

# **Fast driftssted ved det sekundære kriterium samt kommissionærundtagelsen i relation til BEPS Action 7**

Af Troels Breum Hansen



## Titelblad

Projektitel: Fast driftssted ved det sekundære kriterium samt  
kommissionærundtagelsen i relation til BEPS Action 7

English title: PE's in relation to the secondary criteria and the exception of general  
commission agents in regards to BEPS Action 7

Uddannelse: Cand.merc.jur.

Uddannelsessted: Aalborg Universitet

Vejleder: Jacob Krushave Larsen

Dato for aflevering: 3. januar 2018 kl.10:00

Sidetæl: 51

Anslag i alt: 117.895

(Inkl. mellemrum, ekskl. bilag)

Udarbejdet af:

Statistik:	
Sider	51
Ord	17.312
Tegn (uden mellemrum)	100.721
Tegn (med mellemrum)	117.895
Afsnit	616
Linjer	1.656

Medtag tekstfelter, fodnoter og slutnoter

Luk

---

Troels Breum Hansen

Studie nr. 20123860

<b>SUMMARY .....</b>	<b>1</b>
<b>KAPITEL 1: INTRODUKTION .....</b>	<b>2</b>
1.1 INDLEDNING .....	2
1.2 AFGRÆNSNING .....	3
1.3 METODE.....	3
<b>KAPITEL 2: MODELOVERENSKOMSTENS SEKUNDÆRE KRITERIUM .....</b>	<b>4</b>
2.1 INDLEDNING .....	4
2.2 ART. 5, STK. 5 – AGENTREGLER.....	5
2.2.1 HYPPIGHEDSKRAVET .....	6
2.2.2 FULDMAGTSKRAVET .....	7
2.3 ART. 5 STK. 4 – AKTIVITETSKRAVET .....	10
2.3.1 IKKE OMFATTEDE AKTIVITETER .....	11
2.3.2 HJÆLPENDE ELLER FORBEREDENDE.....	13
2.3.3 BESLUTNINGSKOMPETENCEN.....	14
2.4 ART. 5 STK. 6 – AGENTREGLERENS AFGRÆNSNING .....	16
2.4.1 UAFHÆNGIGHEDSVURDERINGEN .....	18
2.4.2 KOMMISSIONÆRUNDTAGELSEN .....	20
2.4.3 KOMMISSIONÆR EFTER ”DELL-SAGEN” .....	21
<b>KAPITEL 3: BEPS – ACTION 7 .....</b>	<b>24</b>
3.1 INDLEDNING .....	24
3.2 ÆNDRING AF ART. 5, STK. 5.....	25
3.2.1 ”KODIFICERING” AF FULDMAGTSKRAVET.....	26
3.2.2 STK. 5 LITRA A-C: KOMMISSIONÆRSTRUKTURER .....	27
3.3 ÆNDRING AF ART. 5, STK. 6.....	29
3.3.1 UAFHÆNGIGHEDSVURDERINGEN .....	29
3.3.2 EXCLUSIVELY OR ALMOST EXCLUSIVELY .....	30
3.3.3 CLOSELY RELATED .....	31
3.4 ÆNDRING AF ART. 5, STK. 4.....	32
3.4.1 ÆNDRET FORMULERING AF AKTIVITETSKRAVET .....	34
3.4.1 ANTI-FRAGMENTERINGSREGLER.....	36
3.4.2 IMPLEMENTERING AF STK. 4.....	39
3.4.3 ÆNDRINGER I INTERN RET? .....	40
<b>KAPITEL 4: KONKLUSION.....</b>	<b>41</b>
<b>KAPITEL 5: PERSPEKTIVERING.....</b>	<b>43</b>
<b>LITTERATURLISTE .....</b>	<b>44</b>
BØGER .....	44
ARTIKLER .....	45
PUBLIKATIONER .....	46
DOMME.....	46
<b>BILAG.....</b>	<b>47</b>
<b>FORKORTELSER .....</b>	<b>48</b>

## Summary

Globalization has increased the integration of national economies and markets rapidly in recent years, which have contributed to economic growth worldwide. However, gaps and mismatches in the current tax rules create opportunities for base erosion and profit shifting (BEPS). Accordingly, the OECD have recently carried out extensive work to fight base erosion and profit shifting, which have led to 15 action plans. The main objective of Action plan 7 is to prevent artificial avoidance of PE's where there is significant activity in a country.

The PE concept is probably one the most important pillars in international tax, but commissionaire arrangements are used by multinational enterprises (MNEs) to minimize the tax exposure of their sales activity in the customer-jurisdiction (typically high-tax jurisdictions). Such arrangements are legally recognized and commonly used in civil law countries. However, the "fairness" in the disconnection between economic activity and taxation caused by the PE, is a matter of growing controversy.

Additionally, artificial avoidance of PE status, through the specific activity exemptions art. 5(4), has caused some concern. Thus, the OECD now wishes to narrow the scope of the clause by making all the activities currently listed in litra a-d subject to the condition of being preparatory and auxiliary. Furthermore, an important element of the package is a proposed "anti-fragmentation" rule, intended to prevent an enterprise from fragmenting so-called "cohesive" business operations into small operations, in order to argue that each fragmented operation is solely engaged in preparatory or auxiliary activities.

Few would argue that there is a great need of reforming the international tax system. However, the general nature of the BEPS 7 Project is very subjective and complex, which have created some concern that the project will create a trade barrier and may restrict the level of interaction between foreign and local investments that is encouraged through trade agreements. However, the OECD, who claims the potential trade barrier is a myth, refuses this concern.

Even though there is some disagreement as to the scale of the intervention required, this paper seeks to address the following question:

*To what extent will the agency clause amend in the PE definition, including the exception of general commission agents, when implementing BEPS Action 7?*

# Kapitel 1: Introduktion

## 1.1 Indledning

International skatteplanlægning har aldrig været højere på den politiske dagsorden, end tilfældet er i dag.<sup>1</sup> Kritikken har i høj grad været rettet mod multinationale koncerner, der mistænkes for at gennemføre en nok lovlig, men måske ikke fair skatteplanlægning i form af *base erosion and profit shifting*.<sup>2</sup>

En række virksomheder anvender agenter og andre mellemænd til at understøtte deres aktiviteter og salg i et andet land. Under bestemte forudsætninger<sup>3</sup> vil denne agent udgøre et fast driftssted, hvilket betyder, at der opstår skattepligt for de indtægter, der kan henføres til det faste driftssted. Foruden den skattemæssige tilknytning, som begrebet fast driftssted medfører i form af en begrænset skattepligt, vil det som regel også medføre en række andre pligter, som f.eks. arbejdsgiverforpligtelser, regnskabspligter etc. Der følger altså en del af det med, som mange virksomheder betegner som ”bøvl”.<sup>4</sup>

I civilretslande har en række virksomheder struktureret sig efter den såkaldte ”kommissionærstruktur”, hvor kommissionæren indgår aftaler i eget navn og dermed ikke juridisk binder kommittenten,<sup>5</sup> hvilket medfører kommissionæren ikke udgør fast driftssted i civilretslande.

Denne struktur er ganske vist lovlig, men betragtes af OECD som et ”hul” i lovgivningen, da den stemmer ikke overens med det faste driftsstedes overordnede formål, nemlig at sikre at indtægterne bliver beskattet, dér hvor værdien skabes, og den økonomiske aktivitet finder sted. G20 landene har derfor i samarbejde med OECD påtaget sig den noget utaknemmelige opgave at få den moralske dimension til at spille sammen med juraen. Dette skal ske gennem det ambitiøse projekt BEPS Action 7. Projektet har ifølge OECD, til hensigt at modificere den nuværende fast driftsstedes definition således, at den passer til en globaliseret verden. Foruden kommissionær undtagelsen, vil projektet ligeledes forsøge at udvide kildelandets beskatningsret, ved at forhindre udnyttelsen af de specifikke undtagelser i art. 5, stk. 4. Dette leder til følgende problemformulering: *I hvilket omfang ændres det sekundære kriterium i fast driftssted-definitionen, herunder kommissionærundtagelsen, ved implementeringen af BEPS Action 7?*

---

<sup>1</sup> BEPS – Final Report (2015), s. 3

<sup>2</sup> Nærmere herom, jf. afsnit 3.1

<sup>3</sup> Nærmere herom, jf. afsnit 2.2

<sup>4</sup> Klaus Okholm: BEPS – konsekvenser for den mellemstore virksomhed, s. 164

<sup>5</sup> Kommissionærloven § 56, stk. 1

## 1.2 Afgrænsning

Problemerne vedrørende fast driftssted-begrebet kan opdeles i henholdsvis en objektiv og en subjektiv side.<sup>6</sup> Den objektive side vedrører indkomstopgørelsen for det faste driftssted, og den subjektive side vedrører definitionen af fast driftssted-begrebet. Den objektive side vil af hensyn til omfanget ikke blive berørt i denne afhandling.

Det primære kriterium, jf. 1-3 samt stk. 7, vil kun inddrages for at belyse det sekundære kriterium, da implementeringen af BEPS Action 7 vil få de største konsekvenser for det sekundære kriterium. Omdrejningspunktet for afhandlingen vil være modeloverenskomsten (Version 2014) samt BEPS Action 7. Dermed afgrænses afhandlingen fra de konkrete overenskomster samt de 14 andre punkter i BEPS rapporten. Multilateralt instrument vil kun blive berørt i det omfang, det skal forklare sammenspillet med BEPS. D.23 november 2017 offentliggjorde OECD et udkast til indholdet af 2017 opdateringen af modeloverenskomsten, da dette udkast blev offentliggjort relativt kort tid før afleveringsdatoen for denne afhandling, vil udkastet ikke indgå i afhandlingen.

De interne regler om fuld- og begrænset skattepligt samt lempelsesreglerne vil ikke blive berørt i denne afhandling. Endvidere afgrænses specialet fra de to internretlige afvigelser fra fast driftssted-begrebet, jf. henholdsvis SEL § 2, stk. 4 og SEL § 2, stk. 1, litra a, 6. pkt. Da afvigelserne ikke er relevante for den valgte problemformulering, behandles disse ikke yderligere i afhandlingen.

## 1.3 Metode

Til beskrivelsen, analysen samt fortolkningen af gældende ret i modeloverenskomstens art. 5, stk. 4-6, samt ændringerne ved implementeringen af BEPS Action 7, anvendes den retsdogmatiske metode i denne afhandling. Den retsdogmatiske metode minder om den juridiske metode, men adskiller sig dog ved at have til formål at afklare retstilstanden på et givent tidspunkt i modsætning til løsning af en konkret problemstilling.<sup>7</sup>

Da problemformuleringen vedrører en international problemstilling, vil dansk såvel som international litteratur blive anvendt til at klargøre retstilstanden. Det er dog vigtigt at bemærke, at et lands konkrete afgørelse ikke altid vil kunne anvendes som præjudikat for andre landes retstilstand, grundet *lex fori*'s henvisning til intern ret. Dog vil afhandlingen forsøge at klargøre den retstilstand, som de fleste lande vil kunne tilslutte sig. Som fortolkningsbidrag til den gældende retstilstand indeholder afhandlingen fageksperters subjektive vurderinger og holdninger til problemstillinger. Endvidere kan det ikke undgås, at der i nogle afsnit vil indgå momenter af retspolitiske betragtninger – de lege ferenda.

---

<sup>6</sup> ANL: Fast driftssted, s. 23

<sup>7</sup> Carsten Munk-Hansen: Retsvidenskabsteori, s. 202

## Kapitel 2: Modeloverenskomstens sekundære kriterium

### 2.1 Indledning

OECD's modeloverenskomst har ikke status som folkeretligt bindende traktat, men fungerer i stedet i praksis som skabelon ved udformningen af de konkrete overenskomster. Derudover er det af bred opfattelse, at modeloverenskomsten med kommentarer også bidrager til fortolkningen af de enkelte overenskomster, som derimod vil fungere som folkeretligt bindende mellem to stater.<sup>8</sup>

Uagtet modeloverenskomstens status er det generelt antaget i litteraturen, at fast driftssted-begrebet i intern dansk ret, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 4 og SEL § 2, stk. 1, litra A - med ganske få undtagelser – skal fortolkes i overensstemmelse med begrebet i modeloverenskomstens art. 5. Dette fremgår også af forarbejderne til diverse ændringer af skattepligtsbestemmelserne i kilde- og selskabsskatteoven og har siden fået støtte fra Højesteret, jf. TfS.1996.532 H.<sup>9</sup>

I enhver konkret sag vil det være teksten i den konkrete overenskomst, der gælder. I mange tilfælde vil de konkrete overenskomster dog være identiske eller kun indeholde små afvigelser, hvilket ofte giver modeloverenskomsten med kommentarer en betydelig værdi ved fortolkningen.<sup>10</sup>

Kommentarerne i modeloverenskomsten angiver desuden selv, hvilken betydning de skal have ift. de konkrete overenskomster. Her er det angivet, at kommentarerne fungerer som bidrag til fortolkningen, selvom de ikke er vedhæftet de enkelte overenskomster.<sup>11</sup> Kommentarerne anses endvidere for at være et udtryk for landenes fælles retsopfattelse, og da afhandlingen netop ønsker at belyse den retstilstand, som de fleste lande kan tilslutte sig, vil modeloverenskomsten med kommentarer samt BEPS 7 være omdrejningspunktet i dette speciale, jf. afsnit 1.2 Afgrænsning.

At det sekundære kriterium er sekundært ift. det primære kriterium, fremgår tydeligt af ordlyden i stk. 5: ”*Uanset bestemmelserne i stk. 1 og 2.*” Dette understøttes ligeledes i kommentarerne til stk. 5, der fastslår, at det således ikke er nødvendigt at påvise, at den ansvarlige fysiske eller juridiske person er en sådan efter stk. 5, såfremt det kan påvises, at foretagendet har et fast driftssted i stk. 1 og 2's betydning, jf. kommentarer til art. 5 pkt. 35.<sup>12</sup> Bestemmelserne i stk. 5-6 må således opfattes

---

<sup>8</sup> Jan Pedersen m.fl.: Skatteretten 3, s. 29 og Anders Nørgaard Laursen (Herefter ANL): Fast driftssted, s. 29

<sup>9</sup> Jan Pedersen m.fl.: Skatteretten 3, s. 30

<sup>10</sup> SKAT, Den juridiske vejledning 2015-1, afsnit C.F.8.2.1: ”Overordnet om modeloverenskomsten”, afsnit ”Modeloverenskomstens retskildeværdi”

<sup>11</sup> OECD's modeloverenskomst 2014 med kommentarer: Introduktion pkt. 29 ff. Der findes endvidere mange eksempler på afgørelser, hvor kommentarerne har haft afgørende betydning, se TfS 1995.731LR

<sup>12</sup> Når afhandlingen anvender udtrykket ”kommentarer”, henvises der til kommentarerne i OECD's modeloverenskomst (Version 2014).

som en udvidelse af fast driftssted-begrebet, da der *udelukkende* er tale om situationer, hvor der *ikke* drives virksomhed i kildelandet gennem et fast forretningssted.

Stk. 5-6 kan derfor opfattes som en værnsregel, der skal sørge for, at et foretagende ikke kan undgå kildelandsbeskatning ved blot at undlade at etablere et fast forretningssted i kildelandet, og i stedet lade sin virksomhed blive udøvet af eksempelvis en agent eller fuldmægtig.<sup>13</sup> Det er ikke afgørende, om repræsentanten er hjemmehørende i kildelandet, men alligevel må det må dog formentligt kræves, at der er en vis varig tilknytning til kildelandet hos repræsentanten.<sup>14</sup> Dette krav hænger sammen med hyppighedskravet, hvorefter en repræsentant sædvanligvis skal udøve sin fuldmagt.<sup>15</sup> Det sekundære kriterium begrænser sig ikke (modsat det primære kriterium) til en fysisk lokalitet i kildelandet. Hverken foretagendet eller repræsentanten skal have en fast tilknytning til en bestemt geografisk lokalitet.<sup>16</sup>

Stk. 4 er som udgangspunkt egentlig en del af det primære kriterium, men anvendes ligeledes ved vurderingen af fast driftssted efter det sekundære kriterium. Dette sker efter stk. 5's direkte henvisning til stk. 4.

## **2.2 Art. 5, stk. 5 – Agentreglen**

### **(Art. 5, stk. 5)**

*”Uanset bestemmelserne i stk. 1 og 2, hvor en person – med undtagelse af en sådan uafhængig repræsentant, for hvem stk. 6 finder anvendelse – der udøver virksomhed for et foretagende, har, og sædvanligvis udøver, en fuldmagt i en kontraherende stat til at indgå aftaler i foretagendets navn, skal dette foretagende anses for at have fast driftssted i denne stat med hensyn til enhver virksomhed, som han foretager for foretagendet, medmindre hans virksomhed er begrænset til sådanne, som er nævnt i stk. 4, som, hvis den udøves gennem et fast forretningssted, ikke ville gøre dette faste forretningssted til et fast driftssted i henhold til bestemmelserne i pågældende stykke.”<sup>17</sup>*

Foruden kravene i stk. 6, der vil blive belyst senere i denne afhandling, indeholder stk. 5 en række kumulative betingelser, der skal være opfyldt for, at det sekundære kriterium finder anvendelse.

---

<sup>13</sup> ANL: Fast driftssted, s. 157

<sup>14</sup> Arvid Skaar: Permanent Establishment, s. 485

<sup>15</sup> Nærmere herom, jf. afsnit 2.2.1

<sup>16</sup> Jan Pedersen m.fl.: Skatteretten 3, s. 165

<sup>17</sup> OECD's modeloverenskomst: Art. 5, stk. 5 (Version 2014)



1. *Uafhængighedskravet - Den omhandlende person må ikke være en uafhængig repræsentant omfattet af stk. 6.*
2. *Virksomhedskravet – Den afhængige repræsentant skal udøve virksomhed i en kontraherende stat.*
3. *Fuldmagtskravet – Den afhængige repræsentant skal have fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn.*
4. *Hyppighedskravet – Den afhængige repræsentant skal sædvanligvis udøve denne fuldmagt.*
5. *Hjælpende eller forberedende – Fuldmagten skal vedrøre virksomhed, der ikke udelukkende er af hjælpende eller forberedende karakter, jf. art. 5, stk. 4.<sup>18</sup>*

### 2.2.1 Hyppighedskravet

Efter ordlyden i art. 5, stk. 5 følger det, at ”en person ... der udøver virksomhed for et foretagende, har, og sædvanligvis udøver, en fuldmagt i en kontraherende stat til at indgå aftaler i foretagendets navn...,”<sup>19</sup> kan anses for at udgøre et fast driftssted.

Fuldmagtskravet er det krav, der oftest giver anledning til tvivlsspørgsmål, men inden at afhandlingen analyserer dette, vil virksomheds- og hyppighedskravet blive belyst.

Hyppighedskravet udspringer af ordlyden ”sædvanligvis udøver...” Det er således ikke tilstrækkeligt, at der foreligger en fuldmagt til at indgå bindende aftaler, fuldmagten skal også sædvanligvis udøves. Dette bliver dog ikke uddybet yderligere i bestemmelsen. I sig selv har hyppighedskravet ikke givet anledning til selvstændige afgørelser i Danmark.<sup>20</sup> Dog har det stadig relevans for de enkelte virksomheder, f.eks. i situationer hvor et ikke-bosiddende bestyrelsesmedlem er på en kort forretningsrejse til Danmark.

Hvad hyppighedskravet indebærer, følger af kommentarerne i pkt. 33.1. Her fremgår det, at afgørende momenter i denne vurdering dels er kontraktens art og dels arten af den virksomhed, der arbejdes for. Derudover angives det, at vurderingen skal ske efter samme momenter, som er afgørende for vurderingen af ”permanens” efter art. 5, stk. 1. Det må derfor formodes, at der skal være tale om ”gentagne” gange.<sup>21</sup>

Det betyder derfor, at der ikke vil være etableret et fast driftssted i tilfælde, hvor en afhængig repræsentant anvender sin fuldmagt i en kort periode eller blot afslutter meget få ordrer/aftaler på

---

18 Vicky From Jørgensen: Artikel – SR SKAT 1/2015: Fast driftssted, agentreglen og BEPS Action 7, s.1 (Herefter SR Skat 1/2015) og Arvid Skaar: Permanent Establishment, s. 482

<sup>19</sup> OECD’s modeloverenskomst: Art. 5, stk. 5 (Version 2014)

<sup>20</sup> SR-Skat 1/2015, s. 3

<sup>21</sup> ANL: Fast driftssted, s. 166

sit besøg i den kontraherende stat. Spørgsmålet om hyppighed giver som nævnt sjældent anledning til tvivl, den norske Høyesterett tog dog stilling til spørgsmålet i dommen *Alphawell*<sup>22</sup>.

Sagen omhandlede en britisk statsborger der selv var direktør og eneste ansatte i virksomheden Alphawell, han arbejdede som konsulent for Statoil og havde fuldmagt til at binde foretagendet. Personen indgik kontrakten med Statoil mens han opholdte sig i Norge og forlængede aftalen tre gange med et års mellemrum. Det blev vurderet at personen ikke anvendte sin fuldmagt ”vanligvis”, og således ikke udgøre fast driftssted i Norge.<sup>23</sup>

Det er ikke muligt at komme med et objektivi krav, for hvor hvornår der er tale om ”gentagne gange”, der vil i stedet være tale om en konkret vurdering, hvor b.la. Kontraktens art og virksomhedens art bliver taget i betragtning.<sup>24</sup>

### 2.2.2 Fuldmagtskravet

Repræsentanten, hvis virksomhed medfører fast driftssted i kildelandet for det udenlandske foretagende, *skal* have en fuldmagt, der vedrører handlinger, som er en del af foretagendets *egentlige forretningsvirksomhed*.<sup>25</sup> Det betyder at en fuldmagt, til eksempelvis at ansætte personale eller varetage opgaver der udelukkende er en del af foretagendets interne anliggende, ikke er en del af foretagendets *egentlige forretningsvirksomhed*.<sup>26</sup> Dermed er der en ikke uvæsentlig sammenhæng, mellem stk.5 og undtagelsesbestemmelsen i stk.4, da fast driftssted ligeledes vil kunne udelukkes i de nævnte eksempler, efter henvisning til art.5 stk.4.<sup>27</sup>

Anvender man en snæver ordlydsfortolkning af bestemmelsen, vil ”*indgå aftaler i foretagendes navn*”, kun omfatte de tilfælde hvor repræsentanten bogstaveligtalt selv underskriver aftalerne i foretagendets navn. På dette område, har retstilstanden generelt ændret sig fra at tage ordlyden meget bogstaveligt, til også at omfatte aftaler, der er bindende for foretagendet, men ikke nødvendigvis er indgået i foretagendets navn. Denne ikke-bogstavelige fortolkning finder ligeledes støtte i kommentarerne pkt. 32.1, der blev tilføjet i kommentarerne i 1994, netop for at undgå en snæver fortolkning af ordlyden.<sup>28</sup>

---

<sup>22</sup> HR-1994-56-A

<sup>23</sup> ANL: Fast driftssted, s. 167

<sup>24</sup> OECD's modeloverenskomst med kommentarer pkt. 31.1 (Version 2014)

<sup>25</sup> Jan Pedersen m.fl.: Skatteretten 3, s. 165

<sup>26</sup> OECD's modeloverenskomst med kommentarer pkt. 33 (Version 2014)

<sup>27</sup> Nærmere herom jf. afsnit 2.3.2

<sup>28</sup> Anders Nørgaard Laursen: Artikel - SU 2012, 140: Kommissionærer og fast driftssted i lyset af Dellsagen, s. 2 (herefter SU 2012,140) & Niels Winther-Sørensen: OECD's modeloverenskomst 2014 med kommentarer, s. 89, pkt. 32.1. pkt.

Det er uden betydning for fuldmagtskravet, om repræsentanten er i besiddelse af en løbende fuldmagt, eller om der er tale om der er udstedt en fuldmagt til en enkeltstående disposition.<sup>29</sup> Ligeledes er der ingen formelle krav til fuldmagtens tilværelse. Til gengæld er det afgørende, at der bliver indgået *bindende* aftaler<sup>30</sup>, dette efterlader dog spørgsmålet: *Hvornår en aftale er bindende?*

Udgangspunktet må være, at når begrebet ikke bliver uddybet i kommentarerne, og det ikke fremgår af sammenhængen, er det den civilretlige kvalifikation i anvenderstaten der er afgørende.<sup>31</sup>

I den engelske udgave af modeloverenskomsten anvendes begrebet "authority" om en person, der har fuldmagt til at indgå bindende aftaler i foretagendets navn.<sup>32</sup> Det har således været diskuteret, hvorvidt begrebet dækker over fuldmagtens "indre bemyndigelse" eller "ydre legitimation"<sup>33</sup>, når der er tale om fuldmagter med særlig tilværelse.<sup>34</sup> Sondringen mellem "indre" og "ydre" forhold skyldes, at der i de civilretlige bestemmelser er forskel på, hvornår aftalen er bindende for hovedmanden. Spørgsmålet om bemyndigelse kontra legitimation har dog *ikke nogen praktisk betydning* ift. fuldmagtskravet i stk. 5, da en repræsentant ikke udelukkende skal indgå bindende aftaler, men som anført i forrige afsnit, skal denne fuldmagt også udøves *hyppigt*. Skulle situationen opstå, hvor en repræsentant handler ud over sin bemyndigelse flere gange, kan foretagendet således enten tilbagekalde repræsentantens fuldmagt, og der vil ikke opstå fast driftssted, eller så kan foretagendet acceptere handlingerne, og der opstår der en ny fuldmagt, hvor det accepterede udgør bemyndigelsen.<sup>35</sup>

Er en repræsentant givet fuldmagt til at kunne indgå *civilretligt* bindende aftaler, må personen *utvivlsomt* opfylde kravet om at indgå bindende aftaler. Spørgsmålet er dog om kravet kan opfyldes tidligere end de civilretlige regler foreskriver, nyere praksis peger på at dette er tilfældet<sup>36</sup>.

I litteraturen er det ligeledes bredt antaget, at det "blot" er nødvendigt at udføre *den væsentligste funktion*<sup>37</sup> i en aftaleindgåelse, før at fuldmagtskravet er opfyldt. Det betyder at hvis en repræsentant f.eks. har bemyndigelse til at indgå forhandlinger med kunderne, og lave kontraktudkast til aftale indgåelse, så vil den væsentligste funktion og dermed fuldmagtskravet

---

<sup>29</sup> I sagen TfS 2000.15 Ø fandt Landsretten at det var uden betydning, at agenter i forbindelse med handel af bunkerolie til skibe, fik tildelt en fuldmagt ved hver enkelt handel, og at agenternes bemyndigelse varierede fra handel til handel.

<sup>30</sup> OECD's modeloverenskomst med kommentarer pkt. 32.1

<sup>31</sup> Modeloverenskomstens fortolkningsregel, jf. art. 3, stk. 2

<sup>32</sup> ANL: Fast driftssted, s. 177

<sup>33</sup> Mads Bryde Andersen: Grundlæggende aftaleret, s. 332

<sup>34</sup> Fuldmagt med særlig tilværelse dækker over erklæringsfuldmagt, stillingsfuldmagt og adfærdsfuldmagt. Modsat uden særlig tilværelse, hvor 3. mand ikke har modtaget anden erklæring end fuldmægtigens egne ord.

<sup>35</sup> ANL: Fast driftssted, s. 178

<sup>36</sup> Se SKM2014.512SR der omtales senere i denne afhandling

<sup>37</sup> Jan Pedersen m.fl.: Skatteretten 3, s. 166

være opfyldt. Hertil kan det tilføjes, at hvis agenten bestemmer de *væsentligste* dele af kontrakten, og der opstår en form for ”*point of no return*” i aftalen, som betyder, at aftalen reelt set er afsluttet, selvom kontrakten endnu ikke er underskrevet af begge parter, vil fuldmagtskravet under alle omstændigheder være opfyldt.<sup>38</sup>

I 2003 blev der foretaget en tilføjelse til kommentaren pkt. 32.1. Her blev det tilføjet, at en repræsentant f.eks. ”*kan anses for at besidde en fuldmagt, uden formelt at indgå bindende aftaler, optager ordrer der direkte sendes til et lager, hvorfra varen leveres, og hvor det udenlandske foretagende rutinemæssigt godkender transaktionen.*”<sup>39</sup> Dette bliver uddybet i kommentaren pkt. 33, hvorefter det ikke er afgørende, om der foreligger en *formel fuldmagt*. Dette blev tilføjet for at præcisere, at bestemmelsen også retter sig mod de situationer, hvor medarbejderen udfører alt salgssarbejde etc. og herefter overlader godkendelsen/afslutningen af aftalen til hovedforetagendet i domicillandet. Af kommentaren fremgår det ligeledes, at medarbejderens blotte tilstedeværelse i sig selv dog ikke er tilstrækkelig til at opfylde betingelsen.<sup>40</sup>

Dansk praksis har i takt med tilføjelserne i kommentarerne, sænket tærsklen for hvornår fuldmagtskravet er opfyldt.

I sagen TfS 1992.294 LR anså man ikke en repræsentant, der modtog ordrer fra kunder, når der var tale om standardiserede listepreiser, for at være i besiddelse af en fuldmagt. Dette skyldtes bl.a., at man gjorde det klart over for kunderne, at virksomheden ikke var forpligtet til at levere, før hovedkontoret i domicillandet havde modtaget en endelig ordrebekræftelse. Denne praksis er siden blevet skærpet.<sup>41</sup>

I SKM2014.512.SR blev en afhængig repræsentant anset for at have opfyldt fuldmagtskravet på trods af, at der, som i ovenstående sag, blev anvendt standardaftaler med standardlistepreiser, og at disse skulle godkendes af selskabets direktion, der befandt sig i domicillandet. SKAT begrundede afgørelsen med, at godkendelsen i domicillandet havde en ”*rutinemæssig*” karakter, og at medarbejderen i realiteten var i besiddelse af en fuldmagt til sædvanligvis at indgå aftaler i foretagendets navn.

Praksis peger altså på, at det ikke nødvendigvis er afgørende for vurderingen, om repræsentanten sætter den afsluttende underskrift. I hvert fald når der er tale om standardaftaler og priser. Det er

---

<sup>38</sup> Jean Schaffner: Permanent Establishment – How Fixed is a Permanent Establishment, s. 229

<sup>39</sup> Niels Winther-Sørensen: OECD’s modeloverenskomst 2014 med kommentarer, s. 89, pkt. 32.1 & SR SKAT 1/2015, s. 2

<sup>40</sup> Niels Winther-Sørensen: OECD’s modeloverenskomst 2014 med kommentarer, s. 89, pkt. 33 & SR Skat 1/2015, s. 2

<sup>41</sup> SR-Skat 1/2015 s. 2

snarere afgørende, hvorvidt repræsentanten er i stand til at *forhandle* og *modtage ordrer* på foretagendets vegne.<sup>42</sup> Den skærpende praksis må således også opfattes som et udtryk for, at man ikke ønsker en retstilstand, hvor fast driftssted let kan undgås via en ”tom formalitet”, i form af en rutinemæssig godkendelse.<sup>43</sup>

En kommissionær vil normalt ikke medføre fast driftssted, da en kommissionærs aftaler med tredjemand ikke er bindende for hovedmanden.<sup>44</sup> Det forventes dog, at der vil ske en udvikling i denne praksis efter implementeringen af BEPS 7, nærmere herom jf. afsnit 3.1.

### **2.3 Art. 5 stk. 4 – Aktivitetskravet**

Der er et rimelighedshensyn bag begrebet fast driftssted, forstået på den måde, at det alt andet lige er mest rimeligt, at beskatningen af de aktiviteter, der kan henføres til det faste driftssted, sker i kildelandet. Den negative afgrænsning i stk. 4 skaber et modsatrettet hensyn til den internationale handel, da man ikke ønsker at opstille handelsbarrierer, der kan hæmme den grænseoverskridende handel og i sidste ende væksten. Nogle aktiviteter må siges at ligge så fjernt fra den faktiske overskudsfrembringelse, at den administrationsmæssige byrde, som foretagendet er pålagt, overstiger, hvad der er proportionalt med hensynet til kildelandsbeskatning. Nogle aktiviteter kan siges at ligge så fjernt fra den reelle indkomstkabelse, at det kan være svært at henføre nogen indkomst til det faste driftssted, hvilket gør det besværligt at opstille et selvstændigt beregningsgrundlag for det faste driftssted.<sup>45</sup> Når en aktivitet ikke er umiddelbart indkomstkabelende for foretagendet, er det ligeledes vanskeligt at legitimere den ekstra byrde et foretagende bliver pålagt ved statueringen af et fast driftssted.<sup>46</sup>

Foruden de opregnede eksempler i litra a-d (ikke udtømmende) indeholder den negative afgrænsning en generalklausul i litra e, hvorefter aktiviteter, der har karakter af *hjælpende eller forberedende*, ikke omfattes af fast driftssteds begrebet.<sup>47</sup>

*”Uanset foranstående bestemmelser i denne artikel skal udtrykket ”fast driftssted” ikke omfatte:*

- a) *Anvendelsen af indretninger udelukkende til oplagring, udstilling eller udlevering af varer tilhørende foretagendet;*

---

42 Ekkhart Reimer: Permanent Establishment - A Domestic Taxation Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective, s. 101

43 Arvid Skaar: Permanent Establishment, s. 492

44 Jan Pedersen m.fl.: Skatteretten 3, s. 166

45 Niels Winther-Sørensen: OECD's modeloverenskomst 2014 med kommentarer, s. 86, pkt. 23, 5. pkt. & Jan Pedersen m.fl.: Skatteretten 3, s. 157

46 Niels Winther-Sørensen: OECD's modeloverenskomst 2014 med kommentarer, s. 86, pkt. 23, 5. pkt. & Jan Pedersen m.fl.: Skatteretten 3, s. 157

47 ANL: Fast driftssted, s. 135

- b) Opretholdelsen af et varelager, tilhørende foretagendet, udelukkende til oplagring, udstilling eller udlevering;
- c) Opretholdelsen af et varelager, tilhørende foretagendet, udelukkende til bearbejdelse eller forædling hos et andet foretagende;
- d) Opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at foretage indkøb af varer eller fremskaffe oplysninger til foretagendet;
- e) Opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende i det øjemed at udføre anden virksomhed af forberedende eller hjælpende art for foretagendet;
- f) Opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende med henblik på en kombination af de under litra a-e nævnte formål, forudsat at virksomheden på det faste forretningssted, der er et resultat af denne kombination, er af forberedende eller hjælpende art.<sup>48</sup>

### 2.3.1 Ikke omfattede aktiviteter

Det har været bredt diskuteret i litteraturen, hvorvidt aktiviteterne i art. 5, stk. 4, litra a-d *aldrig* vil kunne udgøre fast driftssted. Dvs. om der er tale om såkaldte *deeming provisions*, eller om der er tale om aktiviteter, der først skal udsættes for en litra e vurdering; altså kvalificeres som værende hjælpende eller forberedende.<sup>49</sup>

Vigtigheden af dette spørgsmål er stor, da tærsklen for, hvornår aktiviteterne kan statuere fast driftssted, vil være forskellig afhængig af, om aktiviteterne har karakter af *deeming provision* eller ej. Alt andet lige vil der lettere kunne statures fast driftssted, såfremt aktiviteterne *ikke* har karakter af *deeming provision*, og dermed i alle tilfælde skal udsættes for en litra e vurdering, og derfor kvalificeres som enten hjælpende eller forberedende.

Aktiviteterne i litra a-d har alle det til fælles, at de som *udgangspunkt* har karakter af at være hjælpende eller forberedende. I konkrete tilfælde kan det dog være anderledes. F.eks. kunne der være tale om et firma, der lever af at indsamle informationer af en bestemt art, som gennem en afhængig repræsentant (der opfylder kriterierne i art. 5 og 6) indsamler disse informationer i udlandet og sender dem hjem til hovedforetagendet. En sådan situation vil utvivlsomt være omfattet af stk. 4, litra d og dermed være undtaget fra fast driftssted-definitionen, men samtidig vil aktiviteten hverken kunne kategoriseres som hjælpende eller forberedende, men snarere som en del af foretagendets *kernevirksomhed*.

Den norske professor Arvid Skaar skriver i sin doktorafhandling fra 1991 bl.a., at såfremt den aktivitet, der udøves, er af *kvantitativ* og *kvalitativ* stor betydning for foretagendet, vil stk. 4 ikke kunne finde anvendelse.<sup>50</sup> Dette synspunkt giver da også god mening ift. ovenstående eksempel, da

<sup>48</sup> OECD's modeloverenskomst: Art. 5, stk. 4

<sup>49</sup> ANL: Fast driftssted, s. 135-136

<sup>50</sup> Arvid Skaar: Permanent Establishment, s. 325

det virker ulogisk, at en aktivitet, som i dette tilfælde er en del af foretagendets hovedvirksomhed, dermed næppe kan kategoriseres som hverken hjælpende eller forberedende.

Endvidere kan man argumentere for, at dette synspunkt finder støtte i ordlyden til art. 5, stk. 4, litra e: ”Opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende i det øjemed at udføre anden virksomhed af forberedende eller hjælpende art for foretagendet”.<sup>51</sup> Dette kunne altså indikere, at aktiviteterne i litra a-d i alle tilfælde skal være hjælpende eller forberedende.<sup>52</sup>

En ordlydsfortolkning af bestemmelsen vil derimod også kunne fortolkes modsat, således at aktiviteterne netop er af deeming provisions, ”udtrykket fast driftssted skal ikke kunne omfatte:”<sup>53</sup> Netop på denne baggrund gør professor Anders Nørgaard Laursen det gældende, at det må ”på baggrund af det anførte antages, at eksemplerne i litra a-d i alle tilfælde skal betragtes som af hjælpende eller forberedende karakter, og dermed aldrig kan udgøre fast driftssted.”<sup>54</sup> I samme ombæring bliver det gjort gældende, at aktiviteterne i litra a-d skal fortolkes indskrænkende, da der er tale om en undtagelse til hovedreglen i stk. 5.

En indskrænkende fortolkning af undtagelserne, betyder således at en aktivitet, der er omfattet af undtagelsen i art. 5, stk. 4, litra a, ikke længere vil være omfattet af undtagelsen, såfremt der er tale om varer, der ikke *tilhører foretagendet*, eller hvis aktiviteten udvides til også at omfatte efterfølgende vedligeholdelse og reparation af udleverede varer.<sup>55</sup>

Hvis en aktivitet efter en indskrænkende fortolkning afviger fra litra a-d oplyste aktiviteter, vil denne efterfølgende stadig kunne blive anset for at udgøre en hjælpende eller forberedende aktivitet, såfremt den opfylder betingelserne i opsamlingsbestemmelsen, jf. art. 5, stk. 4, litra e.<sup>56</sup>

Ved implementeringen af BEPS 7 ønsker man at ændre dette ved at lade undtagelserne blive betinget af, om de er af hjælpende eller forberedende karakter.

Ud fra en skattepolitisk synsvinkel er det da også bemærkelsesværdigt, at en aktivitet, der kan udgøre en kerneaktivitet, jf. tidligere omtalte eksempel, kan være undtaget af fast driftssted-definitionen, blot fordi den er omfattet af de specifikke aktiviteter.

Denne retstilstand åbner således op for omgåelse af reglerne, ved at en koncern kan vælge at opsplitte en aktivitet, der samlet set udgør en kerneaktivitet, men isoleret set vil være omfattet af en specifik undtagelse. OECD's kommentarer indeholder dog værnsregel mod netop dette, men denne

---

<sup>51</sup> OECD's modeloverenskomst: Art. 5, stk. 4, litra e (Version 2014)

<sup>52</sup> ANL: Fast driftssted, s. 136

<sup>53</sup> OECD's modeloverenskomst: Art. 5, stk. 4, 1. pkt.

<sup>54</sup> ANL: Fast driftssted, s. 137

<sup>55</sup> Jan Pedersen m.fl.: Skatteretten 3, s. 158

<sup>56</sup> ANL: Fast driftssted, s. 137

regel finder ikke anvendelse på koncernforbundne selskaber.<sup>57</sup> BEPS Action 7 indeholder en såkaldt ”anti-fragmentation rule”, der skal modvirke en kunstig opdeling af aktiviteter i koncernforbundne selskaber.<sup>58</sup>

### 2.3.2 Hjælpende eller forberedende

Bestemmelsens art. 5, stk. 4, litra e udgør en *generalklausul*, altså en slags opsamlingsbestemmelse for de aktiviteter der ikke hører under bestemmelsens litra a-d, men er af *hjælpende* eller *forberedende* karakter, og dermed aldrig vil kunne udgøre en del af virksomheden i henhold til art. 5.

Sondringen sker således mellem aktiviteter, der kan kategoriseres som *kernevirksomhed*, og aktiviteter der enten er af *hjælpende* eller *forberedende* karakter. Denne sondring fremgår af kommentarerne i pkt. 24.<sup>59</sup>

*”Det afgørende kriterium er, om det faste forretningssted i sig selv udgør en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets virksomhed i sin helhed. Hvert enkelt tilfælde skal undersøges på grundlag af dets egne forhold. I alle tilfælde udøver et fast forretningssted ikke forberedende eller hjælpende virksomhed, hvis dets almindelige formål er identisk med hele foretagendets almindelige formål.”*<sup>60</sup> (Egen fremhævning)

Undtagelsen begrundes med, at det ikke er rimeligt, at en ikke indkomstskabende aktivitet kan udgøre et fast driftssted, men hvorvidt det er et afgørende kriterium, om aktiviteten i sig selv er indkomstskabende, er der ikke enighed om i litteraturen.<sup>61</sup> Det fremgår dog af kommentaren, at kernevirksomhed omfatter aktiviteter, der i sig selv udgør en *betydningsfuld* eller *væsentlig* del af foretagendets virksomhed i sin helhed. Kriteriet om, at aktiviteten skal være betydningsfuld, skal forstås som et *kvalitativt* krav, og kriteriet om væsentlighed skal forstås som et *kvantitativt* krav.<sup>62</sup>

Hvad der er omfattet af det kvantitative krav, og dermed en væsentlig del af foretagendets virksomhed, vil være en konkret vurdering, der vil være forskellig afhængig af formålet med aktiviteten. Vurderingen vil bero på det *relative* forhold mellem aktivitetens omfang og virksomhedens samlede forretning.<sup>63</sup> Ydermere medfører det som tidligere nævnt, visse praktiske

---

<sup>57</sup> Jens Wittendorff: OECD’s MLI – i et dansk perspektiv, SU 2017, 197, s. 7

<sup>58</sup> Nærmere herom jf. afsnit 3.4.1

<sup>59</sup> ANL: Fast driftssted, s. 138

<sup>60</sup> Niels Winther-Sørensen: OECD’s modeloverenskomst 2014 med kommentarer, s. 86, pkt. 24

<sup>61</sup> Jean Schaffner, s. 207, mener, at dette er et afgørende moment, modsat Arvid Skaar, s. 284, der ikke mener, at dette er afgørende.

<sup>62</sup> Arvid Skaar: Permanent Establishment, s. 284

<sup>63</sup> Arvid Skaar: Permanent Establishment, s. 284



vanskeligheder at henføre fortjeneste til meget små og ubetydelige aktiviteter, om end dette ikke har afgørende betydning.<sup>64</sup>

For kvalitetskravet gælder det, at aktiviteter identiske med hovedforetagendets altid vil udgøre en del af foretagendets kernevirkksomhed. Derimod vil aktiviteter, der er underordnede ift. de indtægtsgivende aktiviteter, blive anset for værende hjælpende eller forberedende.<sup>65</sup> Aktiviteter, der minder om hovedforetagendets, vil ikke nødvendigvis være omfattet af undtagelsen. F.eks. vil ledelsesmæssige aktiviteter ikke nødvendigvis udgøre fast driftssted, selvom ledelsesaktiviteter eksplicit er nævnt i kommentaren pkt. 24, som aktiviteter der normalt ikke udgør hverken hjælpende eller forberedende aktivitet, disse aktiviteter vil være underlagt en litra e vurdering. Aktiviteter som lønudbetaling og journalføring vil normalt være omfattet af litra e, til trods for deres ledelsesmæssige karakter.<sup>66</sup>

I SKM2013.217 SR havde et svensk selskab ansat en i Danmark bosiddende personlig assistent for selskabets direktør. Assistenten udførte sit arbejde fra et lejet kontorlokale i Danmark. Arbejdet bestod primært i administrative opgaver, herunder planlægning af møder for direktøren, pasning af kalender og bookning af forretningsrejser for direktøren. Opgaver blev således anset for alene at være af hjælpende eller forberedende karakter, da de var underordnede i relation til foretagendets kernevirkksomhed.

En aktivitet er omfattet af art. 5, stk. 4, litra e, hvis der er tale om en aftale, der er *nødvendig* for at varetage den hjælpende eller forberedende aktivitet. Dvs., at der ikke kan statueres fast driftssted, hvis der f.eks. fra et forretningssted i kildelandet indgås aftaler om ansættelse af arbejdskraft til oprettelsen af et udleveringslager.<sup>67</sup>

### 2.3.3 Beslutningskompetencen

Dansk praksis har generelt lagt stor vægt på beslutningskompetencen ved litra e vurderingen, og praksis har tidligere umiddelbart kunne sammenfattes til, at *"manglende beslutningskompetence i alle tilfælde vil medføre, at virksomheden anses for omfattet af art. 5, stk. 4, litra e, uanset omfanget af de øvrige aktiviteter som udøves for foretagendet."*<sup>68</sup>

Denne praksis blev senest bekræftet med SKM2012.692SR. Her blev et svensk selskab ikke anset for at have fast driftssted i Danmark, da medarbejderne ikke var tillagt selvstændig

---

<sup>64</sup> Ekkhart Reimer: Permanent Establishment - A Domestic Taxation Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective, s. 85

<sup>65</sup> Niels Winther-Sørensen: OECD's modeloverenskomst 2014 med kommentarer, s. 86, pkt. 24

<sup>66</sup> Arvid Skaar: Permanent Establishment, s. 302

<sup>67</sup> Jan Pedersen m.fl.: Skatteretten 3, s. 158

<sup>68</sup> ANL: Fast driftssted, s. 143

beslutningskompetence. Såfremt en enkelt medarbejder havde fået kompetence – efter hovedforetagendets forudgående godkendelse – til at indgå enkelte rammeaftaler, ville der således ikke længere kunne statuere fast driftssted.<sup>69</sup>

Den danske praksis er i høj grad blevet kritiseret i litteraturen for at tillægge beslutningskompetencen al for stor betydning i vurderingen. Særligt i forbindelse med salgsarbejde hvor beføjelserne rækker ud over reklame- og informationsvirksomhed.<sup>70</sup>

Skattespecialist Poul Erik Hjerrild-Nielsen mener, at en aktiv salgsvirksomhed, der er mere vidtgående end en generel reklame- og informationsvirksomhed, kan medføre fast driftssted, også selvom der ikke foreligger nogen fuldmagt til at indgå bindende salgsaftaler. Hvis dette ikke var tilfældet, ville afgrænsningen af begrebet reklame- og informationsvirksomhed være ligegyldig.<sup>71</sup>

I fortolkningen af kriteriet om arbejde af hjælpende eller forberedende karakter har dansk praksis generelt været mere vidtgående end den udenlandske praksis.<sup>72</sup> Den udenlandske praksis støtter op om Hjerrild-Nielsens synspunkt, idet der synes at foreligge fast driftssted, når repræsentanten ”*i væsentlig grad er involveret i forhandlingen af kontraktelementer.*” Der behøver således ikke at foreligge nogen selvstændig beslutningskompetence, såfremt repræsentanten selv deltager aktivt i vigtige kontraktelementer, som f.eks. art, kvalitet eller kvantitet.<sup>73</sup>

I SKM2011.351.SR blev et udenlandsk selskab med forretningssted i Danmark anset for at have et fast driftssted. Det udenlandske selskab havde ansat en dansk repræsentant, som skulle stå for kontakten og prisforhandlingen med de danske kunder. Godkendelsen af købsaftalerne blev sendt videre til hovedforetagendet. Skatteministeriets begrundelse for afgørelsen var, at forretningsstedet ikke udelukkende bestod i videreformidling af selskabets produkter. Forretningsstedet kunne således ikke alene anses for værende reklame- og informationsvirksomhed, idet der var bemyndigelse til at forhandle priser på hovedforetagendets vegne.

Efter denne afgørelse tydede noget altså på, at man ville forlade den hidtidige og noget rigide fortolkning af beslutningskompetencen, og dansk praksis havde øjensynligt bevæget sig i en retning, der i højere grad stemmer overens med international praksis. Det viste sig dog ikke helt at være tilfældet, da man i den tidligere nævnte afgørelse fra 2012 igen nærmest lagde altafgørende vægt på beslutningskompetencen.

---

<sup>69</sup> ANL: Kommentarer til udvalgte afgørelser (SKM2015.634SR & SKM2015.644SR), s. 4

<sup>70</sup> Poul Erik Hjerrild-Nielsen: Agenters fuldmagt i relation til fast driftssted, SU 1992, s. 212

<sup>71</sup> Poul Erik Hjerrild-Nielsen: Agenters fuldmagt i relation til fast driftssted, SU 1992, s. 212

<sup>72</sup> ANL: Fast driftssted, s. 144

<sup>73</sup> Anders Nørgaard Laursen: Foreslåede ændringer af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst, SR 2012, s. 55

Dansk praksis på dette område kan altså være særdeles svær at navigere i, da man i det ene tilfælde ikke synes at tillægge den manglende beslutningskompetence nogen større værdi, men et år senere er det et altafgørende moment. Siden afgørelsen fra 2012 har nyere praksis dog peget i retningen af, at beslutningskompetencen ikke skal tillægges nogen større værdi.

I SKM2013.273SR havde et tysk selskab ansat en medarbejder i Danmark. Med udgangspunkt i sin private bolig skulle han forestå salg samt servicering m.v. af selskabets danske kunder. Indgående ordrer skulle godkendes hos hovedselskabet i Tyskland. SKAT fastslog, at der ikke alene var tale om rådgivningsvirksomhed, og at den manglende beslutningskompetence hos medarbejderen ikke skulle tillægges nogen større værdi. Denne afgørelse har siden fået støtte i SKM2015.41.SR.<sup>74</sup>

Kombinationen af de ”ikke omfattede aktiviteter” med den efterfølgende opsamlingsbestemmelse, kommentarerne hertil og forskelligheden i de enkelte nationers retsopfattelse har gjort det svært at finde de generelle retningslinjer for, hvad der er ”hjælpende” eller ”forberedende” aktiviteter.<sup>75</sup> Det virker dog som om, at *kernevirksomhedsaktiviteter* ikke kan begrænses til aktiviteter, der er direkte indkomstskabende. Der er derimod tale om en konkret vurdering, hvor flere elementer skal tages i betragtning, herunder: virksomhedens almindelige formål, om der er tale om en aktivitet, der er en *væsentlig* eller *betydningsfuld* del af foretagendets virksomhed i sin helhed, eller om der er tale om aktiviteter, der er *underordnede* i relation til virksomhedens kerneaktiviteter. Der findes altså ingen grænse for, hvilke aktiviteter der kan blive omfattet af opsamlingsbestemmelsen, såfremt ovenstående elementer er opfyldt.

## 2.4 Art. 5 stk. 6 – Agentreglens afgrænsning

### (Art. 5, stk. 6)

*”Et foretagende anses ikke for at have fast driftssted i en kontraherende stat, blot fordi det driver forretning i den stat gennem en mægler, kommissionær eller anden uafhængig repræsentant, såfremt disse personer handler inden for rammerne af deres sædvanlige forretningsvirksomhed”.*<sup>76</sup>

Agentreglens afgrænsning, afgrænser sig efter ordlyden fra *mægler, kommissionær* eller *anden uafhængig repræsentant*, det er dog en yderligere betingelse, at disse personer *handler inden for rammerne af deres sædvanlige forretningsvirksomhed*.<sup>77</sup>

Men før de mere oplagte spørgsmål ift. hvad ”uafhængighed” omfatter, og hvad ”sædvanlige forretningsvirksomhed” udgør, er det væsentligt at få afgjort, hvorvidt agentreglens afgrænsning

---

<sup>74</sup> SKM2015.41.SR – Salgsforberedende aktiviteter kunne ikke anses for hjælpende eller forberedende, på trods af manglende beslutningskompetence.

<sup>75</sup> Arvid Skaar: Permanent Establishment, s. 325

<sup>76</sup> OECD's modeloverenskomst, art. 5, stk. 6 (Version 2014)

<sup>77</sup> Jan Pedersen m.fl.: Skatteretten 3, s.161

skal opfattes som en selvstændig bestemmelse, eller om den skal læses i en sammenhæng med agentreglen. Problemet er, at de to specifikke mellemmand, der nævnes i stk. 6, nemlig *mægler* og *kommissionær*, ikke indgår aftaler i foretagendets navn og dermed ikke er omfattet af art. 5, stk. 5.<sup>78</sup>

Det er derfor afgørende at få afklaret, hvorvidt stk. 6 udgør en undtagelse til agentreglen og dermed skal læses i en sammenhæng med agentreglen, da denne bestemmelse indeholder situationer, som alt andet lige ikke er en del af agentreglen. En alternativ betragtning er at se de to bestemmelser som selvstændige. Dermed udgør de to bestemmelser en dikotomi, der *tilsammen* afgør, hvorvidt der er tale om direkte eller indirekte repræsentation.<sup>79</sup>

Såfremt dette var tilfældet, ville det medføre, at en person, der er omfattet af agentreglen, i alle tilfælde vil kunne udgøre et fast driftssted, uden at stk. 6 skal tages i betragtning. Derudover vil en mægler eller kommissionær kunne udgøre et fast driftssted alene efter stk. 6, såfremt han er afhængig og har handlet uden for rammerne af sin sædvanlige virksomhed.<sup>80</sup>

Denne anskuelse giver dog ikke meget mening, da en person, der efter stk. 6 statuerer fast driftssted, automatisk ville være undtaget fra kravene i agentreglen, dvs. at f.eks. aktiviteter af hjælpende eller forberedende karakter i så fald ville kunne udgøre fast driftssted.

Dansk retspraksis synes dog også at have lagt sig fast på, at de to bestemmelser skal læses i en sammenhæng. I sagen SKM2015.56SR blev en dansk investeringsrådgiver ikke anset for at udgøre fast driftssted; *"Opfyldes disse betingelser (efter art. 5, stk. 5), kan der statueres fast driftssted, med mindre personen, der har fuldmagten, kan kvalificeres som en uafhængig agent i henhold til artikel 5, stk. 6."*

Uafhængige repræsentanters aktiviteter undtages fra det område, der efter art. 5, stk. 5 kan statuere fast driftssted.<sup>81</sup> Agentreglen og dens afgrænsning skal således læses i en sammenhæng, der kan sammenfattes således:

*"Art. 5, stk. 5 angiver, om der overhovedet drives virksomhed i kildelandet. Hvis der hyppigt indgås bindende aftaler, som er en del af foretagendets kernevirksomhed, drives der virksomhed i kildelandet. Art. 5, stk. 6 angiver i relation hertil, hvem der driver virksomhed i kildelandet, den anvendte mellemmand eller det udenlandske foretagende, ... er mellemmanden afhængig, kan den*

---

<sup>78</sup> KMSL §4, stk.1, 1.pkt. *"Ved kommissionær forstås i denne lov den, som har påtaget sig det hverv at sælge eller købe varer, værdipapirer eller andet løsøre for en andens regning, men i eget navn"*.

<sup>79</sup> ANL: Fast driftssted, s. 226

<sup>80</sup> ANL: Fast driftssted s. 227

<sup>81</sup> Jan Pedersen m.fl.: Skatteretten 3, s. 161

*omhandlede persons virksomhed siges at være "smeltet sammen" med det udenlandske foretagende.*"<sup>82</sup> (Egen fremhævning)

Der er altså grundlag for at konstatere, at art. 5, stk. 6 fungerer som undtagelse til agentreglen, således at den udvidelse af fast driftssted-begrebet, som agentreglen er udtryk for, begrænses af art. 5, stk. 6, og dermed er det *udelukket*, at foretagendet kan have fast driftssted efter agentreglen, hvis betingelserne i afgrænsningen er opfyldt.

#### 2.4.1 Uafhængighedsvurderingen

Den første betingelse for at være omfattet af art. 5, stk. 6 er, at der skal være tale om en *uafhængig* repræsentant ift. foretagendet. Denne uafhængighed bedømmes ud fra de *juridiske* samt *økonomiske* bindinger til foretagendet.<sup>83</sup>

Det er som udgangspunkt ligegyldigt, hvad parterne kalder sig. Det er de konkrete juridiske og økonomiske bindinger, der er afgørende for vurderingen af afhængighed. Af kommentar pkt. 38 fremgår det: "*Hvor personens kommercielle virksomhed for foretagendet er undergivet dets detaljerede instruktioner eller omfattende kontrol, kan en sådan person ikke betragtes som uafhængig.*"<sup>84</sup> (Egen fremhævning)

Der ligger altså et afgørende moment i, hvilke instruktionsbeføjelser og hvilken kontrol repræsentanten er underlagt. En almindelig lønmodtager vil derfor som følge af foretagendets instruktionsbeføjelser blive anset for værende afhængig.<sup>85</sup> Derudover gøres det gældende, at det er et afgørende moment, om driftsherrerisikoen over for tredjemand skal bæres af foretagendet eller repræsentanten selv. En uafhængig repræsentant må derfor sidestilles med en høj grad af selvstændighed.

I SKM2004.116HR indskød en herboende person en helikopter i et tysk selskab med henblik på, at det tyske selskab efterfølgende skulle udleje helikopteren til sit moderselskab. Lejeindtægten gik ubeskåret til den herboende person. Driftsherrerisikoen over for moderselskabet påhvilede datterselskabet, der ligeledes stod for udlejningen af andre helikoptere. Det blev derfor anført, at det tyske datterselskab handlede inden for rammerne af sin sædvanlige virksomhed, og det tyske selskab blev ligeledes anset for at være en uafhængig repræsentant i relation til den herboende person, hvorfor personen ikke havde fast driftssted i Tyskland.

---

<sup>82</sup> Arvid Skaar: Permanent Establishment, s. 508 ff.

<sup>83</sup> Niels Winther-Sørensen: OECD's modeloverenskomst 2014 med kommentarer, s. 90, pkt. 37

<sup>84</sup> Niels Winther-Sørensen: OECD's modeloverenskomst 2014 med kommentarer, s. 90, pkt. 38

<sup>85</sup> Jan Pedersen m.fl.: Skatteretten 3, s. 162

Den juridiske uafhængighed er nødvendig, men det er også et krav, at der skal være økonomisk uafhængighed. Det er altså ikke nok udelukkende at udføre et arbejde for foretagendet for at blive anset som en uafhængig repræsentant efter art. 5, stk. 6.<sup>86</sup>

Et moment, der har betydning for afgørelsen om økonomisk uafhængighed, er antallet af fuldmagtsgivere, som personen repræsenterer. Det vil altså tale for, at personen er afhængig, såfremt han udøver sin virksomhed for blot et foretagende i en længere periode. Dette er der dog ikke i sig selv afgørende, men et moment der skal tages med i betragtning ved afgørelsen herom. Sandsynligheden for, at der foreligger økonomisk afhængighed, må alt andet lige være stor, såfremt der udøves virksomhed for blot et enkelt foretagende i en længere periode.<sup>87</sup>

Den anden betingelse for at være omfattet af art. 5, stk. 6 er, at den uafhængige repræsentant handler inden for *rammerne af sin sædvanlige forretningsvirksomhed*. Denne formulering giver anledning til to spørgsmål. Først og fremmest: Hvad indebærer den sædvanlige forretningsvirksomhed? Og: Hvad vil retsvirkningen være, såfremt der handles uden for denne?

I forhold til det sidste spørgsmål er det væsentligt at have i mente, at stk. 5 og stk. 6 skal læses i en sammenhæng, jf. afsnit 2.4, og derfor skal første led i stk. 6 forstås som en indsnævring af stk. 5, forstået på den måde, at efter stk. 5 er det afgørende, at en person har fuldmagt til at indgå bindende aftaler for foretagendet. Herefter bliver dette indsnævret til kun at gælde afhængige personer. Det andet led i stk. 6 skal forstås som en udvidelse af uafhængighedsvurderingen, så selvom en person er erklæret uafhængig, jf. bestemmelsens første led, kan en person alligevel blive anset for at være afhængig, hvis han handler uden for rammerne af sin sædvanlige forretningsvirksomhed, jf. andet led.<sup>88</sup>

Det første spørgsmål om, hvad personens sædvanlige forretningsvirksomhed indebærer, bliver uddybet i kommentarerne: ”*En repræsentant, der på foretagendets vegne udøver sin virksomhed på en sådan måde, at den i en økonomisk forstand i højere grad påvirker foretagendets frem for sin egen erhvervsvirksomhed, vil ikke blive anset for at handle inden for rammerne af sin sædvanlige forretningsvirksomhed.*”<sup>89</sup>

Vurderingen af den sædvanlige forretningsvirksomhed beror altså på en konkret vurdering af det arbejde, som repræsentanten har udført, sammenlignet med det arbejde, som en person i samme *branche* sædvanligvis ville udføre.<sup>90</sup>

---

<sup>86</sup> Jan Pedersen m.fl.: Skatteretten 3, s. 162

<sup>87</sup> Niels Winther-Sørensen: OECD's modeloverenskomst 2014 med kommentarer, s. 91, pkt. 38.6

<sup>88</sup> ANL: Fast driftssted, s. 265

<sup>89</sup> Niels Winther-Sørensen: OECD's modeloverenskomst 2014 med kommentarer, s. 91, pkt. 38.7

<sup>90</sup> ANL: Fast driftssted, s. 267

I kommentarerne bliver der ligeledes fremsat et eksempel på en kommissionær, der ikke alene sælger foretagendets varer i sit eget navn, men som også har fuldmagt til at afslutte kontrakter på foretagendets vegne (og faktisk gør dette). I dette tilfælde er der handlet uden for kommissionærens sædvanlige forretningsvirksomhed, og han vil derfor kunne udgøre fast driftssted. Dette er dog ikke i sig selv nok, da det herefter skal afgøres efter stk. 5.<sup>91</sup>

I sagen TfS1996.532H nåede Højesteret frem til, at to advokater, der udførte boligadministration af udlejningsejendomme for en schweizisk bosiddende person, handlede inden for rammerne af deres sædvanlige forretningsvirksomhed. Det er altså ikke afgørende, hvorvidt boligadministration er sædvanlig for de konkrete advokater, men snarere en vurdering af om boligadministration er sædvanlig for advokatbranchen, hvilket Højesteret vurderede var tilfældet.

## 2.4.2 Kommissionærundtagelsen

Efter ordlyden i art. 5, stk. 6 er kommissionærer eksplicit undtaget fra agentreglen. Da kommissionær ikke er defineret i modeloverenskomsten, vil definitionen i intern dansk ret være afgørende jf. art. 3, stk. 2. Kommissionæren i dansk civilret indgår udelukkende aftaler i eget navn<sup>92</sup> og binder derfor ikke direkte kommittenten med tredjemand.

Det kan umiddelbart virke unødvendigt eksplicit at undtage kommissionæren fra agentreglen, da denne under alle omstændigheder alligevel vil være undtaget fra reglen, idet fuldmagtskravet ikke vil være opfyldt. Problemet er dog, at dette kun gør sig gældende efter civil law. I common law er det modsatte nemlig tilfældet. Her er der som udgangspunkt intet i vejen for, at en kommissionær kan udgøre et fast driftssted.

Ved anvendelsen af civilretlige termer, såsom kommissionær, opstår problematikken omkring forskellige sproglige opfattelser af termen. Den franske forståelse af "*commissionaire*" er altså ikke nødvendigvis ens med den britiske "*commission agent*."<sup>93</sup>

I det følgende vil fokus være på civil laws relation til kommissionærer, da man her beskæftiger sig med to måder, hvorpå en mellemmand kan repræsentere foretagendet, nemlig ved *direkte* og *indirekte repræsentation*. Denne inddeling eksisterer efter common law.<sup>94</sup>

Opfattelsen af kommissionær efter civil law er kernen til de såkaldte "kommissionærstrukturer". Dette skyldes netop, at efter den civilretlige opfattelse i civil law *binder* en kommissionær ikke

---

<sup>91</sup> Jan Pedersen m.fl.: Skatteretten 3, s. 164

<sup>92</sup> Jf. KMSL § 4, stk. 1, 1. pkt.

<sup>93</sup> ANL: Fast driftssted, s. 230

<sup>94</sup> ANL: Fast driftssted, s. 230

foretagendet over for tredjemand, og dermed vil han aldrig kunne udgøre et fast driftssted efter stk. 5.

Det har dog i de seneste år været kraftigt diskuteret, hvorvidt en kommissionær aldrig vil kunne udgøre et fast driftssted på baggrund af den civilretlige bestemmelse, eller om man ud fra en såkaldt "realitetsbetragtning" kan sige, at fuldmagtskravet alligevel er opfyldt.<sup>95</sup>

### 2.4.3 Kommissionær efter "Dell-sagen"

I 2011 afsagde den norske højesteret dom i den såkaldte "Dell-sag".<sup>96</sup> Sagen fik meget opmærksomhed fra skatterådgivere samt myndigheder rundt om i verden. Det skyldtes først og fremmest, at omdrejningspunktet i sagen var DBO'en mellem Norge og Irland, som i store træk var magen til modeloverenskomsten. Derfor blev sagen anset for at være præjudikat ved fortolkningen af lignende sager.<sup>97</sup>

Sagen omhandlede det norske Dell A/S, der var ejet af den amerikanske koncern Dell Computer Corp. I Europa var det skattemæssige hjemsted for Dell koncernen i Irland, og produkterne der blev solgt i Norge, blev solgt af Dell A/S som kommissionær.

Forinden Dell-sagen havde spørgsmålet omkring fortolkningen af DBO-bestemmelser magen til modeloverenskomstens art. 5, stk. 5 været behandlet af den franske højesteret to gange. I den første sag *Interhome*<sup>98</sup> fra 2003 kritiserede den franske højesteret appelretten for ikke at have undersøgt, hvorvidt en kommissionær *i virkeligheden* indgik bindende aftaler på vegne af et schweizisk selskab i en sag, der omhandlede udlejning af sommerhuse i Frankrig. Den franske højesteret anså det altså ikke for afgørende, at kommissionæren ikke havde civilretlig fuldmagt. Derimod skulle fuldmagtskravets opfyldelse vurderes ud fra sagens faktiske omstændigheder.

I den anden sag *Zimmer*<sup>99</sup> fra 2010 havde den franske højesteret ændret holdning til kommissionærspørgsmålet. Her havde et fransk selskab, der var koncernforbundet med et engelsk selskab, solgt ortopædkirurgisk udstyr igennem en kommissionær, der kunne forhandle priser, indgå aftaler etc. Den franske højesteret, vurderede på baggrund af fransk intern ret, at kommissionæren ikke var i stand til at binde hovedforetagendet i England, hvorfor der ikke kunne statueres fast driftssted. Dommen blev derfor set som et værn mod, at skattemyndigheder kunne angribe kommissionærstrukturer ved at lade dem statuere fast driftssted. Afgørelsen blev derfor vel

---

<sup>95</sup> Anders Nørsgaard Laursen: Kommissionærer og fast driftssted i lyset af Dell-sagen, s. 1 (Herefter: SU 2012, 140)

<sup>96</sup> HR-2011-02245-A

<sup>97</sup> SU 2012, 140, s. 1

<sup>98</sup> Conseil d'État 20/3 2003, No. 224407

<sup>99</sup> Conseil d'État 31/3 2010, No. 304715



modtaget af skatterådgivere rundt om i verden.<sup>100</sup> Det blev dog gjort klart, at man tog forbehold for de situationer, hvor kommissionæren alligevel var i stand til at binde kommittenten/hovedforetagendet.

I Dell-sagen valgte den norske tingsrett (byret) og lagmannsrett (landsret) dog at følge afgørelsen i Interhome ved at undersøge, om kommissionæren indgik aftaler, der *i virkeligheden* var bindende for hovedforetagendet. På baggrund af Wienerkonventionens art. 31 valgte man ud fra en ordlydsfortolkning af "*indgår aftaler i et foretagendes navn*" at tolke, at aftaler indgået af kommissionæren ikke nødvendigvis behøver at være *retligt bindende* for kommittenten. Det afgørende er derimod, om aftalerne *reelt* er bindende. Der er altså tale om en realitetsbetragtning, der skal sikre, at bestemmelsens formål (beskatningen skal ske, dér hvor værdien skabes) ikke let kan omgås ved at tillægge den civilretlige bestemmelse for stor betydning.<sup>101</sup>

Den internationale bevågenhed var derfor stor, da den norske højesteret skulle tage stilling til dette. Her fastslog man som det første, at aftaler indgået af kommissionæren (Dell A/S) ikke var *retligt* bindende for kommittenten (Dell BV). Herefter blev stk. 5 fortolket således, at aftaler skulle være *civilretligt* bindende for kommittenten, for at der kunne statueres fast driftssted. Den konkrete kommissionsaftale viste sig at være i overensstemmelse med de karakteristika, der er gældende for en sædvanlig kommissionsaftale, jf. intern norsk ret. Det blev herefter afvist, at man ud fra en realitetsbetragtning reelt set skulle binde foretagendet.

I dansk skatteret (såvel som norsk) er det muligt for domstolene at foretage en selvstændig bedømmelse af den civilretlige form, som parterne har iført sig. Det er således muligt for domstolene at ændre kvalifikationen, således at den passer til den civilretlige realitet, og der kan herefter ske retmæssig beskatning heraf.<sup>102</sup> Det vil være muligt i tilfælde, hvor der er tale om "proforma" eller i de tilfælde, hvor de rammer, der er indgået i kommissionsaftalen, ikke bliver overholdt af parterne. I praksis vil det dog være yderst sjældent, at rammerne i kommissionsaftalen ikke bliver overholdt, idet strukturen formentlig er blevet valgt af koncernen af skattemæssige hensyn. Der er således ikke noget motiv for at fravige denne.<sup>103</sup>

Den norske højesteret gjorde følgende gældende: "*for god ordens skuld legge eg til at staten verken har gjort geldande at det ligg føre proforma eller at det er grunnlag for skatteretsleg gjennomskjering.*"<sup>104</sup> Den norske by- og landsret burde have udfordret den civilretlige form, der var

---

<sup>100</sup> SU 2012, 140, s. 3

<sup>101</sup> SU 2012, 140, s. 4

<sup>102</sup> SU 2012, 140, s. 15

<sup>103</sup> SU 2012, 140, s. 15

<sup>104</sup> HR-2011-02245-A, pkt. 38

blevet tillagt i Dell-sagen, mener professor Anders Laursen.<sup>105</sup> Som nævnt i ovenstående, er det muligt at adskille den civilretlige og skatteretlige vurdering, såfremt der er tale om proforma,<sup>106</sup> eller rammerne i kommissionsaftalen ikke er overholdt. Det modsatte er tilfældet, når er der tale om et reelt kommissionsforhold. Her slog højesteret fast, at den civilretlige kvalifikation skal lægges til grund skatteretligt.

Det betyder også, at en kommissionær ikke vil udgøre fast driftssted, selvom der skulle være tale om en kommissionær, der er afhængig af sit udenlandske foretagende, eller som handler uden for rammerne af sin sædvanlige virksomhed, trods ordlyden i art. 5, stk. 6. Det skyldes, at betingelserne i stk. 5, herunder fuldmagtskravet, skal være opfyldt, før en kommissionær kan udgøre fast driftssted.<sup>107</sup>

En kommissionær eller et kommissionærselskab vil altså *aldrig* kunne udgøre et fast driftssted, så længe kommissionsaftalen med koncernen er reguleret efter dansk intern ret, og der ikke er tale om, at proforma eller rammerne i aftalen ikke er overholdt.

Ved implementeringen af BEPS Action 7 ønsker man at indsnævre uafhængighedskravet, således at de eksplicite undtagelser i stk. 6, nemlig mægler og kommissionær, ændres til et mere neutralt begreb, nemlig *person*. Herudover ønsker man at ændre fuldmagtskravet, således at det også gælder personer, der har fået bemyndigelse til at indgå aftaler *på vegne af* foretagendet. Ved denne ændring sikrer man, at kommissionærer fremover vil være undtaget alene på baggrund af deres civilretlige betegnelse, og man fjerner ligeledes den afvigende fortolkning i henholdsvis civil law og common law.

---

<sup>105</sup> SU 2012, 140, s. 10-11

<sup>106</sup> Nærmere herom, jf. Skatteretten 1

<sup>107</sup> SU 2012, 140 s. 15

## Kapitel 3: BEPS – Action 7

### 3.1 Indledning

BEPS står for “*Base Erosion and Profit Shifting*”. Med *base erosion* henvises der til situationer, hvor skattebasen eroderes i et land for at opnå en samlet skattebesparelse på koncernniveau, mens der med *profit shifting* tænkes på de situationer, hvor den skattepligtige indkomst flyttes væk fra det land, hvor den indkomstskabende aktivitet finder sted, vha. mere eller mindre kunstige arrangementer.<sup>108</sup>

Det blev tydeligt for OECD, at specielt fast driftssted-spørgsmålet har betydning for enormt mange interessenter, da man efter en høringsrunde på baggrund af et discussion draft i 2014 endte med over 850 sider med bemærkninger fra skatterådgivere og andre interessenter verden over.

Men i 2015 offentliggjorde BEPS sine endelige rapporter, herunder *Action Plan 7: Preventing Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*.<sup>109</sup> Det skal dog hertil nævnes, at projektet stadig ikke er et helt overstået kapitel, idet ændringen til indkomstallokering er blevet udsat på baggrund af discussion drafts. Dette emne behandles dog ikke i denne afhandling, jf. afgrænsningen.<sup>110</sup>

BEPS-projektet forventes implementeret via det såkaldte ”*multilaterale instrument*” (herefter MLI). Ved en officiel ceremoni i Paris i juni 2017 valgte 71 lande, herunder Danmark, at skrive under på projektet og dermed tiltræde MLI.<sup>111</sup> Det er dog tydeligt, at ikke alle lande har haft samme incitament til at tilslutte sig projektet. Da BEPS 7 i høj grad har været rettet mod multinationale koncerner, har specielt USA været ”betænkelig” ved at tilslutte sig projektet og har derfor endnu ikke underskrevet MLI. Det sætter således en væsentlig stopklods for projektet, da amerikanske koncerner stadig vil kunne støtte ret på eksisterende amerikanske overenskomster. De vil dog ikke kunne beskytte sig mod ikke-amerikanske overenskomster, hvilket i sidste ende også kan ende med at have betydning for de amerikanske koncerner.<sup>112</sup>

MLI vil supplere de eksisterende overenskomster, og de nuværende overenskomster bliver derfor efter OECD’s egne ord ”*modificeret*”<sup>113</sup> af MLI. Det skyldes hensynet til staternes suverænitet<sup>114</sup> og

---

<sup>108</sup> Martin Bay: BEPS – konturerne til et nyt fælles skattesystem

<sup>109</sup> BEPS 7: Final Report (2015)

<sup>110</sup> Klaus Okholm: BEPS – konsekvenser for den mellemstore virksomhed, s. 164

<sup>111</sup> ANL: International Skatteret 2016-2017, s. 209, SR-SKAT 4/2017

<sup>112</sup> Jens Wittendorff: OECD’s MLI – i et dansk perspektiv, SU 2017, 197, s. 1

<sup>113</sup> Hvorvidt ”*modificeret*” er en passende beskrivelse af de ændringer BEPS-projektet forventes at medføre, bliver behandlet senere i denne afhandling nærmere herom jf. 3.4.3

<sup>114</sup> Spørgsmålet om hvorvidt staternes suverænitet opretholdes, belyses i afsnit 3.4.3

den arbejdsbyrde, der vil være forbundet med at tilrette de over 3.000 indgåede overenskomster på verdensplan.<sup>115</sup> Det betyder, ifølge folkeretten, at en nyere overenskomst, der vedrører samme emne, vil have forrang for den tidligere overenskomst.<sup>116</sup> De ”modificerede” overenskomster har dog stadig gyldighed og vil fortsat eksistere side om side med MLI. Det er således kun, hvis der opstår en konflikt, eller hvis MLI indeholder regler, der ikke eksisterer i den ”modificerede” overenskomst, at MLI får relevans.<sup>117</sup>

### 3.2 Ændring af art. 5, stk. 5

Specielt problemstillingen med ”kommissionærstrukturer” har stor fokus i BEPS-rapporten, og måden, hvorpå kommissionær er blevet fortolket civilretligt, har ikke været intentionen, da man indførte agentreglen, eller som OECD formulerer det:

*”In many cases, this has led enterprises to replace arrangements under which the local subsidiary traditionally acted as a distributor by “commissionnaire arrangements” with a resulting shift of profits out of the country where the sales take place without a substantive change in the functions performed in that country.”<sup>118</sup>*

Altså de situationer, hvor et foretagende bevidst erstatter de ordninger, der ellers var blevet udført af et lokalt datterselskab, med en ”kommissionærstruktur”, uden at en væsentlig ændring finder sted i de aktiviteter, der bliver varetaget, men i sidste ende resulterer i, at den skattepligtige indkomst flyttes væk fra aktiviteten. Af samme årsag har man valgt at ændre på *fuldmagtskravet* samt *afhængighedskravet*.

Fuldmagtskravet ønskes skærpet således, at de aktiviteter, hvis formål er at føre til regelmæssig indgåelse af kontrakter, skal udløse kildelandsbeskatning for hovedforetagendet. I det følgende fremgår den nye formulering. Tilføjelserne er markeret med **fed**, og slettede formuleringer er **gennemstreget**:

*“Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2 **but subject to the provisions of paragraph 6**, where a person ~~other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies~~ **is acting in a Contracting State on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State, an authority to conclude contracts, in doing so, habitually concludes contracts, or habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise, and these contracts are***

<sup>115</sup> Jens Wittendorff: OECD’s MLI – i et dansk perspektiv, SU 2017, 197, s. 2

<sup>116</sup> Wienerkonventionen: Art. 30, stk. 3

<sup>117</sup> ANL: International Skatteret 2016-2017, s. 210, SR-Skat 4/2017

<sup>118</sup> BEPS 7: Final Report, s. 13

*a) in the name of the enterprise, or*  
*b) for the transfer of the ownership of, or for the granting of the right to use, property owned by that enterprise or that the enterprise has the right to use, or*  
*c) for the provision of services by that enterprise,*  
*that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.*<sup>119</sup>

### 3.2.1 ”Kodificering” af fuldmagtskravet

Det er allerede kendt i dansk praksis, jf. SKM2014.512.SR, at det ikke er afgørende for opfyldelsen af fuldmagtskravet, hvem der formelt set har sat den afsluttende underskrift, når der er tale om standardaftaler, der *rutinemæssigt* bliver godkendt af foretagendet. Nærmere herom, jf. afsnit 2.2.2.

Med tilføjelsen af “*or habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise*”, synes den modificerede bestemmelse at indeholde en ”kodificering” af den nuværende retstilstand. I den forbindelse er det vigtigt at få defineret de tilføjede begreber *principal role* og *material modifications*.

Kommentarerne i pkt. 32.5 uddyber bestemmelsen med, at bestemmelsens ordlyd er rettet mod de situationer, hvor kontraktindgåelsen er en direkte følge af de handlinger, som repræsentanten har foretaget sig i den kontraherende stat, også selv om kontrakten ikke er afsluttet af repræsentanten selv.<sup>120</sup> Når en repræsentant indtager *principal role*, vil han derfor typisk være forbundet med de handlinger, der har overbevist tredjepart om aftaleindgåelsen.<sup>121</sup>

Markedsføring, som ikke direkte resulterer i en kontraktindgåelse, er dog ikke i sig selv nok til at statuere fast driftssted.<sup>122</sup> Sondringen mellem *principal role* og udelukkende markedsføring synes derfor at kunne give anledning til visse tvivlsspørgsmål i fremtiden.

Når en repræsentant udgør *principal role*, fremgår det af bestemmelsen, at det er en yderligere forudsætning, at de aftaler, som han overbeviser tredjepart om, blive rutinemæssigt godkendt, uden *Material Modifications by the Enterprise*.

---

<sup>119</sup> BEPS 7: Final Report s. 16

<sup>120</sup> BEPS 7: Kommentar, pkt. 32.5, 1. pkt., s. 19

<sup>121</sup> BEPS 7: Kommentar, pkt. 32.5, 4. pkt., s. 19

<sup>122</sup> BEPS 7: Kommentar, pkt. 32.5, 6. pkt., s. 19

Udtrykket *material modifications* bliver eksemplificeret i kommentarerne.<sup>123</sup> Her fremgår det, at materielle modifikationer ikke finder sted, når der er tale om en repræsentant, der angiver listepreiser og standardaftaler over for tredjemand. Såfremt en person er underlagt nogle bestemte rammer ift. priser, kvantitet etc., bliver aftalerne altså indgået uden *Material Modifications by the Enterprise*. Dette er således endnu en kodificering af den nuværende retstilstand, hvor en agent bliver anset for at besidde en fuldmagt til at indgå bindende aftaler, når han optager ordrer, der sendes direkte til et lager, hvorfra varen leveres, og det udenlandske foretagende rutinemæssigt godkender.<sup>124</sup>

### 3.2.2 Stk. 5 litra a-c: Kommissionærstrukturer

*“a) in the name of the enterprise, or*

*b) for the transfer of the ownership of, or for the granting of the right to use, property owned by that enterprise or that the enterprise has the right to use, or*

*c) for the provision of services by that enterprise.”<sup>125</sup>*

Tilføjjelsen af litra a-c er et led i bekæmpelsen af disse kommissionærstrukturer. Udtrykket *“in the name of the enterprise”* er, som ovenstående markering indikerer, ligeledes en del af den nuværende modeloverenskomst. Udtrykket skal, som tilfældet også er i dag, ikke forstås helt bogstaveligt. Det fremgår af kommentarerne: *“it may apply, for example, to certain situations where the name of enterprise is undisclosed in a written contract”*.<sup>126</sup> Navnet på foretagendet behøver altså ikke at fremgå af kontrakten, hvilket indikerer, at fuldmagtskravet kan opfyldes, når en repræsentant binder foretagendet *de facto*.

Litra b) gælder, når der er tale om tilfælde, hvor en repræsentant sælger et gode, som foretagendet har ejendomsretten over. Det kan være et materielt såvel som immaterielt gode,<sup>127</sup> men hvor repræsentanten har fået bemyndigelse til at sælge dette *på vegne af* foretagendet. Litra b finder også anvendelse, når repræsentanten har fået overdraget ejendomsretten og herefter sælger det *på vegne af* foretagendet.

Litra c) omhandler situationer, hvor en repræsentant indgår aftale med tredjepart *på vegne af* foretagendet om at sælge services/tjenesteydelser, der udøves af foretagendet.

---

<sup>123</sup> BEPS 7: Kommentar, pkt. 32.6, s. 20

<sup>124</sup> Niels Winther-Sørensen: OECD's modeloverenskomst 2014 med kommentarer, s. 89, pkt. 32.1

<sup>125</sup> BEPS 7: Final Report s. 16

<sup>126</sup> BEPS 7: Kommentar, pkt. 32.9, s. 20

<sup>127</sup> BEPS 7: Kommentar, pkt. 32.11, s. 21

Den afgørende ændring ift. kommissionærstrukturer er ændringen i fuldmagtskravet. Her er det i den nuværende modeloverenskomst et krav, at repræsentanten har fuldmagt i en kontraherende stat til at *indgå aftaler i foretagendets navn*.<sup>128</sup> Dette er netop problematisk ift.

kommissionærstrukturerne i civil law, hvor den civile retlige bestemmelse tilsiger, at ved kommissionær forstås, ”den som har påtaget sig det hverv at sælge eller købe varer, værdipapirer eller andet løsøre for en andens regning, *men i eget navn*.”<sup>129</sup>

Ændringen af art. 5, stk. 5 i BEPS har tilføjet en afgørende ændring ”where a person is *acting ... on behalf of an enterprise and, in doing so, habitually concludes contracts*.” Den nye ordlyd må betyde, at så snart en person handler *på vegne af foretagendet*, og derved sædvanligvis indgår aftaler, vil personen være omfattet af bestemmelsens ordlyd. Personen, der indgår aftaler på vegne af foretagendet, vil derfor kunne indgå aftalerne i eget navn og stadig være omfattet af bestemmelsens ordlyd.

Hvornår en person handler på vegne af et foretagende bliver defineret i pkt. 32.3. Her bliver det først eksemplificeret ved ”an agent for a principal”; ”an employee for an employer”; ”a partner for a partnership.” Herefter bliver det defineret negativt: ”A person cannot be said to be acting on behalf of an enterprise if the enterprise is not directly or indirectly affected by the action performed by that person.”<sup>130</sup> Altså, hvis foretagendet hverken direkte eller indirekte påvirkes af personens handlinger, kan det siges, at personen ikke handler på vegne af foretagendet. Dette må siges at være en meget bred og vidtgående afgrænsning, hvilket alt andet lige må betyde en øget relevans af afhængighedsvurderingen.

Det har været en væsentlig bekymring fra flere interessenters side, at den nye ordlyd og det udvidede anvendelsesområde vil betyde, at bestemmelsen ikke blot vil ramme kommissionærarrangementer, men også arrangementer der hører uden for hensigten med bestemmelsen. Det gælder f.eks. helt almindelige distributører.<sup>131</sup>

Derfor har OECD tilføjet en kommentar, der tilsiger, at personer, der handler *på egne vegne*, ikke er omfattet af bestemmelsen; dog gælder fritagelsen kun såfremt, at ejerskabet af godet har passeret personens aktivbeholdning.<sup>132</sup>

---

<sup>128</sup> Nærmere herom, jf. afsnit 2.2.2

<sup>129</sup> KMSL § 4, stk. 1, 1. pkt.

<sup>130</sup> BEPS 7: Kommentar, pkt. 32.3, 3. pkt., s. 18

<sup>131</sup> BEPS 7: Comments Received on Public Discussion Draft (2015), s. 37

<sup>132</sup> BEPS 7: Kommentar, pkt. 32.12, s. 21

### 3.3 Ændring af art. 5, stk. 6

Det primære fokus ved implementeringen af BEPS Action 7 har været stramningen af fuldmagtskravet, som umuliggør udnyttelsen af kunstige kommissionærarrangementer. Men, som tilfældet er med den nuværende modeloverenskomst, skal art. 5, stk. 5 læses i en sammenhæng med art. 5, stk. 6.<sup>133</sup> Den nye ordlyd i stk. 6 refererer direkte til art. 5, stk. 5<sup>134</sup>, hvilket tydeliggør sammenhængen mellem bestemmelserne.

Ændringen i af art. 5, stk. 5 kan således ikke stå alene, hvis fast driftssted kan undgås via uafhængighedsvurderingen i art. 5, stk. 6, hvorfor man fra OECD's side har valgt at foretage endnu en "modificering". Gældende for modeloverenskomstens nuværende ordlyd er, at *et foretagende ikke kan anses for at have fast driftssted, blot fordi det driver forretning gennem en mægler, kommissionær eller anden uafhængig repræsentant.*<sup>135</sup>

Den nye formulering af bestemmelsen er blevet delt i litra a & b. Litra a er formuleret således:

*"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 closely related, that person shall not be considered to be an independent agent within the meaning of this paragraph with respect to any such enterprise."*<sup>136</sup> (Egen fremhævning)

Det er værd at bemærke, at terminologien "kommissionær" eller "mægler" er blevet afløst af det mere neutrale begreb "person". Det er med den nye formulering således ikke længere muligt at blive undladt fra agentreglen på baggrund af en civilretlig betegnelse. Udelukkelsen af de civilretlige termer må ligeledes betyde, at de afvigende fortolkninger af kommissionærbegrebet i henholdsvis civil law og common law<sup>137</sup> ikke længere vil være aktuelle. Anvendelsen af det neutrale begreb "person" må betyde, at uafhængighedsvurderingen vil omfatte enhver persontype, uanset deres civilretlige betegnelse.

#### 3.3.1 Uafhængighedsvurderingen

De nuværende kommentarer i modeloverenskomstens pkt. 38-38.6, der omhandler personens uafhængighed<sup>138</sup>, er med ganske få (og umiddelbart ingen materielle) ændringer, blevet overført til

---

<sup>133</sup> Nærmere herom, jf. afsnit 2.4

<sup>134</sup> BEPS 7: Art. 5, stk. 6, litra a - "Paragraph 5 shall not apply."

<sup>135</sup> OECD's modeloverenskomst: Art. 5, stk. 6 (2014)

<sup>136</sup> BEPS 7: Art. 5, stk. 6, litra a

<sup>137</sup> Nærmere herom, jf. afsnit 2.4.2

<sup>138</sup> Nærmere herom, jf. afsnit 2.4.1



BEPS Action 7. De væsentligste ændringer til uafhængighedsvurderingen skal derimod findes i kommentarerne pkt. 38.6-38.11, der indeholder en negativ afgrænsning ift. den uafhængige person.

Kravet om juridisk og økonomisk uafhængighed fremgår af pkt. 37 i den nuværende modeloverenskomst. Denne kommentar er blevet slettet, hvilket i høj grad må skyldes, at den økonomiske uafhængighedsvurdering fremover vil fremgå direkte af artikelteksten, og at kriterierne for den juridiske uafhængighed fortsat vil fremgå af de øvrige kommentarer.

Art. 5, stk. 6 afsluttes i den nuværende modeloverenskomst med formuleringen *inden for rammerne af deres sædvanlige forretningsvirksomhed*<sup>139</sup> (egen fremhævning), hvilket er svarende til følgende formulering i den engelske version: *in the ordinary course of their business*. Denne formulering tilskynder således en subjektiv vurdering af, hvad der er inden for rammerne af repræsentantens forretningsvirksomhed. Anvendelsen af begrebsneutrale formuleringer, og dermed et bredere anvendelsesområde, synes at være et gennemgående tema for Action 7 - *deres* eller *their* vil derfor blive erstattet af *that*. Hvad personens sædvanlige forretningsvirksomhed udgør, vil i den fremtidige vurdering således bero på, hvad der er sædvanlig forretningsvirksomhed inden for rammerne af en konkret branche.

Af kommentarerne pkt. 38.6 fremgår følgende: ”*An independent agent cannot be said to act in the ordinary course of business as such when it performs activities that are unrelated to the business of an agent.*”<sup>140</sup> Det er altså vigtigt at sondre mellem arbejde udført som ”agent” og arbejde udført i en anden egenskab.

Efterfølgende giver kommentaren et eksempel på en virksomhed, der opererer som distributør for en række ikke-relaterede virksomheder, men som samtidig opererer som agent for et relateret foretagende. Aktiviteten, som personen udfører som distributør, vil ikke være omfattet af den sædvanlige forretningsvirksomhed, og det er derfor udelukkende den aktivitet, som personen har udført som agent, der vil være relevant ift. uafhængighedsvurderingen. Arbejde, der bliver udført for ikke-relaterede selskaber, indgår således ikke i vurderingen af, om personen er en uafhængig agent ift. det relaterede foretagende.

### 3.3.2 Exclusively or almost exclusively

Antallet af fuldmagtsgivere, som personen repræsenterer, er i den nuværende modeloverenskomst et moment, der skal tages i betragtning ved afgørelsen af den økonomiske uafhængighed.<sup>141</sup> Muligheden for at minimere repræsentantens økonomiske afhængighed til foretagendet ved

---

<sup>139</sup> OECD's modeloverenskomst: Art. 5, stk. 6 (2014)

<sup>140</sup> BEPS 7: Kommentar 38.6, 1. pkt.

<sup>141</sup> Nærmere herom, jf. afsnit 2.4.1

kunstigt at lade repræsentanten udøve sin virksomhed for en række fuldmagtsgivere ønskes undgået med formuleringen i art. 5, stk. 6, litra a, 2. pkt.<sup>142</sup> Bestemmelsen tilskriver, at en person pr. definition vil blive anset for at være afhængig, når han ”*exclusively*” eller ”*almost exclusively*” handler på vegne af et eller flere ”*closely related companies*”.

Dette betyder dog ikke, at stk. 6 automatisk vil gælde for personer, der handler for et eller flere *ikke* tæt forbundne foretagender.<sup>143</sup> Hvornår, der handles ”udelukkende” eller ”næsten udelukkende”, præciseres i pkt. 38.8, der angiver, at de aktiviteter, som personen udfører på vegne af virksomheder som *ikke* er tæt forbundne, skal udgøre ”*a significant part of that person’s business*”<sup>144</sup>, ellers vil den pågældende person ikke kunne kvalificeres som uafhængig agent efter stk. 6.

Ydermere bliver det som eksempel nævnt, at de salg, som en agent udfører for et ikke tæt forbundet foretagende, som minimum skal udgøre 10 %. Ellers vil den pågældende agent blive anset for at handle udelukkende eller næsten udelukkende på vegne af et tæt forbundet foretagende, og dermed vil han ikke blive anset for værende uafhængig. De 10 % må siges at være en meget god tommelfingerregel for skattemyndigheder og rådgivere i fremtidige afgørelser.

### 3.3.3 Closely related

Begrebet ”*closely related enterprises* skal *ikke* forstås på samme måde som ”*associated enterprises*” i modeloverenskomstens art. 9. Selv om de to begreber i et vist omfang overlapper hinanden, er de ikke ækvivalente.<sup>145</sup> Kriterierne for, hvorvidt der er tale om et *closely related company*, fremgår af art. 5, stk. 6, litra b. Efter denne bestemmelse kan det konstateres på to måder:

1. “*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.*”<sup>146</sup> (Egen fremhævning)

Der er her tale om et *subjektivt kriterium*, der på baggrund af alle de relevante omstændigheder vurderer, om den ene af parterne har kontrol over den anden, eller om begge parter er underlagt kontrol fra den samme person eller det samme foretagende.

2. “***In any case, a person shall be considered to be closely related to an enterprise if***
  - *one possesses directly or indirectly more than 50 per cent of the beneficial interest in the other*

---

<sup>142</sup> Jf. afsnit 3.3

<sup>143</sup> BEPS: Kommentarer 38.7, 2. pkt.

<sup>144</sup> BEPS: Kommentarer 38.7, 2. pkt.

<sup>145</sup> BEPS: Kommentarer 38.9

<sup>146</sup> BEPS: Art. 5, stk. 6, litra b, 1. pkt.

- (*or, in the case of a company, more than 50 per cent of the aggregate vote and value of the company's shares or of the beneficial equity interest in the company*).”<sup>147</sup> (*Egen fremhævning*)

Det andet kriterium er et *objektivt kriterium*, der sikrer, at der under alle omstændigheder vil være tale om et tæt forbundet selskab, når den ene part direkte eller indirekte har rådighed over mere end 50 % af kapitalen eller mere end 50 % af stemmerettighederne i det andet foretagende.<sup>148</sup>

### 3.4 Ændring af art. 5, stk. 4

Som det fremgår af afsnit 2.3.1, har der hersket tvivl om hvorvidt de specifikke undtagelser i litra a-d *pr. definition* er undtaget fra fast driftssted-definitionen og dermed ikke nødvendigvis vil være af hjælpende eller forberedende karakter.

Der er dog ingen tvivl om, at denne retsopfattelse ikke stemmer overens med bestemmelsens oprindelige formål. Her var det tiltænkt, at de specifikke undtagelser *i sig selv* ville være hjælpende eller forberedende, og derfor var det ikke nødvendigt at være betinget af litra e.<sup>149</sup> Det har dog vist sig, at de specifikke undtagelser i nogle tilfælde vil kunne svare til *kernevirksomheden* i foretagendet, hvilket er problematisk ift. bestemmelsens formål.

Action 7 direkte til Action 1,<sup>150</sup> der omhandler de skattemæssige udfordringer, som den teknologiske udvikling og digitale økonomi medfører. Udviklingen af den digitale økonomi har gjort, at ikke hjemmehørende selskaber i højere grad har mulighed for udelukkende at sælge deres produkter online. Foretagendets eneste behov for tilstedeværelse i salgslandet er således opretholdelsen af et varelager samt udlevering af varer. En sådan aktivitet vil være omfattet af de nuværende undtagelser, jf. art. 5, stk. 4, litra b.<sup>151</sup> Det skaber derfor ulige markedsvilkår for de lokale virksomheder, der bliver belastet af den skattemæssige byrde i salgslandet.

Selvom undtagelserne oprindeligt er begrundet i ønsket om at fremme den internationale handel og de problematikker, der kan ligge i at opføre en selvstændig indkomst for sådanne aktiviteter, er det fra et skattepolitisk synspunkt ikke en holdbar retstilstand, at visse aktiviteter ikke kan udgøre fast driftssted, blot fordi de er specifik nævnt.<sup>152</sup>

---

<sup>147</sup> BEPS: Art. 5, stk. 6, litra b, 2. pkt.

<sup>148</sup> BEPS: Kommentarer 38.11

<sup>149</sup> BEPS: Action 7, s. 10

<sup>150</sup> BEPS: Action 1 – *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy (2015)*

<sup>151</sup> BEPS: Action 1, s. 100-101

<sup>152</sup> Jens Wittendorf: OECD's MLI – i et dansk perspektiv, SU 2017, 197, s. 7

Derfor vil aktiviteterne i litra a-d i den fremtidige bedømmelse være underlagt en litra e prøvelse. Selvom dette er blevet voldsomt kritiseret i kommentarerne til discussion draft,<sup>153</sup> vil aktiviteterne ikke kunne undtages, hvis de ikke uvæsentligt bidrager til værdiskabelsen i foretagendet og dermed ikke kan karakteriseres som en hjælpefunktion. Dermed er følgende formulering blevet tilføjet i slutningen af bestemmelsen:

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

Denne tilføjelse vil formentlig betyde, at foretagender, der, som i tidligere nævnte eksempel, sælger deres produkter online og derfor kun har behov for at opretholde og udlevere fra et varelager i salgslandet, ikke længere er undtaget fra fast driftssted bestemmelsen, da aktiviteten ikke vil kunne karakteriseres som hjælpende eller forberedende.

Den nuværende retstilstand tager ligeledes ikke højde for, at en koncern bevidst kan vælge at opsplitte sine aktiviteter på flere datterselskaber, således aktiviteter der samlet set ville udgøre en kerneaktivitet, individuelt er omfattet af de specifikke undtagelser.<sup>154</sup>

Der er ingen tvivl om, at det ikke har været OECD’s hensigt, at det skulle være muligt at opsplitte aktiviteter og på den måde kunstigt undgå statuering af fast driftssted. Derfor har man i den nuværende modeloverenskomst med litra f forsøgt at imødegå dette med følgende formulering:

*”Opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende med henblik på en kombination af de under litra a-e nævnte formål, forudsat at virksomheden på det faste forretningssted, der er et resultat af denne kombination, er af hjælpende eller forberedende art.”*<sup>155</sup> Altså vil en kombination af aktiviteterne være betinget af at være af hjælpende eller forberedende karakter. Dette bliver uddybet i kommentarerne pkt. 27.1, hvorefter: *”Et foretagende kan ikke opsplitte en sammenhængende virksomhed i flere mindre enheder og påstå, at hver enhed kun udfører virksomhed af hjælpende eller forberedende karakter.”*<sup>156</sup> (Egen fremhævnings)

Det har dog vist sig, at denne formulering ikke er vanskelig at omgå, da et foretagende bare skal stifte et eller flere datterselskaber i domicillandet og lade datterselskaberne udføre de pågældende aktiviteter. I dette tilfælde finder bestemmelsen ikke længere anvendelse, da der er tale om flere

---

<sup>153</sup> Revisionsvirksomheden Ernst & Young gør gældende, at den nye formulering vil skabe stor usikkerhed på området og gøre de specifikke undtagelser mere eller mindre ubrugelige, jf. Comments on PDD, s. 240

<sup>154</sup> Jens Wittendorf: OECD’s MLI – i et dansk perspektiv, SU 2017, 197, s. 7

<sup>155</sup> OECD’s modeloverenskomst: Art. 5, stk. 4, litra f

<sup>156</sup> OECD’s modeloverenskomst: Kommentar pkt. 27.1, 3. pkt.

foretagender. Dvs. bestemmelsen gælder ikke, hvis fragmenteringen sker mellem koncernforbundne selskaber.<sup>157</sup>

Denne problemstilling er OECD opmærksom på og nævner følgende i deres discussion draft: ”*in the case of one single enterprise that divides a cohesive operating business into several small operations. The paragraph does not apply, however, where such operations are carried on by related parties.*”<sup>158</sup>

### 3.4.1 Ændret formulering af aktivitetskravet

Ved at ændre formuleringen af aktivitetskravet, og dermed gøre de specifikke undtagelser, jf. litra a-d, betinget af at være af hjælpende eller forberedende karakter, sikrer man, at bestemmelsen stemmer overens med, hvad der oprindeligt var hensigten fra OECD's side. Det betyder dog også, at bestemmelsen i langt højere grad vil få en subjektiv karakter, da det fremover ikke længere vil være nok, at aktiviteten opfylder det objektive kriterium for at være specifikt nævnt i undtagelserne. Det betyder således også, at risikoen for afvigende fortolkning af begreberne *hjælpende* eller *forberedende* er større.

Kriterierne for, hvornår der er tale om *hjælpende* eller *forberedende* virksomhed, afspejler i store træk kriterierne i den nuværende modeloverenskomst, dog med visse modifikationer.<sup>159</sup> Der vil fortsat ikke være tale om hjælpende eller forberedende virksomhed, såfremt *det faste forretningsstedes almindelige formål er identiske med hele foretagendets almindelige formål*.<sup>160</sup> Det vil endvidere fortsat være et afgørende kriterium, om aktiviteten udgør en *væsentlig* og *betydningsfuld* del af foretagendets virksomhed i sin helhed.<sup>161</sup>

Kommentarerne i den nuværende modeloverenskomst er dog blevet suppleret med nye kommentarer i BEPS 7, som præciserer, hvornår aktiviteten udgør en væsentlig/betydningsfuld del, og hvornår der er tale om en hjælpende eller forberedende aktivitet.

Det ligger i ordlyden, at en forberedende aktivitet er noget, der går *forud* for en anden aktivitet, og derfor vil en forberedende aktivitet ofte være blive udøvet over en kortere periode.<sup>162</sup> Dette er dog ikke altid tilfældet, da en forberedende aktivitet også kan udøves i en betydelig periode for en kerneaktivitet, der udøves et andet sted. Det kunne f.eks. være tilfældet, hvis en byggevirksomhed oplærer sine medarbejdere ét sted for derefter at sende dem til udlandet for at arbejde. Her vil

---

<sup>157</sup> Jens Wittendorf: OECD's MLI – i et dansk perspektiv, SU 2017, 197, s. 7

<sup>158</sup> BEPS Action 7: Public discusion draft, s. 7 (2014)

<sup>159</sup> Se nærmere herom, jf. afsnit 2.3.2

<sup>160</sup> BEPS Action 7: Kommentar pkt. 21.1, identisk med pkt.24 i modeloverenskomsten

<sup>161</sup> BEPS Action 7: Kommentar pkt. 21.1

<sup>162</sup> BEPS 7: Kommentar pkt. 21.2, 2. pkt.

oplæringen kunne anses for værende en forberedende aktivitet for det arbejde, der skal udføres et andet sted.<sup>163</sup>

En aktivitet, der har karakter af at være hjælpende, er derimod en aktivitet, der udføres for at *understøtte* en anden aktivitet. Der kan således næppe være tale om en hjælpende aktivitet, hvis en aktivitet kræver en betydelig del<sup>164</sup> af virksomhedens aktiver eller medarbejdere.<sup>165</sup> Endvidere henviser litra a-d, udelukkende til aktiviteter der bliver udført for virksomheden selv. Der vil således opstå fast driftssted, hvis sådanne aktiviteter udføres på vegne af andre virksomheder.<sup>166</sup>

Hvornår et foretagende efter revideringen er omfattet af undtagelserne i litra a-d bliver uddybet i kommentarerne.

Litra a) vedrører de situationer, hvor et foretagende bruger indretninger udelukkende til oplagring, udstilling eller udlevering af varer tilhørende foretagendet, forudsat at dette er af hjælpende eller forberedende karakter.<sup>167</sup> Denne formulering vil formentlig betyde, at det fremadrettet vil blive væsentlig sværere for virksomheder, der anvender online salg, at undgå fast driftssted i de stater, hvor de anvender indretninger til oplagring. Kommentarerne nævner selv som eksempel, at i de situationer, hvor et ikke hjemmehørende foretagende opretholder et stort varelager, hvori et betydeligt antal<sup>168</sup> af medarbejdere arbejder med det hovedformål at opbevare og levere varer ejet af foretagendet, da vil lageret *ikke* være omfattet af art. 5, stk. 4. Det skyldes, at aktiviteterne, der udøves på lageret, udgør et vigtigt aktiv for selskabet og kræver en række medarbejdere, og må anses for værende en væsentlig del af virksomheden, og dermed ikke hjælpende eller forberedende.<sup>169</sup> Der er ingen tvivl om, at for store amerikanske koncerner, som eksempelvis Amazon, der i høj grad benytter sig af online salg, kan dette gå hen og blive et problem. De europæiske lagre er jo i første omgang blevet oprettet for at sikre de europæiske kunder kort leveringstid, minimere leveringsomkostninger og undgå told. Man kan derfor frygte, at det i sidste ende vil ramme forbrugerne.

Hvad angår oplagring efter litra b og c, gælder det, at bestemmelserne kun finder anvendelse, såfremt opbevaringsfaciliteterne hører under foretagendets *dispositionsret*. Det er altså kun relevant

---

<sup>163</sup> BEPS 7: Kommentar pkt. 21.2, 3. pkt.

<sup>164</sup> Her anvendes begrebet *significant proportion*, som efterlader et vist spillerum til fortolkning, da begrebet ikke bliver uddybet yderligere i kommentarerne.

<sup>165</sup> BEPS 7: Kommentar pkt. 21.2, 5. pkt.

<sup>166</sup> BEPS 7: Kommentar pkt. 21.3

<sup>167</sup> BEPS 7: Art. 5, stk. 4, litra a.

<sup>168</sup> Begrebet *a significant number* bliver sandsynligvis genstand for stor diskussion.

<sup>169</sup> BEPS 7: Kommentar pkt. 22

at vurdere, om oplagringen er af hjælpende eller forberedende karakter, såfremt en dispositionsret foreligger.<sup>170</sup>

Den første del af litra d) omhandler situationer, hvor lokaler udelukkende anvendes til indkøb af varer til foretagendet. Denne undtagelse vil derfor sandsynligvis ikke længere gælde, såfremt der er tale om et foretagende, hvis hovedformål er at sælge disse varer og indkøbet varerne derfor må anses for at være en væsentlig del af virksomhedens forretning.<sup>171</sup> Det bliver endvidere gjort gældende, at såfremt personen eller personerne, der står for indkøb af varer, er indkøbere med en særlig viden om de produkter, der indkøbes, og derfor typisk også er med i beslutningen om type/kvalitet af produkterne, vil denne indkøbsfunktion udgøre en væsentlig del af virksomhedens samlede forretning og er derfor ikke omfattet af art. 5, stk. 4.<sup>172</sup>

Den anden del omhandler situationer, hvor der udelukkende indsamles informationer til foretagendet. Her vil situationen, der er nævnt i afsnit 2.3.1, hvor en repræsentant indsamler informationer af en bestemt type og sender dem til hovedforetagendet, der netop lever af at indsamle disse informationer, ikke længere være omfattet af undtagelsen, da dette ikke er en hverken hjælpende eller forberedende aktivitet.

### 3.4.1 Anti-fragmenteringsreglen

Den nye anti-fragmenteringsregel bliver implementeret som stk. 4, nr. 1 og bliver derfor placeret umiddelbart efter stk. 4 og vil fungere som en *undtagelse* til de specifikke aktiviteter i stk. 4. Problemet med den nuværende litra f er som nævnt i afsnit 3.4, at den ikke omfatter fragmentering mellem koncernforbundne selskaber.

Derfor er formålet med bestemmelsen at forhindre et foretagende i at fragmentere en kerneaktivitet ud på en række datterselskaber, således at de opsplittede aktiviteter hver for sig er omfattet af negativlisten i art. 5, stk.4. OECD foreslår selv, at ved implementeringen af BEPS 7 har landene frit valg imellem enten at implementere den nye anti-fragmenteringsregel, jf. art. 5, stk. 4, nr. 1, eller at gøre negativlisten betinget af en litra e prøve.<sup>173</sup> Dette bliver uddybet i afsnit 3.4.2.

---

<sup>170</sup> BEPS 7: Kommentar pkt. 22.3 & 22.4

<sup>171</sup> BEPS 7: Kommentar pkt. 22.5

<sup>172</sup> BEPS 7: Kommentar pkt. 22.5 eksempel 1

<sup>173</sup> BEPS 7: Kommentar pkt. 30.1

Det fremgår af art. 5, stk. 4, nr.1, at negativlisten ikke finder anvendelse på et forretningssted, der bliver brugt af et foretagende, *hvis* det samme foretagende (eller et nærtstående) udøver forretningsaktiviteter på det samme sted eller på et andet sted, men i samme stat<sup>174</sup> og:

*“a) that place or other place constitutes a permanent establishment for the enterprise or the closely related 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 closely related enterprises at the two places, is not of a preparatory or auxiliary character.”*<sup>175</sup>

Altså, skal et af to ovenstående krav opfyldes. Enten skal et af forretningsstederne udgøre et fast driftssted for foretagendet eller et nærtstående foretagende, *eller* så skal aktiviteterne på forretningsstedet/stederne samlet set gå ud over grænserne for, hvad der kan anses for værende hjælpende eller forberedende. Bestemmelsen afsluttes med følgende formulering:

*“provided that the business activities carried on by the two enterprises at the same place, or by the same enterprise or closely related enterprises at the two places, constitute complementary functions that are part of a cohesive business operation.”*<sup>176</sup>

Det er altså forudsat, og dermed et afgørende kriterium for at bestemmelsen finder anvendelse, at aktiviteterne på forretningsstedet/stederne ”*constitute complementary functions that are part of a cohesive business operation*”. Altså, at aktiviteterne udgør supplerende funktioner, som er en del af en sammenhængende forretningsaktivitet.

Anti-fragmenteringsreglen kan derfor opsummeres således: at negativlisten *ikke* gælder for et forretningssted, der *ellers* ville udgøre et fast driftssted, *hvis* de aktiviteter, der udøves på det pågældende sted, og andre aktiviteter udøvet af samme virksomhed (eller nærtstående) på samme sted eller andre steder i samme land, udgør komplementære funktioner, som er en del af en sammenhængende forretningsaktivitet. Dog skal et af forretningsstederne udgøre et fast driftssted, *eller* så skal aktiviteterne sammenlagt gå ud over grænserne for, hvad der er hjælpende eller forberedende.<sup>177</sup>

Formuleringen i bestemmelsen betyder således, at hvis bare en af de opsplittede aktiviteter i samme land udgør et fast driftssted, vil de resterende komplementære funktioner ikke være omfattet af

---

<sup>174</sup> BEPS 7: Art. 5, stk. 4.1

<sup>175</sup> BEPS 7: Art. 5, stk. 4.1

<sup>176</sup> BEPS 7: Art. 5, stk. 4.1

<sup>177</sup> BEPS 7: Kommentar 30.2, 2. pkt.



negativlisten og derfor udgøre fast driftssted. Formuleringen synes at favne meget bredt og har derfor også udløst en del kritik.<sup>178</sup> Hvis et foretagende i forvejen har et forretningssted eller en agent i et land, der er omfattet af negativlisten, og derefter ønsker yderligere aktiviteter i samme land, vil formodningen om, at stk. 4 undtagelsen ikke længere er aktuel, allerede være tilstede.

Begrebet "*closely related enterprises*" skal fortolkes på samme måde som i stk. 6.<sup>179</sup> Der er dog i kommentarerne ikke givet nogen definition på, hvad der skal forstås ved formuleringen: "*complementary functions that are part of a cohesive business operation*", hvilket efterlader et stort fortolknings-”spillerum” hos skattemyndigheder og rådgivere.

Der er dog fremlagt eksempler, der illustrerer anvendelsen af art. 5, stk. 4, nr. 1:

RCO er en bank hjemmehørende i land R. Banken har en række filialer (faste driftssteder) i land S. Banken har dog også et særskilt kontor i land S, hvor et par medarbejdere verificerer oplysninger fra låneansøgere. Oplysningerne videresendes herefter til hovedkontoret i land R, der analyserer oplysninger og videresender låneansøgningerne til de enkelte filialer i land S, og udlån fra filialerne kan herefter finde sted.

Det særskilte kontor, der udelukkende verificerer oplysningerne og derefter sender dem videre, vil være omfattet af negativlistens art. 5, stk. 4, litra d og dermed være undtaget fra fast driftssted-definitionen. Men, fordi de enkelte filialer i land S udgør faste driftssteder, er betingelse a) i den nye bestemmelse opfyldt. Verifikationsprocessen, som det særskilte kontor udøver, kan herefter anses for at være en komplementær funktion til kerneaktiviteten (bankforretningen) og dermed del af en sammenhængende forretningsaktivitet. Det særskilte kontor udgør herefter fast driftssted.<sup>180</sup>

Kontoret, der udelukkende verificerer oplysninger, har en funktion, der ligger fjernt fra overskudsfrembringelsen, og hvorvidt det er rimeligt, at dette kontor skal inddrages i indkomstopgørelsen for de andre filialer i land S, kan diskuteres. Man kan i hvert fald sige, at det ikke stemmer overens med, hvad kommentarerne i den nuværende modeloverenskomst tilsiger.<sup>181</sup> Desuden vil kildestaten ikke umiddelbart lide noget tab, hvis denne funktion ikke statuerede fast driftssted, da verificering af oplysninger ikke skaber profit.

---

<sup>178</sup> Deloitte gør gældende, at den nye anti-fragmenteringsregel rækker langt ud over, hvad der er formålet med reglen, jf. Comments on RDD, s. 232

<sup>179</sup> Nærmere herom, jf. afsnit 3.3.3

<sup>180</sup> BEPS 7: Kommentar pkt. 30.4

<sup>181</sup> Niels Winther-Sørensen: OECD's modeloverenskomst 2014 med kommentarer, s. 86, pkt. 23, 5. pkt.

Anvendelsen af det meget brede, og tilmed ikke definerede begreb ”*complementary functions*” er bekymrende, og hensynet til den internationale handel, der i første omgang var motivet bag aktivitetskravet, synes at være blevet undermineret af frygten for manglende kildelandsbeskatning.

Fragmenteringen af aktiviteter behøver ikke nødvendigvis at være en følge af aggressiv skatteplanlægning. De enkelte virksomheders strategiske tiltag og almindelige virksomhedsudøvelse risikerer at blive ”straffet” i form af de forpligtelser, der følger med statueringen af fast driftssted.

### 3.4.2 Implementering af stk. 4

OECD giver som nævnt frit valg imellem at implementere den nye anti-fragmenteringsregel, jf. art. 5, stk., nr. 1, eller at gøre negativlisten betinget af en litra e prøvelse. Det begrundes i kommentarerne med, at nogle lande anser nogle af aktiviteterne i negativlisten for i sig selv at være af hjælpende eller forberedende karakter.<sup>182</sup>

Man ønsker således at skabe sikkerhed for de lande, der er af denne opfattelse, ved ikke at lade negativlisten være betinget af en litra e prøvelse. Enhver bekymring om ikke hensigtsmæssig udnyttelse af negativlisten bliver herefter håndteret af den nye anti-fragmenteringsregel.<sup>183</sup>

Det multilaterale instrument, der som bekendt skal stå for implementeringen af BEPS<sup>184</sup>, afviger dog fra BEPS ved denne problemstilling. Her fremgår det, at parterne selv kan vælge mellem mulighed A, mulighed B eller ingen af dem.<sup>185</sup>

For mulighed A gælder det, at negativlisten er betinget af at være hjælpende eller forberedende. Denne mulighed stemmer således overens med den ændrede formulering af stk. 4 i BEPS.

I mulighed B svarer negativlisten til den nuværende formulering i modeloverenskomsten.<sup>186</sup> Den efterfølgende anti-fragmenteringsregel er dog her valgfri.<sup>187</sup> Det er således et af de få steder, hvor MLI afviger fra BEPS.

Såfremt USA vælger at underskrive MLI, er det tvivlsomt, om de er interesseret i at tiltræde den nye formulering af stk. 4 eller den nye anti-fragmenteringsregel, netop for at beskytte de multinationale koncerner med hjemsted i USA. Som stormagt må de anses for at sidde med ”gode kort” på hånden i en evt. forhandlingsproces.

---

<sup>182</sup> BEPS 7: Kommentar pkt. 30.1

<sup>183</sup> BEPS 7: Kommentar pkt. 30.1

<sup>184</sup> Nærmere herom, jf. afsnit. 3.1

<sup>185</sup> Multilateral Convention: Art. 13, stk. 1

<sup>186</sup> Multilateral Convention: Art. 13, stk. 3

<sup>187</sup> Multilateral Convention: Art. 13, stk. 4

### 3.4.3 Ændringer i intern ret?

Hvorvidt implementeringen af BEPS 7 vil forudsætte en lovændring i intern ret, er endnu uvist. Det er dog fast antaget, at fast driftssted definitionen i intern ret følger den gældende modeloverenskomst.<sup>188</sup> Dette rejser dog spørgsmålet om, hvorvidt implementeringen af BEPS 7 kræver en lovændring i intern ret for ikke at stride mod delegationsforbuddet i grundlovens § 43. Delegationsforbuddet fremgår af grundlovens 1. led ”ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov.”<sup>189</sup> Der er bred enighed om, at bestemmelsen skal forstås således, at skattereglerne skal være direkte vedtaget i lov.<sup>190</sup> Det betyder også, at en dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke alene må hjemle til beskatning, men skal have hjemmel i national lovgivning også kaldet *den gyldne regel*. En skattefordel, som en skatteyder måtte have, jf. intern ret, kan således ikke begrænses af en DBO alene. Der skal altså være positiv hjemmel i national ret for ikke at stride mod grundlovens § 43.

Modeloverenskomsten kan selvfølgelig bruges som fortolkningsmiddel, men dens retskildemæssige værdi må ikke blive så stor, at det er OECD, Danmarks nationale suverænitet og fastlægger intern dansk skatteret. I sidste ende skal det være Højesteret, der bestemmer, hvorledes en definition skal bedømmes for ikke at stride mod delegationsforbuddet.<sup>191</sup>

I praksis eksisterer der dog en hvis ”pragmatisk” tilgang ved fortolkningen af delegationsforbuddet,<sup>192</sup> forstået på den måde, at det er vigtigt at have realistiske betragtninger for øje, snarere end ideologiske og stringente. Derfor er legalitetskravet i praksis *relativt*, således at hjemmelskravet afhænger af *indgrebets intensitet*.<sup>193</sup>

OECD anvender selv udtrykket ”modify”, om de ændringer BEPS 7 forventes at implementere i modeloverenskomsten, men en mere præcis beskrivelse vil formentlig være ”supplerer”, da der ikke udelukkende ændres i de eksisterende overenskomster, men også tilføjes nye bestemmelser f.eks. i form af den nye ”anti-fragmentation” rule.<sup>194</sup> Denne ”supplering” er formentlig den største udvidelse af fast driftssted begrebet i nyere tid og sammenlagt med den meget store retskildemæssige værdi, som domstolene har valgt at tillægge modeloverenskomsten med kommentarer ved fortolkningen af de konkrete overenskomster,<sup>195</sup> må det siges at være et *intensivt* indgreb, hvilket alt andet end lige må betyde, at legalitetskravet skærpes. Konsekvensen af

---

<sup>188</sup> ANL: Fast driftssted, s. 277

<sup>189</sup> Grundloven § 43, 1. led

<sup>190</sup> Jens Peter Christensen: Skatteretten, Grundloven og Højesteret

<sup>191</sup> ANL: Fast driftssted, s. 277

<sup>192</sup> Jens Peter Christensen: Skatteretten, Grundloven og Højesteret

<sup>193</sup> Jacob Graff Nielsen: Legalitetskravet ved beskatning, s. 264

<sup>194</sup> SR-SKAT.2017/4, s. 9

<sup>195</sup> Nærmere herom, jf. afsnit 2.1

implementeringen af BEPS 7 bør derfor være en ændring af fast driftssted begrebet i intern ret for ikke at stride mod grundlovens § 43.

En mulig løsning kunne være at gøre definitionen i intern ret bredere end OECD's definition. Således sikrer man, at overenskomsterne ikke giver positiv hjemmel til beskatning, men i stedet begrænser den internretlige definition.

## **Kapitel 4: Konklusion**

Overordnet set er det positivt, at man fra OECD forsøger at adressere de åbenlyse problemer i den nuværende overenskomst ved implementeringen af BEPS. Overordnet set er det negativt, at man i forsøget på at løse de nuværende problemstillinger generelt har givet bestemmelserne og de tilhørende kommentarer en mere subjektiv karakter. Dette efterlader et stort "spillerum" til fortolkning af de subjektive begreber hos de nationale skattemyndigheder og skaber derfor usikkerhed omkring agentreglens omfang. Generelt synes fast driftssted-begrebet at være blevet udvidet betragteligt, hvilket alt andet lige vil betyde, at flere faste driftssteder kan statuere, hvoraf flere af dem vil bidrage ganske lidt eller slet ikke til overskudsbringelsen. Dette vil derfor skabe en øget administrativ byrde hos skatteyder såvel som hos skattemyndigheder.

Det primære formål med BEPS 7 har været at sætte en stopper for den forholdsvis lette omgåelse af agentreglen ved anvendelsen af de såkaldte kommissionærarrangementer. Det er sket ved først og fremmest at fjerne de civilretlige termer fra undtagelsen i stk. 6 og erstatte dem med begrebsneutrale termer som "person". Fuldmagtskravet er ligeledes blevet skærpet til nu at omfatte personer, der indgår aftaler på vegne af foretagendet. Det vil således ikke længere være muligt for virksomheder at beskytte sig mod statuering af fast driftssted ved anvendelsen af kommissionærer, der ifølge de civilretlige bestemmelser, indgår aftaler i eget navn. Ligeledes må den ændrede formulering sørge for, at de afvigende fortolkninger af kommissionær i henholdsvis civil law og common law ikke længere vil være aktuelle. Den ændrede formulering vil således også betyde, at "reelle" kommissionærforhold ikke længere vil være undtaget i stk. 6, og den meget vidtgående definition af "handler på vegne af, der behandles i kommentarerne, vil ligeledes betyde en øget relevans af uafhængighedsvurderingen. Det vil altså oftere blive en subjektiv vurdering af forholdet mellem agenten og foretagendet.

Muligheden for at strukturere sine kerneaktiviteter eller opsplitte aktiviteter, der samlet set udgør en kerneaktivitet, således at de er omfattet af negativlisten, er forsøgt imødegået ved at lade staterne vælge imellem at gøre undtagelserne betinget af at være hjælpende eller forberedende, eller ved at indsætte en anti-fragmenteringsregel, der bevarer den nuværende formulering i negativlisten,

men modvirker misbrug ved kunstig opdeling af aktiviteter. Det er kritisabelt, at man i den nye anti-fragmenteringsregel anvender brede, subjektive formuleringer som ”*complementary functions*” og ”*cohesive business operation*” uden nogen uddybning i de tilhørende kommentarer. Brugen af formuleringerne er dog eksemplificeret i to tilfælde. De faktiske omstændigheder i eksemplificeringerne vil dog sjældent/aldrig stemme helt overens med virkeligheden, hvorfor fortolkningen af begreberne stadig kan variere. Den teknologiske udvikling har betydet, at nogle virksomheder udelukkende har kunne sælge deres varer online, og deres eneste behov for tilstedeværelse i kildelandet, har derfor været opretholdelsen af et varelager. Den teknologiske udvikling har simpelthen overhalet bestemmelsens formål, hvilket ifølge OECD har skabt ulige markedsvilkår for de fysiske butikker i kildelandet. Den teknologiske udvikling er umulig at forudsige, og der er intet til hinder for, at teknologien igen vil overhale bestemmelsens formål. F.eks. er det i de nye kommentarer til negativlistens litra a) angivet, at der ikke vil være tale om hjælpende eller forberedende, hvis der er tale om et meget stort lager med et betydeligt antal medarbejdere. Den teknologiske udvikling kan således føre med sig, at varelagre i fremtiden udelukkende vil bestå af robotter, og at udleveringen af pakker sker via droner.

Mange virksomheder ønsker i virkeligheden at handle i overensstemmelse med de gældende skatteregler, og en overtrædelse af reglerne kan således være et resultat af, at virksomheden har fortolket reglerne anderledes end skattemyndighederne.<sup>196</sup> Hvis en virksomhed vælger at organisere sig anderledes, vil det derfor i mange tilfælde snarere være styret af driften og optimering af virksomheden end en egentlig skatteplanlægning. Den stigende kompleksitet, og den øgede subjektive karakter, som BEPS 7 har givet fast driftssted-begrebet, kan betyde at nogle selskaber undlader ekspansion, da ulemperne ved de øgede omkostninger og regnskabsmæssige byrder overstiger fordelene ved en evt. ekspansion. Specielt for mindre virksomheder kan dette have betydning.<sup>197</sup>

Generelt synes hensynet til den internationale handel at være blevet undermineret af frygten for manglende kildelandsbeskatning. Muligheden for at nogle virksomheder anser handelsbarrieren for så stor, at den hæmmer deres internationale handel, burde være imødegået ved implementeringen af nogle objektive kriterier. Efter forfatterens mening og den nuværende modeloverenskomst, bør faste driftssteder, der ligger meget langt fra den egentlige overskudsbringelse, ikke statuere fast driftssted. Her kunne man have implementeret et objektivi kriterium i form af et beløbsmæssig minimumskrav, hvorved der kræves en bestemt omsætning inden for et bestemt tidsinterval, for at der kan statures fast driftssted.

---

<sup>196</sup> SR-Skat 1/2015: s. 3

<sup>197</sup> BEPS 7: Comments on Discussion Draft, s. 227

Hvorvidt BEPS vil løse problemet med skattespekulation, er yderst tvivlsomt. Så længe der eksisterer global skattekonkurrence, vil der blive fundet nye veje. Det er ”det rindende vands princip”. Den eneste effektive løsning er at fjerne forudsætningen for skattelyene, nemlig forskellene i selskabsbeskatningen i højskattelande som Danmark og skattelylandenes mangel på samme.

## Kapitel 5: Perspektivering

I den senere tid har skattely været et af de emner, der har fyldt mest i den offentlige debat. Fra politisk side har der været stor bevågenhed omkring emnet, og specielt venstrefløjens har slået på tromme for, at det er afgørende, at virksomhederne betaler en fair andel af skatten. OECD bruger selv det moralske aspekt som primus motor for BEPS-projektet.

Men, hvad er egentlig en fair andel af skatten? Såfremt et foretagende ellers overholder skattelovens regler, burde der ikke eksistere et spørgsmål om en fair skatteandel. Ellers er det moralen, der skal afgøre, hvad en fair andel af skatten indebærer, og så er der ingen grund til at have lovgivningen. I øvrigt er det politikerne, der sidder på den lovgivende magt og godkender de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Skatteministeriet indgår. Det kan derfor virke en smule hyklerisk at være utilfreds med virksomheder, der handler inden for de rammer, som man selv har udstedt.

Man kan tale om huller i lovgivningen, når det er muligt for et foretagende at handle stik imod, hvad der oprindeligt er formålet med den konkrete overenskomst. Men paradoksalt nok er OECD selv gået væk fra nogle af de elementer, der oprindeligt var formålet med faste driftssteder.<sup>198</sup>

De fleste virksomheder ønsker formentlig at bidrage til det samfund, som de er en del af, men de bærer ligeledes et ansvar over for de aktionærer, der ejer foretagendet, og ønsker derfor at skabe et tilfredsstillende afkast. Her er den samlede skattebetaling et afgørende parameter. Det er derfor vanskeligt at fortænke virksomhederne i skattetænkning, så længe der handles inden for rammerne af skattelovgivningen. Et udenlandsk foretagendes bidrag til samfundet må ikke begrænses til selskabsskattebetalingen (der i øvrigt kun udgør 5-6 % af den samlede skattebetaling i Danmark)<sup>199</sup>. Udenlandske investeringer bidrager ligeledes med jobskabelse og betaling af moms og afgifter.

---

<sup>198</sup> Af kommentarerne til den nuværende modeloverenskomst fremgår det af pkt. 23, at faste driftssteder der ligger meget langt fra den egentlige overskudsbringelse, ikke bør udgøre fast driftssted. Denne formulering slettes ved implementeringen af BEPS 7.

<sup>199</sup> DJØF Bladet: Interview med ANL - Skat skal ikke handle om moral, s. 2

# Litteraturliste

## Bøger

- **Andersen (2012)**  
Andersen, Lennart Lyng & Madsen, Palle Bo: *Aftaler og mellemænd*, 6. udgave, Karnov Group
- **Laursen (2011)**  
Nørgaard Laursen, Anders: *Fast driftssted*, 1. udgave, 1. oplag, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag
- **Lindencrona (1994)**  
Gustaf Lindencrona: *Dubbelbeskatningsavtalsrätt*, 1. udgave 1994, Juristförlaget
- **Michelsen. (2003)**  
Michelsen, Aage: *International skatteret*, 3. udgave 2003, Thomson
- **Munk-Hansen (2014)**  
Munk-Hansen, Carsten: *Retsvidenskabsteori*, 1. udgave, 1. oplag, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag
- **OECD's modeloverenskomst (2014)**  
Winther-Sørensen, Niels: *OECD's modeloverenskomst 2014 – med kommentarer*, 6. udgave, 1. oplag, Karnov Group Denmark A/S
- **Pedersen m.fl. (2013)**  
Pedersen, Jan m.fl.: *Skatteretten 3*, 6. udgave 2013, Karnov Group
- **Pedersen m.fl. (2015)**  
Pedersen, Jan m.fl.: *Skatteretten 1*, 7. udgave 2015, Karnov Group
- **Reimer (2015)**  
Reimer, Ekkehart: *Permanent Establishments – A Domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty*, 4. udgave 2015, Kluwer Law International
- **Schaffner (2013)**  
Schaffner, Jean: *How Fixed Is a Permanent Establishment?* 1. udgave 2013, Kluwer Law International
- **Skaar (1991)**  
Arvid A. Skaar: *Permanent Establishment – Erosion of a Tax Treaty Principle*, 1. udgave 1991, Kluwer Law and Taxation Publishers

## Artikler

- **Bay**  
Bay, Martin: *BEPS – Konturerne til et nyt fælles skattesystem, SU 2014/7*
- **Christensen**  
Christensen, Jens Peter: *Skatteretten, Grundloven og Højesteret*
- **Eisenbeiss**  
Eisenbeiss, Jutus: *BEPS Action 7: Evaluation of the Agency Permanent Establishment, Kluwer Law International BV, Intertax Vol.44, Issue 6 & 7, s. 481-502*
- **From**  
From, Vicky: *Fast driftssted, agentreglen og BEPS Action 7 – Status og en praktisk indfaldsvinkel, SR-Skat.2015.0021*
- **Graff**  
Graff, Jacob Graff Nielsen: *Legalitetskravet ved beskatningning*
- **Jeppesen**  
Jeppesen, Lone Schrøder: *Skat skal ikke handle om moral – Interview med Anders Laursen, Djøf-bladet*
- **Laursen**  
Laursen Nørgaard, Anders: *Fast driftssted – foreslåede ændringer af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst, SR-Skat 2012/1*
- **Laursen**  
Laursen Nørgaard, Anders: *International skatteret 2016-2017, SR-Skat 2017/4*
- **Laursen**  
Laursen Nørgaard, Anders: *Kommentarer til udvalgte afgørelser (SKM2015.634SR, SKM2015.644SR) SM.2016.1*
- **Laursen**  
Laursen Nørgaard, Anders: *Kommissionærer og fast driftssted i lyset af Dell-sagen, SU 2012, 140*
- **Okholm**  
Okholm, Klaus: *BEPS – Konsekvenser for den mellemstore virksomhed, SR-Skat 2016/3*
- **Wittendorff**  
Wittendorff, Jens: *OECD's DMI – I et dansk perspektiv, SU 2017, 197*



## Publikationer

- OECD: *Preventing artificial avoidance of PE status* - BEPS Action 7 - Final report (2015)
- OECD: *Public discussion draft* - BEPS Action 7, (31. October 2014 – 9 January 2015)
- OECD: *Revised discussion draft* - BEPS Action 7, (15 May 2015 – 12 June 2015)
- OECD: *Comments received on public discussion draft* - BEPS Action 7, (1 January 2015)
- OECD: *Comments received on revised discussion draft* - BEPS Action 7, (15 May 2015)
- OECD: *Addressing the tax challenges of the Digital Economy* – BEPS Action 1 – Final report (2015)
- OECD's modeloverenskomst med kommentarer (2014)
- OECD's Multilateral convention – *To Prevent Base Erosion and Profit Shifting*
- Wienerkonventionen om traktatretten af 23. maj 1969

## Domme

- TfS 2000.15 Ø
- TfS 1992.294 LR
- TfS 1995.731LR
- TfS.1996.532 H
- SKM2015.644.SR
- SKM2015.56.SR
- SKM2015.41.SR
- SKM2014.512.SR
- SKM2013.273.SR
- SKM2013.217.SR
- SKM2012.692.SR
- SKM2011.351.SR
- SKM2011.116.HR
- HR-1994-56-A (Alphawell)
- HR-2011-02245-A (Dell sagen)
- Conseil d'État 20/3 2003, No. 224407 (Interhome)
- Conceil d'État 31/3 2010, No. 304715.(Zimmer)

## Bilag

### Ændring af art.5, stk.5

---

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

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

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

### Ændring af art.5, 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 closely related, 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 purposes of this Article, a person is closely related to an enterprise if, based on all the relevant facts and circumstances, one has control of the other or both are under the control of the same persons or enterprises. In any case, a person shall be considered to be closely related to an enterprise if one possesses directly or indirectly more than 50 per cent of the beneficial interest in the other (or, in the case of a company, more than 50 per cent of the aggregate vote and value of the company's shares or of the beneficial equity interest in the company) or if another person possesses directly or indirectly more than 50 per cent of the beneficial interest (or, in the case of a company, more than 50 per cent of the aggregate vote and value of the company's shares or of the beneficial equity interest in the company) in the person and the enterprise.

### Ny anti-fragmenteringsregel art.5, stk 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 closely related 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 closely related 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 closely related 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 closely related enterprises at the two places, constitute complementary functions that are part of a cohesive business operation.

## Forkortelser

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
DBO	Dobbeltbeskatningsoverenskomst
G20	Group of Twenty – International forum
KSL	Kildeskatteloven
MLI	Multilateral instrument
MNE	Multinational Enterprise
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development
PE	Permanent Establishment
SEL	Selskabsskatteloven