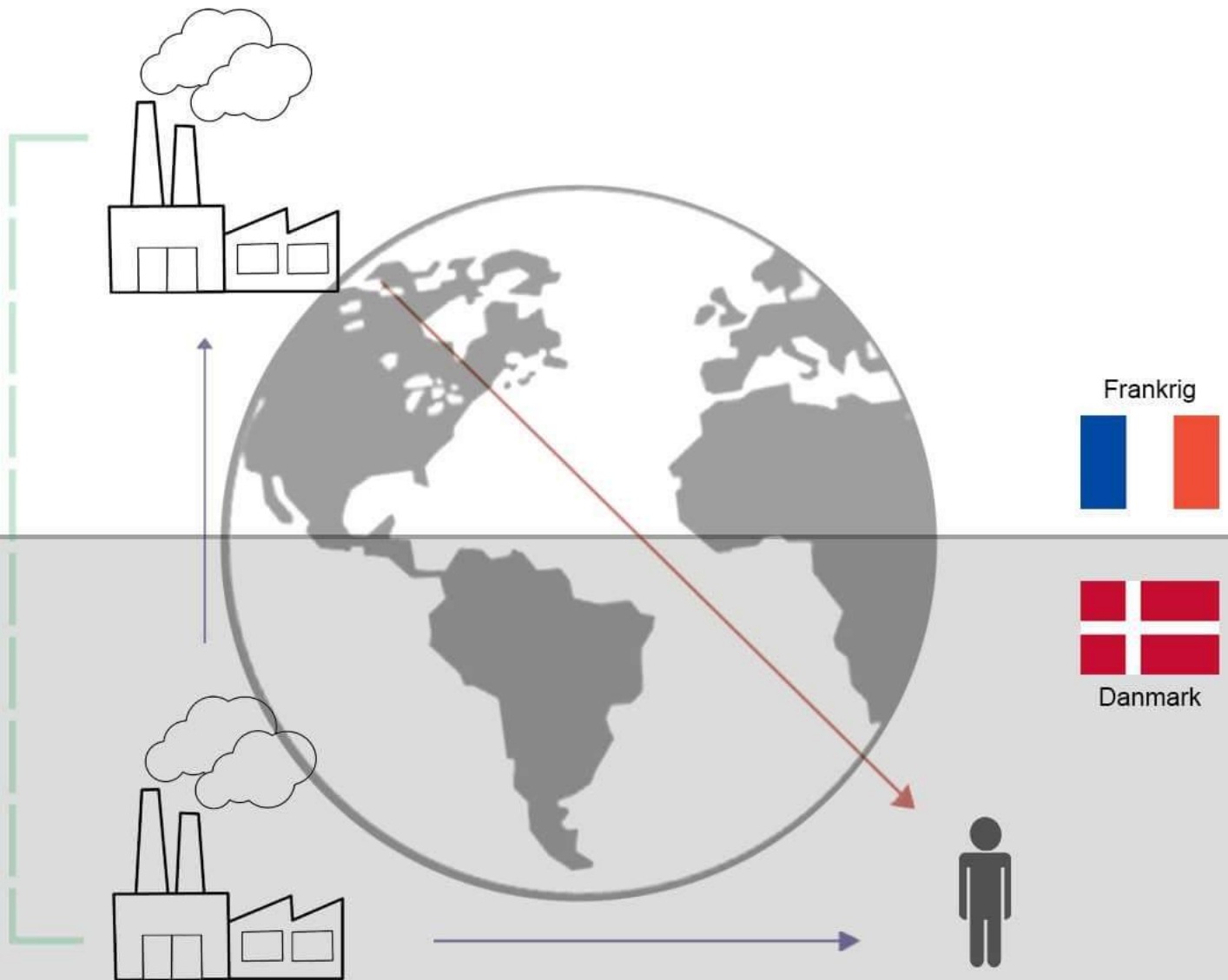


Fast driftsstedsprincippet efter agentreglen i OECD's modeloverenskomst 2017



Titelblad

| | |
|---|---|
| Projekttitel: | Fast driftsstedsprincippet i OECD's modeloverenskomst 2017 |
| English title: | Permanent establishment principle in the OECD's Model Tax Convention 2017 |
| Uddannelsesitel: | Cand.merc.jur |
| Uddannelsessted: | Aalborg Universitet |
| Vejleder: | Jacob Krushave Larsen |
| Dato for aflevering: | 14/8-2018 kl. 10:00 |
| Anslag i alt (Inkl. Mellemrum, ekskl. bilag) | 129.299 |
| Sidetal: | 54 |

Udarbejdet af: Fríi Ejdesgaard Mikkelsen

Studie nr. 20134709

| Ordoptælling | |
|---|---------|
| Statistik: | |
| Sider | 39 |
| Ord | 18.686 |
| Tegn (uden mellemrum) | 110.830 |
| Tegn (med mellemrum) | 129.299 |
| Afsnit | 569 |
| Linjer | 1.684 |
| <input checked="" type="checkbox"/> Medtag tekstfelter, fodnoter og slutnoter | |
| Luk | |



AALBORG UNIVERSITET

Abstract

The purpose of this Master project is to investigate the effect of the new article 5, subparagraphs 5 and 6 in the OECD's Model Tax Convention 2017. This project uses the legal-method to conduct the research. The purpose of this method is to define, systemize, and interpret "de lege late". The changes of the article 5, subparagraph 5 and 6 have its origin at OECD/G20 cooperation, where BEPS Actions Point 7: "*Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment status*", paper was drafted. The purpose of the cooperation was to change the definition of *permanent establishment* in the agent rule. The reason for these changes are for enterprises not to take advantage of the possibility for artificial avoidance of permanent establishment through commissionaire agreement and similar strategies. The wording of article 5, subparagraph 5 and 6 are completely rewritten and by that gotten a wider field of application. There by, it is no longer a condition that the agent have authority to conclude contracts in the name of the enterprise, as of now it is sufficient, that the agent acts on behalf of the enterprise. Therefore, the issue concerning civil law and common law jurisdictions are no longer relevant. There by will the commissionaire agreement in the future constitute permanent establishment for enterprises. The provision has gotten a subjective mark, which is expected to cause interpretation difficulties in the future. The purpose with the BEPS-project, is to stop base erosion and profit shifting, this is by no doubt accomplished, and the further question are therefore, whether the changes are proportional. The new legal status after OECD's Model Tax Convention article 5, subparagraph 5 and 6, will also lead to, well justified commercial restructurings will be deemed to have a permanent establishment, because of the lower permanent establishment threshold. This can result in multi-national enterprises hesitating to expand foreign business activities, as the provision lay an unnecessary latent tax burden for the enterprises. In stead of expanding the field of application for article 5, subparagraph 5 and 6, to almost unlimited, OECD should be more specific forward commissionaire agreements. Furthermore, the rules should be more objective for an easier application.

Indholdsfortegnelse

| | |
|---|----|
| Kapitel 1 - Introduktion | 4 |
| 1.1. Indledning | 4 |
| 1.2. Emnevalg | 4 |
| 1.3. Afgrænsning..... | 4 |
| 1.4. Metodeafsnit | 5 |
| 1.4.1. Fortolkning..... | 5 |
| 1.4.1.1. Generelt om dobbeltbeskatningsoverenskomster..... | 5 |
| 1.4.1.2. Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster..... | 6 |
| 1.4.1.3. Danske fortolkningsmidler, som er anvendt i afhandlingen | 6 |
| 1.4.2. Retskilderne..... | 7 |
| 1.4.2.1 Danske nationale retskilder..... | 7 |
| 1.4.2.2. Internationale retskilder..... | 8 |
| 1.5. Definitioner..... | 8 |
| Kapitel 2 - Agentreglen 2014 | 10 |
| 2.1. Artikel 5, stk. 5 (2014-versionen) | 10 |
| 2.2. Betingelserne..... | 10 |
| 2.2.1. Personer..... | 11 |
| 2.2.2. Virksomheds- og hyppighedskravet | 12 |
| 2.2.3. Fuldmagtkravet | 12 |
| 2.3. Artikel 5, stk. 6 (2014-versionen) | 13 |
| 2.4. Betingelserne..... | 13 |
| 2.4.1. Ad) 1 Uafhængighed..... | 13 |
| 2.4.2. Ad 2) Handler inden for rammerne af deres sædvanlige forretningsvirksomhed | 14 |
| Kapitel 3 – Agentreglen 2017 | 15 |
| 3.1. Den nye artikel 5, stk. 5 i OECD’s modeloverenskomst 2017 | 15 |
| 3.2. Betingelser for fast driftssted i artikel 5, stk. 5 | 16 |
| 3.2.1. Person..... | 16 |
| 3.2.2. Ad 1) – Handle på vegne af et foretagende i en kontraherende stat..... | 16 |
| 3.2.3. Ad 2) – Sædvanligvis afslutter kontrakter. | 17 |

| | |
|---|-----------|
| 3.2.4. Ad 2) – Ellers sædvanligvis udøver den afgørende rolle ved indgåelsen af kontrakter, der rutinemæssigt bliver indgået af foretagendet, uden væsentlige materielle ændringer..... | 17 |
| 3.2.5. Ad 3)..... | 18 |
| 3.2.6. Ad Litra a): ”er i foretagendets navn” | 19 |
| 3.2.7. Ad Litra b) og c)..... | 19 |
| 3.2.8. Yderligere momenter | 20 |
| 3.2.9. Allokering af indkomst..... | 20 |
| 3.3. Den nye artikel 5, stk. 6 i OECD’s modeloverenskomst 2017 | 21 |
| 3.3.1. Ad 1 pkt. - På vegne af foretagendet..... | 21 |
| 3.3.2. Ad 1 pkt. - Uafhængig agent..... | 22 |
| 3.3.3. Ad 1 pkt. - Handle inden for sin sædvanlige virksomheds rammer | 23 |
| 3.4. Ad 2 pkt. - Tæt relaterede foretagender | 24 |
| 3.4.1. 1) Udelukkende eller næsten udelukkende..... | 24 |
| 3.4.1. 2) <i>Tæt relateret</i> | 24 |
| Kapitel 4. Retsstillingen efter den nye agentregel i artikel 5 | 26 |
| 4.1. Indledning..... | 26 |
| 4.2. Komparativ analyse | 26 |
| 4.2.1. Artikel 5, stk. 5 2014-versionen..... | 27 |
| 4.2.2. Artikel 5, stk. 5 2017-versionen..... | 30 |
| 4.2.3. Artikel 5, stk. 6 2017-versionen..... | 32 |
| 4.3. Præciseringer eller ændringer? | 33 |
| 4.4. Konklusion | 34 |
| Forkortelsesregister | 35 |
| Lovgivning | 36 |
| Litteraturfortegnelse | 37 |
| Artikler | 37 |
| Illustrationsliste | 37 |

Kapitel 1 - Introduktion

1.1. Indledning

International skatteplanlægning har aldrig været højere på den politiske dagsorden end den er i dag. Sammensmeltningen af de nationale økonomier og markeder, som globaliseringen har medført, har udfordret de internationale skatteregler, som blev udfærdiget for mere end et årti siden. Der har været svagheder ved de tidligere internationale skatteregler, hvorved virksomheder har kunnet undgå beskatning eller i væsentligt omfang reduceret den effektive skatteprocent ved bl.a. at anvende kunstige arrangementer, som har være fuldt legitime. Dette har været u hensigtsmæssigt og direkte i strid med hele grundpillen i OECD's beskatningssystem, hvor virksomheders overskud skal beskattes der, hvor de økonomiske aktiviteter og værdier skabes. Dette har også været en af de udløsende faktorer til erosion af kildelandets skattebase, også kaldet BEPS – Base Erosion and Profit Shifting. Af denne grund har OECD og G20 landene udarbejdet adskillige rapporter, hvor der blev adresseret 15 actions points for at umuliggøre BEPS, hvor action 7 omhandlede ændring af fast driftssted definitionen i OECD's modeloverenskomst¹. Agentreglen i Artikel 5, stk. 5 og 6 er derfor fuldstændig omskrevet i OECD's modeloverenskomst, som blev endelig godkendt den 21. november 2017. Helt konkret var problemet med tidligere Artikel 5, stk. 5 og 6, at et udenlandsk foretagende kunne undgå etablering af et fast driftssted i kildestaten, ved enten at anvende de såkaldte kommissionærstrukturer eller lignende strategier. En kommissionærstruktur kan defineres som et arrangement, hvor et koncernselskab stripes for funktioner (salg, markedsføring og produktion mv.) og omdannes til et selskab, der alene agerer som kommissionær for et udenlandsk salgsselskab, som al oftest ligger i et lavskattelands. Siden tidligere artikel 5, stk. 5 var betinget af, at den formelle afslutning af kontrakten skete i det udenlandske foretagendes navn og da en civil law kommissionær udelukkende handler i eget navn, var det muligt at omgå reglerne om fast driftssted. Kildelandet vil her alene have beskatningsret til kommissionsvederlaget og ikke profitten af de solgte varer². Ved lignende strategier er tænkt de situationer, hvor alle væsentlige elementer i en kontrakt er forhandlet i en medlemsstat, men endeligt underskrives af et foretagende i en anden stat. Eller hvor en person, der sædvanligvis udøver en fuldmagt til at afslutte kontrakter, er en uafhængig repræsentant, hvor undtagelsesbestemmelsen i Artikel 5, stk. 6 finder anvendelse, selv om han er tæt forbundet med det udenlandske foretagende og hvis navn han kontraherer i³. Spørgsmålet er derfor om de nye regler imødegår "Base Erosion and Profit Shifting", og ligeledes om tiltagene er proportionale. Ovenstående skatteproblematikker er årsagen til emnevalget, jf. umiddelbart nedenfor.

1.2. Emnevalg

Denne specialeafhandling forsøger at svare følgende problemformulering:

Hvilke konsekvenser vil den nye agentregel i OECD's modeloverenskomst have for fast driftsstedsdefinitionen i den internationale skatteret?

1.3. Afgrænsning

Til besvarelse af ovenstående problemformulering, tages der udgangspunkt i OECD's modeloverenskomst 2017-versionen og de dertilhørende kommentarer til de enkelte artikler. Konkrete dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Danmark har indgået med andre medlemsstater, vil ikke blive inddraget i specialeafhandlingen, idet OECD's modeloverenskomst alene er et paradigme, som anvendes til forhandling af nye overenskomster og ikke nødvendigvis er udtryk for gældende ret. Denne findes ved at undersøge den konkrete overenskomst, som landene indbyrdes har forhandlet. Ydermere er FN's modeloverenskomst også undladt fra specialeafhandlingen.

Den internationale skatteret har tre dimensioner, som udgør den interne nationale skatteret, EU-skatteretten og dobbeltbeskatningsoverenskomstretten⁴. Det primære fokus for afhandlingen vil være dobbeltbeskatningsoverenskomstretten og intern dansk national skatteret inddrages kun i det omfang, dette findes

¹ Jf. Action 7 - Final Report 2015, s. 3.

² Jf. Anders Nørgaard Laursen, Artikel – SR.2018.0111, Ændring af fast driftsstedsdefinitionen afledt af BEPS-projektet, s. 2 f.

³ Jf. Action 7 - Final Report 2015, s. 9 f.

⁴ Jf. Skatteretten 3, s. 29.

hensigtsmæssigt til besvarelse af ovenstående problemformulering. EU-skatteretten inddrages ikke i specialeafhandlingen.

I forhold til artikel 5 i OECD's modeloverenskomst er fokus sat på agentreglen i Artikel 5, stk. 5 og 6. Derfor afgrænses der for det primære kriterium for fast driftssted i Artikel 5, stk. 1 og 2, og disse vil ikke yderligere behandles. Endvidere vil entreprisreglen i Artikel 5, stk. 3 ikke inddrages i afhandlingen. Yderligere vil den negative begrebsbestemmelse i Artikel 5, stk. 4, som vedrører aktiviteter af hjælpende og forberedende karakter og artikel 5, stk. 7 omhandlende datterselskab som fast driftssted ikke behandles.

Artikel 7 i OECD's modeloverenskomst, som omhandler indkomstopgørelsen for fast driftssted, vil ikke blive behandlet, idet dette emne i sig selv er tilstrækkeligt til at bære et specialeemne.

Eftersom specialeafhandlingen er afsluttet den 14/8-2018, er retspraksis, litteratur eller andet materiale efter denne dato, selvfølgelig ikke medtaget.

Afslutningsvist skal tilføjes, at retspolitiske betragtninger ikke inddrages i specialeafhandlingen, altså hvorledes retsstillingen bør være for faste driftssteder, idet dette hurtigt vil få et subjektivt præg af, hvad forfatteren personligt mener. I stedet for anvendes der en "objektiv" tilgang, hvor formålet er at beskrive den i samtiden gældende ret, ved brug af retskilderne og fortolkning, jf. nærmere umiddelbart nedenfor.

1.4. Metodeafsnit

Til besvarelse af ovenstående problemstilling er anvendt den retsdogmatiske metode. Formålet med denne metode er at analysere og beskrive den i samtiden gældende retstilstand – de lege lata⁵. Den retsdogmatiske metode adskiller sig væsentlig fra den traditionelle juridiske metode, hvor praktikerne forsøger at tage stilling til en konkret retslig problemstilling ud fra nogle faktiske omstændigheder, som efterfølgende henføres til relevante retsregler. Praktikerne (juridisk metode) har således beslutningstvung, hvorimod teoretikerne (retsdogmatiske metode) erkender retslig tvivl, og er ikke nødsaget til at træffe en beslutning, men snarere belyse retstilstanden⁶. Den retsdogmatiske metode benytter således retskilderne og fortolkningsprincipper til fastlæggelse af en given retstilstand. Formålet er at systematisere retsregler og i forbindelse hermed kan forfatteren opstille hypotetiske eller faktiske konflikter. Den retsdogmatiske metodes hovedformål er at præcisere retlig tvivl og ikke løse konkrete konflikter⁷.

1.4.1. Fortolkning

1.4.1.1. Generelt om dobbeltbeskatningsoverenskomster

Dobbeltbeskatningsoverenskomster er folkeretlige bindende traktater, som opstår ved en gensidig aftale mellem to eller flere stater. Borgere kan umiddelbart støtte ret på en dobbeltbeskatningsoverenskomst, såfremt folkettinget i medfør af Grundlovens § 19 har givet sit samtykke og skatteministeriet efterfølgende har gennemført forslaget i intern dansk ret⁸.

Hovedformålet med en dobbeltbeskatningsoverenskomst er at forhindre dobbelt beskatning eller dobbelt ikke beskatning. Dette sker ved, at en dobbeltbeskatningsoverenskomst begrænser beskatningsretten hos en af medlemsstaterne, som denne ellers ville være berettiget til i henhold til intern ret. OECD's modeloverenskomst er bygget op ud fra det princip, at en fysisk- eller juridisk person kun er hjemmehørende i én stat, og dette land nævnes domicillandet. For fysiske personer er dette bl.a. tilfældet, såfremt vedkommende har bopæl i en kontraherende stat, og for juridiske personer skal selskabet enten være registreret eller have ledelsens hovedsæde i denne stat. Den stat som den fysiske- eller juridiske person ikke er hjemmehørende i, benævnes kildelandet. Udgangspunktet er, at domicillandet kan beskatte al indkomst hos den fysiske- eller juridiske person. I forhold til Dansk intern ret benævnes dette princip, globalindkomstprincippet, jf. SL § 4. Kildelandet er kun tildelt beskatningsretten til en indkomst, såfremt

⁵ Jf. Retsvidenskabsteori, s. 190.

⁶ Jf. Retsvidenskabsteori, s. 191.

⁷ Jf. Retsvidenskabsteori, s. 202.

⁸ Jf. Skatteretten 3, s. 33 ff.

denne fremgår udtrykkeligt af fordelingsbestemmelserne i artikel 6 – 22. Er kildelandet tildelt beskatningsretten til en given indkomst, skal domicillandet yde lempelse i henhold til artikel 23 A og 23 B⁹.

En dobbeltbeskatningsoverenskomst fordeler beskatningsretten mellem domicil- og kildeland og udgør ikke en selvstændig hjemmel til at beskatte en given indtægt. Det ovenfor omtalte benævnes for "*den gyldne regel*" og er et internationalt anerkendt princip, dog med visse variationer i henhold til rækkevidden af begrebet. Den gyldne regel er alene et princip som de fleste af medlemsstaterne har accepteret, men der er ikke tale om en folkeretlig forpligtelse. Den anden side af princippet er, at en dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke må virke skærpende, dvs. personen ikke må udsættes for en strengere beskatning i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst, end han ville, såfremt beskatningen blev udført i forhold til intern ret. En stat skal således have intern hjemmel i national lovgivning, for at få tildelt beskatningsretten til en given indtægt efter overenskomsten¹⁰.

1.4.1.2. Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster

De fortolkningsprincipper, som anvendes til fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster, adskiller sig væsentlig fra de danske fortolkningsprincipper. Blandt andet lægges der ikke lige så stor vægt på forarbejderne, som er traditionen i Danmark. Nedenfor vil der blive knyttet nogle bemærkninger til de enkelte fortolkningsprincipper¹¹. Traktater skal fortolkes i overensstemmelse med Wienerkonventionens¹² fortolkningsprincipper.

Artikel 31 indeholder de almindelige regler om fortolkning, dvs. de primære fortolkningsregler. Det følger heraf at en traktat skal fortolkes i overensstemmelse med den "*sædvanlige betydning*", dvs. en ordlydsfortolkning, jf. artikel 31, stk. 1. Der er her tale om en objektiv fortolkning, hvor udgangspunktet er selve overenskomsten og hvor lovgivers subjektive hensigt undlades. Yderligere skal den sædvanlige betydning af et udtryk fortolkes i overensstemmelse med dens sammenhæng og belyst af dens hensigt og formål. I sammenhængen indgår foruden selve teksten også overenskomstens præambel og bilag, samt enhver aftale og ethvert dokument, som vedrører traktaten, jf. Artikel 31, stk. 2, litra a og b. Afslutningsvis skal der bemærkes, at et udtryk skal tillægges særlig betydning, såfremt der er godtgjort, at dette har været parternes hensigt, jf. Artikel 31, stk. 4. Da stk. 4 er en undtagelse fra hovedreglen, må det være utvivlsomt, at parternes hensigt har været at fravige ordlyden¹³.

De supplerende fortolkningsmidler skal tages i brug, såfremt de primære fortolkningsmidler har medført en flertydig eller uklar betydning, eller såfremt artikel 31 medfører et resultat, der er åbenbart meningsløst eller urimeligt, jf. artikel 31, stk. 1, litra a og b. De supplerende fortolkningsmidler er ikke klart defineret, men af ordlyden af bestemmelsen fremgår, at de omfatter, "*forarbejder til traktaten og omstændighederne ved dens indgåelse*". Der skal formentlig kun lægges vægt på materiale, der afspejler begge parters opfattelse. Således vil en stats interne forhandlingsnotater mv. nok ikke kunne lægges til grund, idet de alene er udtryk for den ene parts opfattelse¹⁴.

Er overenskomsten mellem staterne affattet på to eller flere forskellige sprog, skal der lægges lige stor vægt på begge sprog, jf. Artikel 33, stk. 1. Dette kan fraviges ved særskilt aftale, såfremt det udtrykkeligt fremgår, at det ene sprog skal tillægges større betydning.

1.4.1.3. Danske fortolkningsmidler, som er anvendt i afhandlingen

Følgende skal der redegøres kort for de traditionelle fortolkningsmetoder, som er anvendt til fortolkning af de andre kilder i afhandlingen.

Lovfortolkningsens formål er at fastlægge en konkret skreven retsregel udstrækning¹⁵, dvs. hvilke tilfælde ligger inden for reglens ordlyd og hvilke tilfælde, der ligger uden for den naturlige sproglige forståelse af reglen. Ordlydsfortolkningen danner udgangspunktet for al fortolkning i afhandlingen¹⁶.

⁹ Jf. Skatteretten 3, s. 29 f.

¹⁰ Jf. Skatteretten 3, s. 35 f.

¹¹ Jf. Skatteretten 3, s. 39 f.

¹² Jf. Bekendtgørelse af konvention af 23. maj 1969 om traktatretten.

¹³ Jf. Skatteretten 3, s. 40 ff.

¹⁴ Jf. Skatteretten 3, s. 42 f.

¹⁵ Jf. Retsvidenskabsteori, s. 274.

¹⁶ Jf. Retsvidenskabsteori, s. 281.

Det forekommer dog ikke sjældent, at ordlyden er flertydig eller består af vage begreber, og det derfor ikke er meningsdannende at anvende en ordlydsfortolkning. Som et eksempel herpå, kan nævnes sætningen ” *habitually concludes contracts*”, jf. den nye OECD’s modeloverenskomst artikel 5, stk. 5. Hvad ligger der i dette udtryk? Spørgsmål som, hvornår en person sædvanligvis afslutter kontakter for foretagendet, hvor ofte skal personen handle for foretagendet for at være omfattet af bestemmelsen, fremgår ikke af ordlyden. Derfor benyttes også andre fortolkningsmidler til fastlæggelse af en regels udtrækning.

Ved subjektiv fortolkning, lægges der afgørende vægt på lovgivers hensigt med bestemmelsen, dvs. lovens forarbejder og eventuelle efterarbejder. Lovgiveres hensigt er demokratisk legitimeret, hvorfor baggrundsmaterialet, som ligger til grund for en given retsregel, indgår som et væsentligt moment. Denne fortolkningsmetode hviler på objektive kendetegn og kan ikke udstrækkes til hypotetiske opfattelser. Subjektiv fortolkning er navnlig relevant ved nyere lovgivning. Retsreglerne der danner grundlag for besvarelse af ovenstående problemstilling, er ikke vedtaget eller implementeret endnu i dansk ret, og derfor er denne metode yderst væsentlig for afhandlingen¹⁷. De væsentligste forarbejder anvendt i afhandlingen er primært lovforslaget som fremsat, og de dertilhørende bemærkninger, spørgsmål mv.

Ydermere er der anvendt en formålsfortolkning, hvor formålet med en given retsregel er i centrum. Udgangspunktet er, hvad lovgivningsmagten praktisk talt må have ment. Såfremt lovgiver udtrykkeligt har anført et eller flere formål, lægges disse til grund, såfremt de kan rummes inden for bestemmelsens ordlyd¹⁸.

Der er foretaget modsætningslutninger, hvor de bedømte tilfælde ikke er omfattet af en retsregel, idet rets faktum ikke er opfyldt. Her tales der om, at der sluttes modsætningsvis. Eksempelvis i relation til den nye OECD’s modeloverenskomst artikel 5, stk. 5, ” *where a person is acting in a Contracting State on behalf of an enterprise*”, kan man slutte modsætningsvis, at eneforhandler ikke er omfattet af artiklens ordlyd, da en eneforhandler per definition handler på vegne af sig selv¹⁹.

Endelig er der anvendt analogislutninger, dvs. når en given omstændighed, som ikke er omfattet af ordlyden, bliver behandlet som den er omfattet af lovreglen. Altså der antages en regel fra et lovreguleret område til brug for tilfælde, der ikke er lovreguleret. Analogislutninger er benyttet med varsomhed i specieleafhandlingen, idet der her er tale om en udvidende fortolkning og om regelskabende fortolkningsvirksomhed²⁰. Analogislutninger er anvendt til at udlede rækkevidden og forsøge at afgrænse en given retsregels anvendelsesområde, ved at udfylde og antage, at de samme hensyn gør sig gældende i begge retsområder.

1.4.2. Retskilderne

1.4.2.1 Danske nationale retskilder

Retskildebegrebet er ikke et entydigt begreb og der foreligger ikke nogen egentlig definition af dette udtryk, men et bud kan være følgende: Argumenter, der er egnede til at beskrive den i samtiden gældende ret²¹. Retskilderne har forskellig værdi, men der er egentlig ikke tale om et retskildehierarki. Dog er det utvivlsomt, at lovgivningen indtager en førsteplads²². Følgende retskildebetragtninger er der generel enighed om i retslitteraturen, 1) Lovgivningen, 2) retspraksis, 3) sædvaner og 4) forholdets natur²³. De første to nævnte retskilder har størst betydning for afhandlingen. Da der er tale om nye retsregler, er det begrænset, hvor omfangsrig retspraksis der er på området, men den vil blive inddraget i det omfang, dette findes hensigtsmæssigt for besvarelse af problemformuleringen.

Det er ikke hensigten at give en udtømmende beskrivelse af retskildebegrebet i følgende afsnit, hvorfor der henvises til andre forfattere i retslitteraturen, for en mere udførlig gennemgang af emnet. Dette afsnit er et forsøg på at beskrive de retskilder, som er væsentlige for specieleafhandlingen og derefter vurdere dem kritisk.

¹⁷ Jf. Retsvidenskabsteori, s. 282.

¹⁸ Jf. Retsvidenskabsteori, s. 287.

¹⁹ Jf. Retsvidenskabsteori, s. 291.

²⁰ Jf. Retsvidenskabsteori, s. 289 ff.

²¹ Jf. Retsvidenskabsteori, s. 199.

²² Jf. Retsvidenskabsteori, s. 270 f.

²³ Jf. Retsvidenskabsteori, s. 192 f.

Den første retskildegruppe er lovgivningen og defineres som "*nedskevne retsregler, der omfatter borgere, og således umiddelbart kan håndhæves ved domstolene*". Lovgivningen har en helt særlig status, idet denne er demokratisk legitimeret og ligger øverst i retskildehierarkiet. Lovgivningen kan inddeles i følgende hierarki, hvor Grundloven har forrang, dernæst loven, bekendtgørelser, etc. Loven er udstedt af lovgivningsmagten og har til formål at regulere borgernes adfærd²⁴. I forhold til specialeafhandlingen er lovgivningen af yderst væsentlig betydning, idet denne danner grundlaget for forståelse af dansk gældende ret og domstole er bundet af lovgivningen.

Den Juridiske Vejledning er af stor betydning, ved fastlæggelsen af intern dansk skatteret. Denne er udtryk for SKAT opfattelse af gældende skattepraksis. Det er dog tvivlsomt hvilken retskildeværdi Den Juridiske Vejledning har. Domstole er ikke forpligtet af vejledninger på samme måde, som eksempelvis loven, men de indgår utvivlsomt i det samlede vurderingsgrundlag, når der fældes dom²⁵.

Retslitteratur udgør ikke en selvstændig retskilde, da skribenten savner legitimitet til at fastlægge gældende ret, dvs. borgerne kan ikke støtte ret på retslitteraturen, og domstolene er ikke retligt forpligtet at efterkomme retslitteratur. Det er dog utvivlsomt at retslitteraturen udgør et væsentligt fortolkningsbidrag, da der oftest er eksperter inden for et givent retsområde, der beskriver retstilstanden. Det er ikke selve værket, som udgør en retskilde, men resultater af fremstillingen, der kan indgå i den retslige argumentation²⁶.

1.4.2.2. Internationale retskilder

De retskilder der har haft størst betydning for afhandlingen, er henholdsvis OECD's modeloverenskomst og de dertil hørende kommentarer til overenskomsten.

Stort set hele afhandlingen tager udgangspunkt i artikel 5 i OECD's modeloverenskomst. Modeloverenskomsten er ikke en selvstændig retskilde, som borgere umiddelbart kan indrette sig efter. Borgerne er nødsaget til at undersøge den konkrete overenskomst som medlemsstaterne har indgået bilateralt eller multilateralt for at finde gældende ret. Der er alene tale om et paradigme, som anvendes til forhandling af dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem medlemsstaterne.

OECD's modeloverenskomst med kommentarer er ikke udtryk for en folkeretlig forpligtelse, ligesom selve overenskomsten. Kommentarerne er udarbejdet og tiltrådt i enighed af eksperter, som medlemslandene har valgt til Fiscal Affairs. De er derfor vigtige for udviklingen af den internationale skatteret. Men ifølge kommentarerne er det ikke hensigten, at de skal være juridisk bindende, men de kan være et væsentligt bidrag for anvendelsen og fortolkningen af den pågældende overenskomst, og bidrager til en harmoniseret fortolkning²⁷. Højesteret har også i adskillige sager direkte henvist til OECD's modeloverenskomst med kommentarer ved fortolkningen af konkrete overenskomster, jf. b.la TfS 1992.291 Ø, UfR 1993.143H/TfS 1993.7 H. OECD's modeloverenskomst med kommentarer er ikke en selvstændig retskilde på niveau med f.eks. lovgivningen, men er utvivlsomt det mest betydningsfulde fortolkningsmateriale, til fortolkningen af internationale aftaler²⁸.

1.5. Definitioner

I dette afsnit skal der kort redegøres for nogle af de begreber, som er anvendt i specialeafhandlingen. Disse begreber har en helt særlig betydning og er defineret i OECD's modeloverenskomst artikel 3, stk. 1.

Når afhandlingen benytter udtrykket "person" omfatter det en fysisk person, et selskab og enhver anden sammenslutning af personer, dvs. fysiske personer, juridiske personer og transparente enheder jf. Artikel 3, stk. 1, litra a). Definitionen er ikke udtømmende og skal fortolkes bredt, eksempelvis vil en fond kunne falde ind under definitionen "person"²⁹.

²⁴ Jf. Retsvidenskabsteori, s. 243 ff.

²⁵ Jf. Retsvidenskabsteori, s. 339.

²⁶ Jf. Retsvidenskabsteori, s. 346.

²⁷ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017 til art. 3, punkt 29.

²⁸ Jf. Skatteretten 3, s. 48 ff.

²⁹ Jf. OECD modeloverenskomst med kommentarer 2017 til art. 3, punkt 2.

Når udtrykket "selskab" er anvendt, betyder det enhver juridisk person eller enhver anden sammenslutning, der i skattemæssigt henseende betragtes som en juridisk person, jf. Artikel 3, stk. 1, litra b). Udtrykket "selskab" i OECD's modeloverenskomst er primært rettet mod udbyttebestemmelsen i artikel 10. Afslutningsvis skal tilføjes, at udtrykket kun har betydning for, artikel 5, stk. 7 (associerede selskaber), artikel 10 og artikel 16 (bestyrelsesløn)³⁰

Når udtrykket "foretagende i en kontraherende stat" er anvendt, betyder dette et foretagende, som drives af en person, som er hjemmehørende i en kontraherende stat. Når udtrykket "foretagendet i en anden kontraherende stat" er anvendt, skal dette forstås, som et foretagende, der drives af en person, som er hjemmehørende i en anden kontraherende stat, jf. Artikel 3, stk. 1, litra d). Definitionen er ikke udtømmende, men der er midlertidigt forudsat, at udtrykket anvendes i forbindelse med udøvelse af enhver forretningsmæssig virksomhed.³¹

Når udtrykket "forretningsmæssig virksomhed" er anvendt, omfatter det udøvelsen af frit erhverv og anden virksomhed af selvstændig karakter, jf. Artikel 3, stk. 1, litra h). Overenskomsten indeholder ikke nogen udtømmende definition af udtrykket "forretningsmæssig virksomhed", men skal fortolkes i overensstemmelse med national ret, af den stat, der anvender overenskomsten.³²

³⁰ Jf. OECD Modeloverenskomst 2017 kommentarer til art. 3, punkt 3.

³¹ Jf. OECD Modeloverenskomst 2017 kommentarer til art. 3, punkt 4.

³² Jf. OECD Modeloverenskomst 2017 kommentarer til art. 3, punkt 10.2.

Kapitel 2 - Agentreglen 2014

2.1. Artikel 5, stk. 5 (2014-versionen)

I følgende afsnit skal der redegøres for indholdet af agentreglen i OECD's modeloverenskomst 2014-versionen. Formålet med dette afsnit er blot kort at beskrive indholdet af agentreglen, således at der er et sammenligningsgrundlag, hvor der efterfølgende vil foretages en komparativ analyse af retstilstanden før ændringen og efter ændringen, jf. nærmere kapitel 4, afsnit 4.2.

Indledningsvis skal bemærkes, at "agentreglen" eller det "sekundære kriterium" i artikel 5, stk. 5 udgør undtagelsen til fast driftssteds reglen i stk. 1 og 2, jf. sætningen "Uanset bestemmelserne i stk. 1 og 2". Der er således tale om et subsidiært kriterium, der er uafhængigt af, om foretagendet opfylder betingelser i stk. 1 og 2. At bestemmelsen er subsidiær, understreges i øvrigt af kommentarerne. Af punkt 31 til artiklen fremgår, at "[d]et er et almindeligt accepteret princip, at et foretagende skal betragtes som havende fast driftssted i en stat, hvis der er en person, som under visse betingelser handler på dettes vegne, selv om foretagendet ikke skulle have et fast driftssted i denne stat i stk. 1 og 2's forstand. (egen fremhævelse)" og af punkt 35 fremgår det yderligere, at "Det skal imidlertid erindres, at stk. 5 simpelthen giver et alternativt kriterium for, om et foretagende har fast driftssted i en stat. (egen fremhævelse)."

Det er ikke foretagendes aktiviteter, som medfører fast driftssted i overenskomstens kildeland, men en repræsentant (med en fuldmagt til at forpligte hovedmanden), der udøver forretningsvirksomhed på vegne af foretagendet, som begrunder etableringen af et fast driftssted efter stk. 5.

Artikel 5, stk. 5 medfører således en udvidelse af fast driftssted begrebet, idet den giver kildelandet en øget beskatningsret, hvor foretagendet ikke opfylder de primære betingelser, jf. Artikel 5, stk. 1 og 2. Ydermere må den karakteriseres som en værnsregel, idet uden stk. 5, ville et foretagende have mulighed for at drive betydelig forretningsvirksomhed i en medlemsstat, gennem en fuldmægtig, uden at der opstod kildelandsbeskatning. Dette ville være en uheldig retstilstand³³. Artikel 5, stk. 5 (2014-versionen) har følgende ordlyd:

"Uanset bestemmelserne i stk. 1 og 2, hvor en person - med undtagelse af en sådan uafhængig repræsentant, for hvem stk. 6 finder anvendelse - der udøver virksomhed for et foretagende, har, og sædvanligvis udøver, en fuldmagt i en kontraherende stat til at indgå aftaler i foretagendets navn, skal dette foretagende anses for at have fast driftssted i denne stat med hensyn til enhver virksomhed, som han foretager for foretagendet, medmindre hans virksomhed er begrænset til sådanne, som er nævnt i stk. 4, som, hvis den udøves gennem et fast forretningssted, ikke ville gøre dette faste forretningssted til et fast driftssted i henhold til bestemmelserne i pågældende stykke"

2.2. Betingelserne

Ifølge ordlyden af artikel 5, stk. 5 skal fem betingelser være opfyldt, for at foretagendet driver virksomhed gennem et fast driftssted i kildelandet og disse er henholdsvis:

- 1) Uafhængighedskravet³⁴ - Personen skal ikke være en uafhængig repræsentant omfattet af Artikel 5, stk. 6
- 2) Virksomhedskravet – Personen skal udøve virksomheden for et foretagende i en kontraherende stat.
- 3) Hyppighedskravet – Personen skal sædvanligvis udøve denne fuldmagt.
- 4) Fuldmagtskravet – Personen skal have en fuldmagt til indgå aftaler i foretagendets navn.

³³ Jf. Fast driftssted, s. 157.

³⁴ Denne betingelse behandles særskilt nedenfor i afsnit 2.3 og nævnes blot her for fuldstændighedens skyld. Såfremt personen opfylder betingelserne i Artikel 5, stk. 6 (uafhængighedskravet), er stk. 5 uanvendelig og der opstår ikke et fast driftssted for foretagendet i kildestaten.

- 5) Hjælpende- og forbedrende karakter³⁵ - Personens aktiviteter må ikke være omfattet af den negative begrebsbestemmelse, jf. Artikel 5, stk. 4

Samtlige af ovenstående betingelser skal være opfyldt, førhen repræsentanten kan anses at udgøre et fast driftssted for det udenlandske foretagende. I følgende afsnit skal der knyttes nogle bemærkninger til betingelse 2 – 4, men først skal udtrykket *”person”* uddybes nærmere.

2.2.1. Personer

Som omtalt ovenfor i første betingelse, er det en forudsætning for stk. 5's anvendelse, at personen ikke er en *”sådan uafhængig repræsentant, for hvem stk. 6 finder anvendelse”*, hvilket modsætningsvis må betyde, at det kun er afhængige repræsentanter der er omfattet af Artikel 5, stk. 5.

Udtrykket *”person”* er defineret i Artikel 3, stk. 1, litra a, hvor det fremgår, at *”udtrykket »person« omfatter en fysisk person, et selskab og enhver anden sammenslutning af personer;”*. Der synes ikke at foreligge hensyn, som taler imod, at Artikel 3, stk. 1 litra a) ikke også skulle omfatte Artikel 5, stk. 5. Dog nævner kommentarerne til Artikel 5, stk. 5, punkt 32, udelukkende *”fysiske personer eller selskaber”*. Sammenholdt med den omstændighed, at Artikel 3 omhandler *”almindelige definitioner”* medmindre andet fremgår af sammenhængen, taler dette endvidere for at Artikel 3, stk. 1, litra a) også er med til at definere udtrykket *”person”* i stk. 5. Det synes heller ikke at fremgå af sammenhængen af bestemmelsen, at udtrykket *”enhver anden sammenslutning af personer”* ikke skulle være inkluderet.

Derfor er personselskaber (interessentskaber og kommanditselskaber) også omfattet af udtrykket *”person”*. Den omstændighed, at en interessent deltager i et interessentskab, medfører ikke i sig selv fast driftssted, men opfylder en af deltagerne betingelserne i Artikel 5, stk. 5, vil dette smitte af på de øvrige interessenter og medføre fast driftssted for dem alle³⁶.

En interessant problemstilling er, om hvorvidt et enkeltmandsforetagende kan medføre fast driftssted for ejeren, i kraft af at denne udøver virksomhed i kildelandet. I generalrapporten til IFA-kongressen i Vancouver i 2009 anføres det omkring problemstillingen vedrørende enkeltmandsforetagende, at den overvejende holdning i nationalrapporterne er, at dette ikke er muligt³⁷. Anders Nørgaard Laursen er af en lidt anden holdning og anfører, *”at der ikke synes noget umiddelbart til hinder for, at situationen skulle forekomme”* og anfører endvidere, at *”hverken kommentarerne eller selve modeloverenskomsten undtager situationen, hvorfor muligheden i al fald teoretisk eksisterer”*³⁸. Undertegnede er enig heri, sammenholdt med det brede anvendelsesområde, udtrykket *”person”* har i modeloverenskomsten, og såfremt virksomhedsejeren opfylder samtlige af betingelserne i Artikel 5, stk. 5, er der intet til hinder for, at der opstår et fast driftssted.

Eksistensen af et datterselskab medfører ikke i sig selv fast driftssted for moderselskabet, idet et datterselskab i skatteretlig henseende betragtes som en selvstændig juridisk enhed³⁹. Men et moderselskab kan ikke desto mindre blive anset for at have et fast driftssted i kildelandet, med enhver aktivitet som datterselskabet udfører for det, såfremt datterselskabet har og sædvanligvis udøver en fuldmagt til at indgå bindende aftaler i foretagendets navn⁴⁰. Det samme gør sig gældende for ethvert selskab i en multinational koncern⁴¹.

Det fremgår yderligere af punkt 32, at *”personen”* hverken behøver at være hjemmehørende eller have et forretningssted i den stat, som de handler på vegne af foretagendet. Af samme punkt fremgår endvidere, at det er uden betydning, om *”personen”* er ansat hos foretagendet eller ej.

³⁵ Denne betingelse ligger udenfor specialeprojektets rækkevidde og behandles derfor ikke yderligere. Her skal blot kort bemærkes, at såfremt en repræsentant opfylder samtlige af de fire betingelser, men repræsentantens virksomhed kan karakteriseres som værende af *”hjælpende- og forberedende karakter”*, jf. Artikel 5, stk. 4, vil han ikke kunne betragtes som et fast driftssted for det udenlandske foretagende.

³⁶ Jf. Fast driftssted, s. 160.

³⁷ Jf. Generalrapporten til IFA-kongressen i Vancouver i 2009, jf. Cahiers de Droit Discal Internationalm 94a, 2009, s. 50

³⁸ Jf. Fast driftssted, s. 161.

³⁹ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2014, til art. 5, punkt 40.

⁴⁰ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2014, til art. 5, punkt 41.

⁴¹ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2014, til art 5, punkt 41.1.

Afslutningsvis skal der bemærkes, at kommentarerne til Artikel 5, stk. 5 anvender både udtrykkene ”repræsentant⁴²” og ”agent⁴³”. Disse begreber skal ikke lægges selvstændig betydning, og der er således blot tale om samlebegreber uden skatteretlig gyldighed⁴⁴.

Sammenfattende kan siges, at udtrykket ”person” er et vidt og nærmest ubegrænset begreb. Der synes ikke muligt at opstille et tilfælde, som ikke er omfattet af Artikel 5, stk. 5, med den begrundelse, at vedkommende ikke er omfattet af udtrykket ”person”. Der er heller ikke praksis som omhandler ovenstående⁴⁵.

2.2.2. Virksomheds- og hyppighedskravet

Den anden og tredje betingelse omhandler henholdsvis virksomheds- og hyppighedskravet og uddybes nærmere i følgende afsnit.

I forhold til virksomhedskravet er det en betingelse, at fuldmagten vedrører handlinger, der udgør foretagendets egentlige forretningsvirksomhed. Det vil eksempelvis ikke være tilstrækkeligt, såfremt repræsentanten er bemyndiget til at ansætte personale for foretagendet, til at bistå denne repræsentants virksomhed for foretagendet. Eller såfremt repræsentanten er bemyndiget til at foretage indkøb af rent interne anliggender for foretagendet⁴⁶. Det er endvidere en forudsætning, at virksomheden udøves for foretagendet ”i en kontraherende”, jf. Artikel 5, stk. 5. Dette må fortolkes således, at virksomheden skal udøves i overenskomstens kildeland, og ikke hvor foretagendet er hjemmehørende.

I forhold til hyppighedskravet er det en forudsætning, at fuldmagten benyttes hyppigt. Dette fremgår udtrykkeligt af kommentarerne til punkt 32 in fine, at ”[a]nvendelsen af udtrykket ”fast driftssted” i denne sammenhæng forudsætter, at denne person benytter denne fuldmagt gentagne gange og ikke blot i isolerede tilfælde”. Yderligere fremgår det af punkt 33.1, at ”[k]ravet om, at en agent ”sædvanligvis” skal indgå kontrakter, afspejler det tilgrundliggende princip i art. 5, at et foretagendes tilstedeværelse i en stat skal være mere end blot kortvarig, for at foretagendet skal anses for at have et fast driftssted og således være skattepligtig i denne stat (egen fremhævelse).” Det er ikke muligt præcist og udtømmende at angive, hvor hyppigt fuldmagten skal benyttes. Kontrakternes art og arten af den virksomhed, der arbejdes for, indgår som væsentlige momenter⁴⁷. Punkt 33.1 henviser yderligere til kommentarerne til Artikel 5, stk. 1, punkt 6, hvor der angives, at de samme momenter angående ”permanens” vurderingen ikke desto mindre er relevante ved hyppighedsvurderingen. Heraf fremgår, at medlemslandenes praksis har vist, at der anses ikke at foreligge et fast driftssted, såfremt forretningsstedet er opretholdt mindre end 6 måneder. Undtagelsen til dette er, såfremt virksomheden er af tilbagevendende karakter eller hvor virksomheden udelukkende er udøvet i kildelandet⁴⁸. Der er således tale om konkrete momenter, som indgår i en samlet helhedsbedømmelse.

2.2.3. Fuldmagtskravet

Den fjerde betingelse vedrører fuldmagtskravet. Indledningsvis skal der bemærkes, at problemstillingen vedrørende civil law og common law jurisdiktioner ikke behandles her, men behandles nedenfor i den komparative analyse, jf. afsnit 4.2. Der skal dog her kort angives, at fuldmagtskravet er det centrale i Artikel 5, stk. 5 og den betingelse, som giver størst anledning til tvivl i praksis. Det er på baggrund heraf, at problemstillingerne vedrørende kommissionærrangementer er opstået i forhold til civil law jurisdiktioner.

Efter en umiddelbar ordlydsfortolkning af Artikel 5, stk. 5, er det en forudsætning, at repræsentanten skal have fuldmagt til at indgå kontrakter i foretagendes navn⁴⁹. Typeeksemplet er, hvor en fuldmægtig indleder samtlige af forhandlingerne med tredjemand, hvor hovedmanden umiddelbart efterfølgende bliver kontraktpart i aftalen, jf. AFL

⁴² Jf. Eksempelvis punkt 32.1 - ”Endvidere begrænser vendingen ”fuldmagt til at indgå kontrakter i foretagendets navn” ikke anvendelsen af stykket til tilfælde, hvor en *repræsentant* rent bogstaveligt indgår kontrakter i foretagendets navn;”(egen fremhævelse)

⁴³ Jf. eksempelvis punkt 33.1 – ”Kravet om, at en *agent* ”sædvanligvis” skal indgå kontrakter” (egen fremhævelse)

⁴⁴ Jf. Fast driftssted, s. 163.

⁴⁵ Jf. Fast driftssted, s. 161.

⁴⁶ Jf. OECD’s modeloverenskomst med kommentarer 2014 til art. 5, punkt 33.

⁴⁷ Jf. OECD’s modeloverenskomst med kommentarer 2014 til art. 5, punkt 33.1.

⁴⁸ Jf. OECD’s modeloverenskomst med kommentarer 2014 til art. 5, punkt 6.

⁴⁹ Jf. Sætningen ”har, og sædvanligvis udøver, en fuldmagt i en kontraherende stat til at *indgå aftaler i foretagendets navn*”(egen fremhævelse)

§ 10, stk. 1. Anlagde man en streng ordlydsfortolkning af bestemmelsen, vil kun de tilfælde være omfattet, hvor repræsentanten bogstaveligt underskriver kontrakten. Men bestemmelsen er ikke begrænset til sådanne situationer. Bestemmelsen finder også anvendelse, hvor en repræsentant, som indgår kontrakter, som er bindende for foretagendet, men hvor kontrakten rent faktisk ikke er indgået i foretagendets navn. Eksempelvis, kan en agent være i besiddelse af en aktuel fuldmagt til at afslutte kontrakter for foretagendet, såfremt denne, uden formelt at indgå selve kontrakten, optager ordrer, som transporteres til et lager, hvor varen leveres, og hvor foretagendet efterfølgende rutinemæssigt godkender transaktionen. Ifølge OECD's modeloverenskomst 2014 vil et udenlandsk foretagendes manglende engagement i handler, styrke formodningen om at repræsentanten har fuldmagt til at afslutte kontrakter i foretagendets navn. I et sådan tilfælde kan repræsentanten anses for at være i besiddelse af en aktuel fuldmagt til at indgå bindende aftaler i foretagendets navn. Sammenfattende kan konkluderes, at det afgørende moment er, hvem aftalen binder, altså at der opstår en bindende aftale mellem fuldmagtsgiver og tredjemand, som konsekvens af fuldmægtigens retshandel med tredjemand⁵⁰. Derfor bliver den bagvedliggende civilret afgørende for, om der etableres et fast driftssted, jf. nærmere nedenfor i afsnit 4.2.

2.3. Artikel 5, stk. 6 (2014-versionen)

Artikel 5, stk. 6 afgrænser negativt de tilfælde, som ikke er omfattet af hovedreglen i artikel 5, stk. 5. Den undtager således uafhængige repræsentanter, der handler inden for deres sædvanlige forretningsmæssige virksomhed. Artikel 5, stk. 6 har følgende ordlyd:

”Et foretagende anses ikke for at have fast driftssted i en kontraherende stat, blot fordi det driver forretning i den stat gennem en mægler, kommissionær eller anden uafhængig repræsentant, såfremt disse personer handler inden for rammerne af deres sædvanlige forretningsvirksomhed”

2.4. Betingelserne

Ifølge bestemmelsen vil en person ikke udgøre et fast driftssted for foretagendet efter stk. 5, såfremt 1) denne er en uafhængig agent og 2) denne handler inden for rammerne af sin sædvanlige virksomhed. Betingelserne behandles umiddelbart nedenfor.

Der er tale om en vag og elastisk bestemmelse, og nedenfor skal der gives de momenter, som indgår i det samlede vurderingsgrundlag. Formålet med bestemmelsen er at sondre mellem tilfælde, hvor personen driver egen selvstændig erhvervsvirksomhed og dermed er uafhængig, henholdsvis om personens virksomhed er smeltet sammen med det udenlandske foretagende og dermed er i et afhængighedsforhold.

2.4.1. Ad) 1 Uafhængighed

Det er uden betydning hvad parterne kalder repræsentantens titel (mægler, kommissionær, konsulent eller lignende), idet det afgørende er de juridiske- og økonomiske bindinger⁵¹. Selvom en kommissionær pr. definition er uafhængig⁵², vil han utvivlsomt være afhængig, såfremt han har fået en særskilt fuldmagt til at afslutte kontrakter i foretagendets navn, idet han her handler uden for sin ”sædvanlige forretningsmæssige virksomhed. Det er derfor de faktiske omstændigheder, der er afgørende og ikke de formelle omstændigheder.

Af kommentarerne til Artikel 5, stk. 6, angives følgende momenter, der skal indgå i helhedsbedømmelsen, om en repræsentant skal anses for at være uafhængig:

- graden af de forpligtelser repræsentanten har over for foretagendet. Er repræsentantens kommercielle virksomhed undergivet detaljerede instrukser eller omfattende kontrol, er denne ikke uafhængig i forhold til foretagendet. Yderlige kan der lægges vægt på, hvem der bærer driftsherriserisikoen⁵³. Bæres denne af repræsentanten, taler dette for uafhængighed.

⁵⁰ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2014 til art. 5, punkt 32.1.

⁵¹ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2014 til art. 5, punkt 37.

⁵² Idet denne handler i eget navn, men i kommittens regning, jf. KMSL § 4, stk. 1.

⁵³ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2014 til art. 5, punkt 38.

- om hvorvidt repræsentanten er ansvarlig over for foretagendet for resultaterne af sit arbejde og ikke er underlagt særlig kontrol. Eller om foretagendet stoler på repræsentantens særlige dygtighed og viden⁵⁴.
- begrænsninger af den virksomhed, som udføres af repræsentanten, påvirker dennes bemyndigelse. Dette er midlertidigt ikke relevant ved uafhængighedsbedømmelsen, der bestemmes ud fra, at repræsentanten frit kan udøve virksomhed for sin fuldmagtsgiver, inden for den bemyndigelse, som er givet ved aftalen. Afgørende er hvad er aftalt i retsforholdet mellem foretagendet og repræsentanten⁵⁵.
- om repræsentanten løbende og i betydeligt omfang skal informere det udenlandske foretagende i forbindelse med aftalen. Dette er i sig selv ikke tilstrækkeligt til at statuere afhængighed, medmindre informationen er givet for at få fuldmagtsgivers accept. Den omstændighed, at repræsentanten informerer fuldmægtigen, kan være for at sikre, at aftalen opfyldes i overensstemmelse med fuldmagten og dermed taler for uafhængighed⁵⁶.
- antallet af fuldmagtsgivere som repræsentanten repræsenterer. Repræsenterer fuldmægtigen blot et enkelt foretagende, taler dette for afhængighed. Modsætningsvis, hvis fuldmægtigen repræsenterer flere fuldmagtsgivere, taler dette for uafhængighed. Der kan dog foreligge juridisk afhængighed, såfremt flere fuldmagtsgivere handler i fællesskab for at kontrollere repræsentanten⁵⁷.

I forhold til den Juridisk afhængighed vil den omstændighed, at der foreligger et moder- og datterselskabsforhold mellem repræsentanten og det udenlandske foretagende, ikke være relevant for den juridiske afhængighedstest, jf. Artikel 5, stk. 7. Afgørende er at der foretages en samlet vurdering af både økonomiske- og juridiske afhængighedsforhold⁵⁸.

2.4.2. Ad 2) Handler inden for rammerne af deres sædvanlige forretningsvirksomhed

Den anden betingelse, der skal være opfyldt ifølge artikel 5, stk.6, er, at den uafhængige agent handler inden for rammer af sin sædvanlige forretningsvirksomhed. Det er et krav ifølge bestemmelsen, at repræsentanten på foretagendets vegne udøver virksomhed, der økonomisk kan henføres til foretagendets sfære og ikke til dennes egne. OECD's modeloverenskomst med kommentarer giver følgende eksempel: "En kommissionær der ikke blot sælger foretagendets varer i eget navn, dvs. som en kommissionær der handler inden for rammerne af sin sædvanlige virksomhed, men også sædvanligvis udøver en fuldmagt til at afslutte kontrakter for foretagendet, dvs. uden for rammerne af sin sædvanlige virksomhed, vil med hensyn til sidstnævnte transaktioner medføre fast driftssted for foretagendet⁵⁹. Dette vil ikke bære tilfældet, såfremt sidst nævnte aktiviteter er af hjælpende eller forberedende karakter, jf. artikel 5, stk. 5, in fine.

Til vurdering af, om repræsentantens virksomhed falder ind under rammerne for hans sædvanlige virksomhed eller falder uden for, skal vurderes ud fra objektive kriterier. Dette indebærer, at der skal sammenlignes med sammenlignelige virksomheder i den konkrete branche, der sædvanligvis udøves af agenten som kommissionær, mægler mv. Såfremt dette ikke er hensigtsmæssigt, idet der f.eks. er tale om en unik og særegen virksomhed, og der derfor ikke er noget sammenligningsgrundlag, kan der anvendes en subjektiv test, hvor der sammenlignes med den konkrete repræsentants sædvanlige forretningsvirksomhed⁶⁰.

⁵⁴ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2014 til art. 5, punkt 38.3.

⁵⁵ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2014 til art. 5, punkt 38.4.

⁵⁶ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2014 til art. 5, punkt 38.5.

⁵⁷ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2014 til art. 5, punkt 38.6.

⁵⁸ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2014 til art. 5, punkt 38.1.

⁵⁹ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2014 til art. 5, punkt 38.7.

⁶⁰ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2014 til art. 5, punkt 38.8.

Kapitel 3 - Agentreglen 2017

3.1. Den nye artikel 5, stk. 5 i OECD's modeloverenskomst 2017

Den nye udgave af 2017 OECD's modeloverenskomst har medført væsentlige ændringer af både artiklerne og kommentarerne i overenskomsten. Det subsidiære kriterium i artikel 5, stk. 5 og undtagelsesreglen vedrørende uafhængige agenter i artikel 5, stk. 6 har fået en helt nyrevideret ordlyd, som et resultat af adaptionen af "The report on action 7 of the OECD/G20, Base Erosion and Profit shifting" - Preventing the Artificial Avoidance of permanent establishment status. Endvidere er kommentarerne til Artikel 5, stk. 5 og 6 også væsentligt ændret, således er der kommet nye tilføjelser til at klarlægge den nye retstilstand. Følgende afsnit er et forsøg på at klargøre ovenstående.

Det er et generelt accepteret princip i den internationale skatteret, at et foretagende skal behandles som det har et fast driftssted i en kontraherende stat, såfremt der under visse betingelser er en person, der agerer for foretagendet, og selvom betingelserne i artikel 5, stk. 1 og 2 ikke er opfyldt⁶¹. Den nye Artikel 5, stk. 5 i OECD's modeloverenskomst 2017 omhandler ovenstående tilfælde og har fået følgende ordlyd:

5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2 but subject to the provisions of paragraph 6, where a person is acting in a Contracting State on behalf of an enterprise and, in doing so, habitually concludes contracts, or habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise, and these contracts are

- a) in the name of the enterprise, or
- b) for the transfer of the ownership of, or for the granting of the right to use, property owned by that enterprise or that the enterprise has the right to use, or
- c) for the provision of services by that enterprise,

that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business (other than a fixed place of business to which paragraph 4.1 would apply), would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.

Der findes endnu ikke en officiel eller uofficiel dansk oversættelse af bestemmelsen, og er kun tilgængelig på engelsk og fransk⁶².

I de følgende afsnit behandles bestemmelserne i Artikel 5, stk. 5 og 6 særskilt for klarhedens skyld. Det subsidiære kriterium i artikel 5, stk. 5 først og dernæst behandles undtagelsesbestemmelsen om uafhængige agenter i artikel 5, stk. 6.

⁶¹ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017 til art. 5, punkt 82.

⁶² Dette er undertegnede's bud på en dansk oversættelse: Uanset bestemmelsen i stk. 1 og 2, men i sammenhæng med bestemmelsen i stk. 6, hvor en person handler på vegne af et foretagende i en kontraherende stat, og i den forbindelse sædvanligvis afslutter kontrakter, eller sædvanligvis udøver den afgørende rolle ved indgåelsen af kontrakter, der rutinemæssigt bliver indgået af foretagendet, uden væsentlige materielle ændringer og disse kontrakter

a) er i foretagendets navn, eller

b) vedrører overdragelse af ejendomsretten til eller er for retten til at bruge aktiver, der ejes af foretagendet eller som foretagendet har ret til at bruge, eller

c) vedrører levering af serviceydelser for foretagendet,

skal dette foretagende anses for at have fast driftssted i denne stat med hensyn til enhver virksomhed,

som han foretager for foretagendet, medmindre hans virksomhed

er begrænset til sådanne, som er nævnt i stk. 4, som, hvis den

udøves gennem et fast forretningssted (bortset fra et fast forretningssted, som stk. 4.1 finder anvendelse på), ikke ville gøre dette faste forretningssted til et fast driftssted i henhold til bestemmelserne i pågældende stykke

3.2. Betingelser for fast driftssted i artikel 5, stk. 5

Ifølge artikel 5, stk. 5 skal følgende betingelser være opfyldt, før der kan statuere et fast driftssted for foretagendet:

- 1) En person handler på vegne af et foretagende i en kontraherende stat
- 2) Og i den forbindelse, denne person sædvanligvis afslutter kontrakter eller sædvanligvis udøver den afgørende rolle ved indgåelsen af kontrakter, der rutinemæssigt bliver indgået af foretagendet uden væsentlige materielle ændringer
- 3) Og disse kontrakter er enten i foretagendets navn eller vedrører overdragelse af ejendomsretten til, eller er retten til at bruge aktiver ejet af foretagendet, eller som foretagendet har ret til at bruge, eller vedrører levering af serviceydelser for foretagendet⁶³.

Selvom alle ovenstående betingelser er opfyldt, vil artikel 5, stk. 5 ikke finde anvendelse, såfremt personen, der udfører handlingerne på vegne af foretagendet, agerer som en uafhængig agent, jf. Artikel 5, stk. 6. Det samme gør sig gældende, såfremt aktiviteterne udført af repræsentanten, er af hjælpende eller forberedende karakter, jf. artikel 5, stk. 4. Baggrunden for det sidstnævnte er, at da udførelse af aktiviteter, som alene er af hjælpende og forberedende karakter, ikke statuerer fast driftssted efter hovedreglen i artikel 5, stk. 1 og 2, skal en repræsentants aktiviteter af samme slags heller ikke skabe et fast driftssted for foretagendet efter agentreglen.

I OECD's modeloverenskomst med kommentarer er der følgende *eksempel*: En person der udelukkende optræder som en købsagent for et foretagende, og i den forbindelse sædvanligvis afslutter kontrakter i foretagendets navn, vil Artikel 5, stk. 5 ikke finde anvendelse, selvom agenten er afhængig i forhold til foretagendet, hvis aktiviteterne der udføres, er af hjælpende eller forberedende karakter⁶⁴. Ovenstående betingelser behandles særskilt nedenfor.

3.2.1. Person

Ifølge artikel 5, stk. 5 vil et foretagende, uanset bestemmelserne i stk. 1 og 2 blive anset som havende et fast driftssted, såfremt "*en person handler på vegne af et foretagende i en kontraherende stat*".

Det er uden betydning om personen er ansat i virksomheden eller ikke. Det afgørende er ifølge OECD kommentarer, at personen handler på vegne af foretagendet, og ikke gør dette som en uafhængig agent, som er omfattet af Artikel 5, stk. 6. Repræsentanten kan både være en fysisk person og en juridisk person, og behøver ikke at være statsborger eller have et fast forretningssted i den stat, hvor repræsentanten agerer. Dog er det ikke enhver aktivitet udført af en repræsentant, der medfører, at der statueres et fast driftssted i kildelandet, da blandt andet promotion og avertering ikke tilstrækkeligt. Derfor kræves det også af artikel 5, stk. 5, at det kun er de personer som sædvanligvis afslutter eller personer der sædvanligvis udøver den afgørende rolle ved indgåelsen af kontrakter, der rutinemæssigt bliver indgået af foretagendet, uden væsentlige materielle ændringer, der kan statuere fast driftssted for foretagendet. Dette kan også formuleres således, at det kun er repræsentanter, der udøver en vis form for erhvervsvirksomhed, der omfattes af bestemmelsen. Begrebet fast driftssted forudsætter implicit, at de af foretagendet afsluttede kontrakter, indgås af repræsentanten eller er et direkte resultat af hans handlinger. Yderligere skal dette ske gentagne gange og ikke blot i isolerede tilfælde⁶⁵.

3.2.2. Ad 1) – Handle på vegne af et foretagende i en kontraherende stat

Dernæst er det en betingelse at repræsentanten "*handler på vegne af et foretagende*". Dette vil være tilfældet, såfremt repræsentanten er involveret i foretagendets forretningsvirksomhed i en tilstrækkelig grad. Som eksempler kan nævnes, hvor en agent arbejder for en overordnet, hvor en partner handler for et partnerskab, hvor en direktør arbejder for et selskab eller hvor en ansat arbejder for en arbejdsgiver. Dog kan man ikke anse en repræsentant for at handle på vegne af et foretagende, såfremt foretagendet ikke direkte eller indirekte påvirkes af handlingen. Det skal erindres fra ovenstående afsnit, at person godt kan være en juridisk person. Til vurderingen af, om en juridisk person handler på vegne af et foretagende, skal både de ansattes og direktionens handlinger vurderes samlet⁶⁶.

⁶³ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017 til art. 5, Punkt 84.

⁶⁴ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017 til art. 5, punkt 85.

⁶⁵ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017 til art. 5, punkt 83.

⁶⁶ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017 til art. 5, punkt 86.

Den anden betingelse i artikel 5, stk. 5 er to delt. Såfremt repræsentanten sædvanligvis afslutter kontrakter for foretagendet, er han utvivlsomt omfattet af ordlyden. Dette er ikke en ubetinget krav, idet det er tilstrækkeligt at repræsentanten "udøver den afgørende rolle ved indgåelsen af kontrakter" og ikke formelt afslutter kontrakterne, for at foretagendet får fast driftssted i kildestaten.

3.2.3. Ad 2) – Sædvanligvis afslutter kontrakter.

Udtrykket "sædvanligvis afslutter kontrakter" er fokuseret til situationer, hvor der er indgået en civilretlig gyldig kontrakt mellem parterne. I dansk aftaleret vil der blive indgået en gyldig kontrakt, såfremt der foreligger et tilbud og en accept fra parterne, altså en gensidig viljeserklæring om at indgå en bindende kontrakt⁶⁷. Dog forudsætter dansk aftaleret, at aftaler med juridiske personer kun kan indgås af dem, der har tegningsret for selskabet, eksempelvis det centrale ledelsesorgan jf. Selskabsloven § 135-137⁶⁸. En aftale kan også gyldigt indgås uden at parterne har forhandlet vilkårene i aftalen. Som et eksempel herpå kan nævnes, hvor en person, på vegne af et foretagende, accepterer et tilbud fra tredjemand om at indgå en retlig bindende aftale på standard vilkår med foretagendet. En kontrakt kan også siges at være gyldigt indgået i en stat, selvom den er underskrevet uden for denne stat. Eksempelvis, hvis kontrakten afsluttes som et resultat af en accept fra en person, der handler på vegne af et foretagende og accepterer tilbuddet fra tredjemand. I foranliggende tilfælde er det uden betydning, at kontrakten er underskrevet uden for denne stat, idet alle væsentlige elementer i kontrakten er afsluttet i førstnævnte stat. Foretagendet vil her få etableret et fast driftssted i kildestaten. I forlængelse heraf, kan tilføjes, at en repræsentant der forhandler alle elementer og detaljer i en aftale og dette retligt forpligter foretagendet, vil der blive stiftet en gyldig aftale mellem parterne, selvom kontrakten underskrives af en anden person og i en helt anden stat.⁶⁹

3.2.4. Ad 2) – Ellers sædvanligvis udøver den afgørende rolle ved indgåelsen af kontrakter, der rutinemæssigt bliver indgået af foretagendet, uden væsentlige materielle ændringer

Udtrykket "ellers sædvanligvis udøver den afgørende rolle ved indgåelsen af kontrakter, der rutinemæssigt bliver indgået af foretagendet, uden væsentlige materielle ændringer" sigter at omfatte de situationer, hvor der er opstået en gyldig kontrakt, som et resultat af repræsentantens handlinger i en kontraherende stat, og aftalen er på vegne af foretagendet, men kontrakten bliver endeligt forhandlet i en anden stat og af en anden person. Imens udtrykket "sædvanligvis afslutter kontrakter" er baseret på en velkendt test, hvor de formelle aftaleretlige regler indgår som et væsentligt moment, har det, ifølge OECD's modeloverenskomst 2017 med kommentarer, været nødvendigt at supplere med en ny test, hvor de materielle realiteter også indgår i vurdering. Bestemmelsen skal fortolkes i sammenhæng med formålet og indholdet i artikel 5, stk. 5. Dette er at dække situationer, hvor repræsentantens aktiviteter, som udføres i en kontraherende stat, og hvor meningen har været, at der skulle opstå en gyldig kontrakt, der skal udføres af et udenlandsk foretagende. Eksempelvis hvor repræsentanten agerer som salgsgent for foretagendet.

Den der "udøver den afgørende rolle ved indgåelsen af kontrakter" vil typisk være den samme person, som fik overbevist tredjemand at indgå en bindende aftale med foretagendet.

Udtrykket "kontrakter, der rutinemæssigt bliver indgået af foretagendet uden væsentlige materielle ændringer" præciserer, at når den afgørende rolle ved indgåelsen af kontrakter er udført i en stat, vil repræsentanten blive omfattet af artikel 5, stk. 5, selvom kontrakten ikke formelt er afsluttet i denne stat. Eksempelvis når kontrakterne rutinemæssigt bliver sendt ud af staten til undersøgelse og godkendelse af foretagendet, uden at denne undersøgelse resulterer i ændringer af hovedvilkår i aftalen⁷⁰.

Følgende eksempler fra OECD's modeloverenskomst 2017 med kommentarer illustrerer anvendelsesområdet for ovenstående betingelse.

⁶⁷ Jf. Almindelig kontraktsret, s. 96.

⁶⁸ Jf. Almindelig kontraktsret, s. 238.

⁶⁹ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017 til art. 5, punkt. 87.

⁷⁰ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017 til art. 5, punkt 88.

Eksempel 1⁷¹: En person der anmoder og modtager ordrer (men uden formelt at afslutte ordren), og som efterfølgende sendes direkte til et varelager, hvor også foretagendets varer bliver leveret. Foretagendet godkender efterfølgende rutinemæssigt disse transaktioner. I dette tilfælde vil artikel 5, stk. 5 finde anvendelse og foretagendet vil få fast driftssted i denne stat, idet personens handlinger direkte resulterer i afslutning af kontrakten.

Repræsentanten udøver her den afgørende rolle ved indgåelsen af kontrakter, der rutinemæssigt bliver indgået af foretagendet, uden væsentlige materielle ændringer.

Anderledes forholder det sig, såfremt repræsentanten, eksempelvis i en farmaceutisk virksomhed, aktivt forsøger at fremme salget af medicinske produkter, som er fremstillet af foretagendet, ved at opfordre andre læger til at udskrive de medicinske produkter til deres patienter. Dette tilfælde vil ikke være omfattet af artikel 5, stk. 5, idet repræsentanternes markedsføring ikke direkte resulterer i afslutning af kontrakten mellem lægerne og foretagendet. Det er uden betydning i denne sammenhæng, at foretagendet får væsentlig større omsætning ved salg af de medicinske produkter, grundet repræsentanten markedsføring.

Eksempel 2⁷²: RCO, en virksomhed hjemmehørende i Stat R, leverer forskellige produkter og serviceydelser globalt gennem deres hjemmeside. SCO er en virksomhed hjemmehørende i Stat S, og er et 100% ejet datterselskab af RCO. SCO-medarbejdere sender e-mails, foretager telefonopkald til eller besøger store organisationer for at overbevise dem om at købe RCO-produkter og serviceydelser. Virksomheden SCO er ansvarlig for store indtægter i Stat S, og deres medarbejdere er delvist provisionslønnede af salget af RCO-produkter og serviceydelser. SCO-medarbejderne benytter deres særlige erfaringer til at overbevise kunderne om at købe RCO-produkter og serviceydelser. Da kunderne er overtalt til at købe en given mængde af RCO-produkter og serviceydelser, indikerer medarbejderen prisen, og dernæst indikerer han, at kontrakten må endeligt afsluttes med foretagendet RCO ved hjælp af deres hjemmeside, før produkterne og serviceydelserne kan udleveres. Endvidere oplyser medarbejderen om RCO's standartkontraktvilkår og deres faste priser, som medarbejderen ikke må fravige. Efterfølgende indgår kunden en bindende aftale ved hjælp af RCO-hjemmesiden til den aftalte mængde og pris, som SCO-medarbejderen tidligere har oplyst.

I ovenstående eksempel udøver SCO-medarbejdere den afgørende rolle ved indgåelsen af kontrakter, der rutinemæssigt bliver indgået af kunderne og foretagendet. Og disse kontrakter bliver rutinemæssigt afsluttet, uden væsentlige ændringer af foretagendet. Den omstændighed, at medarbejderne ikke kan fravige elementerne i standartkontrakten eller prisen, er uden betydning, idet det er medarbejderens aktive markedsføring af RCO-produkter og serviceydelser, der er skyld i at der opstår en bindende aftale mellem parterne. Det afgørende element er i denne forbindelse SCO-medarbejderne, der overbeviser kunderne om at købe RCO-produkter og serviceydelser. Det er dette der medfører en bindende aftale mellem RCO og kunderne.

3.2.5. Ad 3)

Imens de to første betingelser omhandlede krav til personen, vedrører den tredje betingelse kontraktens indhold. Her er det vigtigt at erindre, at det er en grundlæggende betingelse i artikel 5, stk. 5, at der bliver "handlet på vegne af foretagendet", for at der kan etableres et fast driftssted i kildelandet. Såfremt person handler i eget navn og for egen regning, vil foretagendet ikke have den fornødne tilknytning til kildestaten, og dermed opstår der ikke fast driftssted.

Der må sondres mellem situationer, hvor artikel 5, stk. 5 finder anvendelse, jf. nærmere nedenfor, og situationer, hvor personen afslutter kontrakter på vegne af ham selv og for at opfylde sine forpligtelser opstået fra aftalen, køber varer eller serviceydelser fra et andet foretagende eller får det andet foretagende til at stå for levering af varer eller serviceydelser. I disse situationer handler personen ikke "på vegne af foretagendet" og kontrakterne er hverken "*i foretagendes navn*" eller "*vedrører overdragelse af ejendomsretten til, eller er for retten til at bruge aktiver ejet af foretagendet, eller som foretagendet har ret til at bruge, eller vedrører levering af serviceydelser for foretagendet*"⁷³.

Eksempelvis, hvor et foretagende S1 sælger produkter i et givet marked, og i den forbindelse sælger produkter til tredjemand, som indkøbes hos et andet foretagende S2 (inklusivt et datterselskab), vil dette ikke medføre fast driftssted, idet foretagendet S1 ikke handler på vegne af foretagendet S2 eller sælger produkter som tilhører S2. Foretagendet handler i eget navn og for egen regning.

⁷¹ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017 til art. 5, punkt 89.

⁷² Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017 til art. 5, punkt 90.

⁷³ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017 til art. 5, punkt 96.

Ifølge OECD's modeloverenskomst 2017 med kommentarer vil ovenstående også være gældende, såfremt forhandleren var en såkaldt "low-risk" forhandler⁷⁴. Dette forudsætter dog, at der sker en overførsel af ejendomsretten til det pågældende aktiv og low-risk forhandleren får vederlag herfor. Ejendomsretten til aktivet skal således overføres fra foretagendet til forhandleren (low-risk), og dernæst fra forhandleren (uanset hvor lang tid dette måtte tage) til tredjemand⁷⁵.

3.2.6. Ad Litra a): "er i foretagendets navn"

Ordlyden af litra a) tilsigter for det første de tilfælde, hvor foretagendets navn udtrykkeligt fremgår af aftaledokumentet, men ifølge kommentarerne til OECD's modeloverenskomst 2017, kan det ikke udelukkes, at bestemmelsen i visse situationer også kan finde anvendelse, hvor foretagendets navn er skjult i kontrakten⁷⁶. Det er ikke yderligere præciseret i kommentarerne, hvad der skal forstås med dette. Et væsentligt moment må være, hvem den endelige aftalepart er. Såfremt foretagendets navn ikke fremgår af aftaledokumentet, må det afgørende være, om der opstår rettigheder og forpligtelser for foretagendet. Det må formentlig være de materielle omstændigheder (realiteterne) der er afgørende og ikke de faktiske. Som et typeeksempel for anvendelsesområdet for litra a) er, hvor en agent, partner eller en medarbejder af foretagendet indgår en bindende aftale med en klient, hvor der efterfølgende opstår rettigheder og forpligtelser mellem klienten og foretagendet, som retligt kan håndhæves hos domstolene, såfremt en af parterne misligholder aftalen⁷⁷.

3.2.7. Ad Litra b) og c)

Litra b) og c) udvider anvendelsesområdet for artikel 5, stk. 5, idet bestemmelsen også omfatter aftaler, hvor der opstår forpligtelser for foretagendet og som effektivt vil blive udført af foretagendet og ikke af repræsentanten, der ifølge aftalen var forpligtet til det⁷⁸. Litra b) omhandler situationer, hvor aftalen vedrører overdragelse af ejendomsretten til eller er for retten til at bruge aktiver, der ejes af foretagendet eller som foretagendet har ret til at bruge og litra c) omfatter aftaler, som vedrører levering af serviceydelser for foretagendet. Da bestemmelserne har samme anvendelsesområde, behandles de umiddelbart samlet nedenfor.

En væsentlig betingelse for anvendelsen af litra a) og b) er, at den person som sædvanligvis afslutter kontrakter for foretagendet eller sædvanligvis udøver den afgørende rolle i forbindelse med afslutning af kontrakter, der rutinemæssigt bliver afsluttet uden materielle ændringer af foretagendet, agerer på vegne af foretagendet på en sådan måde, at de dele af aftalen, som relaterer sig til overdragelse af ejendomsretten eller benyttelse af foretagendets aktiver eller tjenesteydelser, bliver udført af foretagendet i modsætning til den person, som handler på vegne af foretagendet⁷⁹.

I forhold til litra b), er det uden betydning, om aktiverne eksisterede eller var ejet af foretagendet ved aftalens indgåelse mellem repræsentanten og tredjemand. Eksempelvis kan en repræsentant sælge varer for foretagendet, som efterfølgende skal fremstilles før levering til tredjemand. Yderligere er både materielle og immaterielle aktiver omfattet af bestemmelsen⁸⁰.

Kerneområdet for litra b) og c) er kontrakter, som er forhandlet af en repræsentant, på vegne af foretagendet, men hvor kontrakterne ikke er juridisk bindende for foretagendet, men kontakterne vedrører overdragelse af ejendomsretten til, eller er for retten til at bruge aktiver ejet af foretagendet, eller som foretagendet har ret til at bruge, eller vedrører levering af serviceydelser for foretagendet⁸¹. Eksempelvis en kommissionæraftale, hvor kommissionæren (repræsentanten) har pådraget sig at sælge eller købe varer for foretagendet, i eget navn, men for

⁷⁴ Der findes ikke en entydig definition af begrebet "low-risk" forhandler, men er karakteriseret ved en forhandler, som køber produkter i eget navn og for egen regning af et foretagende, men hvor parterne har aftalt, at principalen bærer hovedpart af risikoen, jf. <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm441080>

⁷⁵ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017 til art. 5, punkt 96 in fine.

⁷⁶ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017 til art. 5, punkt 93.

⁷⁷ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017 til art. 5, punkt 92.

⁷⁸ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017 til art. 5, punkt 91 in fine.

⁷⁹ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017 til art. 5, punkt 94.

⁸⁰ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017 til art. 5, punkt 95.

⁸¹ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017 til art. 5, Punkt 92 in fine.

kommittentens regning⁸². I dette tilfælde består der ikke noget retsforhold mellem tredjemand og kommittenten, selvom foretagendet umiddelbart efterfølgende overdrager ejendomsretten til et aktiv til tredjemand. Foretagendet vil blive anset for at have et fast driftssted i denne stat, idet der sker en overdragelse af ejendomsretten fra foretagendet til tredjemand. For Danmarks vedkommende (civil-law traditionen) er kommissionæraftaler ikke bindende efter dansk ret, da kommissionærens aftaler med tredjemand ikke er bindende for kommittenten. Med den nye artikel 5, stk. 5 vil kommissionæraftaler nu blive omfattet af bestemmelsen. Retstillingen er en anden i "common law" lande, hvor kommissionæraftaler som udgangspunkt binder hovedmanden⁸³.

3.2.8. Yderligere momenter

Kontrakterne, som repræsentanten indgår i foretagendes navn, skal vedrøre foretagendets egentlige forretningsvirksomhed. Foretagendet vil således ikke få fast driftssted i en stat, såfremt repræsentanten indgår aftaler om ansættelse af personale for foretagendet, til at bistå denne repræsentants virksomhed. Endvidere vil det ikke være omfattet af artikel 5, stk. 5, såfremt personen har fuldmagt til at afslutte lignende kontrakter vedrørende interne anliggender i foretagendets navn.

Ydermere skal det forhold, at personen "sædvanligvis afslutter kontrakter, eller sædvanligvis udøver den afgørende rolle ved indgåelsen af kontrakter, der rutinemæssigt bliver indgået af foretagendet uden væsentlige materielle ændringer", bedømmes ud fra de kommercielle realiteter i en given situation. Det faktum, at repræsentanten har været til stede eller endog deltaget i sådanne kontrakter i en stat mellem foretagendet og tredjemand, vil ikke være tilstrækkeligt i sig selv at konkludere, at person har afsluttet kontrakten eller har udøvet den afgørende rolle ved indgåelsen af kontrakten. Dette kan dog være et væsentligt moment til den samlede helhedsvurdering, til fastlæggelse af de nøjagtige funktioner, som repræsentanten udfører på vegne af foretagendet⁸⁴.

Betingelsen, om at en repræsentant sædvanligvis skal afslutte kontrakter eller sædvanligvis skal udøve den afgørende rolle ved indgåelse af kontrakter, afspejler det grundlæggende princip i artikel 5, stk. 5. For at opretholde eksistensen af et fast driftssted i en kontraherende stat, forudsætter dette, at tilstedeværelse ikke blot er af midlertidig karakter, for at kildelandet tildeles beskatningsretten til foretagendets indkomst. Ifølge OECD's modeloverenskomst 2017 med kommentarer vil omfanget og hyppigheden af den aktivitet, som repræsentanten udøver, afhænge af arten af kontrakterne og foretagendets forretningsvirksomhed. Det er ikke muligt at give en udtømmende definition for ovenstående test, men der er tale om en samlet vurdering. Ydermere vil momenterne i artikel 5, stk. 6 også være relevant at inddrage i den samlede vurdering, jf. Nærmere nedenfor⁸⁵.

Såfremt betingelser i artikel 5, stk. 5 er opfyldt, etableres der et fast driftssted for foretagendet, såfremt repræsentanten handler på vegne af foretagendet og ikke blot benytter fuldmagten til at afslutte kontrakter eller sædvanligvis udøver den afgørende rolle ved indgåelse af kontrakter i foretagendets navn⁸⁶.

Afslutningsvist skal tilføjes, at de personer, som opfylder betingelserne i artikel 5, stk. 5 kan medføre, at foretagendet får fast driftssted i kildestaten. Alle andre personer er ekskluderet. Det skal dog erindres, at artikel 5 blot er et subsidiært kriterium for, om et foretagende får fast driftssted i kildestaten. Såfremt de grundlæggende betingelser i artikel 5, stk. 1 og 2 er opfyldt og undtagelsesbestemmelsen i artikel 5, stk. 4 ikke finder anvendelse, er det unødvendigt at undersøge, om personen falder ind under artikel 5, stk. 5⁸⁷

3.2.9. Allokering af indkomst

Konsekvensen af at foretagendet opfylder betingelserne i artikel 5, stk. 5 er, at de forpligtelser og rettigheder, der opstår som følge af kontrakten, skal allokere til det faste driftssted. Dette er ikke ensbetydende med, at hele indkomsten, som resulterer fra kontrakterne, skal henføres til det faste driftssted. Et fast driftssted er en del af en større virksomhed, og det er kun den del af indkomsten, som det faste driftssted ville have haft oppebåret, såfremt

⁸² Jf. Almindelig kontraktsret, s. 243.

⁸³ Jf. Skatteretten 3, s. 166.

⁸⁴ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017 til art. 5, punkt 97.

⁸⁵ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017 til art. 5, punkt 98.

⁸⁶ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017 til art. 5, punkt 99.

⁸⁷ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017 til art. 5, punkt 100.

det var en separat og uafhængig virksomhed, der kan allokeres til det faste driftssted⁸⁸. Og det er denne indkomst kildelandet er tildelt beskatningsretten til. Artikel 7 regulerer indkomstopgørelse for faste driftssteder, men dette er uden for rækkevidden af denne specialeafhandling, og vil ikke blive behandlet yderligere.

3.3. Den nye artikel 5, stk. 6 i OECD's modeloverenskomst 2017

Artikel 5, stk. 6 er undtagelsen til det subsidiære kriterium i artikel 5, stk. 5. Såfremt et foretagende i en kontraherende stat, udøver forretningsaktiviteter gennem en uafhængig agent, kan foretagendet ikke beskattes i den anden kontraherende stat med hensyn til denne virksomhed, hvis repræsentanten handler inden for sin sædvanlige erhvervsvirksomheds rammer. De aktiviteter som en sådan agent udøver, som et selvstændigt og uafhængigt foretagende, skal ikke medføre, at det udenlandske foretagende får fast driftssted i kildestaten⁸⁹. Artikel 5, stk. 6 har fået en helt nyrevideret ordlyd efter 2017 ændringen af OECD's modeloverenskomst og som lyder som følgende:

6. Paragraph 5 shall not apply where the person acting in a Contracting State on behalf of an enterprise of the other Contracting State carries on business in the firstmentioned State as an independent agent and acts for the enterprise in the ordinary course of that business. Where, however, a person acts exclusively or almost exclusively on behalf of one or more enterprises to which it is closely related, that person shall not be considered to be an independent agent within the meaning of this paragraph with respect to any such enterprise⁹⁰.

I det følgende redegøres der for artikel 5, stk. 6, 1. pkt. og 2. pkt. særskilt. Første punktum vedrører de grundlæggende betingelser for, hvornår en agent er uafhængig. Andet punktum er undtagelsen til ovennævnte undtagelse og omhandler situationer, hvor en agent agerer for et eller flere tæt relaterede foretagender.

Undtagelsen i artikel 5, stk. 6, 1. pkt., finder kun anvendelse, når en person handler på vegne af foretagendet, som en uafhængig repræsentant. Såfremt repræsentanten agerer på vegne af foretagendet i et andet omfang, eksempelvis som en arbejdstager agerer overfor en arbejdsgiver, eller som en partner agerer overfor partnerskabet, vil undtagelsen i artikel 5, stk. 6 ikke finde anvendelse, idet disse er afhængige. Hvor en person handler på vegne af et foretagende, med det formål at udøve selvstændig erhvervsvirksomhed og ikke som en ansat, er det en yderligere betingelse for artikel 5, stk. 6, 1. pkt. anvendelse, at denne person handler som en uafhængig agent.

3.3.1. Ad 1. pkt. - På vegne af foretagendet

Ifølge OECD's modeloverenskomst 2017 med kommentarer, kan det være svært at sondre mellem, om tredjemand har indgået en aftale med en ansat i foretagendet eller et selvstændigt foretagende (uafhængig agent), værende sig en fysisk eller juridisk person. Til løsning af dette, skal der hentes inspiration fra kommentarerne til artikel 15, som vedrører lønindkomst fra privatansatte⁹¹.

Ifølge dem, vil nogle stater i skattemæssig henseende, ikke betvivle gyldigheden af formelle ansættelseskontrakter, medmindre der foreligger manipulation af disse. Disse stater er af den overbevisning, at tjenesteydelser i et ansættelsesforhold kun udføres, såfremt der foreligger et formelt ansættelsesforhold⁹². I mange andre stater er der gennem tiden udviklet sig lovregler og retspraksis, hvor fokus er på de faktiske omstændigheder og ikke de formelle.

⁸⁸ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017 til art. 5, punkt 101.

⁸⁹ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017 til art. 5, punkt 102.

⁹⁰ Dette er undertegnede's eget forsøg på en dansk oversættelse; *Stk. 5 skal ikke finde anvendelse, hvor en person handler i en kontraherende stat på vegne af et foretagende i en anden kontraherende stat, fortsætter forretningsaktiviteter i den først nævnte stat, som en uafhængig agent og sædvanligvis udfører den slags virksomhed. Men hvorimod en person udelukkende eller næsten udelukkende udfører arbejde for et foretagende eller flere foretagender som er tæt relateret, skal denne person ikke anses for at være en uafhængig agent i forhold til dette stykke med hensyn til enhver sådan virksomhed.*

⁹¹ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017 til art. 5, punkt 103.

⁹² Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017 til art. 15, punkt 8.2.

Det er den nationale lovgivning i kildestaten, som er afgørende for, om tjenesteydelser leveret af en fysisk person er sket i forbindelse med et ansættelsesforhold eller som selvstændig erhvervsvirksomhed⁹³. Ydermere skal afgørelsen af, om der efter national lovgivning kan ses bort fra en formel ansættelseskontrakt, vurderes ud fra objektive kriterier⁹⁴. I forhold til Danmarks retstilling, lægges der afgørende vægt på de faktiske omstændigheder. Der har udviklet sig udførlige retningslinjer i skattepraksis, vedrørende afgrænsningen af udøvelse af selvstændig erhvervsvirksomhed henholdsvis om lønmodtageren er i et ansættelsesforhold. For at skitsere ovenstående situation, så er der tale om et udenlandsk foretagende, der driver forretningsmæssig virksomhed i Danmark gennem en repræsentant eller lignende person. Og såfremt repræsentanten anses som værende i et tjenesteforhold, vil betingelsen om uafhængighed ikke være opfyldt.

Nedenfor redegøres kort for nogle af de momenter, som Skat inddrager i deres vurderingsgrundlag. Indledningsvis skal bemærkes, at det kan være vanskeligt at afgøre, om indkomstmotageren er i et ansættelsesforhold eller driver selvstændig erhvervsvirksomhed, og der skal i tvivlstilfælde foretages en samlet bedømmelse af hele situationen.

De momenter, der ifølge Skats juridiske vejledning taler for, at indkomstmotageren er i et ansættelsesforhold, er henholdsvis;

- om arbejdsgiveren har en almindelig adgang til at fastsætte generelle eller konkrete instrukser for arbejdets udførelse,
- om indkomstmotageren udelukkende eller i overvejende grad har samme arbejdsgiver,
- om der er indgået en formel aftale mellem arbejdstageren og arbejdsgiveren,
- om indkomstmotageren har faste arbejdstider,
- om indkomstmotageren er timelønnet, månedslønnet, provision eller akkord og dette betales periodisk,
- om indkomstmotageren har ret til opsigelsesvarsel,
- om arbejdsgiveren afholder udgifterne i forbindelse med arbejdet og bærer risikoen,
- om lønnen er i overvejende grad nettoindkomst for motageren,
- om at indkomstmotageren anses som lønmodtager efter de arbejdsmarkedsretlige love.

De momenter, som taler for selvstændig erhvervsvirksomhed, er henholdsvis;

- om indkomstmotageren tilrettelægger, leder, fordeler og fører tilsyn med arbejdet uden anden instruktion fra arbejdsgiveren end den, der eventuelt følger af en given ordre,
- om arbejdsgiverens forpligtelser over for indkomstmotageren er begrænset til det enkelte ordreforhold,
- om indkomstmotageren er økonomisk ansvarlig over for arbejdsgiveren for arbejdets udførelse eller i øvrig påtager en selvstændig økonomisk risiko,
- om indkomstmotageren har ansat personale og er frit stillet med hensyn til at antage medhjælp,
- om vederlaget betales efter regning og først når arbejdet er fuldført og mangelfrit,
- om indkomsten modtages af en ubestemt kreds af hvervgivere og om den eventuelt er overskudsafhængig,
- om indkomstmotageren ejer de anvendte redskaber, maskiner og værktøj eller lignende og om han helt eller delvist leverer de varer, som anvendes,
- om indkomstmotageren har etableret egne lokaler og om særskilte autorisationer, bevillinger eller lignende er påkrævet,
- om annoncering, skiltning eller lignende tilkendegiver han driver selvstændig erhvervsvirksomhed,
- om indkomstmotageren er momsregistreret og om ulykkesforsikringer bæres af ham⁹⁵.

3.3.2. Ad 1 pkt. - Uafhængig agent

I følgende afsnit redegøres der for de enkelte momenter i OECD's modeloverenskomst 2017 med kommentarer, som indgår i vurderingen af, om repræsentanten er uafhængig. Til vurdering af om repræsentanten udøver forretningsvirksomhed uafhængig af foretagendet, afhænger for det første af graden af de forpligtelser, denne har over for foretagendet. Hvor repræsentantens forretningsvirksomhed er undergivet detaljerede instrukser eller omfattende kontrol af foretagendet, vil repræsentanten ikke blive anset for at være uafhængig. Et yderligere

⁹³ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017 til art. 15, punkt 8.4.

⁹⁴ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017 til art. 15, punkt 8.11.

⁹⁵ Jf. SKAT, Den Juridiske vejledning, afsnit C.C.1.2.1

væsentligt moment er, om driftsherrerisikoen påhviler repræsentanten eller foretagendet⁹⁶. Følgende momenter ifølge OECD's modeloverenskomst 2017 med kommentarer, bør også tages i betragtning:

- **Ansvar over for foretagendet**
En uafhængig repræsentant vil ofte være ansvarlig over for foretagendet for resultaterne af den præsterede tjenesteydelse og vil ikke være undergivet kontrol af foretagendet, med hensyn til, hvorledes arbejdet skal udføres. Han vil ligeledes ikke være undergivet detaljerede instrukser fra foretagendet i forbindelse med arbejdets udførelse. Den omstændighed, at foretagendet stoler på repræsentantens "særlige dygtighed og viden", vil tale for, at denne er uafhængig⁹⁷.
- **Begrænsninger af repræsentantens virksomhedsudøvelse**
Indskrænkninger af den forretningsvirksomhed, der udøves af repræsentanten, begrænser klart dennes bemyndigelse. Denne omstændighed skal dog ikke inddrages i bedømmelsen af, om repræsentanten er uafhængig, idet det afgørende faktum er, at repræsentanten frit kan udøve virksomhed for foretagendet, inden for den bemyndigelse, som er opstået fra aftalen⁹⁸.
- **Repræsentantens informationspligt over for foretagendet**
Repræsentanten kan være forpligtet i henhold til en aftale, at løbende skulle informere foretagendet, om den virksomhed der udøves. Dette vil ikke i sig selv være afgørende for, om repræsentanten handler uafhængigt, men såfremt informationen er udtryk for foretagendets accept af det udførte arbejde eller betinget af dette, vil dette tale for et afhængighedsforhold. Den omstændighed at repræsentanten informerer foretagendet om arbejdets udførelse, vil blot være et indicium for, at aftalen opfyldes tilfredsstillende og vil tale for et uafhængighedsforhold⁹⁹.
- **Antallet af fuldmagtsgivere, som repræsentanten repræsenterer**
Antallet af Fuldmagtsgivere, som repræsentanten handler for, kan være et væsentligt moment ved afgørelsen af, om denne er uafhængig. Såfremt repræsentanten helt eller delvist handler for et foretagende, gennem hele virksomhedens levetid eller i en længere periode, vil dette faktum tale for afhængighed. Modsætningsvis vil det tale for uafhængighed, såfremt repræsentanten handler for flere foretagender. Disse momenter er ikke i sig selv afgørende, og der skal foretages en konkret vurdering af alle de faktiske omstændigheder. Ovenfor er der redegjort for den økonomiske afhængigheds test. Der kan også foreligge en juridisk afhængighed, såfremt repræsentanten handler for flere foretagender og ingen af dem er dominerende med hensyn til den virksomhed der udøves af repræsentanten, hvis foretagender handler i fællesskab for at kontrollere denne¹⁰⁰.

3.3.3. Ad 1 pkt. - Handle inden for sin sædvanlige virksomheds rammer

Den sidste betingelse stiller krav til, at repræsentanten skal handle inden for sin sædvanlige virksomheds rammer, for at han kan anses som værende uafhængig. En uafhængig repræsentant handler ikke inden for sin sædvanlige virksomheds rammer, som en agent, såfremt der udføres aktiviteter, der ikke relaterer sig til denne agenturvirksomhed. Nedenstående eksempel illustrerer tredje betingelse.

Eksempel: Et foretagende handler som distributør for en række foretagender (for egen regning), men handler også som agent for et andet foretagende. I følgende tilfælde, vil de aktiviteter, som foretagendet foretager som distributør, ikke betragtes som en del af de aktiviteter, som foretagendet udøver inden for sin sædvanlige agenturvirksomheds rammer, jf. Artikel 5, stk. 6.

Aktiviteter, som er en del af det normale forretningsområde, som et foretagende

De aktiviteter, som falder ind under agentens sædvanlige forretningsmæssige virksomhed, vil også omfatte formidlingsaktiviteter, der somme tider udføres af agenten og somme tider af foretagendet i eget navn. Det er dog et krav, at disse formidlingsaktiviteter kan skelnes fra hinanden.

Eksempel: Hvor en mægler i den finansielle sektor udfører adskillige formidlingsaktiviteter på samme måde, men er informeret af klienternes behov, gør dette som en agent for et foretagende og nogle gange gør det i hans eget navn. I

⁹⁶ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017 til art. 5, punkt 104.

⁹⁷ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017 til art. 5, punkt 106.

⁹⁸ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017 til art. 5, punkt 107.

⁹⁹ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017 til art. 5, punkt 108.

¹⁰⁰ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017 til art. 5, punkt 109.

denne situation vil agentens aktiviteter falde ind under dennes sædvanlige forretningsmæssige virksomheds rammer¹⁰¹.

3.4. Ad 2 pkt. - Tæt relaterede foretagender

Andet punktum er undtagelsen til første punktum og fastslår, at en repræsentant ikke er uafhængig, hvor denne udelukkende eller næsten udelukkende handler for et eller flere tæt relaterede foretagender.

Dette er ikke ensbetydende med, at 1. pkt. finder anvendelse, såfremt agenten agerer for et eller flere tæt relaterede foretagender. De grundlæggende betingelser i 1. pkt. om, at repræsentanten skal drive forretningsvirksomhed som en uafhængig agent og handle inden for sin sædvanlige virksomheds rammer, skal også være opfyldt. Men uafhængighedsforholdet mellem repræsentanten og foretagendet vil være mindre sandsynligt, såfremt aktiviteterne som repræsentanten udøver udelukkende eller næsten udelukkende er for et eller flere tæt relaterede foretagender (over agentvirksomhedens levetid eller over en længere periode).

Men hvorimod en repræsentant udelukkende eller næsten udelukkende udøver virksomhed for et foretagende, som ikke er tæt forbundet, for en kort periode (Eksempelvis fra begyndelsen af repræsentantens forretningsaktiviteter), er det muligt at 1. pkt. vil finde anvendelse. Der er tale om en samlet konkret vurdering og alle relevante omstændigheder skal tages i betragtning, om repræsentanten udøver forretningsvirksomhed som en uafhængig agent, eksempelvis antallet af fuldmagtsgivere agenten repræsenterer¹⁰².

3.4.1. 1) Udelukkende eller næsten udelukkende

Den første betingelse der skal være opfyldt er, at repræsentanten handler på vegne af et eller flere tæt relaterede foretagender. Dette betyder, at når de aktiviteter, en repræsentant udøver for foretagender, som ikke er tæt relateret, udgør en væsentlig del af dennes persons samlede forretningsaktiviteter, vil dette tale for uafhængighed. Eksempelvis, hvor de salg som agenten foretager, vedrører foretagender, som ikke er tæt relateret og denne andel udgør mindre en 10 % af hans samlede forretningsaktiviteter med andre foretagender, skal agenten anses for at handle udelukkende eller næsten udelukkende på vegne af tæt relaterede foretagender¹⁰³. Konsekvensen er herefter, at agenten er afhængig.

3.4.1. 2) Tæt relateret

Den anden betingelse vedrører, at de foretagender, som repræsentanten agerer for, skal være tæt relaterede. Hvornår en person er tæt relateret til et foretagende, er defineret i artikel 5, stk. 8. Dette uddybes nærmere nedenfor. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

8. For the purposes of this Article, a person or enterprise is closely related to an enterprise if, based on all the relevant facts and circumstances, one has control of the other or both are under the control of the same persons or enterprises. In any case, a person or enterprise shall be considered to be closely related to an enterprise if one possesses directly or indirectly more than 50 per cent of the beneficial interest in the other (or, in the case of a company, more than 50 per cent of the aggregate vote and value of the company's shares or of the beneficial equity interest in the company) or if another person or enterprise possesses directly or indirectly more than 50 per cent of the beneficial interest (or, in the case of a company, more than 50 per cent of the aggregate vote and value of the company's shares or of the beneficial equity interest in the company) in the person and the enterprise or in the two enterprises.

Det fremgår af ordlyden af artikel 5, stk. 8, 1 pkt., at en person er tæt relateret til et foretagende, såfremt det ene foretagende har kontrol over det andet eller såfremt begge foretagender er under fælles kontrol af et andet

¹⁰¹ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017 til art. 5, punkt 110.

¹⁰² Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017 til art. 5, punkt 111.

¹⁰³ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017 til art. 5, punkt 112.

foretagende. Denne vurdering skal baseres på alle relevante fakta og omstændigheder. Dette er den generelle definition af tæt relaterede foretagender. 1 pkt., vil typisk dække situationer, hvor personen eller et foretagende kontrollerer et andet foretagende gennem en særlig aftale, og dette giver personen eller foretagendet de samme rettigheder, hvis denne havde besiddet mere end 50% af det kontraktmæssige ejerskab ("beneficial interest")¹⁰⁴.

2. pkt. definerer udtrykket kontrol. Det følger heraf, at en person er underlagt kontrol, såfremt et andet foretagende besidder direkte eller indirekte mere end 50% af det kontraktmæssige ejerskab, eller hvis der er tale om et kapitalselskab, direkte eller indirekte besidder mere end 50% af stemmerettighederne eller kapitalen¹⁰⁵. Såfremt ovenstående betingelser i 2 pkt. er opfyldt, vil personen eller foretagendet automatisk blive anset for at være tæt relateret med et andet foretagende¹⁰⁶.

Afslutningsvis skal der bemærkes at artikel 5, stk. 8 ikke begrænser anvendelsesområdet for artikel 5, stk. 7. Bestemmelsen fastslår, at eksistensen af et datterselskab ikke i sig selv vil medføre, at moderselskab skal anses for at udøve virksomhed gennem et fast driftssted, ved hjælp af datterselskabet. Det er dog muligt, at et datterselskab agerer på vegne af moderselskabet i et sådant omfang, at moderselskabet får fast driftssted gennem datterselskabet. Er dette tilfældet vil moderselskabet ikke nyde beskyttelse af artikel 5, stk. 6, 1 pkt.¹⁰⁷

¹⁰⁴ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017 til art. 5, punkt 120.

¹⁰⁵ Jf. Artikel 5, stk. 8.

¹⁰⁶ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017 til art. 5, punkt 121.

¹⁰⁷ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017 til art. 5, punkt 113.

Kapitel 4. Retsstillingen efter den nye agentregel i artikel 5

4.1. Indledning

Følgende kapitel har til formål at undersøge konsekvenserne af den nye agentregel og behandle nærliggende problemstillinger i relation til dette. I afsnit 4.2. vil der foretages en komparativ analyse af artikel 5, stk. 5 og 6 (2010-versionen) og artikel 5, stk. 5 og 6 (2017-versionen), hvor de væsentligste forskelle forsøges udledt. I afsnit 4.3. undersøges, om den nye agentregel er udtryk for præciseringer eller ændringer.

4.2. Komparativ analyse

I følgende afsnit foretages der en komparativ analyse af de væsentligste forskelle, som den nye ændring af OECD's modeloverenskomst 2017, artikel 5, stk. 5 og 6 har medført. Indledningsvis vil der redegøres for baggrunden for ændringen af bestemmelsen. Dernæst vil problematikkerne ved tidligere Artikel 5, stk. 5 blive belyst, hvor de efterfølgende sammenholdes med de nye regler. Slutteligt vil ændringer i Artikel 5, stk. 6 analyseres.

Ændringerne i OECD's modeloverenskomst 2017-versionen har således deres oprindelse i OECD/G20 samarbejdet, hvor formålet var at belyse de omgåelsesmuligheder der var for at udhule skattegrundlaget ved kunstigt at overføre indkomst fra højskattelande til lavskattelande eller til lande, hvor indkomsten var skattefritaget. Ved disse skatteundgåelsesstrategier, kunne et foretagende kunstigt minimere skattebyrden i et land. Dette er direkte i strid med det internationale grundprincip om, at overskud skal beskattes der, hvor der udføres økonomiske aktiviteter, som genererer overskud og der hvor værdierne skabes. Samarbejdet benævnes BEPS-projektet - Base Erosion and Profit Shifting og blev endeligt færdig den 5. oktober 2015. Rapporten fremkommer med forslag til ændring af tidligere OECD's modeloverenskomst og indeholder i alt 15 action point, som skal give myndighederne nationale og internationale instrumenter til at adressere skatteundgåelse. Relevans for specialeafhandlingen er BEPS Actions 7: *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment status*, som kommer med ændringsforslag til OECD's modeloverenskomst. Ændringsforslaget i BEPS-projektet action 7 er ikke direkte gennemført i OECD's modeloverenskomst 2017 som forudsat. Eksempelvis er Artikel 5, stk. 6 i action 7 opdelt i litra a og b, hvorimod i 2017-modellen er afhængighedsbestemmelsen delt op i Artikel 5, stk. 6 og 8. Yderligere er kommentarnumrene i action 7 ændret i forhold til 2017-modellen, hvor eksempelvis punkt 32.8 i actions 7 er blevet til punkt 92 i 2017-modellen, hvilket tillige gør det sværere at sætte sig ind i de allerede vanskelige og detaljerede regler om fast driftssted. Artikel 5, stk. 5 og 6 i perioden fra 1977 og frem til 21. november, har stået uændret¹⁰⁸. Dette forekommer overraskende og u hensigtsmæssig, når det tages i betragtning, at den teknologiske udvikling har ændret sig væsentligt, og opdatering er derfor tiltrængt. Som et resultat af BEPS-projektet, action 7, blev der adresseret fire overordnede problemstillinger med dagældende fast driftssted definition, som muliggjorde omgåelse af, at der blev statueret fast driftssted i kildelandet. Disse problemstillinger var¹⁰⁹:

- A. Kunstig undgåelse af fast driftssted gennem kommissionær arrangementer og lignende strategier.
- B. Kunstig undgåelse af fast driftssted gennem undtagelsesbestemmelsen i Artikel 5, stk. 4.
- C. Andre strategier til undgåelse af fast driftssted.
- D. Problemer med indkomstallokering til et fast driftssted og samspillet mellem de øvrige action point vedrørende Transfer Pricing.

I følgende afsnit behandles udelukkende punkt A, vedrørende kommissionær arrangementer og lignende strategier, idet dette punkt alene har relevans i forhold til Artikel 5, stk. 5 og 6, som er fokus for specialeafhandlingen.

¹⁰⁸ Jf. Anders Nørgaard Laursen, Artikel – SR.2018.0111, Ændring af fast driftsstedsdefinitionen afledt af BEPS-projektet, s. 1.

¹⁰⁹ Action 7 - Final Report 2015, s. 15, 28, 42, 45.

4.2.1. Artikel 5, stk. 5 2014-versionen

I forhold til 2014-versionen af artikel 5, stk. 5 stilles der som betingelse, at der udøves *"en fuldmagt i en kontraherende stat til at indgå aftaler i foretagendets navn"*¹¹⁰. I forhold til dansk intern ret og efter en naturlig sproglig forståelse af bestemmelsen, ledes tankerne hen mod det traditionelle fuldmagtsforhold omfattet af aftaleloven § 10, stk. 1. Stykket har følgende ordlyd:

"Den, som har givet en anden fuldmagt til at foretage en retshandel, bliver umiddelbart berettiget og forpligtet overfor tredjemand ved retshandel, som fuldmægtigen foretager i fuldmagtsgiverens navn og indenfor fuldmagtens grænser"

Af aftalelovens § 10, stk. 1, kan udledes, at der består et trepartsforhold mellem hovedmanden (foretagendet), fuldmægtigen (repræsentanten) og tredjemand. Det er således fuldmægtigen, der handler med tredjemand *"på vegne af foretagendet"*. Fuldmægtigen bliver ikke selv en del af aftalen, men derimod består retsforholdet mellem hovedmanden og tredjemand. Hovedmanden bliver umiddelbart berettiget og forpligtet af aftalen, som fuldmægtigen indgår med tredjemand.

Fuldmægtigen handler således i hovedmandens navn, men der har i den aftaleretlige teori hersket tvivl, om det er en betingelse, at fuldmægtigen også skal handle for hovedmandens regning. Lennert Lynge Andersen m.fl. udleder det af ordlyden af aftalelovens § 10, stk. 1 og konkluderer, at *"Det indgår som nævnt i fuldmagtsbegrebet, at fuldmægtigen handler i hovedmandens navn og for dennes regning"* og anfører endvidere, at den citerede fremhævelse tjener som formål, at afgrænse andre mellemmandsformer, hvis ydre rolle har lighedspunkter sammenlignet med fuldmægtigens opgaver¹¹¹. Anderledes forholder Ussing sig til fuldmagtsbegrebet og anfører, *"at der kan tænkes fuldmagtstilfælde, hvor fuldmægtigen handler i hovedmandens navn, men for egen regning"*, men udtrykker samtidig, at dette har undtagelsens karakter. Ussing kommer med et eksempel, hvor en person får fuldmagt fra en handlende til at indkøbe varer i den handlendes navn. Afslutningsvis konkluderer Ussing, at det næppe har nogen betydning for fastlæggelse af retstilstanden, hvilket undertegnede tiltræder¹¹². Af ovenstående konkluderes derfor, at en fuldmægtig, jf. AFTL § 10, stk. 1, handler i hovedmandens navn og for dennes regning.

Artikel 5, stk. 5 2014-versionen var ikke begrænset til kun at omfatte traditionelle fuldmagtsforhold, som en ordlydsfortolkning umiddelbart lægger op til. Ifølge kommentarerne til artiklen, omhandler den også tilfælde, hvor en repræsentant ikke rent bogstaveligt indgår kontrakter i foretagendets navn. Bestemmelsen omfatter også tilfælde, hvor en repræsentant indgår kontrakter, som er bindende for foretagendet, selvom om disse ikke er indgået i foretagendets navn, f.eks. hvor en repræsentant, uden rent formelt at indgå en bindende aftale, forestår alt det grundlæggende arbejde, hvor foretagendet efterfølgende rutinemæssigt godkender transaktionen¹¹³. Denne situation skal altså sidestilles med, at repræsentanten har en fuldmagt. Det må anses som uhensigtsmæssigt og retssikkerhedsmæssigt betænkeligt, at dette ikke fremgår af selve bestemmelsen, men derimod af kommentarerne. Formålet med kommentarerne er at præcisere bestemmelsen og ikke udvide anvendelsesområdet. Endnu et moment, som taler for at ændringen af ordlyden af artikel 5, stk. 5 er tiltrængt.

Sammenfattende kan siges, at kerneindhold af fuldmagtsbegrebet i artikel 5, stk. 5 er, at aftalen er bindende for foretagendet og underforstået ikke fuldmægtigen selv. Det er endvidere fast antaget i international skattepraksis, at aftalen skal være civilretligt bindende for foretagendet, og om en aftale er *"de facto-bindende"* eller bindende i *"økonomisk henseende"* ikke kan tillægges betydning¹¹⁴.

¹¹⁰ OECD's modeloverenskomst skal fortolkes i henhold til den stats lovgivning, som overenskomsten finder anvendelse på, jf. Artikel 3, stk. 2. Derfor er fokus på dansk ret i følgende afsnit og det skal bemærkes, at retsstillingen kan være anderledes i en anden stat.

¹¹¹ Jf. Aftaler og mellemmand, s. 273f.

¹¹² Jf. Aftalar (1950), s. 288.

¹¹³ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2014 til art. 5, punkt 32.1, s. 53.

¹¹⁴ Jf. Zimmer-dommen (2010), 31/1 2010, NO 304715, fra den franske administrative højesteret "Conseil d'État" og den norske DELL-dom, Saksnr. 10-032855ASD-Borg/03 6, 02.12.2011, fra Borgating langsmannsrett.

Derfor bliver civilretlig kvalifikation af fuldmagtsforholdet i den enkelte medlemsstat afgørende for, om der statueres fast driftssted eller ej¹¹⁵. Dette kompliceres yderligere ved, at civilretten ikke er ensartet i de forskellige medlemsstater. Overordnet set sondres der mellem to forskellige retsnormer, nemlig civil law-landene henholdsvis common law-landene.

I civil law-landene sondres der mellem direkte og indirekte repræsentation. Ved direkte repræsentation forstås den situation, at mellemmanden direkte forpligter hovedmanden, ved at indgå aftaler i hovedmandens navn, f.eks. det traditionelle fuldmagtforhold, jf. aftaleloven § 10, stk. 1. Overfor her, er den indirekte repræsentation, hvor mellemmanden handler for hovedmandens regning, men kontraherer i eget navn og bliver dermed selv kontrakts part med tredjemand, eksempelvis en kommissionær, jf. KSL § 4, stk. 1. Danmark, samt andre europæiske lande, er omfattet af civil law-traditionen.

I common law-landene er der ikke en sådan sondring. Her tales der alene om en "agent", som er en person, der skaber rettigheder og forpligtelser for sin hovedmand i relation til medkontrahenten, som om hovedmanden selv havde kontraheret med tredjemand. Det følger heraf, at agenten binder hovedmanden uanset i hvilket navn der er kontraheret i. Common law-traditionen er kendt fra de angelsaksiske lande, eksempelvis England og USA¹¹⁶.

Den ovenfor skitserede sondring mellem civil- og common law-traditionen er ikke udtømmende og dækkende over alle tilfælde, og der findes forskellige variationer heraf, men giver et illustrativt billede af de to traditioner.

Kommissionærarrangementer

Et af de største problemer med tidligere gældende artikel 5, stk. 5 var de såkaldte kommissionærstrukturer, hvorved det var muligt at omgå reglerne om fast driftssted ved kunstige arrangementer, som manglede et reelt indhold. Problemet bestod i, at hovedsageligt multi nationale virksomheder (MNE) foretog grænseoverskridende omstruktureringer, hvorved der blev flyttet funktioner, aktiver og/eller risiko til et beslægtet selskab, typisk et moderselskab. Omstruktureringen bestod mere præcis af omdannelsen af en "full-fledged-distributør" til en distributør med begrænset risiko eller en kommissionær¹¹⁷. En "full-fledged-distributør" vil typisk være et koncernselskab, som står for kundekontakt, markedsføring og reklameopgaver, men kan endvidere stå for servicering af de solgte produkter til kunderne ("after-sales services). En "full-fledged-distributør" indkøber og sælger varer og tjenesteydelser i eget navn og for egen regning. Efter omstruktureringen af koncernen vil et af formålene være, at funktioner, aktiver og risiko overføres fra "full-fledged-distributøren" til et "principal-selskab", som oftest er beliggende i en medlemsstat, hvor selskabsskatten er væsentlig lavere. Det tidligere omdannede selskab vil herefter servicere kunderne som en kommissionær. Konsekvensen af omstruktureringen er, at koncernens samlede skattepligtige indkomst er blevet reduceret væsentligt, idet indkomsten nu i større omfang vil blive allokert til "principal-selskabet", grundet risiko mv. befinder sig der. Dermed er der sket udhuling af skattegrundlaget, også benævnt BEPS – *Base Erosion Profit Shifting*¹¹⁸. I nedenstående diagram er ovenstående kommissionærstruktur grafisk illustreret.

¹¹⁵ Jf. Fast driftssted, s. 168 ff.

¹¹⁶ Jf. Fast driftssted, s. 171 ff.

¹¹⁷ Jf. Transfer Pricing Aspects of Business Restructuring: Discussion Draft for Public Comment (OECD 2008), s. 6.

¹¹⁸ Jf. Fast driftssted, s. 213.

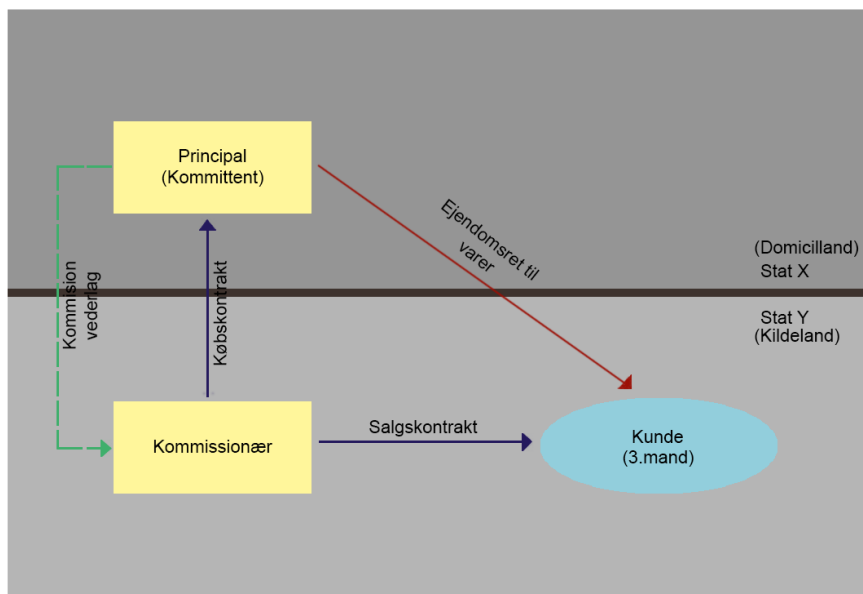


Illustration 1: Illustration af, hvorledes en kommissionærstruktur kan se ud.

Problemstillingen vedrørende kommissionærarrangementer er ikke relevant i forhold til common law jurisdiktioner. Baggrunden herfor er, som omtalt umiddelbart ovenfor, at en common law agent altid binder hovedmanden, uanset i hvilket navn der er kontraheret i. Retsforholdet mellem hovedmanden og en common law agent kan beskrives således: *"the essential characteristic of an agent is that he is investet with a legal power to alter his principal's legal relations with third persons: the principal is under a correlative liability to have his legal relations altered"*¹¹⁹. Eller som det hedder så fint på latinsk *"qui facit per alim, facit per se"*, som betyder *"den, som handler gennem en anden, handler selv"*¹²⁰. Da der i forhold til fuldmagtkravet er en ufravigelig betingelse om, at der er indgået en civilretligt bindende aftale mellem hovedmanden og tredjemand, vil en common law agent altid medføre, at der opstår et fast driftssted for foretagendet. Det var således ikke muligt at omgå Artikel 5, stk. 5 ved kommissionærarrangementer i common law jurisdiktioner.

I forhold til civil law jurisdiktionerne har kommissionærarrangementer vist sig at være skattemæssigt fordelagtige. Ved at anvende kommissionærstrukturerne, har virksomhederne kunnet nedbringe den effektive skatteprocent, ved at anvende en kommissionær som mellemmand. Kildelande har alene haft beskatningsretten til kommissionsvederlaget, og virksomheden i domicillandet (typisk beliggende i et lavskattelands) har fået tildelt beskatningsretten til de solgte varer. Dette har været muligt, fordi i forhold til civil law jurisdiktionerne, er det muligt for agenten at indgå aftaler i eget navn og for hovedmandens regning, uden at dette forpligter hovedmanden. I forhold til dansk intern ret, indeholder kommissionærloven § 4, stk. 1, følgende bestemmelse:

§ 4. Ved kommissionær forstås i denne lov den, som har påtaget sig det hverv at sælge eller købe varer, værdipapirer eller andet løvsøre for en andens regning, men i eget navn. Den, for hvis regning salget eller købet skal ske, kaldes kommittent.

Det ses heraf, at kommissionæren ikke forpligter hovedmanden, men bliver selv kontraktens part med tredjemand, jf. udtrykket "i eget navn". Som nævnt umiddelbart ovenfor, så er den grundlæggende betingelse i fuldmagtsskravet, jf. Artikel 5, stk. 5, at der er indgået en civilretlig bindende aftale mellem tredjemand og foretagendet. Her er der indgået en civil retlig bindende aftale mellem kommissionæren og tredjemand, hvorfor foretagendet ikke får etableret et fast driftssted i kildelandet. Dermed er der sket erosion af skattebasen i kildelandet.

¹¹⁹ Jf. citeret fra Fast driftssted, s. 173, Jf. L.S. Sealy og R.J.A. Hooley: Commercial Law, Text, Cases, and Materials, 2009, s. 96.

¹²⁰ Jf. citeret fra Fast driftssted, s. 172, Jf. Bart van der Gulik, Tax Notes International 2007, s. 86.

4.2.2. Artikel 5, stk. 5 2017-versionen

Den væsentligste forskel af den nye artikel 5, stk. 5 er ændringen af ordlyden fra, at der udøves ” *en fuldmagt i en kontraherende stat til at indgå aftaler i foretagendets navn*” til at det er tilstrækkeligt til at personen ”is acting in a Contracting State on behalf of an enterprise” (handler på vegne af foretagendet i en kontraherende stat). Ved at udvide bestemmelsens ordlyd til, at det er tilstrækkeligt at personen ”handler på vegne af foretagendet, medfører dette, at der for foretagendet opstår fast driftssted i kildestaten, uanset i hvilket navn en kontrakt er indgået i. En kommissionær der handler i eget navn omfattes nu udtrykkeligt af bestemmelsens ordlyd. Dette betinges dog yderligere af, at kommissionæren ”*habitually concludes contracts*” (sædvanligvis afslutter kontrakter) og at kontrakterne skal vedrøre ”*the transfer of the ownership of, or for the granting of the right to use, property owned by that enterprise or that the enterprise has the right to use*”, eller ”*for the provision of services by that enterprise*”¹²¹, dvs. vedrører salg eller brugsretten til varer mv. eller vedrører levering af serviceydelser. Allerede her kan det konkluderes, at anvendelsesområdet for artikel 5, stk. 5 er væsentligt udvidet, idet fast driftssteds tærskel er markant sænket. Det vil i fremtiden være nemmere at få etableret et fast driftssted i kildestaten ved brug af mellemmand efter agentreglen.

Den omstændighed, at det er tilstrækkeligt af personen ”*handler på vegne af foretagendet*” er utvivlsomt den væsentligste ændring af Artikel 5, stk. 5. Betingelsen er præciseret yderligere i kommentarerne punkt 96, hvor der overordnet fremgår, at der ”*handles på vegne af foretagendet*”, når repræsentanten er involveret i foretagendets forretningsvirksomhed i kildelandet i en tilstrækkelig grad¹²². Samme punkt nævner følgende eksempler: ”*where an agent acts for principal, where a partner acts for a partnership, where a director acts for company or where an employee acts for an employer*”. Samme punkt afgrænser betingelsen negativt, såfremt foretagendet hverken direkte eller indirekte påvirkes af den pågældende repræsentants handlinger, vil der ikke etableres et fast driftssted for foretagendet. Denne negative afgrænsning må anses vidtgående og kan give anledning til afgrænsningsvanskeligheder, idet hvor meget skal der egentlig til for den nævnte indirekte eller direkte påvirkning er til stede? Dette kan der ikke gives et entydigt svar på og der er i skrivende stund ikke national eller international praksis på området. Tærsklen synes i hvert fald lav for, hvornår en repræsentant ”*handler på vegne af foretagendet*” og anvendelsesområdet synes nærmest at blive ubegrænset. Der er dog en grænse for, hvornår personen ”*handler på vegne af foretagendet*” og hvornår personen handler på egne vegne, og dermed uden for Artikel 5, stk. 5’s anvendelsesområde.

Det forhold af repræsentanten ”is acting in a Contracting State on behalf of an enterprise” må afgrænses overfor situationer, hvor personen handler på egne vegne. Følgende eksempel fra kommentarerne illustrerer ovenstående: Forhandler A indgår en bindende kontrakt med tredjemand (C) i eget navn. I forlængelse heraf, køber forhandleren A varer af et andet foretagende (B), for at kunne opfylde kontrakten i henhold til tredjemand (C). I dette tilfælde vil der ikke blive etableret et fast driftssted, idet forhandleren A ikke handler på vegne af foretagendet (B), men handler på vegne af sig selv. Personen kan ikke siges at handle på vegne af foretagendet (B), blot fordi det erhverver varer eller tjenesteydelser af dette. Ydermere er betingelserne i Artikel 5, stk. 5, litra a) – c) ikke opfyldt, idet kontrakterne ikke ”*er i foretagendets navn*”, eller ”*vedrører overdragelse af ejendomsretten til, eller er for retten til at bruge aktiver ejet af foretagendet, eller som foretagendet har ret til at bruge, eller vedrører levering af serviceydelser for foretagendet*”. Det samme gør sig gældende, såfremt distributøren var en såkaldt ”Limited Risk Distributor”¹²³. Afgørende er her ifølge kommentarerne, at ejendomsretten til det solgte er overgået fra foretagendet til distributøren og fra distributøren til tredjemand, så der kan beregnes en skatteretlig avance i forbindelse med salget og ikke blot

¹²¹ Jf. OECD’s modeloverenskomst 2017-versionen, Artikel 5, stk. 5, litra b) og c). Er kontrakten indgået direkte i foretagendets navn, jf. Artikel 5, stk. 5, litra a), vil der ikke være tale om et kommissionærforhold efter dansk ret, jf. KSL § 4, stk. 1, idet kommissionæren udelukkende handler i eget navn. Litra b) og c) sikrer således bl.a. at kommissionærer nu er omfattet af bestemmelsen.

¹²² Jf. OECD’s modeloverenskomst med kommentarer 2017 til art. 5, punkt 86.

¹²³ ”Limited Risk Distributor” (LRD) er ikke et klart defineret begreb og følgende er blot en skitsering: En LRD er en køb/salgdistributør, som distributører i eget navn og for egen regning for hovedmanden (principal), men de fleste risici er båret af hovedmanden og kun begrænset risiko er båret af LRD, jf. http://strik-law.nl/dokjes/handouts/limited_risk_distributor

kommissionsvederlaget, som repræsentanten modtager¹²⁴. I dette tilfælde, er det unødvendigt at statuere et fast driftssted for foretagendet, idet kildelandet allerede har beskatningsretten til avancen af de solgte varer. Er ejendomsretten derimod ikke overgået til repræsentanten (dvs. at repræsentanten handler på vegne af foretagendet), vil kildelandet alene have beskatningsretten til kommissionsvederlaget. Ved at statuere fast driftssted i en sådan situation, er antagelsen den, at der kan henføres yderligere indkomst til kildelandet, hvilket alt andet lige forøger kildelandets beskatningsgrundlag. Dette har også været et af formålene med BEPS-projektet, at give kildelandet en øget beskatningsret.

At lade ejendomsretten være det ledende motiv, synes hensigtsmæssigt, når der er tale om salg af varer. Anders Nørgaard Laursen har påpeget, at det kan skabe vanskeligheder i forbindelse med tjenesteydelser, idet hvem har ejendomsretten til en tjenesteydelse? Forfatteren foreslår i forbindelse hermed, at det afgørende moment kan være, hvem tredjemand kan rette misligholdelsesbeføjelser imod. Og siger endvidere, at denne løsning er vanskelig at forene med punkt 91 til kommentarerne til Artikel 5, stk. 5.

Af punkt 91 fremgår, at ordlyden af litra a), b) og c) sikrer, at Artikel 5, stk. 5 ikke kun finder anvendelse for kontrakter, der skaber rettigheder og forpligtelser, som retligt kan håndhæves ved domstolene, mellem foretagendet, som repræsentanten handler på vegne af og tredjemænd, hvis navn kontrakterne er indgået i, men også for kontrakter, der skaber forpligtelser, som effektivt vil blive udført af foretagendet, heller end repræsentanten, der efter kontrakten er forpligtet til det.

Essensen af ovenstående punkt er, at lade misligholdelsesbeføjelser være det afgørende moment i forhold til tjenesteydelser, vil alligevel statuere fast driftssted for foretagendet efter punkt 91, idet repræsentanten ikke kan anses at handle på vegne af sig selv, men på vegne af foretagendet. Misligholdelsesbeføjelserne vil jo i sidste ende blive effektivt udført af foretagendet¹²⁵. Sammenfattende kan konkluderes, at punkt 96 og 91 er vanskelig at forene med hinanden i forhold til tjenesteydelser, idet punkt 91 vil medføre, at repræsentanten handler på vegne af foretagendet.

Lignende strategier

Ændringen af Artikel 5, stk. 5 til også at omfatte kommissionærarrangementer, er utvivlsomt den vigtigste ændring af fast driftsstedsdefinitionen. Som nævnt ovenfor, er det en betingelse efter stk. 5, at repræsentanten var givet en fuldmagt til at indgå bindende aftaler i foretagendets navn. Denne betingelse havde i praksis givet anledning til to andre omgåelsesmuligheder af Artikel 5, stk. 5.

Efter den første omgåelsesmulighed, kunne et foretagende bemyndige en repræsentant til at forhandle alle elementerne i en kontrakt på plads, men uden af denne formelt afsluttede kontrakten. Dette blev gjort af foretagendet i domicillandet. Da repræsentanten ikke formelt afsluttede kontrakten selv, ville fuldmagtskravet i Artikel 5, stk. 5 ikke være opfyldt. Dog fremgik det af OECD's modeloverenskomst 2014-versionen, at repræsentantens forhandlinger måtte sidestilles med udøvelse af en fuldmagt og foretagendet ville få fast driftssted¹²⁶.

Efter den anden omgåelsesmulighed, var det muligt for et foretagende at bemyndige en person i kildelandet til at optage ordrer på vegne af foretagendet. Ordren blev herefter direkte sendt til et lager, hvorefter varen blev udleveret til kunden. Såfremt foretagendet på intet tidspunkt var involveret i transaktionen (dvs. ikke skulle godkende ordren), måtte ovenstående tilfælde sidestilles med udøvelsen af en fuldmagt og foretagendet ville få fast driftssted i kildestaten¹²⁷. Her er det foretagendets passivitet, som medfører, at der opstår en bindende aftale. Det følger også af punkt 32.1, at *"Et foretagendes manglende engagement i transaktioner kan være et tegn på, at en agent har fået*

¹²⁴ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017 til art. 5, punkt 96.

¹²⁵ Jf. SR.2018.0111, Anders Nørgaard Laursen, Ændringer af fast driftsstedsdefinitionen afledt af BEPS-projektet, s. 3f.

¹²⁶ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2015 til art. 5, punkt 33, *"En person, der har fuldmagt til at forhandle alle en kontrakts detaljer og dele på en måde, der er bindende for foretagendet, kan siges at udøve denne fuldmagt "i denne stat", selv om kontrakten underskrives af en anden person i den stat, hvor foretagendet befinder sig eller hvis den førstnævnte person ikke formelt har fået en fuldmagt"* (egen fremhævelse)

¹²⁷ Jf. OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2014 til art. 5, punkt 32.1.

fuldmagt.” (egen fremhævelse), dvs. foretagendes passivitet styrker formodningen om, at repræsentanten har fået udstedt en fuldmagt.

Før ændringen af Artikel 5, stk. 5, fremgik dette alene af kommentarerne til stk. 5, og ikke af bestemmelsens ordlyd. Dette var ikke hensigtsmæssigt og med den nye Artikel 5, stk. 5, fremgår disse to omgåelsesmuligheder nu af ordlyden¹²⁸. Da der er tale om en kodificering af den allerede gældende retstilstand, har ændringen alene karakter af en formalitet¹²⁹. Sammenfattende kan siges, at bestemmelsen er blevet præciseret på dette punkt.

4.2.3. Artikel 5, stk. 6 2017-versionen

Indledningsvis skal der bemærkes, at Artikel 5, stk. 6 også har fået en helt nyrevideret ordlyd. Eksemplerne af en uafhængig repræsentant fra den tidligere version *”en mægler, kommissionær eller anden uafhængig repræsentant”* er fjernet fra bestemmelsen og er blot skiftet ud med ordet *”independent agent”* (uafhængig repræsentant). De civile retlige termer er således fjernet fra undtagelsen i stk. 6 og erstattet med begrebsneutrale termer. Denne ændring synes ikke at ændre retstilstanden i forhold til tidligere Artikel 5, stk. 6, idet *”uafhængig repræsentant”* allerede fremgik af den tidligere version. Der synes snarere at være tale om en præcisering af bestemmelsen.

Den væsentligste ændring af Artikel 5, stk. 6, er tilføjes af sætningerne *”acts exclusively or almost exclusively”* (handler udelukkende eller næsten udelukkende) og *”closely related”* (tæt relateret/nært forbundne), i 2. pkt. Ændringen medfører således, under forudsætning af at de to betingelserne er opfyldt, at repræsentanten altid pr. definition vil være i et afhængighedsforhold til foretagendet, og dermed skabe et fast driftssted for foretagendet.

Udtrykket *”udelukkende eller næsten udelukkende”* er præciseret yderligere i kommentarerne, jf. punkt 111 og 112. Af punkt 111 fremgår for det første, at der ikke kan slutte modsætningsvist, at såfremt repræsentanten *”udelukkende eller næsten udelukkende”* handler for foretagender, som ikke er tæt relaterede, vil han blive anset som en uafhængig repræsentant. Repræsentanten kan betragtes som afhængig efter de øvrige betingelser i stk. 6, 1. pkt. Punkt 112 præciserer udtrykket *”næsten udelukkende”*, hvor der fremgår, at såfremt repræsentanten salg af varer til foretagender, som ikke er tæt relateret og denne andel udgør mindre en 10 % af hans samlede forretningsaktiviteter med andre foretagender, skal agenten anses for at handle *”næsten udelukkende”* på vegne af tæt relaterede foretagender. Konsekvensen er herefter, at agent anses som værende afhængig, med den konsekvens, at der opstår fast driftssted for foretagendet.

Udtrykket *”tæt relateret”* er defineret i Artikel 5, stk. 8. Foretagender kan være tæt relaterede efter en subjektiv test og en objektiv test. I forhold til den subjektive test, er et foretagende tæt relateret med et andet, såfremt det ene foretagende kontrollerer det andet, eller såfremt et tredje foretagende har kontrol med begge foretagender. I forhold til den objektive test, kigges der kun på ejerandelen, og to foretagender kan siges at være tæt relateret, såfremt det ene foretagende udøver bestemmende indflydelse over det andet. Både direkte og indirekte ejerskab er omfattet af bestemmelsen¹³⁰.

Ovenstående regler har også været et af omdrejningspunkterne i BEPS-projektet og har været kategoriseret under titlen *”lignende strategier”*. I forhold til tidligere Artikel 5, stk. 6, var det muligt at omgå fast driftssted i kildelande i situationer, hvor repræsentanten sædvanligvis udøver en ret til at afslutte kontrakter, men hvor denne har været en uafhængig agent omfattet af stk.6, selv om repræsentanten har været tæt relateret i forhold til det udenlandske foretagende, som han har handlet på vegne af¹³¹. Det må antages, at Artikel 5, stk. 6, 2. pkt. vil umuliggøre dette.

Yderligere er der med den nye artikel 5, stk. 6 gjort klart, at der er tale om en undtagelsesbestemmelse til artikel 5, stk. 5, jf. sætningen *”Paragraph 5 shall not apply where”*. Det har været omdiskuteret i den internationale skatteretlige teori, om hvorvidt artikel 5, stk. 6 udgjorde en undtagelsesbestemmelse i stk. 5 eller at de to

¹²⁸ Jf. Artikel 5, stk. 5, *”habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise”*(egen fremhævelse).

¹²⁹ Jf. SR.2018.0111, Anders Nørgaard Laursen, Ændringer af fast driftsstedesdefinitionen afledt af BEPS-projektet, s. 3f.

¹³⁰ Jf. SR.2018.0111, Anders Nørgaard Laursen, Ændringer af fast driftsstedesdefinitionen afledt af BEPS-projektet, s. 4.

¹³¹ Jf. Action 7 Final report 2015, s. 10.

bestemmelser reelt angiver samme regel¹³². Dette må anses for afklaret nu, og artikel 5, stk. 6 udgør utvivlsomt en undtagelsesbestemmelse til stk. 5.

4.3. Præciseringer eller ændringer?

Et relevant spørgsmål i denne her sammenhæng er, om disse modifikationer af kommentarerne er udtryk for ændringer eller præciseringer af OECD's modeloverenskomst, idet det får afgørende betydning for gyldigheden af allerede eksisterende dobbeltbeskatnings aftaler, som Danmark har indgået.

Udgangspunktet må være, at der ved fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomster skal tages udgangspunkt i den version af kommentarerne, der var gældende på tidspunktet for indgåelse af overenskomsten¹³³. OECD's kommentarer til modeloverenskomsten er dog ændret adskillige gange. Siden offentliggørelsen af 1992 versionen af OECD's modeloverenskomst er den blevet revideret 10 gange (i 1994, 1995, 1997, 2000, 2002, 2005, 2008, 2010, 2014 og 2017¹³⁴). Såfremt der er tale om decideret ændringer af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst, vil allerede eksisterende dobbelt beskatningsoverenskomster skulle genforhandles for at få gyldighed. Er der alene tale om præciseringer af OECD's Modeloverenskomst vil disse få umiddelbar virkning for allerede eksisterende dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Det fremgår udtrykkeligt af de indledende kommentarer til artikel 5 i OECD's modeloverenskomst 2017¹³⁵, at ændringerne til artikel 5, stk. 4 (hjælpende og forbedrende karakter), 4.1 (undtagelsen til hjælpende og forberedende karakter), 5 (subsidiære kriterium) og 6 (undtagelsen uafhængige agenter) kun er prospekter, og dermed påvirker de ikke fortolkningen af ældre dobbelt beskatningsoverenskomster og får kun betydning for nye overenskomster, som Danmark forhandler eller for ældre overenskomster, som bliver genforhandlet.

¹³² Jf. Fast driftssted, s. 226 ff.

¹³³ Jf. Skatteretten 3, s. 51

¹³⁴ Jf. OECD's modeloverenskomst 2017– Introduction, punkt 11.2, s. 11

¹³⁵ Jf. OECD's modeloverenskomst 2017 - Indledningen til artikel 5, punkt 3 og 4, s. 71

4.4. Konklusion

I forhold til Action point 7, må det konkluderes, at den nye faste driftssted definition, utvivlsomt løser de skatteretlige problematikker, som har været baggrunden for BEPS-projektet, nemlig kunstige kommissionærarrangementer og lignende strategier. Hele problematikken vedrørende forskellene i civil law henholdsvis common law jurisdiktioner falder bort. Ordlyden af Artikel 5, stk. 5 er udvidet således, at det er tilstrækkeligt, at repræsentanten alene "handler på vegne af foretagendet", hvilket alt andet lige vil medføre, at flere virksomheder får statueret fast driftssted, ved grænseoverskridende forretningsaktiviteter.

Men spørgsmålet er efterfølgende, om OECD/G20 tiltagene er proportionale, i forhold til det de forsøger at regulere. Hensigten har været at ramme kommissionærarrangementer og lignende strategier, men fast driftsstedsdefinition efter den nye udformning vil i princippet sætte alle distributør- og kommissionærarrangementer i farezonen, endog også helt legitime arrangementer. Formålet har været at ramme kunstige arrangementer, hvor skattebesparelse har indgået som et væsentligt element, men med den nye lavere tærskel for fast driftssted, vil alle arrangementer potentielt blive omfattet, både kunstige som velbegrundede strukturer. Det ville være mere hensigtsmæssigt at udfærdige retsregler og kommentarer, der alene regulerede kommissionærarrangementer og lignende strategier, i stedet for alle slags arrangementer. Man kan sige OECD/G20 medlemmerne har skudt med spredehagl, men i stedet burde de haft fundet riflen frem og rettet kikkertsigtet.

Yderligere har den nye Artikel 5, stk. 5 og 6 medført en stigende kompleksitet, grundet bestemmelserne har fået et mere subjektivt præg. Et problem er løst, men der er opstået nye, grundet fortolkningsvanskeligheder. Dette virker retssikkerhedsmæssigt betænkeligt, idet virksomhederne får sværere ved at forudse deres retsstilling ved grænseoverskridende aktiviteter. Det kan i "worst case scenario" medføre, at virksomheder undlader ekspansion, idet de økonomiske byrder overstiger fordelene ved en ekspansion. I stedet for burde retsreglerne bygges op af klare objektive kriterier.

Forkortelsesregister

| | |
|-------------|--|
| DBO | Dobbeltbeskatningsoverenskomster |
| MLI | MultiLaterale Instrument |
| OECD | Organisation for Economic Co-operation and Development |
| BEPS | Base erosion and profit shifting |
| G20 | Group of Twenty – International forum |

Lovgivning

Aftaleloven (AFTL)

Kommissionærloven (KSL)

Selskabsskatteloven (SEL)

Statsskatteloven (SL)

Wienerkonventionen

OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2014

OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2017

Litteraturfortegnelse

OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en, (OECD Modeloverenskomst med kommentarer 2017)

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. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en> (Action 7 - Final Report 2015)

Kommentarer til artiklerne i OECDs modeloverenskomst som revideret senest i 2014, Karnov Group Danmark A/S, 2017 (OECD's modeloverenskomst med kommentarer 2014)

Hansen, Carsten Munk: *Retsvidenskabsteori*, 1. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 2014. (Retsvidenskabsteori)

Sørensen, Niels Winther m.fl., *Skatteretten 3*, 6. udgave, 2. oplag 2015, Karnov Group Denmark A/S, København 2013, (Skatteretten 3)

Gomard, Bernhard m.fl., *Almindelig kontraktsret*, 4. udgave, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag 2012, (Almindelig kontraktsret)

Andersen, Lennart Lyngge m.fl., *Aftaler og mellemænd*, 6. udgave, Karnov Group Denmark A/S, København 2012, (Aftaler og mellemænd)

Laursen, Anders Nørgaard: *Fast driftssted*, 1. udgave, 1. oplag, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag 2011, (Fast driftssted)

Artikler

SR.2018.0111, Laursen, Anders Nørgaard, Ændring af fast driftsstedsdefinitionen afledt af BEPS-projektet

Illustrationsliste

Illustration 1:

Egen illustration