

Fast driftssted ved agentreglen og kommissionærundtagelsen i international skatteret, herunder i henseende til BEPS Action 7

PE'S in relation to the agency clause and the exception of general commission agents, including in regards to BEPS Action 7

af MAJBRITT DAVIDSEN

Muligheden for kunstigt at undgå tærsklen for fast driftssted gennem anvendelsen af kommissionær-arrangementer i civil law, har gennem de seneste år været i skattemyndighedernes søgelys. Det nyeste skud på stammen til imødegåelse heraf, er BEPS Action 7: Preventing the Artificial Avoidance of PE Status, hvorefter definitionen af det faste driftssted i agentreglen og kommissionær-undtagelsen i OECD's modeloverenskomst art. 5, stk. 5 og 6, forsøges ændret. Tillige foreligger der visse bekymringer i relation til anvendelsen af negativlisten i stk. 4, hvorfor OECD nu gennem Action 7 forsøger at indsnævre bestemmelsens anvendelsesområde ved at gøre stk. 4, litra a-d til genstand for en litra e-prøvelse. Derudover er der foreslået implementering af en anti-fragmentation rule, som skal udvide anvendelsesområdet for stk. 4, litra f gennem en connection test. Tanken bag er, at tærsklen for fast driftssted ikke bør kunne undviges, gennem fragmentering hvor de enkelte personer, isoleret set, udøver aktiviteter omfattet af stk. 4, når de foretager de udøver aktiviteterne for, er forbundene, jf. art. 5, stk. 6, litra b. Overordnet set er de foreslåede nye formuleringer til såvel stk. 4-6 samt de tilhørende overenskomstkommentarer meget subjektive, og udsætter således erhvervslivet for en unødigt stor latent skatterisiko, der kan ende med at hæmme grænseoverskridende aktiviteter. Bestemmelserne anbefales således ikke implementeret før en væsentlig indsnævring af deres anvendelsesområde er sket, eller de som minimum er blevet givet en mere objektiv karakter.

The possibility to artificially avoid PE status through commissionaire arrangements in civil law has been extensively debated over the last few years. To counter this the OECD recently put forward the BEPS Action 7: Preventing the artificial avoidance of PE status, developing changes to the definition of PE in regards to the agency clause and the exception of general commission agents pursuant to Article 5(5) and (6) OECD MC. Additionally, the OECD has some concerns in relation to the application of the specific activity exemptions in Article 5(4), thus they are now suggesting that the scope of paragraph 4 should be narrowed, by making all activities in subparagraphs a) to d) subject to the condition of being preparatory and auxiliary. In addition it has been suggested that an anti-fragmentation rule including a connection test should be implemented to help extend the scope of Article 5(4)(f); this way subparagraph f will not be restricted to cases where the same company has several persons in one country acting on behalf of it, but will be extended to cases where these persons acts on behalf of related parties pursuant to Article 5(6)(b) OECD MC. This would prevent abuses of the PE threshold. The overall nature of the proposed changes to Article 5(4), (5) and (6) is very broad and subjective and thus exposes the business community to an unnecessarily large latent tax risk. Thus it cannot be recommended that the proposed solutions be implemented, before their scope has been narrowed significantly, or before the formulation at least has been given a more objective character.

Indholdsfortegnelse

1. KAPITEL: INTRODUKTION	3
1.1. Indledning	3
1.2. Emnevalg og afgrænsning.....	4
1.3. Valg af teori og metode.....	5
2. KAPITEL: MODELOVERENSKOMSTENS SEKUNDÆRE KRITERIUM	5
2.1. Indledning	5
2.2. OECD's modeloverenskomst art. 5, stk. 5 - Agentreglen.....	6
2.2.1. Fuldmagtskravet.....	6
2.2.2. Aktivitetskravet art. 5, stk. 4.....	10
2.2.2.1. Bestemmelsens karakter af <i>deeming provision</i>	10
2.2.2.2. Kernevirkosomhed ctr. virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter	14
2.2.2.2.1. Beslutningskompetence	16
2.2.2.2.2. Andre momenter i litra e-vurderingen	18
2.3. OECD's modeloverenskomst art. 5, stk. 6 – agentreglens negative afgrænsning	19
2.3.1. Uafhængighedskravet	20
2.3.2. Kommissionærundtagelse i art. 5, stk. 6.....	21
2.3.2.1. Kommissionæren som fast driftssted – civil law	22
2.3.2.2. Uafhængighedsvurderingens omfang	25
3. KAPITEL: BEPS ACTION 7	26
3.1. Indledning	26
3.2. Del A: Forslag B – Ændret formulering af art. 5, stk. 5 og 6	28
3.2.1. Indvirkninger på stk. 5's fuldmagtskrav	28
3.2.1.1. ”Habitually concludes or negotiates the material elements of contracts” ...	29
3.2.1.2. Stk. 5, litra a-c	32
3.2.2. Ændringer i stk. 6-undtagelsens afhængighedskriterier	33
3.2.3. Ændringer i den civilretlige personterminologi	35
3.3. Del B-1: Forslag E – Ændret formulering af aktivitetskravet i art. 5, stk. 4.....	36
3.4. Del B-2: Forslag J – Fragmentering af interesseforbundne parters aktiviteter	38
3.5. Konklusion	40
LITTERATURFORTEGNELSE.....	42
Bilag 1: Nyt forslag til art. 5, stk. 6	46
Bilag 2: Nyt forslag til art. 5, stk. 4.1	46

1. Kapitel: Introduktion

1.1. Indledning

Der er ingen tvivl om, at den stigende globalisering har skabt bedre muligheder for vækst, men det udvidede samarbejde på tværs af landegrænserne for at undgå såvel dobbeltbeskatning som dobbelt ikke-beskatning har samtidig medført grundlag for skattetænkning. Denne er særligt begrundet i den til tider manglende koordination mellem de enkelte staters skatteretlige lovgivning, de indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster¹, og ikke mindst de store forskelle i staternes marginalbeskatning. Dette medfører at mange multinationale koncerner mistænkes for gennem transaktioner samt etablering af nye selskaber og anvendelsen af fysiske personer på tværs af landegrænserne at forsøge at minimere deres samlede globale skattebetaling. Til imødegåelse heraf er samtlige dimensioner af den internationale skatteret gradvist steget i såvel omfang som kompleksitet, særligt på grund af indførelsen af de såkaldte værneregler, hvis overordnede formål er at sikre opfyldelse af skattelovgivningens skattepolitiske formål. Reglerne om fast driftssted udgør i bund og grund sådanne værneregler, og giver skattemyndighederne mulighed for at foretage beskatning i det land, hvor værdien af de grænseoverskridende aktiviteter skabes². Begrebet anvendes således som fordelingsnøgle i forhold til beskatningsretten af erhvervsindkomst samt kapitalgevinster. Begrebet medfører således kildelandsbeskatning for den del af disse beløb, der kan henføres til det pågældende driftssted, hvorfor begrebet ligeledes har betydning for, hvornår domicillandet skal lempe sin beskatning af foretagendet³.

Selvom begrebet har eksisteret siden midten af det 19. århundrede, volder det stadig definitionsmæssige udfordringer⁴. Dette må begrundes med den stigende grænseoverskridende aktivitet, de forskellige måder der er at etablere sig på⁵, og ikke mindst den teknologiske udvikling⁶. Yderligere usikkerhed herom må forventes at opstå, såfremt forslagene i OECD's *revised discussion draft, BEPS Action 7: Preventing the Artificial Avoidance of PE Status*⁷ endeligt vedtages. De nævnte forslag retter fokus mod skattesubjekters kreative forsøg på at reducere den samlede skattebetaling gennem udnyttelse af agentreglen samt aktivitetskravets tærskel i OECD's modeloverenskomst art. 5, stk. 4-6⁸. Grundet den øgede opmærksomhed skattemyndighedernes har tildelt området, vil formålet med nærværende afhandling være at give et overblik over agentreglen samt kommissionærundtagelsen i art.

¹Herefter benævnt *DBO*.

²Anders Nørgaard Lausen: Fast driftssted, s. 157 (herefter ANL) og Arvid Skaar: Permanent Establishment, s. 463 (herefter Skaar).

³Reglerne vedr. opgørelse af beskatningsgrundlaget for faste driftssteder er hovedsageligt fastsat i modeloverenskomstens art. 7 efter hvilken beskatningsretten som udgangspunkt tilkommer domicillandet, med mindre retten udtrykkeligt er tildelt kildelandet efter fordelingsbestemmelserne i art. 6-22. Af hensyn til specialets omfang vil indkomstopgørelsen for faste driftssteder ikke blive berørt yderligere. Der henvises i stedet til Jens Wittendorf m.fl.: Skatteretten 3, afsnit 5.3.

⁴ANL, s. 14 samt Vicki From Jørgensen: Artikel - SR-Skat 1/2015: Fast driftssted, agentreglen og BEPS Action 7, s. 21 (herefter SR-Skat 1/2015).

⁵For nærmere henvises til Lars Kjærgård Terkilsen: Frit valg af etableringsform, 2010.

⁶Problemerne i relation til internethandel er genstand for behandling i OECD's igangværende arbejde med Action 1, jf. OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing: <http://www.oecd.org/tax/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting-9789264202719-en.htm> (herefter BEPS Action Plan). Det er netop vha. internethandel blevet relativt let, at involvere sig væsentligt i en anden stats økonomiske liv, uden brug af personer eller foretningssteder, hvorved såvel fast driftssted undgås.

⁷OECD (2015), Revised discussion draft: <http://www.oecd.org/tax/treaties/revised-discussion-draft-beps-action-7-pe-status.pdf> (herefter RDD)

⁸OECD Model Tax Convention: <http://www.oecd.org/tax/treaties/oecd-model-tax-convention-available-products.htm>.

5, stk. 5 og 6, samt en gennemgang af negativlisten i stk. 4. Slutningsvist vurderes de af OECD i Action 7 fremsatte forslags betydning for fast driftssted-definitionen⁹.

1.2. Emnevalg og afgrænsning

Grundlæggende kan problemstillingen omkring fast driftssted opdeles i to. Den *subjektive side* af begrebet, som naturligvis omhandler selve betingelserne for, at fast driftssted kan statuere, og den *objektive side* der derimod angår selve indkomstopgørelsen i tilfælde, hvor fast driftssted *er* statueret. Problematikken omkring princippet objektive del holdes uden for nærværende speciale. Afgrænsningen skyldes den opmærksomhed, OECD for nyligt har tildelt definitionen af det faste driftssted gennem Action 7.

Fokus for følgende afhandling vil være agentreglens fuldmagts-, aktivitet- samt afhængighedskrav, da en vedtagelse af forslaget i RDD vil få størst konsekvenser for disse betingelser. De øvrige betingelser og undtagelser til definitionen af et fast driftssted, jf. art. 5, stk. 1-3 samt stk. 7, vil derfor ikke være genstand for en uddybende analyse¹⁰.

De almindelige regler om fuld og begrænset skattepligt behandles ikke her¹¹. Endvidere berører specialet ikke reglerne i de enkelte DBO'er eller i intern national skatteret, men i stedet udelukkende OECD's modeloverenskomst.

Da afhandlingen er afsluttet den 21. august 2015, vil litteratur, retspraksis eller materiale fra OECD fremkommet efter denne dato, naturligvis ikke være inddraget.

1.3. Valg af teori og metode

Til såvel redegørelsen, analysen samt vurderingen af gældende ret vedrørende modeloverenskomstens art. 5, stk. 4-6 og de nye forslag fra OECD anvendes den retsdogmatiske metode. Hertil inddrages såvel dansk samt international litteratur og praksis, idet specialet overordnet set har til formål at danne overblik over agentreglen og kommissionærundtagelsens indhold i international skatteret. Dog skal bemærkes, at domme, der viser et lands fortolkning af reglerne, ikke nødvendigvis kan anvendes som præjudikat i andre lande, særligt fordi en del af fortolkningerne må bero på indholdet i intern ret, jf. modeloverenskomstens art. 3, stk. 2. Specialet forsøger dog at give et overblik over den holdning, flest lande synes at tilslutte sig. I analysen og vurderingen af OECD's forslag anvendes i høj grad egne holdninger samt de til DD 850siders¹² og til RDD 300siders offentliggjorte bemærkninger fra skatteeksperter verden over¹³, i mangel på andet materiale, hvilket naturligvis skyldes, at forslaget blev offentliggjort i maj 2015.

⁹Udelukkende forslagene i relation til art. 5, stk. 4-6 berøres af dette speciale, hvorfor Action 7's forslag vedr. opsplitninger af kontrakter, undtagelsen vedr. forsikringsvirksomhed og forslag til indkomstallokering ikke omtales nærmere. Se i stedet DD samt RDD, Del C, D og E.

¹⁰For mere herom henvises til ANL.

¹¹Der henvises i stedet til Jan Pedersen m.fl.: Skatteretten 1 og 2.

¹²OECD (2015) Comments received on Public Discussion Draft: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/public-comments-action-7-prevent-artificial-avoidance-pe-status.pdf> (herefter CoC).

¹³OECD (2015) Comments received on Revised Discussion Draft: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/public-comments-revised-beps-action-7-prevent-artificial-avoidance-pe-status.pdf> (herefter CoC2).

2. Kapitel: Modeloverenskomstens sekundære kriterium

2.1. Indledning

Modeloverenskomsten og dens kommentarer¹⁴ er ikke bindende for medlemsstaterne, idet overenskomsten ikke udgør en folkeretlig bindende traktat, men alene en paradigmeskabelon ved forhandlingen af de enkelte DBO'er, samt et atypisk fortolkningsbidrag. Trods modeloverenskomstens *soft law* status¹⁵, bliver dens bestemmelser, herunder art. 5, jævnlige ordret adopteret, navnlig i de af Danmark indgåede DBO'er¹⁶. Derudover fastslår Juridisk Vejledning C.F.8.2.2.5.1, at SEL § 2, stk. 1 skal fortolkes i overensstemmelse med modeloverenskomstens art. 5¹⁷. Derfor vil modeloverenskomsten være omdrejningspunktet i dette speciale, selvom den i det konkrete tilfælde anvendelige DBO utvivlsomt udgør den bindende retskilde i forhold til statuering af fast driftssted¹⁸.

Art. 5's primære kriterium for statuering af fast driftssted fremgår af stk. 1-3. Anvendelsesområdet for det sekundære kriterium i stk. 5-6 er indsnævret til at dække tilfælde, hvor et *fast forretningssted* ikke konstituerer fast driftssted efter det primære kriterium, eller hvor foretagendet slet ikke har et sådant forretningssted, jf. kommentarerne til stk. 5, pkt. 35. Kommentaren fastslår netop, at stk. 5 giver et *alternativt kriterium for, om et foretagende har fast driftssted*, og nævner, at stk. 5 kun finder anvendelse, såfremt fast driftssted-status må afvises på baggrund af det primære kriterium¹⁹. Fast driftssted efter stk. 5-6 kræver derfor ingen *fast stedlig* tilknytning til kildelandet, men er i stedet alene baseret på en *afhængig persons aktivitet* i kildelandet²⁰.

Den *negative afgrænsning* i stk. 4 udgør i princippet en del af det primære kriterium, men anvendes dog ligeledes i forbindelse med vurdering af fast driftssted efter det sekundære kriterium, jf. stk. 5 in fine's direkte henvisning til stk. 4. OECD foreslår i sit RDD, at agentreglen udvides gennem en indsnævring af aktivitetskravet stk. 4²¹.

¹⁴Når specialet anvender udtrykket "*kommentarerne*", skal der herved forstås en henvisning til kommentarerne til OECD's modeloverenskomst (version 2014).

¹⁵Nærmere om den juridiske forpligtelse i forhold til modeloverenskomsten, hvilken har betydning for, i hvilket omfang eventuelle ændringer som følge af BEPS 7, vil påvirke virksomhedernes ageren, se Jens Wittendorf m.fl.: Skatteretten 3.

¹⁶De mellem Danmark og andre stater gældende DBO'er pr. april 2015 kan findes på www.skm.dk/love/internationalt/dobbeltbeskatningsoverenskomster/

¹⁷Dog er det væsentlig i samme omgang at bemærke, at ikke alle interne danske regler om fast driftssted skal fortolkes i overensstemmelse med art. 5. Se fx FUSL § 15, stk. 3, der naturligvis må fortolkes i overensstemmelse med fusions-skattedirektivet som fusionsskatteloven er implementeret på baggrund af, ANL, s. 28.

¹⁸Der hersker ingen tvivl om DBO'er udgør folkeretligt bindende traktater, der har virkning såvel horisontalt som vertikalt, jf. Skatteretten 3, s. 33

¹⁹Se endvidere dansk administrativ praksis i TfS 1992, 294 LR, hvor vurderingen af hvorvidt et tysk foretagende havde fast driftssted i Danmark, skulle ske efter stk. 5, da det ikke havde et *fast forretningssted* i Danmark. Se dog Jean Schaffner: How fixed is a Permanent Establishment? s. 220 (herefter Schaffner) der gør gældende at det primære og sekundære kriterium overlapper hinanden, hvilket næppe er korrekt.

²⁰I øvrigt skal det bemærkes at domicilet for den pågældende repræsentant/agent ingen betydning har på om fast driftssted statueres udover den indvirkning det kan have på *hyppighedskravets* opfyldelse. Derfor behandles dette ikke yderligere i specialet, der henvises i stedet til Jan Pedersen m.fl.: Skatteretten 1.

²¹Nærmere i afsnit 3.3.

2.2. OECD's modeloverenskomst art. 5, stk. 5 – Agentreglen

Agentreglen har sin baggrund i det faktum, at det uden reglen havde været muligt uden de store udfordringer at undgå kildelandsbeskatning, hvor det udenlandske foretagende benytter en enkelt person²² fremfor et fast forretningssted til at udøve sin virksomhed i kildelandet. Grundet den fortjeneste, som personen ved udøvelse af aktiviteten i kildelandet skaber endelig ret til, findes der i disse tilfælde at være en vis rimelighed i at tildele kildestaten beskatningsretten til den indtjening, der kan allokere til det faste driftssted efter modeloverenskomstens art. 7²³. Stk. 5 samt 6 fungerer således *tilsammen* som en udvidelse af det traditionelle fast driftssted-begreb. Trods de fremstår som to selvstændige bestemmelser, må stk. 5 utvivlsomt læses i sammenhæng med stk. 6, hvilket er en naturlig konsekvens af stk. 6's negative afgrænsning af agentregelens anvendelsesområde via stk. 5's direkte henvisning til stk. 6. Stk. 6 fastsætter således indirekte en supplerende betingelse for statuering af fast driftssted²⁴.

Indledningsvist skal nævnes, at anvendelse af agentreglen forudsætter, at en række *kumulative* betingelser, udover kravene i stk. 6, efterkommes, hvilke kan tydes ud fra stk. 5's ordlyd;

”Uanset bestemmelserne i stk. 1 og 2, hvor en person – *med undtagelse af en sådan uafhængig repræsentant*, for hvem stk. 6 finder anvendelse (**afhængighedskravet**) – der udøver *virksomhed* (**aktivitetskravet**)²⁵ for et foretagende, har, og *sædvanligvis udøver* (**hyppighedskravet**), en fuldmagt i en kontraherende stat (**virksomhedskravet**)²⁶ til at indgå aftaler i foretagendets navn (**fuldmagtsskravet**), skal dette foretagende anses for at have fast driftssted...”

Omdrejningspunktet for nærværende fremstilling vil som nævnt være de betingelser, der forventes berørt af Action 7, hvorfor *hyppighedskravet* samt *virksomhedskravet* ikke berøres nærmere²⁷. De øvrige betingelser gennemgås kronologisk, dog således at afhængighedskravet gennemgås til sidst, idet kravets opfyldelse afhænger af kriterierne for stk. 6.

2.2.1. Fuldmagtsskravet

Betingelsen stiller udelukkende indholdsmæssige krav til den udøvende persons fuldmagt²⁸. Grundlæggende fordrer kravet, at personen er blevet givet en fuldmagt²⁹ til at foretage handlinger, som udgør foretagendets *egentlige forretningsvirksomhed*³⁰. Tvivl om indholdet af

²²I nærværende speciale anvendes den begrebsneutrale betegnelse *person*, grundet den forvirring anvendelsen af *agent* og *repræsentant* risikerer at medføre, jf. ANL, afsnit 4.2.1.

²³Således anvendes hverken *the place of business test* eller *the location test*, grundet den personelle tilknytning til kildestaten, som stk. 5 er et udtryk for, Skaar, s. 481. Poul Erik Hjerrild-Nielsen: Artikel - SU 1992, 305: Agenters fuldmagt i relation til fast driftssted, s. 303.

²⁴Schaffner s. 240. Se afsnit 2.3.

²⁵Aktivitetskravet ses i princippet i sammenspillet mellem bestemmelsens ord "*virksomhed*" og den direkte henvisning til stk. 4, jf. art. 5, stk. 5 in fine. Nærmere herom afsnit 2.2.2.

²⁶Til forståelsen heraf, er i de nye forslag til stk. 5's kommentarer indsat et nyt pkt. 32.3, der eksemplificerer, hvad der skal forstås herved. Trods kravet ikke behandles i nærværende speciale, skal den uheldige formulering af "*directly or indirectly affected by*", jf. RDD s. 14, alligevel kritiseres, idet det burde være nærmere beskrevet, hvilken form for påvirkning der kræves.

²⁷For gennemgang heraf se ANL, kap. 4.3. og SR-Skat 1/2015, s. 24.

²⁸Fuldmagtens form er i øvrigt uden betydning for kravets opfyldelse.

²⁹Bemærk at der efter ændringen af kommentar pkt. 33 i 2005, ikke længere er krav om, at fuldmagt *formelt* er blevet givet, jf. pkt. 33, 5. pkt.

³⁰Jf. kommentarerne pkt. 33.

stk. 5's fuldmagtskrav angår fortolkningen af formuleringen ”fuldmagt i en kontraherende stat til at indgå aftaler i foretagendets navn”, da den tidligere er blevet forstået meget bogstaveligt. Støtte for den modsatte fortolkning findes i kommentarerne pkt. 32.1, 1. pkt., der afkræfter ovenstående formodningen for, at en meget tekstnær forståelse af den anvendte terminologi skal ske³¹;

”...;stykket (*fuldmagt til at indgå kontrakter i foretagendets navn*) finder tillige anvendelse på en repræsentant, der indgår kontrakter, der er bindende for foretagendet, selvom disse kontrakter rent faktisk *ikke* er indgået i foretagendets navn.” (egen fremhævelse)

Samtidig har det været omtvistet, hvorvidt det kræves, at personen *formelt set* indgår aftalen, hvilket omtales i kommentarerne pkt. 32.1 in fine samt 33, der klart indikerer, at dette ikke kræves;

Pkt. 32.1 in fine:

”F.eks. kan en agent anses for at besidde en aktuel fuldmagt til at indgå kontrakter, når han, *uden formelt at indgå* en bindende aftale, optager ordrer, der direkte sendes til et lager, hvorfra varen leveres og hvor det udenlandske foretagende rutinemæssigt godkender transaktionen.”³²

Pkt. 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.”³³ (egne fremhævelser)

Dernæst taler rimelighedshensyn samt reglens status af værnsregel for, at underskrivelse af aftalen ikke nødvendigvis skal foretages af personen, da opfyldelse af fuldmagtskravet herefter alene ville kunne undgås, ved at lade foretagendet selv varetage den formelle indgåelse. Hertil skal erindres, at formålet med stk. 5 netop har været at udvide begrebet, så fast driftssted kan statueres i alle tilfælde, hvor personen har fuldmagt til at *indgå* aftaler, der *binde hovedforetagendet*, uanset om aftalen så tillige indgås i hovedforetagendets navn, og formelt afsluttes af personen³⁴. Tærsklen for, hvornår aftaler kan antages at *binde* hovedforetagendet³⁵, fastslås ud fra intern rets civile retlige aftale- og fuldmagtsregler, jf. modeloverenskomstens art. 3, stk. 2, der henviser til *lex fori*. I forbindelse hermed er det blevet anført, at aftalens *point of no return*³⁶ skal anvendes som skillelinje i forhold til fuldmagtskravets opfyldelse. Herefter opfyldes kravet på det tidspunkt, hvor personen har fastsat alle væsentlige bestanddele af aftalen med kunden, og kundens accept heraf er modtaget, da ingen af parterne herefter kan trække sig fra aftalen uden at dette afføder civile retlige misligholdelses-

³¹1. pkt. i pkt. 32.1 blev netop indsat i 1994, for at imødegå en bogstavelig fortolkning, og gøre klart, at det afgørende er, at personen kan *binde* foretagendet til aftaler med tredjemand, jf. Anders Nørgaard Lausen: Artikel - SU 2012, 140: Kommissionærer og fast driftssted i lyset af Dell-sagen, s. 239 (herefter SU 2012,140).

³²Pkt. 32.1 er udvidet i 2003.

³³Tilføjet kommentarteksten i 2005.

³⁴Den tidligere udfordring ved anvendelse af fuldmagtskravet i common-law, må siges at være blevet løst ved indsættelsen af pkt. 32.1, hvorfor denne problemstillingen ikke skal tildeles større opmærksomhed, jf. ANL, s. 171.

³⁵Forholdet mellem fuldmagtens *indre bemyndigelse* og *ydre legitimation* berøres ikke her, da spørgsmålet ikke har nogen praktisk betydning i relation til art. 5, stk. 5. Der henvises til Skaar s. 498+502 og Poul Erik Hjerrild-Nielsen: Artikel - SU 1992, 305: Agenters fuldmagt i relation til fast driftssted.

³⁶Schaffner, s. 229.

beføjelser for den anden part³⁷. I *hvert fald* på dette tidspunkt må kravet siges at være blevet opfyldt, men formentlig også før på trods af, at pkt. 33 angiver, at personen skal *forhandle* alle detaljer og dele af kontrakten på plads. Agentreglen anses netop tillige for opfyldt i tilfælde, hvor hele indholdet på forhånd er blevet fastsat af foretagendet, og hvor en *aktiv for-handlingsproces* således ikke finder sted, men hvor personen blot varetager ordremodtagelsen³⁸.

I tråd hermed er det i nyere teori blevet fremført, at sondringen, der er afgørende for, om fuldmagtskravet kan anses for værende opfyldt, er, om der ved *fuldmagt* skal forstås ret til at indgå bindende aftaler, eller blot til at udføre den væsentligste funktion³⁹ i forbindelse med aftaleindgåelsen. Såvel teori som praksis er således gennem tiden begyndt at sænke tærsklen for, hvornår fuldmagtskravet anses for opfyldt⁴⁰. Dette er særligt tilfældet set i forhold til den tidligere ledende dom på området TfS 1992, 294;

hvorefter opgaver som kundebesøg, videregivelse af priser til de danske kunder samt ordremodtagelse med efterfølgende videresendelse af disse til foretagendets hovedkontor, ikke var tilstrækkeligt til at opfylde fuldmagtskravet. Ligningsrådet udtalte i forbindelse hermed, at et salg reelt ville være afsluttet, og dermed bindende for det tyske foretagende *ved kundens ordreafgivelse til personen*, såfremt ordren var afgivet ud fra standardiserede listepriser fastsat af det tyske selskab, idet ordrebekræftelsen dermed blot ville være en formalitet. Dog fik kunderne i sagen en udtrykkelig præcisering fra personen om, at endelig aftale ikke var indgået, før ordrebekræftelse var modtaget af kunden fra det tyske selskab, hvilket ligningsrådet tillagde afgørende vægt.

Ligningsrådet synes uden tvivl at have tillagt repræsentantens meddelelse om, at endelig aftale ikke var indgået før, modtagelse af bekræftelse fra hovedforetagendet var modtaget, for stor vægt. At en egentlig *fraskrivelse* af en aftales binding har kunnet finde sted alene ved meddelelse herom fra en repræsentant, synes at være udtryk for tom formalisme. At et sådant moment tillagdes så afgørende vægt, ville såfremt denne praksis fulgtes fremadrettet, udhule fast driftsstedsbegrebet, hvorfor dommens resultat ikke bør tages til udtryk for gældende ret. Praksis må i den grad siges at være blevet skærpet efterfølgende;⁴¹

I SKM2014.512SR skulle en person forestå ordreoptagelse i forbindelse med kundebesøg i kildelandet, og herefter videresende ordrene til hovedforetagendet til endelig godkendelse, da personen ikke havde fuldmagt til at indgå aftaler med de danske kunder. Alt lige fra kvantitet til leveringsbetingelserne skulle godkendes, på trods af personens anvendelse af standardaftaler med faste vilkår og priser.

Hvis ikke det var blevet nævnt udtrykkeligt i TfS 1992, 294, at standardiserede vilkår medfører, at godkendelsen fra hovedforetagendet anses for at være udtryk for tom formalisme, er der afgjort ikke efterladt nogen tvivl herom efter afsigelsen af 2014-dommen;

³⁷Nærmere herom se Bernhard Gomard: Obligationsret 1. Del.

³⁸Se hertil SKM2014.512SR, som beskrives nedenfor.

³⁹Hermed menes forhandlinger med kunderne samt udfærdigelse af kontraktudkast - hvor det eneste personen ikke foretager sig er at underskrive kontrakterne, jf. Jens Wittendorf m.fl.: Skatteretten 3, s. 166.

⁴⁰En yderligere nedsættelse af tærsklen forsøgt gennemført i OECD's DD, s. 12, pkt. 1, der dog er blevet kraftigt revideret, efter den store modgang i de modtagne høringssvar. Dog er dette fortsat på dagsordenen, se afsnit 3.2.

⁴¹Se tillige SKM 2013.273SR, hvor det *ikke* blev anset for afgørende, at ordrene modtaget af den danske medarbejder efterfølgende skulle godkendes af det tyske selskab.

”SKAT finder, at anvendelsen af standardaftaler med standardvilkår og prislister med standardpriser betyder, at den efterfølgende godkendelse af det X-landske selskab har en rutinemæssig karakter⁴². SKAT finder at... medarbejderen i realiteten har fuldmagt til at indgå aftaler i A’s navn.”

Det fremgår tydeligt, at Skatterådet havde 92-afgørelsen i mente ved afsigelsen i 2014, da der udtrykkeligt blev lagt vægt på at,

*”Den efterfølgende ordrebekræftelse fra det X-landske selskab er derfor uden betydning, **selvom** det overfor kunden er præciseret, at det X-landske selskab ikke er forpligtet til at levere, før kunden modtager en ordrebekræftelse.”* (egen fremhævelse)

Det afgørende i gældende ret synes derfor at være personens fuldmagt til at forhandle eller modtage ordre, og dermed facilitere salg, hvorimod det ikke synes nødvendigt, at personen er i stand til at binde hovedforetagendet *ved sin underskrift*, eller at ordreoptagelse skal godkendes af foretagendet, før aftalen kan anses som bindende⁴³, i *hvert fald* ikke i tilfælde, hvor ordremodtagelse sker på baggrund af standardtilbud. Dette støttes op af følgende udtalelse fra *Ekkehart Reimer*⁴⁴:

”However, it is not required that the agent himself is entitled to make the decisive legal statement of offer or acceptance, and/or that he is entitled to receive, with binding legal effect for the principal, any statements made by the third party”,

der dog tillige nævner, at det kræves, at foretagendet med relativ høj sandsynlighed godkender de videresendte ordrer. Om der foreligger en aftale eller ej, om at foretagendet skal godkende de modtagne ordrer, synes således ikke at have betydning, hvis godkendelse i praksis sker i hovedparten af tilfælde⁴⁵. Den formelle, civilretlige fortolkning af art. 5, stk. 5, som Jens Wittendorf gør gældende, der slås til lyd for i dansk administrativ praksis, kan derfor næppe siges stadig at have eksistens i gældende ret⁴⁶. De danske skattemyndigheder må med de nævnte afgørelser siges at have sluppet den noget rigide fortolkning af fuldmagtskravet, som 92-afgørelsen var udtryk for. Jens Wittendorfs teori om at *udførelse af den væsentligste funktion* i forbindelse med aftaleindgåelse er tilstrækkeligt, må derfor tiltrædes, dog forudsat at udførelsen af funktionerne aftaleretligt *binder* foretagendet.

Trods dommenes nyere dato synes litteraturen allerede tidligere at have foreslået en lignende fortolkning:

*”In addition to conclusion of contracts, **negotiating and soliciting of orders** ought to be PE-constituting activities under the agency clause..”*

⁴²Der kan ses som en henvisning til kommentarerne i pkt. 32.1 in fine indsat i 2003. Den indtil 2003 manglende *præcisering* af gældende ret, har tydeligvis haft sin indvirkning på 1992-dommen.

⁴³SR-Skat 1/2015, s. 23 samt Schaffner, s. 229 *”in practice accepting the order and delivering the relevant goods is equivalent to entering into a contract”*.

⁴⁴Ekkehart Reimer: Permanent Establishments – A domestic Taxation Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective, s. 101 (herefter Reimer).

⁴⁵Den hollandske appelrets afgørelse i Gerechtshof ’s-Gravenhage, case BK-07/00604 15. Juli 2008, der netop gav udtryk for, at det afgørende er at principalen i størstedelen af tilfælde, godkender de af personen indgåede arrangementer.

⁴⁶Det skal dog bemærkes, at Wittendorf henviser til ældre praksis, der giver grundlag for det udtalte. Den nyere praksis gennemgået ovenfor, giver dog udtryk for en mindre formel tilgang til fuldmagtskravet.

*"In the present author's view, an agency PE should be attributed to the country where the major part of the business activity is performed. Normally this will be where the contract is negotiated."*⁴⁷

Sidstnævnte synes dog at sænke tærsklen for fast driftssted yderligere end gennemgået ovenfor. Som argument for at den rene forhandling og hvervende aktivitet er tilstrækkelig til at statuere fast driftssted, fremføres det, at alternativet medfører en krænkelse af skatterettens neutralitetskrav. Rimeligheden bag kildelandsbeskatning baseres på, at profitten skabes i kildelandet; profit vil, jf. Skaar, være opstået på baggrund af personens forhandling og hvervning af kunderne, uanset om denne tillige indgår den endelige aftale. Hvor personens aktivitet i snæver forstand⁴⁸ er *nødvendig* og ikke blot tilstrækkelig for at opnå indtjening, bør dette trække kraftigt i retning af et opfyldt fuldmagtskrav. At foretagendet således overtager processen efter personens overtalelse af kunden, bør ikke have selvstændig betydning. Skaars syn på, hvordan *de lege feranda* definitionen af det faste driftssted bør være, er for vidtgående. Holdningen minder meget om den, OECD giver udtryk for gennem sine oprindelige forslag i DD, hvorefter der lægges større vægt på aktivitetstypens⁴⁹ *evne* til at frembringe profit, nærmere end på personens *ret* til at binde selskabet⁵⁰, hvilket dog som nævnt har medført væsentlig kritik i CoC, der har ført til valget af forslag B, som stemmer mere overens med gældende ret, men dog fortsat forsøger at sænke tærsklen for fast driftssted. Den overordnede frygt i relation til forslag B går på, om fuldmagtskravet helt forlades, og at det fremadrettet bliver afgørende, om personen udfører aktiviteter der har til hensigt at resultere i en kontraktindgåelse⁵¹.

2.2.2. Aktivitetskravet art. 5, stk. 4

Grundlæggende er aktivitetskravet fremkommet som følge af, at kildelandsbeskatning ikke i alle tilfælde kan retfærdiggøres. Visse aktiviteter vil normalt udgøre støtteaktiviteter, som udføres i langt de fleste virksomheder. Selvom sådanne muligvis bidrager til virksomhedens produktivitet, vil de stadig ligge så fjernt fra den *egentlige* indtægtsrealisering, at det gør det vanskeligt at opstille et selvstændigt beregningsgrundlag for disse⁵². Dette har hovedsageligt været baggrunden for at udskille de pågældende aktiviteter⁵³. I sammenspil med hensynet til den internationale handel, retfærdiggør dette undtagelsen i stk. 4⁵⁴. Uden stk. 4 ville samtlige aktiviteter udført i kildelandet kunne medføre kildelandsbeskatning, forudsat at de øvrige betingelser i stk. 5 og 6 er opfyldt.

2.2.2.1. Bestemmelsens karakter af *deeming provision*

Det er tidligere blevet gjort gældende, at samtlige aktiviteter nævnt i stk. 4's aktivitetskrav skal underlægges en litra e-vurdering, og at det dermed konkret skal vurderes, hvorvidt en aktivitet nævnt i litra a-d, udgør en hjælpende eller forberedende aktivitet, jf.

⁴⁷Skaar, s. 492-94.

⁴⁸Det forudsættes at der anvendes et meget snævert kausalitetskrav. Så snævert at fx marketingsmæssig aktivitet aldrig i sig selv vil være tilstrækkeligt.

⁴⁹Hermed menes den aktivitet den pågældende person har fået fuldmagt til at udøve.

⁵⁰DD s. 12, pkt. 1. der nævner at "*avoiding the issue of who is bound by the contract by focussing on what is the object of the contract.*"

⁵¹SR-Skat 1/2015, s. 8. Se afsnit 3.2.1.

⁵²Kommentar pkt. 23, pkt. 5.

⁵³Poul Erik Hjerrild-Nielsen: Artikel - SU 1991, 239: Kan salgsvirksomheds være en hjælpefunktion i relation til fast driftssted? s. 210.

⁵⁴Bestemmelsen er således en undtagelse til definitionen i stk. 5, samt stk. 1 og 2. Stk.1 og 2 holdes dog uden for specialet.

stk. 4, litra e⁵⁵. Der foreligger ingen tvivl om spørgsmålets betydning; såfremt ovennævnte lægges til grund, vil det medføre, at tærsklen for, hvornår aktiviteterne nævnt i litra a-d er i stand til at konstituere et fast driftssted, vil være nået langt før, end hvis disse ikke er genstand for en sådan såkaldt litra e-vurdering, men per automatik anses for at være af forberedende eller hjælpende karakter. En meget praktisk tilgang er blevet fastlagt i følgende⁵⁶:

"..In deciding whether an activity is auxiliary or preparatory several criteria have to be taken into consideration, chief among them the general purpose of the enterprise, the regrouping of capital resources test and the asset value test",

hvilket kan sammenfattes til en betragtning om, at såfremt de pågældende aktiviteter er *of a quantitative and qualitative significance*⁵⁷ set i forhold til hele foretagendets virksomhed, vil aktiviteten falde uden for stk. 4. Der sondres således ikke her mellem litra a-d og e-aktiviteter⁵⁸. På samme måde antages det uden videre af *Reimer*⁵⁹, at selvom der er stor sandsynlighed for, at en aktivitet som nævnt i litra a-d vil udgøre en undtagelse til stk. 5, så;

"..do (article 5(4)(a) to (d) OECD MC) not constitute specific carve-outs of Article 5(1) OECD MC, but designate examples of one comprehensive carve-out."
"All of the activities listed in Article 5(4)(a) to (f) OECD MC have to be preparatory or auxiliary. This follows from the use of the word 'other' in Article 5(4)(e) OECD MC.

Forfatterens begrundelse for at forholdet mellem litra e og a-d er som ovenfor nævnt, er *udelukkende* baseret på kommentarerne pkt. 21 samt anvendelsen af ordet *other* i litra e, hvilket næppe er korrekt, idet den indledende ordlyd i stk. 4, netop giver grundlag for en fortolkning modsat *Reimer*, jf. *"fast driftssted skal ikke omfatte..."*. På trods heraf ses en lignende argumentation fremsat af *Schaffner*⁶⁰, hvor det dog er pkt. 27 i kommentarerne, der har givet anledning til en meget tekstnær ordlydsfortolkning af litra e;

... "using the words 'any other activity of a preparatory or ancillary nature' seems to show that the other examples in sub-paragraphs (a)-(d) have to be analyzed similarly"

Denne betragtning støtter sig som nævnt på pkt. 27, der i såvel 2010-versionen⁶¹ som i 2014 nævner, at;

⁵⁵Mogens Rasmussen: Artikel - SU 2009, 60: Fast driftssted: *"Det er ofte vanskeligt at vurdere, om et forretningssteds aktiviteter skal henføres under stk. 4, eller om de udgør en så væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets virksomhed i sin helhed, at der foreligger et fast driftssted"*, der således ikke sonder mellem litra a-d og litra e-aktiviteter.

⁵⁶Skaar, s. 325.

⁵⁷Momenter der lægges vægt på er bl.a. antal salg/leveringer og ansatte samt den lagerværdi der relaterer sig til den pågældende aktivitet, Skaar, s. 290.

⁵⁸Se også Skaar, s. 310 og 288 vedrørende *informationsindsamling*, der er undtaget jf. stk. 4 - *dog ikke* såfremt indsamlingen udgør selskabets primære formål: *"when the activity carried on in the place of business in this sense is quantitatively important enough, it may be considered "essential and significant" for the enterprise, and may no longer be auxiliary in term of the PE definition"*.

⁵⁹Reimer, s. 87-91.

⁶⁰Schaffner, s. 211.

⁶¹Som synspunktet formentlig er baseret på, idet udtalelsen er fra 2013.

.. så længe et sådant fast forretningssteds kombinerede virksomhed blot er forberedende og hjælpende, skal der ikke antages at foreligge fast driftssted. ..'forberedende eller hjælpende karakter' skal fortolkes på samme måde som fremstillet for det samme kriterium i litra e (se pkt. 24 og 25).⁶²

Art. 5, stk. 4 må desuden som følge heraf, jf. *Schaffner*, antages implicit at indeholde en række betingelser⁶³; I) litra a-d skal underlægges en litra e-vurdering, II) de pågældende aktiviteter er ikke længere af forberedende eller hjælpende karakter, når disse udøves for kunder eller III), hvis de pågældende aktiviteter udgør en del af foretagendets hovedvirksomhed. Betragtningen synes noget uholdbar. Intet indikerer, at ordet *other* skal fortolkes så vidtgående. Pkt. 27 i kommentarerne kan næppe danne grundlag for ovenstående fortolkning, idet pkt. 27 må antages alene at have betydning for litra f⁶⁴, hvorfor *Schaffners* inddragelse af pkt. 27 er fejlagtig. Det fremsatte synspunkt kan således ikke tiltrædes.

Der næst er der fra OECD's side tidligere blevet givet udtryk for, at organisationen ikke følger den ovenfor angivne fremgangsmåde, hvilket blev nævnt eksplicit i *2002 Reports related to the Model Tax Convention*, pkt. 95⁶⁵;

*The activities are limited to these listed in sub-paragraphs a) to d) of paragraph 4. The activities, unlike the 'other' activities described in sub-paragraph e), are **always** exempt and **are not** subject to the examination for whether or not they are truly preparatory or auxiliary (egen fremhævelse)*

hvilket må siges at være klart udtryk for, at litra a-d-aktiviteterne automatisk bliver anset som forberedende eller hjælpende. Til støtte for dette synspunkt, skal tillige nævnes udtalelsen af *Anders Nørgaard Laursens*, hvorefter

..eksemplerne i litra a-d skal i alle tilfælde betragtes som af hjælpende og forberedende karakter, og kan dermed aldrig udgøre et fast driftssted."⁶⁶

og ikke mindst OECD's egen udtalelse gennem DD, hvoraf direkte fremgår, at;

*..under the current wording of Article 5, paragraph 4 applies automatically where **one of the activities** listed in subparagraphs a) to d) **is the only** activity carried on at a fixed place of business".*⁶⁷ (egen fremhævelse)

Herefter må en klar linje siges at være blevet tegnet i sandet, hvorefter aktiviteterne i litra a-d *ikke* er genstand for en prøvelse efter litra e. Hertil skal nævnes, at bestemmelsens

⁶²Ikke hele kommentaren er oplistet, men alene det, der ved en fortolkning på nogen måde kan retfærdiggøre *Schaffners* synspunkt.

⁶³*Schaffner*, s. 213.

⁶⁴Det er intetsteds i kommentarerne nævnt, at en aktivitet omfattet af fx litra a, der står alene, skal vurderes efter litra e. Pkt. 27 relaterer sig udelukkende til **litra f-situationer**, jf. pkt. 27's egen ordlyd.

⁶⁵http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/no-08-2002-reports-related-to-the-oecd-model-tax-convention_9789264099920-en

⁶⁶ANL, s. 137.

⁶⁷Anvendelsen af "**one of the activities is the only**" er en indirekte henvisning til litra f, hvorefter også personer der udfører mere end en af de anførte aktiviteter, ikke nødvendigvis har fast driftssted i kildelandet. Dog ligger det i ordvalget, at der skal sondres mellem den vurdering, der skal foretages af litra a-d i en kombinationssituation, jf. pkt. 21 i kommentarerne, og den vurdering der skal ske, eller rettere *ikke skal ske*, hvor kun en af aktiviteterne i litra a-d udføres.

ordlyd⁶⁸ naturligvis udgør stor støtte til dette synspunkt på trods af den uoverensstemmende formulering i kommentarenes pkt. 21⁶⁹. Aktiviteterne i litra a-d antages således at være undtaget fra fast driftssteddefinitionen, *alene* på baggrund af deres umiddelbare karakter, hvorefter det ikke har nogen betydning, hvorvidt aktiviteten rent faktisk udgør en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets virksomhed i sin helhed, eller ligefrem udgør foretagendets hovedvirksomhed. Til støtte herfor kan ligeledes nævnes, at noget praktisk formål med fremsættelsen af forslag E⁷⁰, næppe heller ville være til stede, såfremt førstnævnte synspunkt var udtryk for gældende ret.

I forbindelse med ovenstående skal naturligvis nævnes, at fortolkningen af om en konkret aktivitet kan siges at være omfattet af litra a-d, skal ske indskrænkende⁷¹, hovedsageligt begrundet i formålet med reglerne om fast driftssted, samt det faktum at stk. 4 udgør en undtagelse til stk. 5. Herudover må anvendelsen af ”*solely*”⁷² i litra a-f, tages til udtryk for, at OECD har haft til hensigt at indskrænke anvendelsesområdet for negativlisten til tilfælde, hvor de eneste aktiviteter, der udføres, er de i stk. 4 anførte. Således vil en eller flere litra a-e-aktiviteter, såfremt disse udføres af samme person, ikke medføre fast driftssted, forudsat at litra f er opfyldt, og modsat hvor en eller flere af disse aktiviteter kombineres med aktiviteter af *væsentlig* og *betydningsfuld* karakter, forudsat at art. 5 og 6’s øvrige betingelser tillige er opfyldt.

Litra e er alene en opsamlingsbestemmelse og ikke på samme tid et supplerende krav, der fordres opfyldt i tilfælde af anvendelsen af litra a-d. OECD’s forslag E vil således medføre en udvidelse af litra e’s anvendelsesområde udover en ændring af dens nuværende ordlyd⁷³. Overordnet set skal aktiviteters forberedende og hjælpende karakter dog fortsat vurderes efter samme kriterier som hidtil. Flere aktiviteter skal dog underkastes denne vurdering.

Det væsentligste i forbindelse med litra e er således dens fastsættelse af, hvilke aktiviteter der skal anses for at være af forberedende eller hjælpende karakter. Litra e’s formulering efterlader et vist spillerum til de retsanvendende myndigheder. Vedtagelsen af det fremsatte forslag E vil kunne medføre et større spillerum, og dermed resultere i en væsentlig nedsættelse af retssikkerheden⁷⁴ alt afhængig af, hvordan den ændrede artikel og de tilhørende kommentarer skal fortolkes. Eksisterende praksis og teori omkring litra e vil dog stadig have gyldighed på trods af en eventuel vedtagelse, hvorfor de afgørende momenter for opfyldelse af kravet i litra e gennemgås nedenfor.

⁶⁸ ”Udtrykket fast driftssted, skal *ikke* omfatte:...”

⁶⁹ Der netop strider mod bestemmelsens ordlyd, jf. ”disse virksomhedsarters fællestræk er, at *de i almindelighed* er af forberedende eller hjælpende karakter”.

⁷⁰ Afsnit 3.3.

⁷¹ ANL, s. 137.

⁷² Schaffner, s. 208.

⁷³ Se afsnit 3.3.

⁷⁴ Reimer, s. 87.

2.2.2.2. Kernevirkosomhed ctr. virksomhed af forberedende og hjælpende karakter

Overordnet set anvender art. 5, stk. 4, litra e en sondring mellem såkaldt *kernevirksomhed* og virksomhed af *forberedende eller hjælpende art*, hvoraf sidstnævnte er den diametrale modsætning til *kernevirksomhed*, hvilket fremgår af kommentarerne pkt. 24:

”Det afgørende kriterium er, om det faste forretningssted i sig selv udgør en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets virksomhed i sin helhed.”

Kernevirksomhed eller *core business* består oftest af aktiviteter, der gør foretagendet i stand til at opfylde dets hovedformål, og samtidig gør foretagendet i stand til at realisere et økonomisk overskud⁷⁵. Aktivitetens karakter af *core business* kan dog ikke fastslås alene på baggrund af hverken foretagendes formål eller profitabilitet;

*”the general purpose of the enterprise will solve some of the questions concerning the scope of the negative list, but PE status cannot be limited to activities that belong to the enterprise’s general purpose... the label of core business activity cannot be limited to activities which increase the value of the enterprise as a ‘going concern’”.*⁷⁶

For at kunne forstå, hvad kernevirkosomhed forudsætter, må der tages udgangspunkt i ovennævnte pkt. 24. Heri ligger dels et kvalitativt krav, der forudsætter, at aktiviteten er *betydningsfuld*, og samtidig at aktiviteten udgør en *væsentlig del af virksomheden i sin helhed*, hvilket er udtryk for et krav om kvantitet⁷⁷. Hvorvidt kravene er opfyldt, må naturligvis bero på en konkret vurdering.

I forhold til kvantitetskravet, er det blevet fremført, at *væsentligheden* ikke kun skal måles *relativt* i forhold til den samlede aktivitet i foretagendet, men tillige skal underlægges en *absolut* standard. I tilfælde, hvor en aktivitet i forhold til foretagendets samlede virksomhed ikke udgør en væsentlig del, vil aktiviteten således stadig ifølge dette synspunkt kunne falde uden for stk. 4, såfremt

*”the POB alone, when looked at seperately from the rest of the enterprise, exceeds a certain size and degree of professional entrepreneurship”*⁷⁸,

idet der ikke eksisterer nogen rimelighed i at lade en enhed, der adskilt fra resten af foretagendet stadig fremstår velfungerende og økonomisk levedygtig, undgå tærsklen for fast driftssted. En sådan *absolut* tærskel er dog ikke en del af gældende ret, hvilket udover den brede tilslutning i litteraturen⁷⁹, kan støttes på pkt. 24, 2. pkt., der netop nævner, at aktiviteten skal være en *væsentlig del af foretagendets virksomhed*. Desuden kan nævnes TfS 1991, 309, hvor landskatteretten *ikke* overvejede at anvende en absolut

⁷⁵Hvilket er det afgørende element, jf. Schaffner, s. 207, modsat Skaar, s. 284 der netop ikke mener at *”it is required that the activity actually produces income”*, men samtidig gør gældende at *core business activities* skal tjene selskabets overordnede formål *”of accumulating capital for the company itself and its owners”*. Overordnet set må aktiviteten skulle bidrage til foretagendets profitabilitet, i snæver forstand, for at udgøre *core business*, men medfører ikke i sig selv kernevirkosomhed jf. kommentarerne pkt. 23.

⁷⁶Skaar, s. 324.

⁷⁷I overensstemmelse med Skaar, s. 284.

⁷⁸Reimer s. 92.

⁷⁹Reimer s. 92.

standard i forbindelse med en vurdering af repræsentationskontorets funktioner⁸⁰. Det fastslås således, at *væsentligheden* udelukkende skal måles i forhold til foretagendets virksomhed, hvorefter en absolut standard må afvises.

For så vidt angår kvalitetskravet, må dette overordnet set antages at være opfyldt, når man i kildelandet udfører samme aktiviteter som i domicillandet⁸¹. I lyset af litra e kan aktiviteten dog blive fritaget, selvom denne måske lægger sig tæt op af aktiviteten i domicillandet, eller ligefrem udgør en af de i pkt. 24 eksplicit nævnte aktiviteter, som for eksempel ledelsesmæssige aktiviteter, jf. LSRM 1978, 93 hvor et selvstændigt kontor stod for koordination af selskabets produktudvikling samt produktion i Europa og Asien⁸², men ansås for omfattet af stk. 4, litra e.

Hovedsigtet med oprettelsen af reglerne om fast driftssted, yder ligeledes et vist bidrag til afgrænsningen af, hvilke aktiviteter der bør anses for værende *betydningsfulde*. Udgangspunktet har netop været, at der skal ske kildelandsbeskatning af egentlige fremstillings- og salgsafdelinger, hvilket som regel også netop udgør en væsentlig og betydelig del af virksomheden⁸³. Det, der har givet anledning til tvivl gennem tiden, er således hvordan de såkaldte hjælpeafdelinger⁸⁴ skal behandles. Desuden er negativlisten i stk. 4 i vid udstrækning baseret på praktiske hensyn, idet indkomstallokering i forbindelse med mindre betydelige virksomhedsfunktioner frembringer vanskeligheder. Disse forsøges undgået ved helt at fratage alt for ubetydelige aktiviteter muligheden for at udgøre et fast driftssted. Muligheden for at opstille et selvstændigt beregningsgrundlag kan således have i mente ved afgørelsen af, om en bestemt aktivitet skal undtages, jf. stk. 4, litra e, uden at dette dog skal tillægges afgørende vægt⁸⁵. Dernæst er det blevet anført, at det afgørende er, om der i afdelingerne foregår en *aktiv præstationsproces*. Dette vil ofte være tilfældet, hvis den udøvende person er tillagt beslutningskompetence⁸⁶.

Der er således en vis sammenhæng mellem, hvilke beføjelser en person er tillagt og aktivitetens opfyldelse af kvalitetskravet. Indledningsvist skal det ved inddragelsen af dette moment i *core business*-vurderingen nævnes, at elementet bør anvendes med en vis forsigtighed, idet det ofte leder til, at aktivitetskravet sammenblandes med fuldmagtskravet⁸⁷, og de to må naturligvis holdes adskilt. En sådan sammenblanding var blandt andet

⁸⁰Dommen er tillige udtryk for den vægt beslutningskompetence hos driftsstedet, tillægges ved en litra e-vurdering, se afsnit 2.2.2.2.1.

⁸¹Forstået på den måde at formålet er det samme hos hovedforetagendet som hos personen, jf. pkt. 24, 4. pkt.

⁸²Skaar s. 284 og 302 der nævner tilfælde, hvor fx ledelsesmæssige aktiviteter vil være af forberedende og hjælpende karakter i tilfælde af *fractions of managerial activities*, hvilket dog synes stærkt uforeneligt med pkt. 24 in fine, og positivlistens litra a i art. 5, stk. 2. Hertil skal begrænsningen til litra f, jf. pkt. 27.1 naturligvis erindres i tilfælde, hvor fragmentering sker i samme kildestat. Dog må Skaars antagelse være korrekt, da såvel ledelsesmæssige aktiviteter som alle øvrige litra e-aktiviteter, må skulle undergives en konkret vurdering, da de ikke er nævnt i litra a-d. Således vil fx journalføring, tilsyn, lønudbetaling og overvågning af andre enheder i koncernen typisk være omfattet af litra e, trods deres ellers ledelsesmæssige islæt.

⁸³Reimer, s. 93, samt Poul Erik Hjerrild-Nielsen: Artikel - SU 1991, 239: Kan salgsvirksomhed være en hjælpefunktion i relation til fast driftssted? s. 211, der dog samtidig gør klart, at såfremt de salgspregede funktioner nærmere er ren reklame- eller udstillingsvirksomhed, må de udgøre hjælpefunktioner efter stk. 4.

⁸⁴Hermed menes fx afdelinger der varetager fakturering, opkrævning af selskabets fordringer, (store) udleveringslagre mv.

⁸⁵Reimer, s. 85. De praktiske hensyn bliver afgjort smidt i baggrunden med OECD's forslag E i RDD, jf. afsnit 3.3.

⁸⁶Aage Michelsen: Lærebog i indkomstbeskatning, s. 757.

⁸⁷SR-Skat 1/2015, s. 24.

aktuel i SKM2011.351SR, der afviste *core business*, fordi samtlige aftaler skulle godkendes af hovedforetagendet, før disse var bindende samt SKM2012.692SR, der først havde karakteriseret aktiviteten som omfattet af stk. 4, men derefter ændrede vurdering, da medarbejderen efter forudgående godkendelse kunne indgå bindende aftaler på vegne af selskabet.

2.2.2.2.1. Beslutningskompetence

Ved litra e-vurderingen er det hidtil blevet lagt afgørende vægt på, hvorvidt den udøvende person har haft beslutningskompetence⁸⁸. I hvert fald dansk administrativ praksis må sammenfattes således, at manglende beslutningskompetence i alle tilfælde har medført, at den udøvede virksomhed er blevet anset for omfattet af litra e, uanset omfanget af de øvrige aktiviteter, som er blevet udøvet for hovedforetagendet⁸⁹. I praksis har eksistensen af eller manglen på en *fuldmagt til at indgå bindende aftaler på foretagendets vegne* særlig skabt tvivl, når den aktivitet, der skal varetages af en personen, består i salg af foretagendets produkter. Der synes at være blevet draget konklusioner om, at såfremt der udøves kvalificeret salgsmæssig aktivitet, men uden fuldmagt til at indgå bindende aftaler, vil litra e være opfyldt, hvilket må antages at være noget af en fejlslutning⁹⁰. Det skal bemærkes, at der ikke, kan sluttes modsætningsvist ud fra ovennævnte⁹¹, således at en eksisterende fuldmagt automatisk medfører eksklusion fra stk. 4, da dette fortsat vil kræve, at den aktivitet, som fuldmagten vedrører, er betydelig og væsentlig.

Generelt synes praksis at have tillagt beslutningskompetencen for stor betydning, hvilket tillige er kritiseret af *Poul Erik Hjerrild-Nielsen*⁹², der gør gældende, at *aktiv salgsvirksomhed*, som rækker længere end reklame- og rådgivningsvirksomhed, kan medføre fast driftssted på trods af manglende fuldmagt til at indgå bindende aftaler⁹³. En anden måde at sondre mellem reklame- og salgsvirksomhed på, kan være ved at se på, om der foreligger kundekontakt, og om disse kunderelaterede aktiviteter i snæver forstand medfører profit. Det kræves således, at der mellem aktiviteterne og indtjeningen foreligger snæver kausalitet, hvilket f.eks. er tilfældet ved en persons ordremodtagelse eller opsøgende salg. Derimod afskæres rene markedsføringsmæssige aktiviteter⁹⁴.

⁸⁸Til illustration se TfS 1989, 165 hvor et tysk selskab påtænkte at oprette et udleveringslager i Danmark, uden at de tilknyttede medarbejdere fik kompetence til at binde det tyske selskab, hvorfor fast driftssted måtte afvises. Mogens Rasmussen har i sin artikel i SU 2009, 60 udtalt, at Landskatterettens fortolkning af stk. 4 er for vid. Selvom medarbejderne dog i øvrigt skulle varetage relativt vidtgående aktiviteter som udlevering af varer på grundlag af skriftlige ordrer, udskrivning af fakturaer mv., kan kritikken ikke tiltrædes, idet disse ikke efter afsnit 2.2.3.2 udgør kernevirksomhed. Alt salgsarbejde varetoges af det tyske selskab.

⁸⁹Se TfS 1991, 309 LSR hvor hovedforetagendet skulle fastsætte priser, bekræfte ordrer og indgå de bindende aftaler samt SKM2005.532LSR hvor personen varetog salget, uden at have fuldmagt til at binde hovedforetagendet. Der blev i ingen af dommene statueret fast driftssted. Kritiseret af ANL, s. 144-145, som nævner at 91-dommen må betvivles, se nedenfor.

⁹⁰ANL, s. 143, SR-Skat 1/2012 s. 55, Jens Wittendorf: Artikel - SR2011.0226: International skatteret, s. 7.

⁹¹ANL, s. 139.

⁹²Poul Erik Hjerrild-Nielsen: Artikel - SU 1991, 239: Kan salgsvirksomhed være en hjælpefunktion i relation til fast driftssted? s. 212.

⁹³Grænsen antages at gå, hvor rådgivningen af kunden bliver ordreforbereende, s. 212.

⁹⁴Se den schweiziske afgørelse *Société B. S.A. v. Tribunal administratif du canton de Genève*, 102 Arrêts du Tribunal Fédéral Suisse, 4e Livraison, 264 (1976) hvor et kontor i Schweiz skulle reklamere, skabe kontakter og sørge for ind-

I tråd hermed synes nyere praksis at have svækket fortolkningen af den faste driftsstedes-definition og således sænket tærsklen for, hvornår en aktivitets status af *kernevirksomhed* opnås. I hvert fald kan der tydes en mere nuanceret holdning efter nyere praksis;

SKM2011.351SR: forretningsstedet A forestod kontakt med danske kunder der ønskede at købe selskabets produkter. Endvidere stod A for videreformidling af ordrerne, som i øvrigt skulle godkendes af selskabet, og havde fuldmagt til at forhandle og aftale konkrete priser. Skatteministeriet udtalte, at aktiviteten ikke var omfattet af stk. 4, idet opgaverne ikke udelukkende bestod i *videreformidling af selskabets produkter*. (egen fremhævelse)

Med det fremhævede synes Skatterådet at tillægge det vægt, at opgaverne trods manglende beslutningskompetence ikke udelukkende udgjorde *reklamevirksomhed*, men *egentlig salgsvirksomhed*, jf. ”*videreformidling af selskabets produkter*”, der næppe inkluderer salg, men alene markedsføringsmæssige aktiviteter. *SKM2012.692SR*⁹⁵ synes dog ikke at støtte op herom. Afgørelsen blev i stedet truffet på baggrund af resultatet i *SKM2005.532LSR*, hvis faktum til forveksling minder om 2012-situationen. I begge domme havde et udenlandsk foretagende medarbejdere i kildelandet, som skulle forestå markedsføringen af produkter inden for medicinalindustrien. Salget skete til grossisterne i kildestaten, hvorfra de enkelte slutbrugere, nærmere bestemt lægerne, så skulle købe produkterne. Medarbejderne havde ikke fuldmagt til at slutte aftaler med nogen af disse parter. Foreliggende kritik af 2005-dommen må dog tillige anføres mod 2012-afgørelsen. Størstedelen af de ansattes arbejdstid blev ganske vidst anvendt på formidling af selskabets produkter til lægerne, men salget af foretagendets produkter til grossister i kildestaten afhang i høj grad af lægernes kendskab til produkterne, selvom lægerne ikke var direkte aftagere af produkterne. Aktiviteterne var således i disse konkrete tilfælde væsentlige og betydningsfulde, hvilket dog ikke blev stueret i de to domme⁹⁶. Hverken resultatet af 2005 eller 2012-dommen kan således tiltrædes, men må være fremkommet som følge af en meget selektiv udvælgelse af retsgrundlaget, idet der ikke tages bestik af den kritik, der foreligger af 91-afgørelsen samtidig med, at dommernes vurdering af, om der er tale om salgs- og reklamevirksomhed, ikke synes at tage tilstrækkeligt hensyn til de konkrete omstændigheder. Dernæst må dansk administrativ praksis kritiseres for generelt at anlægge en langt mere rigid fortolkning end øvrig international praksis, hvilket skaber usikkerhed for udenlandske foretagender, der ønsker at investere i det danske marked.

Den nyeste litteratur synes at have tilsluttet sig synspunktet om, at såfremt en person i væsentlig grad har været involveret eller har deltaget aktivt i forhandlingen af *vigtige kontraktelementer*, hvormed menes spørgsmål om art, kvalitet, kvantitet, leveringstid og -betingelser⁹⁷, må dette *alene* være tilstrækkeligt til, at den udøvede aktivitet falder

hentning af informationer til hovedkontoret i Spanien. Medarbejderne i Schweiz havde ikke bemyndigelse til at forhandle eller indgå kontrakter. Der var ikke fast driftssted, Skaar s. 286.

⁹⁵Der tillige afviste fast driftssted, da aktiviteterne omfattedes af stk. 4, som følge af manglende beslutningskompetence. Dette må i hvert fald antages at have været udslagsgivende, idet dommen afsagdes med 2005-afgørelsen som argument.

⁹⁶ANL, s. 145.

⁹⁷Anders Nørsgaard Laursen: Artikel - SR-Skat 1/2012: Fast driftssted – foreslåede ændringer af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst, s. 55.

uden for litra e, hvorved den *egentlige beslutningskompetence* skubbes i baggrunden⁹⁸.

OECD foreslog i 2011 en tilføjelse til pkt. 24.2⁹⁹ i kommentarerne, der netop skulle eksplicere, at beslutningskompetencen ikke skulle tillægges så stor vægt ved udøvelsen af salgsvirksomhed. Trods denne ikke blev vedtaget er dette dog i dag blevet en del af gældende international skatteret¹⁰⁰. Om Danmark endeligt har efterladt sin tidligere meget vidtgående fortolkning af stk. 4, vides ikke med sikkerhed. Dog synes den internationale retstilstand gradvist at blive implementeret i dansk ret, særligt set i lyset af senere praksis på området¹⁰¹.

I relation til det igangværende arbejde med Action 7 ville en eksplicit erkendelse af, at holdningen, hvorefter manglende fuldmagt eller beslutningskompetence til at indgå bindende aftaler er blevet tillagt overdreven vægt hidtil, nu er lagt i graven, være ønskværdig, hvorfor det kan undre, at der ikke er taget hensyn hertil i RDD.

2.2.2.2. Andre momenter i litra e-vurderingen

Ikke kun spørgsmålet om beslutningskompetence har været et omtvistet punkt i den internationale skatteret. Generelt har sondringen mellem *core business* og *preparatory and auxiliary activities* skabt anledning til tvivl, idet fastlæggelsen fordrer en meget konkret vurdering, hvilket er grunden til, at generelle retningslinjer ikke er blevet udarbejdet af *the Committee on Fiscal Affairs*, der generelt foretrækker at fremsætte praktiske eksempler fremfor generelle retningslinjer. Som eksempel på denne fremgangsmåde kan nævnes, at depoter, der anvendes til opbevaring af containere for en virksomhed, hvis hovedformål er udlejning af disse, normalvis ikke vil medføre fast driftssted grundet *oplagringsundtagelsen* i stk. 4, litra b. Anvendelsesområdet dækker dog ikke tilfælde, hvor medarbejdere knyttet til depotet samtidig med oplagringsfunktionen skal modtage efterspørgsler om udlejning af containere¹⁰². På trods af rapportens alder er retningslinjerne heri dog fortsat udtryk for international glædende ret, hvor momentet om *ordremodtagelse* er et afgørende element i bedømmelsen af, om aktiviteten er af forberedende eller hjælpende karakter¹⁰³.

Med litra e's formulering¹⁰⁴ hersker ingen tvivl om, at enhver form for aktivitet uanset dens karakter kan blive anset for omfattet af den ikke udtømmende negativliste, så

⁹⁸SR-Skat 1/2015, s. 24.

⁹⁹Der netop eksplicit skulle tydeliggøre, at salgsvirksomhed kan falde uden for stk. 4 på trods af manglende beslutningskompetence, jf. Anders Nørgaard Laursen: Artikel - SR-Skat 1/2012: fast driftssted – foreslåede ændringer af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst s. 55, på samme måde som det østeuropæiske forbehold i det eksisterende pkt. 44.

¹⁰⁰Jens Wittendorf: Artikel - SR.2011.226: International skatteret, s. 5-7, Anders Nørgaard Laursen: Artikel - SR-Skat 1/2012: Fast driftssted – foreslåede ændringer af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst, s. 55, Skaar, s. 300.

¹⁰¹SKM2013.273SR der statuerede fast driftssted da medarbejderens opgaver bestod i at fremme salget og varetage selskabets interesse, hvilket således bekræfter resultatet i 2011-dommen.

¹⁰²Report on taxation of income derived from the leasing of containers 1983, jf. Schaffner s. 208.

¹⁰³Se afsnit 2.2.3.2.1. Herudover den franske *Conseil d'Etat*, 3 July 2009 n° 294227 der netop omhandlede varesalg direkte fra et oplagringssted, der ellers måtte have været omfattet af undtagelsesbestemmelsen.

¹⁰⁴For at nedbryde tvivlen som følge af den tidligere formulering af litra e fra 1963 "*maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of advertising, for the supply of information, for scientific research or for similar activities which have a preparatory or auxiliary character, for the enterprise*" fjernede OECD i 1977 de tre nævnte aktivitetstyper, der netop skabte grobund for en opfattelsen af, at bestemmelsen så kun skulle dække de nævnte tre typer.

længe aktivitetens betydning for foretagendet er begrænset, jf. de i afsnit 2.2.2.2 anførte momenter. Markedsundersøgelser såvel som antagelse af nye medarbejdere og ansøgning om kommunale tilladelser vil ligeledes være typiske eksempler på forberedende aktiviteter, mens reklame og marketing oftest er af hjælpende karakter¹⁰⁵.

2.3. OECD's modeloverenskomst art. 5, stk. 6 – agentreglens negative afgrænsning

Som nævnt fungerer stk. 5 og 6 *tilsammen* som en udvidelse definitionen i stk. 1-2. Sammenspillet viser sig blandt andet gennem stk. 5's krav om afhængighed; om der mellem repræsentanten og foretagendet eksisterer et afhængighedsforhold markant nok til, at stk. 5 kan træde i kraft, afhænger netop af, om *uafhængighed* efter stk. 6 kan afvises. Hvis en aktivitet, der ellers ville være blevet fanget af definitionen i stk. 5, udøves af en *uafhængig* person, herunder af en *kommissionær*¹⁰⁶, og den udøvede aktivitet samtidig ligger inden for rammerne af vedkommendes sædvanlige forretningsvirksomhed¹⁰⁷, udelukker det derimod, at fast driftssted statueres efter stk. 5. Det er i litteraturen blevet diskuteret, hvorvidt stk. 6 skal anses for at udgøre en selvstændig bestemmelse med eget anvendelsesområde, der således ikke skal læses i sammenhæng med stk. 5;

”.. there is no categorial difference between a dependent and an independent agent, and the carve-out laid down in Article 5(6) OECD MC is more than a mere clarification. It marks just another PE threshold on quantitative scale”¹⁰⁸

hvorefter stk. 6 ikke er en negativ afgrænsning af stk. 5, hvilket hovedsageligt begrundes med, at en person, uanset om han er afhængig eller uafhængig, varetager såvel sin egen som foretagendets interesse. Stk. 6 skal altså, jf. Reimer, læses således at den angiver den samme regel som stk. 5, og at fast driftssted således kan statueres *alene* efter stk. 6 uden hensyntagen til stk. 5. Herefter udgør de to bestemmelser tilsammen *civil laws* dikotomi mellem direkte og indirekte repræsentation¹⁰⁹, hvorfor en person aldrig vil kunne være omfattet af begge bestemmelser samtidig, fordi personen ved direkte repræsentation forpligter foretagendet *direkte* overfor tredjemand, idet personen indgår aftalerne i *foretagendets navn*, hvorimod personen ved *indirekte repræsentation* forpligter sig selv, selvom aftalerne dog indgås for *foretagendets regning og risiko*, idet de indgås i *personens eget navn*¹¹⁰. Vælger man at anse stk. 6 som en selvstændig bestemmelse, vil stk. 6 for det første være overflødig, når personen opfylder betingelserne i stk. 5. Dernæst vil en kommissionær, selvom denne indgår aftaler i *eget navn*, kunne udgøre et fast driftssted efter stk. 6, såfremt han *ikke*

¹⁰⁵Reimer, s. 93.

¹⁰⁶Nærmere om terminologien, afsnit 2.3.2. Mægleren behandles ikke i dette speciale, idet denne ikke skaber skatteretlige problemstillinger på samme vis som kommissionæren.

¹⁰⁷Kravet om at personen skal handle inden for rammerne af dennes sædvanlige forretningsvirksomhed, skal tillige opfyldes før vedkommende kan blive omfattet af stk. 6. Betingelsen vil ikke være genstand for selvstændig gennemgang her, da den ikke berøres af Action 7, der henvises i stedet til ANL, afsnit 5.4. Dog skal nævnes, at bestemmelsens betydning slår igennem i tilfælde, hvor en *uafhængig* person, handler uden for rammerne af sin sædvanlige forretningsvirksomhed: fx ses i fransk retspraksis *nummer 4PA00765, 2 July 1996*, hvor en uafhængig agent handlede i ejendomsrådgivervirksomhedsregi selvom hans sædvanlige virke var inden for medicinalvirksomhed, hvorfor det skulle vurderes om, der var fast driftssted efter stk. 5, Schaffner, s. 241. Vurderingen af betingelsens opfyldelse skal ske *objektivt*, hvorefter aktiviteten skal sammenlignes med den *branchekonforme virksomhed* og ikke med den *konkrete persons sædvanlige virksomhed*, jf. Jens Wittendorf m.fl.: Skatteretten 3, s. 164 samt CoC s. 45. I modsætning hertil se Reimer, s. 106.

¹⁰⁸Reimer, s. 103.

¹⁰⁹ANL, s. 226-227.

¹¹⁰En civil law kommissionær er typeeksemplet på *indirekte repræsentation*, hvilket ses i Kmsl § 4.

er uafhængig, og *ikke* handler inden for sin sædvanlige forretningsvirksomhed. At fast driftssted skulle kunne statueres alene på baggrund af stk. 6 virker absurd, idet der herved på ingen måde stilles krav til de aktiviteter, vedkommende varetager for foretagendet, hvilket er af høj prioritet, da kildelandsbeskatning kun synes rimelig, såfremt aktiviteten udgør en del af foretagendet kernevirksomhed, og har snæver sammenhæng med foretagendets indtjening.

Også ud fra retspraksis synes det mere rigtigt, at anse stk. 6 for at udgøre en begrænsning af stk. 5, der således supplerer fast driftssteds-definitionen med en betingelse om *afhængighed*;

TfS 2010, 605 SR statuerede, at en betingelse for at være omfattet af art. 5, stk. 5, var, at personen havde fuldmagt til at indgå kontrakter på foretagendets vegne... *medmindre personen kunne kvalificeres som en uafhængig agent efter stk. 6*, samt SKM2012.190SR der ligesom tidligere praksis¹¹¹ gennemgik stk. 6, før stk. 5, og afviste at udenlandske investorers passive investeringer i et dansk K/S skulle medføre dansk beskatningsret af eventuelle gevinster som følge af investeringerne, grundet *uafhængighed* efter stk. 6.

Praksis har således udvist tendens til at foretage en stk. 6-vurdering, før betingelserne i stk. 5 undersøges. Stk. 6 kan i princippet ansues således, at denne fastsætter kriterier til vurdering af, *hvem der driver virksomhed i kildelandet*. Såfremt afhængighed foreligger, er det netop *foretagendets* virksomhed, der udøves, idet afhængigheden medfører, at foretagendets og personens virksomhed *smelter sammen* modsat i tilfælde af uafhængighed, hvor det således er personens egen virksomhed, der udøves¹¹². Stk. 5 anvendes så efterfølgende til at fastslå, *om* der drives *virksomhed* i kildelandet¹¹³.

2.3.1. Uafhængighedskravet

Hvad der nærmere må antages at ligge i dette element, har betydning for, hvor stor indvirkning Action 7's indsnævring af *uafhængighedselementet* forventes at få for stk. 6's fremtidige anvendelse, og således indirekte også for stk. 5, der som en naturlig følge af en stk. 6-indsnævring alt andet lige må antages at få et bredere anvendelsesområde. Umiddelbart synes kravet efter stk. 5 at være meget vagt, idet dette forudsætter, at foretagendet skal have ret til at anvende personen til opfyldelse af erhvervmæssige formål, hvilket medfører, at foretagendet gennem den pågældende person, økonomisk set er til stede i kildestaten i en sådan grad, at der dannes et skattepligtigt *nexus*¹¹⁴.

Hverken ordlyden i stk. 5 eller 6 yder det store bidrag til fortolkningen af uafhængighedskravet. Kommentarerne til stk. 6 giver dog et bidrag til fortolkningen af kravet. Det fastsættes klart, at det afgørende er det juridiske samt økonomiske forhold mellem personen og foretagendet¹¹⁵, hvorfor personens hverv eller betegnelse ikke tillægges betydning¹¹⁶, andet

¹¹¹TfS 2004, 162 H samt TfS 1996, 532 H, hvorefter en opfyldelse af fuldmagtskravet i stk. 5 *ikke* var tilstrækkeligt til at agenten kunne konstituere fast driftssted, da der tillige skulle foreligge et afhængighedsforhold. Både stk. 5 samt 6 skal således være opfyldt, før fast driftssted statueres, jf. ANL, s. 237 samt SU 2012, 140, s. 245.

¹¹²Jf. afsnit 2.3.2.2.

¹¹³ANL, s. 234+236 samt kommentarerne pkt. 32.

¹¹⁴Skaar, s. 503.

¹¹⁵Kommentarerne pkt. 37, litra a, hvoraf det tillige fremgår, at uafhængighed *både* skal være økonomisk og juridisk. Samt Skaar, s. 502.

¹¹⁶ANL, s. 165.

end den afledte retlige betydning begrebsanvendelsen måtte have i tilfælde, hvor den skatteretlige vurdering beror på den civilretlige kvalifikation¹¹⁷. Det afgørende i forholdet mellem foretagendet og personen er dermed graden af de forpligtelser, personen har overfor foretagendet¹¹⁸. Graden af forpligtelserne kan fastlægges ud fra de brede og ubegrænsede momenter, som er fastsat i kommentarerne, men som dog ikke udgør kumulative eller udtømmende betingelser¹¹⁹. Overordnet set må der i relation til den *juridiske uafhængighed* ikke foreligge et lønmodtagerlignende forhold, idet uafhængighed sidestilles med en høj grad af selvstændighed, hvorfor en uafhængig person nærmere minder om en selvstændig erhvervsperson i et almindeligt aftaleretligt forhold¹²⁰. Der lægges blandt andet vægt på foretagendets mulighed for at foretage omfattende kontrol og udstikke konkrete retningslinjer, hvorimod fastsættelsen af overordnede politikker, efter hvilke den udøvende person bør varetage sine aktiviteter, ikke medfører afhængighed¹²¹.

At en person rent *juridisk* må antages at være *uafhængig* af foretagendet, er nødvendigt, men dog utilstrækkeligt, da *uafhængighedselementet* tillige indeholder et krav om *økonomisk uafhængighed*. I international teori såvel som i praksis er særligt ét moment blevet tillagt stor vægt i denne henseende; såfremt repræsentanten udøver (næsten) hele sin virksomhed for et eller ganske få foretagender gennem hele virksomhedens levetid eller blot over en længere tidsperiode, er sandsynligheden for at økonomisk afhængighed foreligger stor¹²². Afgørelsen *Interworld*¹²³ giver et indtryk af, hvor grænsen går, idet en person ikke blev anset for værende uafhængig, da 90% af vedkommendes arbejde blev udført for samme opdragsgiver. Momentet er dog kun et ud af flere i vurderingen af, om personen er økonomisk afhængig¹²⁴.

2.3.2. Kommissionærundtagelsen i art. 5, stk. 6

Som bemærket ovenfor benytter stk. 6 sig af begrebet *kommissionær*, hvorfor kommissionærer synes eksplicit undtaget fra stk. 5. Tvivlen har i de seneste år særligt gået på, om den civilretlige benævnelse *alene* har været afgørende ved vurderingen af, om fast driftssted foreligger, således at den civilretlige kvalifikation vil medføre eksklusion fra agentreglen, eller om kommissionsforholdet skal vurderes konkret ud fra kravene i stk. 5¹²⁵ og 6. Sidstnævnte mulighed fordrer en udfyldning af "*indgå aftaler i foretagendets navn*" efter *lex fori*¹²⁶, jf.

¹¹⁷Hvilket ses i den norske Høyesterettsafgørelse i Dell, se nedenfor. Jens Wittendorf m.fl.: Skatteretten 3, s. 162 samt ANL, s. 165-166.

¹¹⁸Kommentar pkt. 38, samt Klaus Vogel: On Double Taxation Conventions, s. 343.

¹¹⁹ANL, s. 244 og Schaffner, s. 239.

¹²⁰For nærmere om de enkelte momenter henvises til Schaffner, s. 239-243, Reimer, s. 104-105 samt ANL, s. 227.

¹²¹ANL, s. 244 og kommentar pkt. 38.4. Hertil SKM2010.318SR hvor der fastsættes en overordnet investeringsstrategi. SKM2012.190SR hvor foretagendets *overordnede investeringspolitik* skulle følges i forbindelse med personernes aktivitetsudøvelse, hvilken bestod i at træffe beslutninger vedrørende forvaltning af investorerens midler. Ingen af dommene statuerede afhængighed. De fastsatte rammer kan dog have betydning for personens bemyndigelse i forhold til fuldmagtskravets opfyldelse.

¹²²Jens Wittendorf m.fl.: Skatteretten 3, s. 163. Bemærkelsesværdigt er det, at netop dette forsøges indført i stk. 6, jf. OECD's forslag B. Momentet fremgår pro tempore af kommentarerne pkt. 38.6. Nærmere herom afsnit 3.2.2.

¹²³Interworld Inc. versus Commissionaire, T.C. Memo, Tax Ct.Rep 51, 428 (CCH), at 3231.

¹²⁴Hvorfor en agent således fortsat kan være uafhængighed på trods af en *exclusivity agreement*, Schaffner, s. 239. Mogens Rasmussen: Artikel - SU 2009, 60: Fast driftssted, s. 118, kommentar pkt. 38.6 og ANL, s. 244, der fastslår at der altid er tale om en konkret vurdering.

¹²⁵Herunder særligt personens *fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn*. Se DD s. 11, pkt. 8.

¹²⁶Hvilket vil afføde en divergerende anvendelse af agentreglen grundet forskellen i civil og common law. Samtidig skal opmærksomhed henledes på, at henvisningen til intern ret også skal ses som en henvisning til intern IP-ret, hvilket er

modeloverenskomstens art. 3, stk. 2, grundet det manglende grundlag for en autonom fortolkning. Fuldmagtskravet synes netop i civil law *i sig selv* at udelukke en kommissionær fra at være i stand til at udgøre et fast driftssted, mens det eksakt modsatte er tilfældet i common law. Afsnittet vil kun behandle problemstillingen i relation til civil laws kommissionær, idet det kun er i lande tilhørende civil law-retsfamilien, at kommissionsproblematikken eksisterer, eftersom der intet er til hinder for, at en common law-kommissionær kan udgøre et fast driftssted.

2.3.2.1. Kommissionæren som fast driftssted¹²⁷ - civil law

Det faktum at civil laws kommissionær indgår aftaler i *eget navn* er netop det, der skaber mulighed for kunstig undgåelse af tærsklen for fast driftssted, idet en person, der indgår aftaler i eget navn, ikke aftaleretligt *binder foretagendet*. Det skyldes, at kommissionærarrangementer rent aftaleretligt består af to forhold; kommissionæren har én aftale med tredjemand, og én aftale med kommittenten, hvorimod tredjemand og kommittenten *aldrig* bliver forpligtet overfor hinanden. Således kan en civil law kommissionær ikke udgøre et fast driftssted efter stk. 5, idet denne ikke opfylder fuldmagtskravets betingelse om aftaleretlig binding af foretagendet. At det *bindende element* skal afgøres efter *lex fori*, skaber en vis divergens, idet common laws kommissionær efter common laws aftaleret altid forpligter foretagendet, netop fordi de indgår aftaler i foretagendets navn. Således kan kommissionærer ikke på samme måde anvendes til at undgå statuering af fast driftssted i common law, idet kommissionæren her per automatik opfylder fuldmagtskravet. Derimod er det umiddelbart nemt at undgå statuering af fast driftssted gennem anvendelsen af kommissionærarrangementer i civil law¹²⁸. Spørgsmålet er dog om den civilretlige benævnelse, fordi denne ikke opfylder fuldmagtskravet, altid vil medføre, at kommissionærer ikke kan udgøre et fast driftssted, eller om fuldmagtskravet selvom kommissionæren ikke civilretligt er givet den fornødne fuldmagt, alligevel kan anses for opfyldt ud fra en 'realitetsbetragtning'¹²⁹.

Den norske Høyesterettsafgørelse i Dell-sagen¹³⁰ i 2011, blev imødeset med spænding fra rådgivere og skattemyndigheder internationalt, idet sagen angik fortolkning af art. 5, stk. 5 i forhold til kommissionærarrangementer i den norsk-irske DBO, der er stort set enslydende med samme artikel i modeloverenskomsten¹³¹. Indtil afsigelsen i 2011 var der stor tvivl om, under hvilke betingelser en kommissionær kunne udgøre et fast driftssted. Spørgsmålet om fortolkningen af DBO-bestemmelser enslydende med art. 5, stk. 5, er inden 2011 blevet behandlet i to franske højesteretsdomme.

vigtigt at have i mente, da dette er særdeles afgørende for, hvilket retssystemets regler der skal fastlægge indholdet af ordlyden i stk. 5.

¹²⁷Herunder også kommissionærstrukturer fx dannet ved at et *full-fledge-datterselskab* overfører samtlige af selskabets aktiver, risici samt funktioner til et principal-selskab, hvorefter førstnævnte udelukkende skal varetage simple salgsopgaver i kildelandet efter kommissionærkontrakt med en nedsættelse af koncernens samlede effektive skatteprocent for øje.

¹²⁸Schaffner, s. 222.

¹²⁹SU 2012, 140, s. 235.

¹³⁰HR-2011-02245-A.

¹³¹Hvorfor dommen udgør et vigtigt præjudikat ved fortolkningen af andre DBO-bestemmelser, der ligeledes adopterer ordlyden i modeloverenskomsten, jf. SU 2012, 140, s. 235.

I *Interhome*¹³² fra 2003 kritiserede den franske Højesteret, Conseil d'État, appelretten for ikke at have undersøgt om kommissionæren *rent faktisk* indgik aftaler, som var bindende for det schweiziske kommittentselskab, men i stedet blot havde ladet sig begrænse af den civile retlige ramme omkring kontraktforholdet¹³³. Conseil d'État anså således ikke fuldmagtskravet som værende et krav knyttet til det civile retlige begreb, men som et krav, der skulle vurderes under hensyntagen til retsforholdets faktiske omstændigheder, hvilket ville kunne medføre, at kravet var opfyldt, selvom kommissionæren ikke var tillagt *civilretlig* fuldmagt til at indgå bindende aftaler for foretagendet.

I den franske domsafsigelse i *Zimmer*¹³⁴ fra 2010, kom Conseil d'État dog til det eksakte modsatte resultat, og valgte i stedet at lade retsforholdets *civilretlige* benævnelse være udslagsgivende;

Zimmer SAS fungerede oprindeligt som et almindeligt datterselskab, men blev i 1995 omdannet til et kommissionærselskab, hvorefter samtlige aktiver og risici blev overdraget til Zimmer UK, men uden at der skete en egentlig ændring i de funktioner Zimmer SAS varetog. Således var kommissionæren i stand til at modtage ordrer, afgive tilbud, forhandle priser og vilkår og indgå kontrakter med nye og eksisterende kunder. Appelretten vurderede, derfor at kommissionæren *de facto* indgik aftaler som var bindende for kommittenten, og statuerede fast driftssted på baggrund af en *substance-over-form approach*¹³⁵. Ved indbringelsen for den franske Højesteret blev dette synspunkt dog afvist, hvorefter kommissionæren automatisk blev anset for ikke at være i stand til at binde Zimmer UK ved sine aftaler, grundet henvisningen til intern mellemmandsret¹³⁶, hvorefter en kommissionær ikke binder sit foretagende, idet denne indgår aftalerne i *eget navn*.

Zimmer synes derfor at udtrykke, at alene civile retlige kriterier skal lægges til grund ved bedømmelsen af, hvorvidt fuldmagtskravet er opfyldt. Dog er det vigtigt at bemærke, at dommerne tog forbehold for den situation, hvor kommissionæren på trods af at retsforholdet omtales som et kommissionærarrangement mellem parterne, alligevel er i stand til civile retligt at binde kommittenten trods manglende fuldmagt. I et sådant tilfælde skal den civile retlige form, som parterne har iklædt retsforholdet, ikke respekteres af de franske skattemyndigheder. De har i sådanne tilfælde derimod grundlag for at anse kommissionæren som fuldmægtig grundet aftalens *indhold*. Overordnet set udgjorde dommen dog et værn mod de franske skattemyndigheders angreb mod kommissionærarrangementer ved statuering af fast driftssted, selv hvor formålet med arrangementet var at reducere beskatningsgrundlaget i kildestaten¹³⁷.

Den norske Tings- såvel som Lagmannsretten i Dell-sagen tilsluttede sig dog derimod resultatet i *Interhome*, idet de undersøgte om det *angivne* kommissionær *de facto* indgik

¹³²Conseil d'État 20/3 2003, No. 224407.

¹³³Dette var således en tilkendegivelse fra Højesteret om, at der ikke skulle drages direkte konklusioner fra parternes civile retlige benævnelse af retsforholdet. Kriteriet om bindende aftaler i stk. 5, skulle fortolkes *da facto*, jf. ANL, s. 215. En nærmere angivelse af præmisserne for en sådan *de facto*-vurdering fandt dog ikke sted. Udtalelsen fra *rapporteur public*, Julie Burguburu til den senere afgørelse i *Zimmer SAS*-sagen kastede dog nærmere lys over, hvad Conseil d'État mente med *aftaler som er de facto bindende for kommittenten*.

¹³⁴Conseil d'État 31/3 2010, No. 304715.

¹³⁵Brian J. Arnold: BFIT, July 2010, s. 354.

¹³⁶Jf. Code de Commerce, hvorefter en kommissionær, ligesom i traditionel civil law, ikke kan binde sin hovedmand, da denne indgår aftaler i *eget navn*.

¹³⁷SU 2012, 140, s. 237.

aftaler, der var bindende for kommittenten. Retterne valgte således ikke ved fortolkningen af fuldmagtskravet at tillægge det betydning, at der var tale om et kommissionsforhold, men fortolkede derimod fuldmagtskravet ”funktionelt”, særligt under henvisning til kommentarerne pkt. 32.1¹³⁸. I dommens engelske referat nævnes:

”The Court of Appeal observed that a ”functional-realistic” approach should be endorsed rather than a ”literal-formalistic” approach in interpreting the words ”authority to conclude contracts in the name of the enterprise”.

På trods af intern rets definition, hvorefter en kommissionær ikke kan binde kommittenten fandtes det altså, at Dell AS *reelt* set indgik aftaler, som var bindende for Dell BV, idet kunderne ikke opfattede kommissionæren som samhandelspartner, men i stedet hele Dell-koncernen, da kunden ikke var klar over, at levering forudsatte en yderligere transaktion mellem Dell AS og Dell BV, og da Dell BV ikke og formentlig heller aldrig ville have nægtet at levere på de vilkår, Dell AS havde aftalt grundet hensynet til koncernens renommé.¹³⁹ Dell BV havde herefter fast driftssted i Norge. Set i forhold til de to franske afgørelser var det derfor indtil afsigelsen i den norske Højesteret omtvistet, hvilken vægt anvendelsen af de civilretlige termer i agentreglen skulle tillægges, og altså i hvilket omfang en aftale skulle være bindende, før fuldmagtskravet kunne anses for opfyldt¹⁴⁰.

Høyesteretts afgørelse sendte et klart signal, idet stk. 5 blev fortolket således, at denne indeholdt et krav om, at aftaler skulle være *civilretligt* retligt bindende for kommittenten, da grundlag for en anden fortolkning ikke kunne udledes af pkt. 32.1. Sagens omdrejningspunkt var således fortolkning af kravet om aftaleretlig binding i art. 5, stk. 5. Der var netop ikke tvivl om, at kommissionærens aftaler ikke kunne binde foretagendet *retligt*, jf. den norske kommissionslovs § 56¹⁴¹, da kommissionsaftalen var i overensstemmelse med de for en sædvanlig kommissionsaftale normerende karakteristika. Dell BV blev derfor ikke anset for at have fast driftssted i Norge. Myndighedernes anbringende om at fuldmagtskravet skulle anses for værende opfyldt ud fra en realitetsbetragtning, blev således afvist. Om dommen havde fået et andet udfald, såfremt myndighederne havde gjort gældende, at den i norsk ret dommerskabte omgængelsesnorm skulle finde anvendelse, eller havde gjort proforma gældende, vides ikke med sikkerhed. Noget tyder dog herpå, idet Høyesterett selv valgte, eksplicit at nævne, at disse påstande ikke er blevet gjort gældende^{142 143}.

¹³⁸Der *kunne* læses således, at den civilretlige vurdering af hvornår en aftale var bindende ikke var afgørende. Formålet med indsættelsen af pkt. 32.1 var dog netop at understrege, at det afgørende er at personen *binder det udenlandske foretagende til aftaler*. Alene 1. pkt. i kommentarerne behandles, idet 32.1, 2. pkt. ikke finder anvendelse på kommissionsforhold, da tredjemand og opdragsgiver i et sådant forhold ikke forpligtes overfor hinanden.

¹³⁹Zimmer blev i denne forbindelse overvejet, men afvist som præjudikat, idet pkt. 32.1 ikke fandtes relevant i denne, jf. Rapporteur Public i Zimmer, Int'l Tax Law Reports 2010/12 s. 793.

¹⁴⁰SU 2012, 140 s. 240.

¹⁴¹I tråd med civil law-retstraditionen og den danske Kmsl § 4.

¹⁴²HR-2011-02245-A, pkt. 38 *”for god ordens skuld legg eg til at staten verken har gjort geldande at det ligg føre proforma eller at det er grunnlag for skatteretsleg gjennomskjering”*.

¹⁴³Se hertil Anders Nørgaards Laursen, der mener at myndighederne burde have udfordret den civilretlige form, således at den civilretlige kvalifikation kunne være blevet ændret, for til sidst at blive lagt til grund for den skatteretlige vurdering, jf. SU 2012, 140, s. 242-243, og samtidig gør gældende, at Høyesteretts dom, qua afvisningen af realitetsbetragtningen, er udtryk for at den skatteretlige bedømmelse af kommissionsforholdet ikke kan adskille sig fra den civilretlige, men at den civilretlige kvalifikation *skal* lægges til grund skatteretligt. Dette er dog tvivlsomt. I tilfælde hvor proforma eller omgængelsesregler anvendes, sker der netop en adskillelse mellem den skatteretlige og civilretlige vurdering, se nærmere Jan Pedersen m.fl.: Skatteretten 1.

Efter dansk skatteret er der derimod ingen tvivl om, at skattemyndighederne ikke er bundet af den civilretlige form, parterne har ikklædt deres aftale, men at de er i stand til at foretage en selvstændig skatteretlig bedømmelse heraf, og således ændre kvalifikationen, hvorefter der sker beskatning i overensstemmelse med den civilretlige *realitet*¹⁴⁴. En kommissionær kan således udgøre et fast driftssted, såfremt forholdet ikke civilretligt er et kommissionsforhold, f.eks, fordi kommissionæren reelt set er blevet tillagt fuldmagt til at indgå bindende aftaler på hovedmandens vegne, eller aftalen er indgået proforma.

Ud fra et civil law-synspunkt synes den eksplicite undtagelse af kommissionærer således overflødig¹⁴⁵, da disse ikke er i stand til at binde foretagendet civilretligt. Dette bestrykes af, at det er den altovervejende hovedregel at indgåede retsforhold, der af parterne betegnes som kommission, følger retningslinjerne i gældende mellemmandsret, hovedsageligt fordi en overskridelse af kommissionsforholdets grænser kan medføre, at aftalen ses for indgået for kommissionærens *egen regning*, hvorefter denne må betale godsets værdi til kommittenten¹⁴⁶. Hertil skal nævnes, at skulle kommissionæren vise sig at være *afhængig* af foretagendet eller handle uden for rammerne af sin sædvanlige forretningsvirksomhed, vil dette ikke i sig selv medføre fast driftssted grundet forholdet mellem stk. 5 og 6¹⁴⁷.

2.3.2.2. Uafhængighedsvurderingens omfang

Overordnet knytter der sig til terminologien i stk. 6 tillige et spørgsmål om, hvilken vægt de civilretlige benævnelser skal tillægges i relation til uafhængighedsvurderingen, idet det kun synes at fremgå klart af bestemmelsens ordlyd, at det skal vurderes om de nævnte persongrupper handler inden for rammerne af deres sædvanlige forretningsvirksomhed¹⁴⁸.

I international skatteret, må det, blandt andet i forhold til modeloverenskomstens formål samt store udbredelse, antages, at stk. 6 skal fortolkes ud fra retningslinjer sammenlignelige med dem, der anvendes ved fortolkningen af art. 5, stk. 2, hvorefter hvert enkelt oplyste situs skal underlægges en art. 5, stk. 1-prøvelse, og dermed ikke per automatik udgør et fast forretningssted¹⁴⁹. I forhold til stk. 6 vil det således betyde, at de nævnte persongrupper udover en stk. 5-vurdering skal underlægges en prøve af, hvorvidt de kan antages at være *uafhængige*¹⁵⁰, selvom retsforholdet parterne imellem er benævnt kommission. En sådan fortolkning fremgår dog ikke klart af artikelteksten, og kan heller ikke, som det er tilfældet med art. 5, stk. 2¹⁵¹, udledes af det relevante udsnit i kommentar

¹⁴⁴SU 2012, 140, s. 247. Nærmere om den skatteretlige realitetsbedømmelse, Jan Pedersen m.fl.: Skatteretten 1.

¹⁴⁵Reimer, s. 104.

¹⁴⁶Dette taget i betragtning sammen med det faktum, at en overskridelse af beføjelserne typisk vil ende ud i et økonomisk tab for kommissionæren, vil parterne sjældent se det for gavnligt at fravige kommissionsforholdet. For nærmere herom se SU 2012, 140, s. 244 samt 247.

¹⁴⁷Hvorimod udfaldet kan blive det modsatte for en common law-kommissionær, idet denne netop opfylder fuldmagtskravet, jf. afsnit 2.3.2.2.

¹⁴⁸Spørgsmålet har umiddelbart størst relevans i common law, idet en civil law-kommissionær som udgangspunkt alligevel ikke opfylder fuldmagtskravet, og allerede på baggrund heraf, ikke kan udgøre et fast driftssted.

¹⁴⁹Kommentar pkt. 12.

¹⁵⁰Ud fra retningslinjerne i afsnit 2.3.1.

¹⁵¹Fortolkningen fremgår dog heller ikke tydeligt at stk. 2s ordlyd. I lyset af pkt. 12 er der dog ingen tvivl om hvorledes bestemmelsen skal anvendes.

tarerne pkt. 37, hvorefter ”en *person* kun kan falde inden for stk. 6’s anvendelsesområde, hvis..”. Det fremgår ikke klart, om kommentaren kun har betydning for *andre uafhængige repræsentanter* eller samtlige personer nævnt i stk. 6. Da kommissionærbegrebet udelukkende anvendes i de kommentarpunkter, der forklarer betingelsen om udøvelse af sædvanlig forretningsvirksomhed, synes kommentarerne at give udtryk for, at uafhængigheden ikke skal vurderes konkret i forhold til kommissionærer¹⁵².

Støtte for førstnævnte synspunkt findes dog i følgende; personer skal for at være omfattet af agentreglen, udover at være i stand til at forpligte foretagendet overfor tredjemand, udøve *foretagendets* virksomhed i kildelandet, og ikke sin egen virksomhed. Dette kan udledes af kommentarerne til art. 7, stk. 1, pkt. 11 in fine, som nævner at:

”..et foretagende, indtil **foretagendet** i en stat har et fast driftssted i en anden stat, som hovedregel ikke skal anses for at deltage i det økonomiske liv i denne anden stat i et sådant omfang, at den anden stat skal have ret til at beskatte fortjenesten”. (egen fremhævelse)

Således er det *foretagendets* deltagelse i kildestatens økonomiske liv, der er afgørende, og altså ikke *personens*. Det afgørende for om denne betingelse kan anses for værende opfyldt, er tilstedeværelsen af de i kommentarerne pkt. 38-38.6 angivne momenter vedrørende juridisk samt økonomisk afhængighed, idet personens virksomhed i tilfælde, hvor kravet om afhængighed er opfyldt, anses for at være *smeltet sammen* med foretagendets virksomhed¹⁵³. Den anvendte terminologi skal således læses i lyset af formålet med stk. 6, hvilket netop har været at undtage selvstændigt erhvervsdrivende fra agentreglen¹⁵⁴.

Ved siden af Action 7’s forsøg på generelt at opstramme *uafhængighedskravet*, foreslås de nævnte persongrupper i stk. 6 udsondret og erstattet med det mere begrebsneutrale ord *person*¹⁵⁵. De ovenfor nævnte risici og den divergerende fortolkning af stk. 5 i henholdsvis civil og common law taget i betragtning, er dette anbefalelsesværdigt¹⁵⁶.

3. Kapitel: BEPS Action 7

3.1. Indledning

Base Erosion and Profit Shifting er et projekt igangsat som følge af OECD’s bekymringer i relation til den aggressive skatteplanlægning, man mener finder sted¹⁵⁷. Dette førte til udgivelsen af rapporten *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*¹⁵⁸, der kaster lys over ek-

¹⁵²At kommissionær-begrebet udelades af 7 kommentarpunkter om uafhængighedsbetingelsen, er næppe en tilfældighed.

¹⁵³ANL, s. 236.

¹⁵⁴Ovennævnte bekræftes tillige af tings- og lagmannsrettens afgørelse i Dell-sagen, idet kommissionæren netop her blev underkastet uafhængighedsvurdering. Påstanden blev ikke gentaget for Høyesterett, idet der ikke mellem parterne var uenighed om Dell AS’ afhængighed.

¹⁵⁵Afsnit 3.2.3.

¹⁵⁶ANL, s. 239.

¹⁵⁷Hvilket er nævnt i den fælles udtalelse fra G20-lederne efter G20-topmødet september 2013, hvorefter ”*tax avoidance, harmful practices and aggressiv tax planning have to be tackled*”, Ann-Charlotte Beierholm: Artikel - SU 2013, 272: OECD’s Base Erosion and Profit Shifting Initiative, s. 585 og DD s. 11, pkt. 10.

¹⁵⁸OECD (2013), Addressing Base Erosion and Profit Shifting: <http://www.oecd.org/tax/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-9789264192744-en.htm> (herefter BEPS report).

sisterende skattemæssige udfordringer i forhold til de gældende regler om fordeling af beskatningsretten, uden dog at fremkomme med specifikke forslag til handling. Disse er derimod opridset i OECD's handlingsplan fra juli 2013¹⁵⁹, der består af 15 *Actions*, som identificerer de nøgleområder i det internationale skattesystem, der giver anledning til størst bekymring i relation til BEPS. På baggrund heraf er et *discussion draft on Action 7: Preventing the Artificial Avoidance of PE Status*¹⁶⁰ blevet udarbejdet af arbejdsgruppen og offentliggjort i oktober 2014. Udkastet indeholder fire alternative formuleringer til det sekundære kriterium i art. 5, stk. 5, samt en ændring til stk. 6 og fire forslag til et nyt stk. 4 foruden to forslag til en antifragmenteringsregel som supplement til stk. 4¹⁶¹. Den efterfølgende høringsrunde affødte over 850 siders bemærkninger fra diverse interessenter verden rundt, hvilket har dannet grundlag for den gennemarbejdede fortrukne formulering af stk. 4-6 med tilhørende kommentarer¹⁶², der fremgår af det i maj offentliggjorte RDD, hvilket har resulteret i en mere end 300 siders kompilering af bemærkninger fra betydelige interessenter.

Overordnet set fremsætter Action 7 i RDD forslag til imødegåelse af de bekymringer, OECD har i relation til virksomheders anvendelse af kommissionær-arrangementer, hvilket må ses som ønskværdigt grundet den norske Højesterets afgørelse i Dell, efter hvilken den anvendte terminologi bør tillægges afgørende betydning, hvilket netop i civil law-jurisdiktioner vil medføre, at en kommissionær stort set *aldrig* vil kunne udgøre et fast driftssted¹⁶³. En af de største bekymringer er multinationale selskabers mulighed for at om-danne særligt *full-fledged-datterselskaber* til kommissionsselskaber, hvorved der sker en flytning af erhvervsmæssig indkomst fra et land til et andet typisk lavbeskattet land uden, at der samtidig hermed foretages en *egentlig* ændring af de funktioner, der udføres i det første land¹⁶⁴. Den anden udfordring, Action 7 forsøger at imødegå, er den nuværende mulighed for at foretage strategisk fragmentering af interesseforbundne parters aktiviteter med det formål at få de enkelte aktiviteter til at fremstå som værende forberedende eller hjælpende virksomhed efter stk. 4, og derved kunstigt undgå tærsklen for fast driftssted¹⁶⁵. Generelt udvises også en vis bekymring over stk. 4's nuværende formulering, idet denne ikke synes at fungere efter den oprindelige hensigt. Således forsøges aktiviteterne i litra a-d underlagt en litra e-prøvelse.

Det skal bemærkes, at OECD's RDD er et foreløbigt udkast, hvorfor indholdet ikke er udtryk for konsensus i *the Committee on Fiscal Affairs*, men alene skal ses som et foretrukket forslag, der skal underlægges yderligere analyse og gennemgang ud fra de udbedte tilbagemeldinger¹⁶⁶. På nuværende tidspunkt afventes næste skridt fra OECD. Målet er naturligvis at udvikle en revideret minimumstandard til implementering i modeloverenskomsten til

¹⁵⁹BEPS Action Plan.

¹⁶⁰OECD (2014), public discussion draft, OECD Publishing: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/public-consultation-action-7-prevent-artificial-avoidance-pe-status.htm> (herefter DD)

¹⁶¹Af hensyn til specialets omfang, vil fokus kun blive rettet mod Action 7 Del A og B i RDD, og ikke de øvrige initiativer til modvirkning af BEPS i OECD's handlingsplan. De oprindelige forslag i DD, vil kun blive nævnt, hvor dette har relevans.

¹⁶²Omtales de nuværende kommentar, skrives blot pkt. xx, drejer omtalen sig om de nye foreslåede kommentar, vil der i stedet stå "det nye pkt. xx", selvom hverken artikelteksten eller kommentarerne endnu er vedtaget.

¹⁶³Se afsnit 2.3.2.1.

¹⁶⁴Til illustration se RDD s. 10, pkt. 10 samt DD s. 9.

¹⁶⁵DD, s. 4.

¹⁶⁶RDD, s. 4.

offentliggørelse senest efteråret 2015¹⁶⁷, som verdens lande derefter har mulighed for at tilslutte sig¹⁶⁸.

3.2. Del A: Forslag B – Ændret formulering af art. 5, stk. 5 og 6

Overordnet set har både det udvalgte forslag B som de nu forkastede alternative forslag i RDD til formål at imødegå kunstig undgåelse af tærsklen for fast driftssted gennem anvendelsen af kommissionær-arrangementer og lignende strukturer. Som OECD selv formulerer det;

“.. where the activities that an intermediary exercises in a country are intended to result in the regular conclusion of contracts to be performed by a foreign enterprise, that enterprise should be considered to have a sufficient taxable nexus in that country unless the intermediary is performing these activities in the course of an independent business.”¹⁶⁹

Som følge heraf er formålet med Forslag B at ændre *fuldmagts-* og *afhængighedskravet*.

3.2.1. Indvirkninger på stk. 5's fuldmagtskrav

Rent politisk ønskes det i tråd med ovennævnte, at fokus rettes mod de aktiviteter, der har til formål at føre til regelmæssig indgåelse af kontrakter, således at situationer, hvor fuldmagten rækker hertil, bør anses for at have så tilstrækkelig erhvervsmæssig tilknytning til kildestaten, at kildelandsbeskatning retfærdiggøres. Til at opnå dette mål har arbejdsgruppen foreslået følgende; den omdiskuterede vending *“an authority to conclude contracts in the name of”* er foreslået udskiftet med følgende formulering¹⁷⁰;

“..habitually¹⁷¹ conclude contracts, or¹⁷² negotiates the material elements of contracts, that are¹⁷³
a) *in the name of the enterprise¹⁷⁴, or*
b) *for the transfer of the ownership of, or for the granting of the right to use, property¹⁷⁵ owned by that enterprise or that the enterprise has the right to use, or*

¹⁶⁷BEPS Report, s. 32.

¹⁶⁸BEPS Report, s. 19 og DD, s. 5.

¹⁶⁹DD s. 6. Den politiske målsætning er blevet underkastet voldsom kritik i både DD og RDD grundet dens brede formulering.

¹⁷⁰Alternativet hertil i DD *“habitually engages with specific persons in a way that results in the conclusion of contracts”* er med god grund blevet forladt. Formuleringen ville have medført fast driftssted i tilfælde, hvor personen *‘blot’ habitually interacts with identifiable persons in a way that directly results in the conclusion of contracts*. Flere af elementerne heri blev angrebet. Dels kravet om årsagssammenhæng, der krævede en nærmere begrebsfastsættelse, jf. CoC s. 172, anvendelsen af *specific persons* der gav anledning til stor forvirring, jf. CoC s. 25, samt ordet *engages* der er et meget tvetydigt begreb, der synes at kunne betyde forhandling såvel som indgåelse af kontrakter, jf. CoC s. 267. Der kan endvidere stilles tvivl ved om *engages* fordrer direkte kontakt med kunden, og om der kræves to-vejskommunikation, jf. CoC s. 388, 267 og 388.

¹⁷¹Voldsom kritik er fremsat af dette begreb, hvilken synes ubegrundet, idet begrebet fremgår af stk. 5's nuværende formulering, og således må tolkes efter gældende ret vedr. hyppighedskravet, jf. RDD s. 17. Dette gennemgås ikke yderligere, da OECD ikke har fremsat forslag til ændringer af kravet, jf. RDD s. 12, pkt. 19.

¹⁷²Selvom kommentarerne synes at give udtryk herfor, er det foreslået at formuleringen skulle hedde *and/or* for at gøre klart at *habitually* gælder både kontraktindgåelsen og forhandlingen, jf. CoC2 s. 99, 117 samt 221.

¹⁷³Udsondringen af *“has.. an authority”* i stk. 5, er et udtryk for at manglende formel fuldmagt ikke tillægges nogen vægt, men at det afgørende i sidste ende er foretagendets accept af at personen handler på dets vegne *“where an enterprise mandates someone to act on its behalf”*, jf. DD s. 12, pkt. 1, samt RDD s. 14.

¹⁷⁴Litra a skal fortolkes på samme måde, som hidtil, hvorfor *in the name of* ikke skal forstås bogstaveligt, jf. pkt. 32.9 samt afsnit 2.2.2.

der, trods den store kritik i DD alligevel opnåede størst støtte blandt interessenterne¹⁷⁶. Valget synes velbegrunder, da de forkastede forslag ville have medført et urimeligt bredt anvendelsesområde, idet ovenstående ud fra et lingvistisk synspunkt synes at udgøre en delmængde af det forkastede fuldmagtskrav, idet *forhandling* må anses for en *interaktionsform*, der kan resultere i kontraktindgåelse i forslag A og C's forstand.

3.2.1.1. "Habitually conclude contracts or negotiates the material elements of contracts"

Som tidligere nævnt har diskussionen om, hvorvidt den udøvende person skulle forstå den formelle indgåelse af kontrakten, præget fastlæggelsen af den for stk. 5 korrekte fortolkning. Med ovenstående formulering vil den retsstilling, som ellers tydeligt fremgår af kommentar pkt. 32.1 samt pkt. 33, nu være at fortolke direkte ud fra stk. 5's ordlyd, hvilket således medfører, at forslaget umiddelbart blot udgør en videreførelse af gældende ret¹⁷⁷. Dette bestyrkes yderligere af indsættelsen af det nye pkt. 32.4, der fastslår, at *conclude contracts* omfatter ordrer modtaget af personen på baggrund af fremviste standardkontrakter¹⁷⁸, og pkt. 32.5 der fastslår, at formel kontraktafslutning betinget af efterfølgende rutinemæssig¹⁷⁹ godkendelse af foretagendet tillige er tilstrækkeligt.

Gældende ret anvender *aftalebindingen* som afgørende moment, hvilket på trods af ovennævnte kunne frygtes forlad med den foreslåede formulering. Prima facie falder rene salgs- og marketingsmæssige aktiviteter dog uden for forslag B's anvendelsesområde, da der ikke i forbindelse med sådanne gennemføres forhandlinger. Dog er formuleringens subjektive natur en stor ulempe, idet '*negotiates*' i lyset af de foreslåede kommentarer synes at lade den rene *overbevisning* af kunden, og dermed også muligvis reklamemæssige aktiviteter være tilstrækkelig, hvorved *aftalebindingen* umiddelbart forlades som afgørende moment¹⁸⁰. Tvivl vil således opstå, om hvorvidt fast driftssted skal statueres i en situation, hvor kontraktelementerne er gennemtænkt og fastsat af foretagendet, der efterfølgende beder en lokal salgsperson om at kommunikere dette videre til kunden, uden at denne nødvendigvis skal modtage kundens eventuelle ordre¹⁸¹. Formuleringen i pkt. 32.5 hvorefter *the "key ingredients have been determined"* er på baggrund af ordet *determined*, foreslået fortolket således, at kun såkaldt *back-and-forth communications*, som resulterer i den *endelige* kontraktindgåelse, er tilstrækkeligt, hvorefter ovennævnte situation ikke vil udgøre et fast driftssted¹⁸². Dette er dog næppe overensstemmende med OECD's hensigt.

¹⁷⁵Herved menes såvel materielle som immaterielle goder, jf. RDD pkt. 32.11 in fine.

¹⁷⁶RDD, s. 4.

¹⁷⁷Jf. CoC, s. 43.

¹⁷⁸RDD, s. 14.

¹⁷⁹Det synes at være tilfældet, at *alene* rutinemæssig godkendelse anses for tilstrækkeligt, jf. RDD, s.15. pkt. 32.6, linje 9. Se også CoC2, s. 81 der ønsker indsættelse af *that is a relative formality* efter *..approval and review* i pkt. 32.5.

¹⁸⁰Hvilket strider mod den juridiske definition af *negotiation*: A consensual bargaining process in which the parties attempt to reach agreement on a disputed or potentially disputed matter, jf. CoC2, s. 289, hvilken ikke omfatter aktiviteter der består i at generere efterspørgsel eller markedsføre. At pkt. 33's *in a way binding the enterprise* foreslås slettet, bestyrker ovennævnte forståelse af *negotiates*. Det anbefales dog ikke at vendingen slettes, CoC2, s. 216.

¹⁸¹CoC2, s. 141. Personen bruges vel her til at *overbevise* kunden.

¹⁸²CoC2, s. 168.

Generelt synes de nye kommentarer netop at udvide agentreglen til at omfatte tilfælde, hvor personen nærmest ikke, eller kun meget beskedent, bidrager til forhandlings- eller indgåelsesprocessen, hvilket strider mod baggrunden for det nuværende stk. 5¹⁸³. Såfremt OECD ønsker denne fortolkning lagt til grund, anbefales det af overenskomstens interessenter, at det nye pkt. 32.1, der opridser betingelserne for fuldmagtskravet, tillige ekspliciterer, at en sælger, der hverken indgår eller *aktivt forhandler*¹⁸⁴ væsentlige kontraktelementer, kan udgøre et fast driftssted¹⁸⁵. De lege feranda bør OECD dog kun lade agentreglen omfatte tilfælde, hvor personen varetager en væsentlig rolle i indgåelses- eller forhandlingsprocessen. Indledende eller mellemliggende drøftelser bør derfor ikke være tilstrækkelige til at overskride tærsklen, hvilket muligvis vil kunne opnås gennem indsættelsen af *final før contract* i stk. 5, 2. ledes nye formulering¹⁸⁶. Ordlyden er også foreslået ændret til ..”*negotiates and agrees the material elements..*”, hvilket ville kunne skabe større konsistens i anvendelsen af agentreglen, idet forhandlingskravets tærskel dermed bevæger sig tættere på *aftalebindingsmomentet*¹⁸⁷.

Omfanget af formuleringen ”*negotiates*” afhænger i høj grad af, hvad der skal forstås ved *material elements*. Såfremt definition af *material elements* indebærer, at tærsklen allerede nås ved forhandlingen af et enkelt eller få materielle kontraktvilkår, vil dette være ensbetydende med en tærskelmæssig nedsættelse af fuldmagtskravet set i forhold til gældende ret¹⁸⁸.

En nærmere fastlæggelse af *material elements* er sket gennem de nye kommentarer. Det nye pkt. 32.5 nævner, at fastsættelsen af *the key ingredients of the contractual relationship* er tilstrækkeligt¹⁸⁹, herunder bestemmelse af kontraktens parter, pris, art og kvantitet, garantier, lovvalg eller betingelser for brug¹⁹⁰. Hvilke der udgør *key ingredients*, afhænger naturligvis af kontraktens art, hvilket særligt kan vise sig relevant i forhold til bestemte brancher¹⁹¹. Formuleringen i pkt. 32.5 er blevet angrebet for at medføre risiko for, at skattemyndighederne vælger at lægge større vægt på, om *aftalens parter* er blevet defineret end på de øvrige momenter¹⁹². Kritikken kan ikke tiltrædes, idet formuleringen ikke synes at give grundlag for en sådan fortolkning. Til gengæld er berettiget kritik rettet mod OECD for at undlade at definere begrebet *key ingredients* autonomt, idet der herved opstår risiko for, at begrebet fortolkes forskelligt alt afhængig af, hvilken retsfamilie den retsanvendende stat tilhører¹⁹³.

¹⁸³CoC2, s. 44+126.

¹⁸⁴Hvorned menes mere end blot selve *overbevisningen*.

¹⁸⁵CoC2, s. 93.

¹⁸⁶CoC2, s. 107.

¹⁸⁷CoC2, s. 80-81.

¹⁸⁸Jf. afsnit 2.2.1.

¹⁸⁹RDD, s. 15.

¹⁹⁰CoC2, s. 273 der endvidere gør gældende, at *material elements* kun bør være vilkår, der *normalt* vil være genstand for forhandling. Se tillige CoC2, s. 288 der foreslår at dette indsættes i pkt. 32.5 fremfor de 4 nuværende eksempler på væsentlige kontraktelementer.

¹⁹¹Fx forsikringsvirksomhed der ofte anvender agenter, hvis forhandling med kunderne, oftest ikke anses for at udgøre såkaldte KERT-functions i forhold til forsikringsselskabernes egentlige forretningsvirksomhed, jf. CoC2, s. 16. Af hensyn til specialets omfang, behandles forslagernes betydning for de enkelte brancher ikke, men kun overordnet.

¹⁹²CoC2, s. 195.

¹⁹³CoC2, s. 44.

Negotiates material elements forsøges yderligere fastlagt gennem det nye pkt. 32.6, der anvender den uheldige formulering fra forslag A og C i DD: "*Activities intended to result in the regular conclusion of contract*". Formuleringen antages at favne alt for bredt, alt afhængig af hvor snævert et kausalitetskrav, denne indeholder, idet mange flere aktiviteter og interaktionsformer end blot forhandling må antages at have til *hensigt* at resultere i kontraktindgåelse. At indsætte denne formulering i det nye pkt. 32.6 med det formål at samtlige situationer skal fortolkes i lyset af den *kontraktmæssige hensigt*, der formentlig ligger langt fra den aftaleretlige binding¹⁹⁴, sammenholdt med at "*the paragraph applies to a person who acts as the sales force.. and in doing so, makes OR accepts contractual offers*", synes uheldigt, idet det vil kunne medføre, at tærsklen for fuldmagtskravet bliver sat u hensigtsmæssigt lavt. Det anbefales derfor, at det nye pkt. 32.6 suppleres med klare indikationer af, at en salgsperson kun er omfattet i det omfang, denne væsentligt bidrager til indgåelsen og/eller forhandlingerne¹⁹⁵. Samtidig bør det overvejes, om ikke "*are intended to*" bør slettes helt fra kommentaren for at undgå unødigt tvetydighed¹⁹⁶.

Ud fra det i det nye pkt. 32.6 nævnte eksempel står det tillige klart, at OECD ønsker at sætte tærsklen for *negotiates material elements* meget lavt, idet den *rene overbevisning* her er tilstrækkelig;

Datterselskabet i kildestaten varetager markedsføring af foretagendets produkter, og er samtidig ansvarlig for kontohavere i kildestaten. Når disse indvilger i at købe et givent antal produkter, angiver datterselskabet en pris og henviser vedkommende til at afgive sin ordre via nettet.

Pkt. 32.6 nævner selv eksplicit, at *forhandlingskravet* her opfyldes gennem overbevisningen af kunden.

Det nye pkt. 32.6 vil muligvis også medføre, at kravet for opfyldelse af det nye fuldmagtskravs første element *conclude contracts*, tillige sænkes. Umiddelbart indikerer eksemplet, at tilbudsgivning og markedsføring ikke i sig selv er tilstrækkeligt, men at også 'ordremodtagelse' kræves, hvilket er i tråd med SKM2014.512SR. Dog modtager og videresender medarbejderen ikke *selv* ordren, men må henvise til, at dette skal ske online. Kravet for hvornår personen har *modtaget ordren*, og dermed har *bundet foretagendet*, er således sænket. Så længe årsagssammenhængen mellem personens markedsføring og ordreafgivelsen er konstaterbar, hvilket er tilfældet, når det er muligt at holde overblik over, hvilke kunder der har haft kontakt med personen, inden ordren er afgivet online, synes der ikke at være noget odiøst i at acceptere det anførte, *naturligvis forudsat, der er tale om standardkontrakter, som foretagendet med høj sandsynlighed godkender*.

Kritik må dog rettes mod anvendelsen af *negotiates material elements*, såfremt formuleringen antages at skulle omfatte al hvervende aktivitet, uden at der på nogen måde objektivt kan tydes en form for årsagssammenhæng mellem de overbevisende handlinger og kundens beslutning om ordreafgivelse. Som minimum bør der udarbejdes retningslin-

¹⁹⁴DD ydede ikke det store bidrag til forståelsen af den foreslåede formuleringen. Overordnet gik frygten i CoC på at formuleringen ville have omfattet engagementer i form af forhandlinger, uden myndighed til at træffe beslutninger, jf. CoC, s. 110.

¹⁹⁵CoC2, s. 209.

¹⁹⁶CoC2, s. 251.

jer, der gør det muligt at konstatere, *hvornår* en person har *overbevist* en kunde i stk. 5's forstand¹⁹⁷ samt en positiv og eventuel negativ begrebsafgrænsning, der gør det muligt at forudsige, hvad der udgør *væsentlige kontraktelementer*¹⁹⁸, hvis ikke forhandlingskravet altså helt afvises. Synspunktet om at kun *aktiv* deltagelse i *egentlige* forhandlinger bør medføre opfyldelse af stk. 5¹⁹⁹, er således mere ønskværdigt.

Dernæst er det væsentligt at få fastlagt, om der skal ske forhandling af *enkelte* væsentlige elementer, eller *samtlig*e væsentlige elementer i kontrakten²⁰⁰; er det f.eks. tilstrækkeligt hvis personen forhandler det kvantum, der skal sælges, hvis forhandling om pris og leveringstidspunkt er op til hovedforetagendet?²⁰¹ Dette bør som minimum tydeliggøres i kommentarerne. Såfremt forhandling af kun nogle af elementerne er tilstrækkelig til opfyldelse, bør OECD tillige overveje, hvad de fordelingsmæssige konsekvenser i relation til art. 7 skal være. Det bør i sidste ende kræves, at alle *de væsentligste* vilkår i aftalen fastlægges kunden og den udøvende person imellem, idet enighed om *disse* er en forudsætning for, at aftalen anses for bindende i civil law, hvorfor personens fastsættelse af et enkelt element, omend dette måtte være et vigtigt vilkår, ikke bør være tilstrækkeligt. Endvidere ville det modsatte give anledning til udfordringer i tilfælde, hvor forhandling af forskellige kontraktdele finder sted i forskellige jurisdiktioner, hvilket oftest gør sig gældende ved større kommercielle kontrakter²⁰².

3.2.1.2. Stk. 5, litra a-c

Dernæst forsøger forslag B at udsluse behovet for en intern civilretlig kvalifikation af, hvornår personen har fuldmagt til at binde foretagendet, jf. modeloverenskomstens art. 3, stk. 2, idet fokus ved at supplere "*contracts in the name of*" med litra a-c (se afsnit 3.2.1) forsøges rettet mod kontraktens *genstand* frem for, hvilken af parterne der *bliver forpligtet overfor tredjemand*. Formålet med dette er hovedsageligt at åbne mulighed for, at civil law-kommissionærer kan være omfattet af agentreglen. Den grundlæggende betingelse for anvendelsen af litra b-c er, at de dele af kontrakten, der relaterer sig til overførslen af ejendomsrettigheder eller udførelsen af serviceydelserne, som personen har indgået aftale med kunden om, skal opfyldes af *foretagendet*²⁰³.

Den væsentligste bekymring i relation til den nye ordlyd er bestemmelsens udvidede anvendelsesområde. Den oprindelige kritik mod litra b-c skyldtes navnlig risikoen for, at bestemmelsen ville omfatte almindelige *buy-sell* arrangementer, herunder low risk distributører samt almindelige distributører²⁰⁴, hvilket OECD nu har valgt at tage hensyn til. I kommentarforslagene til det reviderede udkast gives en klar udmelding om, at det ikke har været hensigten, at stk. 5 skal finde anvendelse på sådanne arrangementer, jf. pkt. 32.12²⁰⁵. Det er således angivet, at personer, der handler på egne vegne, ikke omfattes af formuleringen. Dog slører pkt. 32.12 dette faktum, idet kommentaren tillige synes

¹⁹⁷CoC2, s. 44.

¹⁹⁸CoC, s. 53, 81 og 188.

¹⁹⁹Hvilket ikke er tilfældet ved udøvelse af salgssupport, reklamevirksomhed samt informationsudveksling fx i form af fremvisning af standardkontrakter til potentielle kunder.

²⁰⁰CoC, s. 110, 142 og 179.

²⁰¹CoC, s. 392.

²⁰²CoC, s. 189.

²⁰³RDD, pkt. 32.10.

²⁰⁴CoC, s. 25, 81 og 391.

²⁰⁵Samt RDD s. 12, pkt. 22.

at betinge fritagelsen af disse arrangementer af, at ejerskabet til kontraktens genstand skal passere personens aktivbeholdning. Dette medfører tvivl om, hvordan transaktionsformer, hvor overførslen af ejerskabet til genstanden ikke er relevant, så skal behandles f.eks leasing-arrangementer. Det er blevet foreslået, at vurderingen af om en person handler på egne eller andres vegne i stedet skulle være afhængig af, om personen f.eks varetager inddrivelse af betaling for foretagendet og lignende.²⁰⁶ Tillige er det blevet foreslået, at det ligefrem burde fremgå direkte af artikelteksten, at litra b er uafhængig af, om ejerskabet passerer personens egen aktivbeholdning²⁰⁷. Trods der findes modstand herfor, ses der dog intet problematisk i at lade ejerskabelementet udgøre et *moment* i vurderingen af, hvorvidt vedkommende handler på egne vegne, så længe dette ikke tillægges afgørende vægt.

3.2.2. Ændringer i stk. 6-undtagelsens uafhængighedskriterier

Selvom det primære fokus i forbindelse med BEPS-arbejdet omkring agentreglen er rettet mod den eksisterende mulighed for at undgå etablering af et fast driftssted gennem anvendelsen af kommissionær-arrangementer, har skærpelsen af de gældende kriterier for uafhængighed også været en væsentlig prioritet²⁰⁸.

Indledningsvist skal nævnes, at en ændring af stk. 5's indledende ord til *"..but subject to paragraph 6"*²⁰⁹ er en klar indikation af, at stk. 6 afgjort skal forstås som en begrænsning af stk. 5, hvilket tillige fremgår af det nye pkt. 32.2²¹⁰. Grundet den klarhed, omformuleringen skaber i relation til den i afsnit 2.3 gennemgåede diskussion, er en implementering heraf ønskværdig. Stk. 6 foreslås i øvrigt formuleret, som ses i bilag 1.

Som følge af kritikken mod anvendelsen af *associated enterprises*²¹¹ i det oprindelige forslag, der syntes at favne uforholdsmæssigt bredt set i forhold til formålet med Action 7, ses nu, at bestemmelsen i stedet anvender begrebet *connected enterprises*, hvis betydning fastlægges i litra b. I forhold til det oprindelige forslag indsnævres begrebet, hvorved stk. 6's anvendelsesområde udvides. Dog der stadig findes visse overlap i forhold til *associated enterprises*, er det ikke længere hensigten, at de to begreber skal være fuldstændigt sammenfaldende, jf. den nye kommentar pkt. 38.8. Der må imidlertid fortsat stilles tvivl ved, om det er korrekt at lægge så stor vægt på, om parterne i kildelandet er forbundne, da det væsentlige i forhold til uafhængighedskravet netop hidtil har været, at personen udøver virksomhed *på vegne af sin principal*. Fokus bør i stedet fortsat rettes mod, hvad der rent faktisk foretages af aktiviteter i kildestaten, og om dette udgør *foretagendets virksomhed*, hvilket ikke kan bestemmes på baggrund af forholdet mellem 2 eller flere parter i kildestaten²¹². Mest optimalt ville det således være, helt at forlade den såkaldte *connection test* i forhold til stk. 6²¹³. Dernæst er der risiko for, at reglen anses diskriminerende grundet den mere gunstige behandling

²⁰⁶CoC2, s. 291.

²⁰⁷CoC2, s. 184 og 275 der viser et konkret forslag til omformulering af pkt. 32.12.

²⁰⁸I forslag A-D var punktet *"strengthen the requirement of independence"* nævnt som ændring til den nugældende agentregel.

²⁰⁹Mod tidligere *"where a person – other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies.."*

²¹⁰RDD, s. 14.

²¹¹Der skulle forstås på samme måde som i art. 9, jf. DD s. 12, pkt. 6.

²¹²CoC2, s. 156 og 256.

²¹³Det kan dog ikke afvises at *the connection test* har relevans i forhold til fragmenteringstesten, jf. afsnit 3.4. Det afgørende bør i relation til stk. 6, dog fortsat være personens *selvstændighed*, og dermed om sammensmeltning af personen og foretagendets virksomhed er sket. Se hertil CoC2, s. 45+127.

af uafhængige parter, for hvilke det bliver lettere at undgå statuering af fast driftssted²¹⁴.

Som minimum bør tærsklen i litra b ændres, således at *connection* forudsætter **mere end 50%** besiddelse²¹⁵, og at dette ikke i sig selv medfører, at den fornødne kontrol foreligger, jf. ”*shall be connected*”, men at den i stedet skal gælde som et moment blandt de andre af litra b in fine omfattede omstændigheder, således at *connection* tillige altid baserer sig på de faktiske forhold.

Sidstnævnte relaterer sig til todelingen i litra b. Litra b in fine anvendes subsidiært i forhold til den første del af bestemmelsen, jf. pkt. 38.10, og udgør således en form for *generalklausul* i relation *the connection test*²¹⁶. Samtidig medfører denne, at det ellers objektive kriterium i litra b, der bidrager til definition af *independent agent*, underlægges en subjektiv test som følge af den særdeles uklare formulering i litra b in fine²¹⁷. Selvom det nævnes, at de faktiske omstændigheder skal tages i betragtning ved fastsættelse af, om den fornødne kontrol foreligger, må det anbefales, at pkt. 38.10 tillige beskriver, hvilken form for kontrol OECD har påtænkt ville være tilstrækkelig²¹⁸.

Forslagene i DD havde til formål at ekskludere personer fra undtagelsesbestemmelsen, alene på baggrund af det faktum, at de agerede (næsten) udelukkende på vegne af ét og samme (herunder associerede) foretagender. I de foreslåede kommentarer 38.6-38.11 samt det nye pkt. 27 in fine gives der udtryk for, at OECD har opgivet dette forslag. Den ændrede formulering i litra a udgør således blot en kodifikation af gældende ret, jf. nuværende pkt. 38.6, 2. pkt., sammenholdt med det nye pkt. 38.6 in fine. Ændringerne til det nye forslag er kærkomne, idet særligt koncernselskaber bibeholder muligheden for at varetage en bestemt række funktioner for deres ultimative moderselskab, hvilket oftest er en kommercielt begrundet struktur, der ikke bør forhindres grundet de bekymringer, der foreligger i forhold til kommissionær-arrangementer. Hertil fastsættes der, modsat tidligere, en relativt objektiv tærskel til brug for fastlæggelsen af *almost exclusively* i det nye pkt. 38.7, hvorefter en grænse på 90% er tilstrækkelig. Foruden personens *exclusivity*, bør f.eks. personens anvendelse af foretagendets udstyr, know-how, vedkommendes aflønning og påtagelse af risici dog tages i betragtning ved bedømmelse af vedkommendes afhængighed²¹⁹. Implementeringen af *exclusivity-momentet* i artikelteksten indikerer, at dette moment skal tillægges større vægt end de øvrige, hvilket umiddelbart er i overensstemmelse med gældende ret, jf. afsnit 2.3.1.

Derudover skal den formulingsmæssige ændring fra *in the ordinary course of their business* til *that business*, nævnes, idet denne udgør klar støtte til synspunktet om, at *sædvanlig forretningsvirksomhed* skal fortolkes *objektivt*²²⁰, hvorved den i afsnit 2.3. nævnte problemstilling forsvinder. Endvidere fastslås betydning af, at den virksomhed der udøves, netop

²¹⁴CoC2, s. 256.

²¹⁵CoC2, s. 217+276. Logisk set vil den ene ejer såfremt et selskab ejes 50/50 heller ikke have *kontrol* over selskabet. Dernæst undgås inddragelsen af joint ventures tillige, da mange sådanne er baseret på et 50/50-ejerskab, jf. CoC2, s. 275.

²¹⁶Den modsatte holdning fremgår af CoC2, s. 142, hvilket dog ikke kan tydes ud fra ordlyden i litra b.

²¹⁷CoC2, s. 132.

²¹⁸CoC2, s. 102+211. Litra b in fine er tillige blevet foreslået slettet fuldstændig, jf. CoC2, s. 224.

²¹⁹CoC2, s. 211 samt 216.

²²⁰Se tillige foreslåede kommentar pkt. 36, samt pkt. 38.8 der foreslås slettet, hvilket ikke kritiseres, idet formuleringen heri kun synes at skabe tvivl i forhold til valget mellem objektiv og subjektiv fortolkning af begrebet *sædvanlig forretningsvirksomhed*.

ligger inden for rammerne af *personens* sædvanlige forretningsvirksomhed, jf. det nye pkt. 37, der henviser til kriterierne for fastsættelse af, om en bestemt aktivitet udgør tjenesteydelser i ansættelsesforhold eller ydelser, der udføres af et separat foretagende i kommentarerne til art. 15 omkring indkomst fra ansættelsesforhold. Pkt. 8.2-8.28 skal derfor tillægges betydning ved afgrænsningen af, om virksomhed i kildestaten udøves af *personen* eller af *foretagendet*.

Det ses i de nye kommentarer, at nuværende pkt. 37, hvoraf kravet om såvel juridisk samt økonomisk afhængighed fremgår, foreslås slettet. Kriterierne for juridisk afhængighed fremgår dog fortsat af de øvrige nye kommentarer til stk. 6. Trods fjernelsen af pkt. 37 er blevet kritiseret²²¹, må ændringen skyldes, at det væsentligste element af den økonomiske afhængighed nu fremgår direkte af artikelteksten. Det antages således ikke, at en materiel ændring af uafhængighedskravet har været hensigten, selvom ændringen dog, ifølge nogen²²², synes at indikere, at den juridiske afhængighed skal tillægges større betydning, idet *økonomisk afhængighed* ikke direkte nævnes i de nye kommentarer. Det er svært at spå om den egentlig hensigt bag ændringen, idet OECD i sit RDD intet anfører om baggrunden for sletningen af pkt. 37. Kritik må dog uanset rettes mod det nye stk. 6, litra a, da denne i bund og grund fremstår som en *lappeløsning* som konsekvens af den kritik, vægtningen af *exclusivity-momentet* blev udsat for i bemærkningerne til DD. Den økonomiske afhængighed burde i stedet bibeholde sin eksistens i kommentarerne, alternativt skulle den *juridiske afhængighed* tillige fremgå af lovteksten, således at der ikke er tvivl om, at de to former for afhængighed skal tillægges lige meget vægt.

3.2.3. Ændringer i den civile retlige personterminologi

Set i forhold til nuværende artikeltekst i stk. 6 er udsondringen af *kommissionæren* en markant ændring. Denne er foreslået udskiftet med den noget mere neutrale betegnelse ”*person*”²²³, dog samtidig med at *independent agent-begrebet* bibeholder sin eksistens i artikelteksten. Der er herved gjort endnu et forsøg²²⁴ på at udjævne den eksisterende divergens mellem civil og common law i forhold til kommissionærernes mulighed for at udgøre et fast driftssted.

Dog synes eliminationen af kommissionær-begrebet tillige at være et udtryk for, at kommissionær-arrangementer anvendes *udelukkende* med henblik på kunstig undgåelse af fast driftssteds-tærsklen²²⁵, hvilket langt fra er tilfældet, idet anvendelsen af denne strukturtype sagtens kan skyldes virksomhedsøkonomiske og strategiske årsager. I sin helhed medfører udsondringen af de forskellige persontyper dog langt større klarhed i relation til uafhængighedskravet samt opfyldelsen af fuldmagtsskravet, hvorfor endelig vedtagelse af formuleringen er ønskværdig²²⁶.

²²¹CoC2, s. 37+45.

²²²CoC2, s. 127+256.

²²³Hvilket tillige medfører en udsondring af pkt. 36 in fine, der hidtil udelukkende har skabt forvirring ved fortolkningen af agentreglen.

²²⁴Se tillige afsnit 3.2.1.2's kommentarer til stk. 5, litra b-c.

²²⁵CoC, s. 40.

²²⁶CoC, s. 190.

3.3. Del B-1: Forslag E - Ændret formulering af aktivitetskravet i art. 5, stk. 4

Der har, som ses i afsnit 2.2.3, til tider hersket tvivl om, hvordan stk. 4 fortolkes korrekt. Ud fra RDD er der ingen tvivl om, at gældende ret omkring stk. 4, ikke stemmer overens med den oprindelige intention bag bestemmelsen, idet *udelukkende* aktiviteter af forberedende eller hjælpende karakter var tænkt undtaget fra fast driftssteds-definitionen²²⁷. OECD har fremsat forslag om, at stk. 4, litra a-d fremadrettet skal være genstand for et litra e-prøvelse. De eksplicit nævnte aktiviteter i litra a-d kan herefter kun undtages, såfremt de ikke afgørende bidrager til værdiskabelsen, men nærmere fungerer som *hjælpefunktioner* uden at have den nødvendige kausale tilknytning til den egentlige indtjening. Trods voldsom kritik mod det selvsamme forslag i DD, holder OECD dog fast i, at følgende skal placeres i artikelteksten efter samtlige litrae;

*”provided that such activity or, in the case of subparagraph f), the overall activity of the fixed place of business, is of a preparatory or auxiliary character.”*²²⁸

Generelt har forslaget mødt stor modstand, idet dette vil afføde stor usikkerhed i forhold til, hvorvidt ellers sædvanlige rutinemæssige aktiviteter udført i kildelandet grundet forretningsmæssige årsager skal karakteriseres som værende af forberedende eller hjælpende virksomhed²²⁹. Endnu større kritik blev dog samlet set rettet mod OECD's subsidiære forslag indeholdende flere målrettede specifikke ændringer, bestående af en fjernelse af undtagelsen i forhold til *udlevering* i litra a samt b²³⁰, eventuelt i kombination med en udsondring af hele litra d²³¹, alternativt blot af de *indkøbsmæssige funktioner* i dette litra²³². Det valgte forslag E må dog også anses for (mere) passende til at opfylde formålet med ændringen af stk. 4²³³. Afgørende for samtlige aktiviteter nævnt i stk. 4 vil således være deres relative *væsentlighed* og *betydning* set i forhold til hele foretagendets virksomhed, jf. det nye pkt. 21.1²³⁴.

I bemærkningerne til DD blev det anbefalet af langt størstedelen af alle kommentatorer, at der blev fastsat yderligere retningslinjer til angivelse af, hvad der nærmere ligger i *væsentlig og betydelig*²³⁵. Dog det nye pkt. 21.2 er et forsøg herpå, synes det stadig at efterlade et vist spillerum²³⁶, gennem kommentarens henvisning til, at aktiviteter af forberedende eller hjælpende karakter henholdsvis går forud for en anden aktivitet, eller udøves til støtte for foretagendets *væsentlige* og *betydelige* virksomhed. Kommentaren udgør næsten en tautologi på samme måde som det eksisterende pkt. 21. Dog udgør det oplistede eksempel om-

²²⁷DD, s. 6 og 15.

²²⁸Hvilket logisk set medfører at henvisning til at aktiviteten skal være forberedende eller hjælpende i litra e samt f slettes, jf. RDD, s. 23.

²²⁹CoC, s. 398.

²³⁰Bekymringer i forhold til lagervirksomhed er særligt opstået som følge af den fremherskende internethandel. Problemet berøres i Action 1.

²³¹Hvorved også *indsamling af informationer* ønskedes slettet. Hvilket kunne have medført omfattende konsekvenser særligt for forsikringsselskaber, der ellers ikke anser denne funktionstype for værende profitkabende, da det der i virkeligheden skaber profit, er risikovurderingen af de indsamlede informationer, jf. CoC, s. 13. Eliminationen af litra d ville i øvrigt have medført en negativ indvirkning på selskabers investeringsinitiativer, idet muligheden for at undersøge et marked gennem informationsindsamling inden etablering sker, er et væsentligt element i beslutningsprocessen.

²³²Forslag G og H. Meget få kommentatorer valgte at støtte de subsidiære forslag, se CoC2, s. 180 samt 187.

²³³CoC, s. 38 og 264.

²³⁴Nøjagtigt svarende til nuværende pkt. 24, 1-4. pkt.

²³⁵CoC, s. 113.

²³⁶CoC2, s. 45+99

kring træning af medarbejdere et fint bidrag til fortolkningen af *forberedende* aktiviteter samtidig med henvisningen til, at aktivitetens varighed ikke er afgørende. Derimod angives, at behovet for anvendelse af *a significant proportion* af f.eks. foretagendets aktiver eller medarbejderstab til udførelse af aktiviteten vil være med til at afkræfte aktivitetens hjælpende karakter, hvilket forudsætter en fastlæggelse af begrebet *significant proportion*²³⁷ i intern ret, idet der ikke i kommentarerne er angivet nogen beskrivelse. Dog er der for de i litra a-d oplyste aktiviteter opstillet selvstændige kommentarer til afgrænsningen af, hvornår de er omfattet af stk. 4, hvilket også måtte forventes af hensyn til at sikre en vis forudberegnelighed.

Det nye pkt. 22 fastslår f.eks., at der i relation til litra a-aktiviteterne skal lægges vægt på de benyttede faciliteters størrelse i forhold til foretagendets samlede størrelse. Tanken er, at store udleveringslagre skal omfattes af fast driftssted-definitionen. Umiddelbart synes løsningen ikke gennemtænkt. Forestiller man sig f.eks., at et amerikansk selskab opretter et stort udleveringslager i Europa for at reducere leveringstid og –omkostninger for de europæiske kunder, ved at lageret skal varetage udlevering til en lang række EU-lande foruden Frankrig, risikerer dette alene grundet dets størrelse at udgøre et fast driftssted. Dog må det i forbindelse hermed have i mente, at fast driftssted ikke statueres, blot fordi et tilfælde ikke opfylder en undtagelsesbestemmelse, da tilfældet tillige skal opfylde betingelserne i såvel stk. 5 som i stk. 6, hvorfor en eventuel frygt for at mange ubemandede lagre eller lagre bemandede med medarbejdere, der udelukkende skal forestå udlevering, fremover vil konstituere fast driftssted, roligt kan forlades.

For så vidt angår *oplagring*, jf. litra b samt c, fastslår de nye kommentarer, at en forudsætning for anvendelsen af litra b, er foretagendets dispositionsret²³⁸ over opbevaringsfaciliteterne, jf. pkt. 22.3. Kun hvor en sådan foreligger, bliver det relevant at vurdere den forberedende og hjælpende karakter af de i forbindelse med opbevaringen udførte aktiviteter, jf. det nye pkt. 22.4, der tillige berører tilfælde af varelageropretholdelse med det formål at få varerne bearbejdet ved et andet foretagende, jf. litra d, som fastslår, at det udenlandske foretagendes status af distributør, normalvis vil føre til, at et sådant lager omfattes af stk. 4²³⁹.

Det nye pkt. 22.5, hvori litra d beskrives, udgør et fint eksempel på OECD's tilbøjelighed til at beskrive regler med konkrete eksempler fremfor generelle retningslinjer. Afgørende er det at bide mærke i, at såfremt foretagendets hovedvirksomhed består af salg, vil indkøbskontorer kunne konstituere fast driftssted, jf. example 1²⁴⁰, hvor medarbejdernes erfaring, den rolle de spiller i forhold til kvaliteten af virksomhedens indkøbte aktiver samt deres høje aflønning taler for, at aktiviteten i kildestaten er værdiskabende, idet nøje udvalgte varer

²³⁷CoC2, s. 188 der foreslår at følgende passus indsættes i det nye pkt. 21 (fra 2010 Report on the Attribution of Profits to PE's, paragraph 17): "In order for an activity to meet the standard of being preparatory or auxiliary, it is not necessary to conclude that it would be difficult to determine an arm's length remuneration for that activity, but the activity would typically be remote from the enterprise's realization of profits from third parties", hvilket synes at stemme langt bedre overens med formålet bag stk. 4.

²³⁸Fx bestående af ubegrænset adgang til lokalerne med det formål at foretage inspektion og opretholdelse af faciliteterne. At der foreligger er krav om disposition, bør indsættes i stk. 5 ved anvendelse af "and which is at the disposal of the enterprise", jf. CoC2, s. 119. Dispositionsretten kræver nærmere fastlæggelse i kommentarerne, jf. CoC2, s. 84. Der må dog tillige kunne skeles til det implicite dispositionskrav gældende i forhold til faste forretningssteder. For nærmere se Jens Wittendorf: Artikel - SR2011.226: International skatteret, afsnit 5.2.2.

²³⁹Naturligvis under hensyntagen til ændringerne til litra f, se afsnit 3.4.

²⁴⁰RDD, s. 26.

på sigt kan forbedre virksomhedens renommé og skabe højere profit end ukurante og mindre eftertragtede varer. Dog synes pkt. 22.5 umiddelbart at være for vidtgående, idet indkøbsfunktionen er en udbredt aktivitet i langt de fleste produktions- og salgsvirksomheder. Det må dog accepteres, at ovenstående i nogle tilfælde, vil kunne retfærdiggøres; særligt i tekstilbranchen vil virksomhedernes indkøbere udgøre nøglepersoner, der spiller en væsentlig rolle i forhold til virksomhedens profitskabelse, renommé og udvikling.

De eneste indkøbsfunktioner, der synes at lægge sig under tærsklen for fast driftssted, er indkøb af varer til kontorhold, jf. example 2. I forbindelse med informationsindsamlingsfunktionen ses det, at OECD i en vis grad har taget hensyn til kritikken i bemærkningerne til DD, idet det nye pkt. 22.6 eksplicit nævner, at såfremt formålet med indsamlingen er at finde investeringsmuligheder i kildestaten, vil dette ikke statuere fast driftssted. Formentlig vil dette således også gælde almindelige markedsundersøgelser, som foretages i forbindelse med en virksomheds etableringsovervejelser, hvilket er ønskværdigt. Generelt set afføder forslaget stor modstand og bør ikke implementeres, uden at en form for indsnævring har fundet sted²⁴¹. Som minimum bør der i hvert fald ske en yderligere beskrivelse af ændringernes praktiske konsekvenser i kommentarerne.

3.4. Del B-2: Forslag J - Fagmentering af interesseforbundne parter aktiviteter²⁴²

Umiddelbart synes art. 5, stk. 4, litra f at imødekomme de bekymringer, der relaterer sig til virksomheders aktivitetsfragmentering, men reelt set finder den pågældende bestemmelse, og dermed *det skatteretlige værn* i pkt. 27.1, udelukkende anvendelse "*in the case of one single enterprise that divides a cohesive operating business into several small operations*"²⁴³, hvorfor denne ikke omfatter tilfælde, hvor 'delte komplementære aktiviteter' udøves af forskellige personer, hyret af forskellige interesseforbundne parter. Af hensyn til hvor let det er at etablere et datterselskab og andre enheder, har OECD trods den store kritik af antfragmenteringsreglen i bemærkningerne til DD, konkluderet, at fuldkommen imødegåelse af den misbrug²⁴⁴, man mener foreligger, forudsætter en regel, som ikke udelukkende adresserer tilfælde, hvor samme virksomhed udøver aktiviteter på forskellige steder, men som tillige adresserer tilfælde, hvor aktiviteter udøves af associerede selskaber på forskellige steder eller samme sted²⁴⁵. Således er OECD's forslag J forsøgt gennemført ved indsættelsen af stk. 4.1, der skal placeres efter stk. 4, og således skal fungere som en undtagelse til undtagelsen, se bilag 2.

Tanken bag stk. 4.1 er, at tærsklen for fast driftssted ikke skal kunne undviges gennem fragmentering, hvor de enkelte personer, isoleret set, udøver aktiviteter omfattet af stk. 4, men ikke når deres relationer tages i betragtning. Stk. 4.1 kræver dog, at en af personerne i sig selv konstituerer fast driftssted, eller at samtlige aktiviteter fordelt mellem personerne tilsammen ikke udgør forberedende eller hjælpende virksomhed, jf. pkt. 30.1.

²⁴¹Modsat, se CoC2, s. 149.

²⁴²Således en udvidelse af stk. 4, litra f.

²⁴³DD, s. 7 samt 19, pkt. 29. Dette kan være tilfældet, hvor komplementære funktioner som fx modtagelse samt oplagring af varer og distribution af varerne varetages af forskellige agenter, hvorefter forretningsaktiviteterne ikke er *organisatorisk adskilt*, dog de muligvis er adskilt rent territorielt, jf. pkt. 27.1.

²⁴⁴Se afsnit 3.1.

²⁴⁵RDD, s. 31, pkt. 40.

Stk. 4.1 synes at favne alt for bredt, dens formål taget i betragtning, idet de nye kommentarer indikerer, at såfremt et foretagende allerede har en person eller et fast driftssted i den overenskomststat, hvori foretagendet ønsker at varetage yderligere aktiviteter, vil formodningen allerede dér være, at stk. 4-undtagelsen ikke er tilgængelig. Vedtages reglen vil det således pålægge de multinationale selskaber den byrdefulde opgave at vurdere samtlige af deres udførte aktiviteter i lyset af bestemmelsens ordlyd.

Det ses i det nye pkt. 30.2, at OECD ligesom ved stk. 6, litra b, har taget hensyn til den store kritik af begrebet *associated enterprises*²⁴⁶, hvorfor dette er blevet erstattet med *connected enterprises*, der fortolkes efter stk. 6, litra b. Derudover gøres et forsøg på at illustrere anvendelsesområdet for det nye pkt. 4.1, hvilket prima facie dækker langt mere, end hvad der må anses for proportionalt i forhold til formålet med reglens implementering²⁴⁷. Jf. *eksempel A*²⁴⁸ bliver et kontor, der udelukkende anvendes til at verificere modtagne oplysninger fra låneansøgere, medtaget under indkomstopgørelsen for nogle filialer i samme overenskomststat, der konstituerer fast driftssted på trods af funktionens meget fjerne sammenhæng med foretagendets værdiskabelse²⁴⁹. Kildestaten ville ikke umiddelbart lide noget provenumæssigt tab ved at afvise statuering af fast driftssted, idet de øvrige kontorer i staten i forvejen bliver beskattet her, og verificeringen af oplysningerne ikke skaber yderligere profit, hvorfor 4.1 i dette tilfælde ikke findes rimelig. Nogenlunde samme argumentation kan fremføres i forhold til *eksempel B*, hvor foretagendet har nogle salgsforretninger i en stat, hvor der tillige oprettes et lager til opbevaring af nogle af de varer, der sælges i forretningerne. Den eneste yderligere profit, der kan henføres til kildestaten efter beskatning af overskud indtjent som følge af salgsaktiviteterne, er vederlaget for udførelsen af den pågældende lagerfunktion.

Derudover er det kritisabelt, at der ikke er fremsat en ny kommentar, der fastslår, hvad der skal forstås ved *complementary functions that are part of a cohesive business operation*²⁵⁰.

Bekymrende er det i øvrigt, at stk. 4.1., når ovenstående tages i betragtning, synes at skifte status af værnsregel, og i stedet medføre en implementering af princippet om *force of attraction*, idet kildelandet som følge af stk. 4.1 umiddelbart tildeles beskatningsretten til indkomst, der hidrører fra kildelandet, uden at indkomsten nødvendigvis kan henføres til det faste driftssted efter fordelingsbestemmelserne. I en stat, hvor en foretagende har et datterselskab, og foretagendet efterfølgende vælger at udføre en hvilken som helst anden aktivitet gennem en anden enhed i samme stat, vil dette grundet *the connection test*, medføre, at indtægten fra den nye aktivitet skal henføres til kildestaten, idet det formentlig vil være svært for foretagendet at bevise, at aktiviteten ikke er en *complementary function*²⁵¹ grundet begrebets meget brede formulering. Retsstillingen for foretagendet er således i disse tilfælde

²⁴⁶RDD, s. 31, pkt. 37.

²⁴⁷Se CoC2, s. 21-22 der udviser frygt for at aktiviteter der i princippet varetages for foretagendet af en selvstændig tredjemand i kildelandet kan udgøre et fast driftssted for foretagendet, hvis foretagendet qua en anden aktivitet i samme land har et fast driftssted i forvejen, og funktionen varetaget af tredjemanden, udgør en komplementær funktion til den virksomhed der allerede udøves i landet. Om stk. 4.1 rækker så langt er dog ikke sikkert.

²⁴⁸RDD, s. 32, pkt. 30.3.

²⁴⁹Endvidere kan en sådan opdeling sagtens være forretningsmæssigt begrundet, jf. CoC2, s. 123.

²⁵⁰CoC2, s. 260 der giver sit bud på hvad der *ikke* bør udgøre complementary functions.

²⁵¹CoC2, s. 190.

nærmest forudbestemt²⁵². Dette er særligt kritisabelt, når det tages i betragtning, at princippet om force of attraction ikke er gældende i forhold til OECD's modeloverenskomst²⁵³.

I tilfælde, hvor fragmenteringen er udtryk for et reelt kommercielt arrangement, og ikke udgør kunstig undgåelse, vil reglen i praksis gennembore selskabernes strategiske og økonomiske forretningsmodeller²⁵⁴. OECD synes at forglemme, at mange internationale foretagender anvender separate forretningsenheder af såvel lovgivningsmæssige som kommercielle årsager²⁵⁵. I alle tilfælde bør en omskrivning overvejes, idet hverken modstandere eller fortalere for implementeringen af en antifragmenteringsregel udviser støtte til den anvendte formulering²⁵⁶.

3.5. Konklusion

Samlet set er det mest kritiske ved forslagene fra OECD indsættelsen af de meget subjektive kriterier i samtlige nye bestemmelser og ikke mindst i de tilhørende kommentarer, idet kriterierne skaber mindre forudsigelighed og uvished omkring art. 5, stk. 4-6's omfang, end de hidtil gældende formuleringer. Foruden manglende forudberegnelighed synes omformuleringerne at medføre, at kravene for opfyldelse af fuldmagts-, aktivitets- samt uafhængighedskravet sænkes, hvilket i sidste ende vil resultere i en udvidelse af fast driftsstedsbegrebet, der på ingen måde imødekommer erhvervslivets behov. Virksomhederne har netop brug for mere tydelige retningslinjer for, hvornår betingelserne for fast driftssted er opfyldt for at kunne agere korrekt og ikke mindst hensigtsmæssigt i forhold til opretholdende og udvidelsen af deres forretning; jo mere komplekst og subjektivt indholdet af reglerne er, jo sværere er reglerne at efterkomme.

De gennemgåede forslag fra OECD hæmmer i værste fald virksomhedernes investeringsinitiativer, grænseoverskridende handel og deres muligheder for at etablere sig på nye markeder grundet de ukendte latente skatterisici, virksomhederne derved udsætter sig selv for²⁵⁷. Det bør have i mente ved en ændring af stk. 4 samt 5, at en ekspansion oftest er noget, der gennemføres gradvist, således at enkelte funktioner opstartes i en ny overenskomststat, hvor der muligvis kun antages en enkelt person til at varetage disse. Findes der forretningsmæssigt grundlag for at fortsætte ekspansionen, vil aktiviteterne i kildelandet gradvist blive forøget, indtil foretagendet til sidst har mulighed for at have fuld aktivitet i det pågældende land, eventuelt gennem etableringen af et fast driftssted eller et datterselskab²⁵⁸. Denne fremgangsmåde bør ikke hindres grundet mistanke om, at sådanne arrangementer kunstigt forsøger at undgå tærsklen for fast driftssted. I sidste ende vil den negative konsekvens af den betydelige udvidelse af fast driftsstedes-definitionen være, at agentreglen og negativlisten i stk. 4 nærmere kommer til at virke som en form for handelsmæssig barrika-

²⁵²CoC2, s. 127+145-146, 314

²⁵³CoC, s. 104 samt Jens Wittendorf m.fl.: Skatteretten 3, s. 196.

²⁵⁴CoC, s. 39+CoC2, s. 324, 143 samt 197. Der gør gældende at reglen medfører at kildelandet ignorerer selskabers adskillelse af deres juridiske enheder. Hvilket dog næppe er tilfældet.

²⁵⁵RDD, s. 30, pkt. 36.

²⁵⁶CoC2, s. 35.

²⁵⁷CoC, s. 7.

²⁵⁸CoC, s. 229.

de²⁵⁹, hvilket er kritisabelt, når det tages i betragtning, at undtagelserne i stk. 4 blandt andet er indsat for at undgå unødvendige hindringer af den grænseoverskridende handel²⁶⁰. Dertil kommer, at reglerne risikerer at medføre, at et væld²⁶¹ af faste driftssteder statueres²⁶², uden at der samtidig kan allokeres en indkomst hertil²⁶³, der er markant nok til at den på nogen måde kan retfærdiggøre de øgede administrative byrder og de øgede omkostninger, som statueringen medfører for virksomhederne²⁶⁴, for slet ikke at nævne den øgede risiko for dobbeltbeskatning²⁶⁵. Den administrative byrde kan sågar risikere at blive større, end det skattemyndighederne egentlig i virkeligheden kræver; forøgelsen af risikoen for, at fast driftssted statueres, risikerer at drive skatteyderne til at indgive ”beskyttende” selvangivelser for alle ikke-hjemmehørende enheder på trods af, at de i virkeligheden ikke er skattepligtige enheder, men risikoen og uvisheden om, hvornår fast driftssted statueres, er så stor, at der selvangives *alene* for at undgå risikoen for straf, hvis skattemyndighederne statuerer fast driftssted²⁶⁶.

Det overordnede problem i relation til de nye forslag er således det alt for omfattende anvendelsesområde, som deres brede subjektive formulering medfører. Et forslag til imødegåelse af ovenstående problemstillinger består i en indsnævring af det udvidede anvendelsesområde ved hjælp af en objektiv skillelinje i form af en beløbsmæssig tærskel²⁶⁷, efter hvilken der kræves en bestemt omsætning, et vist tidsforbrug eller lignende hos personen, før statuering af fast driftssted skal ske efter de nye regler²⁶⁸. Desuden bør størrelsen af den ekstra skattebetaling, der opnås ved statuering af fast driftssted, tages i betragtning, idet et ganske beskedent beløb ikke bør medføre statuering, idet dette på ingen måde vil være rimeligt set i relation til den øgede administrative byrde, som en virksomhed og i princippet også skattemyndighederne pålægges herved. Tværtimod kan statuering uafhængigt heraf resultere i, at virksomheder undlader ekspansion alene på grund af de øgede administrative krav og omkostninger forbundet hermed. Særligt hvad angår små- og mellemstore virk-

²⁵⁹CoC, s. 103. En konsekvens af nedsættelsen af tærsklen kan være at virksomhederne vælger at anvende mindre effektive forretningsmodeller for at spare de administrative omkostninger. Her tales fx om outsourcing af funktioner, der ellers kunne blive udført mere effektivt in-house, CoC, s. 455.

²⁶⁰Reimer, s. 85, pkt. 236.

²⁶¹CoC2, s. 247. Særligt gør det sig gældende ved såkaldte *Umbrella agreements*, hvor de ultimative moderselskaber i to forskellige multinationale koncerner, indgår en kontrakt omkring levering af varer, hvilken også dækker alle koncernselskabers aktiviteter. Dette vil i lyset af de nye regler komme til at betyde, at hvert enkelt datterselskab får et fast driftssted (i form af det ultimative moderselskab) i det land, hvor den overordnede kontrakt bliver forhandlet. Fast driftssted i dette tilfælde synes fuldstændig unødvendigt, idet moderselskabet allerede skal modtage betaling på armslængdevilkår, for sit arbejde fra hvert enkelt datterselskab. CoC2, s. 87.

²⁶²Litra b er blevet foreslået udvidet med ”*unless the underlying profit from the sale of that property is taxed in the jurisdiction in which the property is physically delivered*” til imødegåelse af risikoen for at et væld af faste driftssteder statueres på baggrund af stk. 5’s forhandlingskrav, jf. CoC2, s. 55.

²⁶³Af hensyn til specialets omfang, behandles indkomstopgørelsen ikke. Der henvises derfor til Jens Wittendorf m.fl.: skatteretten 3, afsnit 5.3.

²⁶⁴CoC, s. 7, ”*in many cases, such administrative cost element will be higher than the tax payable by the agency PE itself*”, samt CoC, s. 78. CoC2, s. 52 og 65.

²⁶⁵CoC, s. 20, 36 og 257. I tilfælde hvor kildelandet beskatter distributøren/den uafhængige personens indkomst for udførelse af aktiviteten. Det forøgede antal faste driftssteder som reglerne vil medføre, resulterer i øget kildelandsbeskatning, hvorved den indbragte profit, som allerede er blevet beskattet hos distributøren, tillige skal kildelandsbeskattes hos selskabet. CoC2, s. 22.

²⁶⁶CoC2, s. 225.

²⁶⁷CoC, s. 432.

²⁶⁸CoC2, s. 99, 118 og 151.

somheder, der i forvejen ikke besidder de store ressourcer²⁶⁹. Dette er særligt kritisabelt, når henses til, at erhvervslivets fornemmeste opgave er at skabe arbejdspladser, producere varer samt levere serviceydelser, og derimod ikke at skabe statslige indtægter²⁷⁰.

Dernæst bør det have i mente, at den egentlige baggrund for Action 7 er at skabe mulighed for at imødegå misbrug af kommissionærer. En gennemgående fejlagtig antagelse i OECD's DD samt RDD er, at baggrunden for virksomheders anvendelse af kommissionærarrangementer *alene* er at opnå reduktion af beskatningsgrundlaget i kildestaten. Skattemæssige forhold er dog næppe altid den primære årsag til valget af denne struktur²⁷¹. De foreslåede ændringer, der overordnet set nedsætter tærsklen for fast driftssted, går således væsentlig længere end, hvad der kan antages at være proportionalt i forhold til formålet med BEPS Action 7; netop imødegåelse af misbrug af den nugældende tærskel gennem anvendelse af kommissionærarrangementer²⁷². Action 7 burde således lægge større vægt på de faktiske omstændigheder omkring arrangementet og forsøge at supplere reglerne med en test, der udelukkende ekskluderer *misbrugstilfælde* fra anvendelse af undtagelsen i såvel stk. 4 som 6, således at reelle kommercielle arrangementer ikke rammes af de omfattende ændringer²⁷³. Den betydning, reglerne har for virksomhederne, må ikke negligeres. Det ses allerede på nuværende tidspunkt, hvordan nogle virksomheder begynder at indordne sig, og ændre strukturer for at imødegå de udfordringer, som de nuværende forslag vil generere, hvorfor der i hvert fald som minimum må kræves en vis overgangsperiode fra reglernes implementering til deres ikrafttræden²⁷⁴, selvom en generel omskrivning og indsnævring af det foreslåede stk. 4-6 dog klart foretrækkes. Såfremt de nuværende forslag implementeres uden yderligere ændringer, skal der ikke herske tvivl om, at mængden af skatteretlige tvister inden for dette område vil være genstand for en voldsom forøgelse de kommende år.

Litteraturliste

BØGER:

- Aage Michelsen: International skatteret, 3. udgave, 2003, Forlaget Thomson.
- Aage Michelsen m.fl.: Lærebog om indkomstskat, 15. udgave, 2013, Jurist- og Økonomforbundets Forlag
- Anders Nørsgaard Laursen: Fast driftssted, 1. udgave, 2011, Jurist- og Økonomforbundets Forlag.
- Arvid A. Skaar: Permanent Establishment – Erosion of a Tax Treaty Principle, 1. udgave, 1991, Kluwer and Taxation Publishers.
- Bernhard Gomard: Obligationsret 1. Del, 4. Udgave, 2006, Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

²⁶⁹CoC, s. 227-228.

²⁷⁰CoC2, s. 305.

²⁷¹CoC, s. 178. For fx på kommercielle og juridiske årsager se CoC, s. 262.

²⁷²CoC, s. 17 og 20.

²⁷³CoC2, s. 10 og 25

²⁷⁴CoC2, s. 316 og 317.

- Ekkehart Reimer m.fl.: Permanent Establishments – A Domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective, 1. udgave, 2011, Kluwer Law International.
- Jean Schaffner: How fixed is a Permanent Establishment? 1. udgave, 2013, Kluwer Law International.
- Jan Pedersen m.fl.: Skatteretten 1, 6. udgave 2013, Karnov Group.
- Jan Pedersen m.fl.: Skatteretten 2, 6. udgave, 2013, Karnov Group.
- Jens Wittendorf, m.fl.: Skatteretten 3, 6. udgave, 2013, Karnov Group.
- Klaus Vogel: On Double Taxation Conventions, 3. udgave, 1997, Kluwer Law International.
- Lars Kjærgård Terkilsen: Frit valg af etableringsform i EU-skatte retlig belysning, 1. udgave, 2010, Jurist- og Økonomforbundets Forlag.
- Lennart Lyng Andersen m.fl.: Aftaler og mellemmand, 5. Udgave, 2006, Forlaget Thomson.
- Niels Winther-Sørensen: OECD's modeloverenskomst 2010 – med kommentarer, 4. udgave, 2010, Magnus Informatik
- Niels Winther-Sørensen: OECD's modeloverenskomst 2014 – med kommentarer, 6. Udgave, 2015, Karnov Group.

ARTIKLER

- Anders Nørgaard Laursen: Fast driftssted – foreslåede ændringer af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst, SR-Skat 1/2012.
 - Anders Nørgaard Laursen: Kommissionærer og fast driftssted i lyset af Dell-sagen, SU 2012, 140.
 - Ann-Charlotte Beierholm m.fl.: OECD's Base Erosion and Profit Shifting Initiative, SU 2013, 272.
 - Brian J. Arnold: Bulletin for International Taxation, Tax Treaty News, July 2010.
 - Jens Wittendorf: International skatteret 2011, SR.2011.226.
 - Mogens Rasmussen: Fast driftssted, SU 2009, 60.
 - Niels Josephsen: Agentreglen, SU 1996, 110.
 - Poul Erik Hjerrild-Nielsen: Agenters fuldmagt i relation til fast driftssted, SU 1992, 305.
 - Poul Erik Hjerrild-Nielsen: Kan salgsvirksomhed være en hjælpefunktion i relation til fast driftssted? SU 1991, 239.
 - Vicky From Jørgensen: Fast driftssted, agentreglen og BEPS Action 7 – status og en praktisk indfaldsvinkel, SR-Skat 1/2015.
-

DOMME OG AFGØRELSER

- TfS 1989, 165
- TfS 1991, 309 LSR
- TfS 1992, 294 LR
- TfS 1996, 532 H
- TfS 2004, 162 H
- TfS 2010, 605 SR

- SKM2005.532LSR
- SKM2010.318SR
- SKM2011.351SR
- SKM2012.190SR
- SKM2012.692SR
- SKM 2013.273SR
- SKM2014.512SR

- Gerektshof 's-Gravenhage, case BK-07/00604 15. Juli 2008.

- *Tribunal Fédéral Suisse in Société B. S.A. v. Tribunal administratif du canton de Genève*

- Interworld Inc. versus Commissionaire, T.C. Memo, Tax Ct.Rep 51, 428 (CCH), at 3231.

- HR-2011-02245-A (Dell)

- Conseil d'État 20/3 2003, No. 224407 (Interhome)
- Conceil d'État 31/3 2010, No. 304715 (Zimmer)
- *Conseil d'Etat, 3 July 2009 n° 294227*
- *nummer 4PA00765, 2 July 1996 s. 24*

Lovgivning

- Kommissionsloven
- OECD's Modeloverenskomst version 2014 med kommentarer
- Selskabsskatteoven
- Wienerkonventionen om traktatretten af 23. maj 1969

ANDET

- BEPS Report: OECD (2013), Addressing Base Erosion and Profit Shifting:
<http://www.oecd.org/tax/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-9789264192744-en.htm>
- Action Plan: OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing:
<http://www.oecd.org/tax/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting-9789264202719-en.htm>
- DD: OECD (2014), public discussion draft, OECD Publishing:
<http://www.oecd.org/ctp/treaties/public-consultation-action-7-prevent-artificial-avoidance-pe-status.htm>

- RDD: OECD (2015), Revised discussion draft: <http://www.oecd.org/tax/treaties/revised-discussion-draft-beps-action-7-pe-status.pdf>
 - CoC: OECD (2015) Comments received on Public Discussion Draft: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/public-comments-action-7-prevent-artificial-avoidance-pe-status.pdf>
 - CoC2: OECD (2015) Comments received on Revised Discussion Draft: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/public-comments-revised-beps-action-7-prevent-artificial-avoidance-pe-status.pdf>
 - 2002 Reports related to the Model Tax Convention, pkt. 95: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/no-08-2002-reports-related-to-the-oecd-model-tax-convention_9789264099920-en
 - Report on taxation of income derived from the leasing of containers, 1983
-

Bilag 1 – Nyt forslag til art. 5, stk. 6

Stk. 6

- a) 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 first-mentioned 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 connected**, that person shall not be considered to be an independent agent within the meaning of this paragraph with respect to any such enterprise.
- b) For the purpose of this Article, a person *shall be* connected to an enterprise if one possesses **at least 50 per cent** of the **beneficial interests** in the other (or, in the case of a company, at least 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 possesses at least 50 per cent of the beneficial interest (or, in the case of a company, at least 50 per cent of the aggregate voting power and value of the company's shares or of the beneficial equity interest in the company) in the person and the enterprise. **In any case**, a person shall be considered to be connected 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. (*egne fremhævelser*)

Bilag 2 – Nyt forslag til art. 5, stk. 4.1

Stk. 4.1:

- 4.1. Paragraph 4 shall not apply to a fixed place of business that is used or maintained by an enterprise if the same enterprise or a **connected** enterprise carries on business activities at the same place or at another place in the same Contracting State and*
- a) that place or other place constitutes a permanent establishment for the enterprise or the **connected** enterprise under the provisions of this Article, or*
- b) the overall activity resulting from the combination of the activities carried on by the two enterprises at the same place, or by the same enterprise or **connected** enterprises at the two places, is not of a preparatory or auxiliary character,*
- provided that the business activities carried on by the two enterprises at the same place, or by the same enterprise or **connected** enterprises at the two places, constitute complementary functions that are part of a cohesive business operation.*