
FAST DRIFTSSTEDSBEGREBET OG BEPS



JURIDISK INSTITUT
SCHOOL OF BUSINESS AND SOCIAL SCIENCES
AARHUS UNIVERSITET

ANDERS NØRGAARD LAURSEN
PROFESSOR, PH.D.

SKATTEUDFORDRINGER 2017
31. MAJ 2017

DISPOSITION

- Introduktion
- Fast driftssted, BEPS og Det multilaterale instrument
- Commissionnaire-strukturer
 - Aftaler indgået i eget navn ctr. fremmed navn
 - Afhængighedsvurderingern
- Negativlisten
- Anti-fragmentering
- Spørgsmål og kommentarer

INTRODUKTION

- Fast driftssted
 - Kildelandsbeskatning af ikke-hjemmehørende skatteyderes erhvervsindkomst
- Sondring
 - Fast driftsstedsbegrebet (subjektiv skattepligt)
 - Intern ret: SEL § 2, stk. 1, litra a / KSL § 2, stk. 1, nr. 4
 - OECD-modellen: art. 5
 - Indkomstopgørelse og allokering (objektiv skattepligt)
 - Intern ret: SEL § 2, stk. 2, og § 8, stk. 6 / KSL § 2, stk. 3, og § 25
 - OECD-modellen: art. 7

FAST DRIFTSSTED OG BEPS

- BEPS Action 7: Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status
 - 5. oktober 2015

- 4 emner
 - 1) Commissionnaire-strukturer
 - 2) Negativlisten
 - 3) “Andre metoder”
 - 4) Indkomstallokering
 - Udsat til senere (BEPS 10-12) – public discussion draft 4. juli-5. september 2016

IMPLEMENTERINGEN

- BEPS Action 7 - betydning for intern dansk ret og DBO'erne
- DBO'erne
 - Multilateral Convention to implement Tax Treaty related measures to prevent BEPS (24. november 2016) "Det multilaterale instrument" (DMI)
 - Part IV, art. 12-15 om fast driftssted
 - Ændrer bestående DBO-bestemmelser, herunder om fast driftssted
 - Afhænger af tilvalg
- Samspil mellem BEPS Action 7 og DMI
 - Overfører bestemmelserne fra BEPS 7 til DMI, men kommentarer mv. findes kun i BEPS 7

IMPLEMENTERINGEN

- BEPS Action 7 - betydning for intern dansk ret og DBO'erne
- Intern ret (SEL § 2, stk. 1, litra a/KSL § 2, stk. 1, nr. 4)
 - GRL § 43 og legalitetsprincippet ctr. embedsmandsskabt ret (OECD/G20)
 - Praksis, hvorefter aktiviteter ikke medførte driftssted efter intern ret tidligere
 - Intern ret fortolket i overensstemmelse med art. 5 i OECD-modellen (præ BEPS)
 - Vil medføre fast driftssted post BEPS
 - (Må) forudsætte en lovcændring

COMMISSIONNAIRE-STRUKTURER

- Hvad er problemet?
 - Selskab Y er et ("full fledged") datterselskab af Selskab X
 - Y sælger X' produkter i kildelandet (Stat Y)
 - Y indgår en "commissionnaire"-aftale (kommission) med X
 - Y sælger alle driftsaktiver, lager og kundelister til X
 - Y sælger herefter **i eget navn** X' produkter i Land Y som commissionnaire (**kommissionær**)
 - Beskattes alene af kommissionsvederlaget (og dermed **ikke** af den genererede profit)

COMMISSIONNAIRE-STRUKTURER

- Hvad er problemet?
 - Art. 5, stk. 5 (præ BEPS)
 - [Som et fast driftssted defineres situationer] hvor en person [...] har [...] en fuldmagt i en kontraherende stat til at **indgå aftaler i foretagendets navn**
 - Kommissionslovens § 4, stk. 1 (repræsentativ for "civil law"-traditionens "commissionnaire")
 - 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**
 - Aftaler i **eget navn** => derfor intet fast driftssted
 - Norsk HR: DELL, Fransk HR: Zimmer o.a.

COMMISSIONNAIRE-STRUKTURER

- Løsningen
 - Art. 12, stk. 1 DMI – følgende situation kan nu udløse et fast driftssted
 - [...] where a person is acting in a Contracting Jurisdiction [...] 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,

COMMISSIONNAIRE-STRUKTURER

- De afgørende ændringer
 - Fast driftssted **uanset i hvis navn** en kontrakt indgås
 - Dvs. også i kommissionærens eget navn
 - **Hvis**
 - Kommissionæren "**handler på vegne af**" opdragsgiveren ('acting on behalf of')
 - **Hyppig** indgår kontrakter med kunder
 - Om salg af eller brugsretten til varer mv.
 - Eller om levering af tjenesteydelser

COMMISSIONNAIRE-STRUKTURER

- **Handler på vegne** af – forklares nærmere i kommentarerne (Action 7)
- Eksempler (pkt. 32.3)
 - “an agent for a principal”; “an employee for an employer”; “a partner for a partnership”; “a director for a company”
- Afgrænses **negativt** (pkt. 32.3)
 - “Hvis foretagendet **hverken direkte eller indirekte** påvirkes af den omhandlede persons handlinger”
 - **Vidtgående!**

COMMISSIONNAIRE-STRUKTURER

- "Acting on behalf of an enterprise" **ctr.** "acting on ones own behalf" (pkt. 32.12)
 - A indgår aftale i eget navn med kunde (X)
 - A køber varer eller ydelser fra et andet foretagende (B) for at kunne levere i henhold til kontrakten med X

- Handler A på vegne af B?

COMMISSIONNAIRE-STRUKTURER

- "Acting on behalf of an enterprise" **ctr.** "acting on ones own behalf" (pkt. 32.12)
 - En distributør (inkl. "low risk") handler "på egne vegne"
 - "low risk"-distributører behandles i BEPS Action 9 (Risk and Capital)
 - **Afgørende:** at ejendomsretten til det solgte er overgået til distributøren (så der kan beregnes en **profit** og ikke blot en **kommission**)
- 2 overordnende problemer ved pkt. 32.12
 1. Må forventes at give anledning til **afgrænsningsvanskeligheder** (fx ved tjenesteydelser)
 2. Vanskelig at forene med pkt. 32.7 =>

COMMISSIONNAIRE-STRUKTURER

- "Acting on behalf of an enterprise" **ctr.** "acting on ones own behalf" (pkt. 32.7)
 - [Ordlyden af a)-c) sikrer, at art. [12 DMI] ikke kun finder anvendelse, når der er et gensidigt bebyrdende aftaleforhold mellem et udenlandsk foretagende og kunden, men også på]
- "contracts, that create obligations that will **effectively** be performed by such enterprise **rather than by the person contractually obligated to do so**"

COMMISSIONNAIRE-STRUKTURER

- Præ BEPS
 - Person ('agent') indgår aftaler i et foretagendes navn => kan medføre fast driftssted (art. 5, stk. 5)
 - Bl.a. betinget af, at agenten er **afhængig** af den udenlandske opdragsgiver (art. 5, stk. 6)
- Post BEPS: Afhængighedsvurderingen ændres
 - DMI art. 12, stk. 2 og art. 15

COMMISSIONNAIRE-STRUKTURER

Hvilke situationer er ændringen tiltænkt – 3: uafhængighed

- Art. 5, stk. 6 (præ BEPS)
 - 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**

COMMISSIONNAIRE-STRUKTURER

- Post BEPS: Art. 12, stk. 2 DMI
 - [et fast driftssted opstår ikke, hvis en person handler for et udenlandsk foretagende som en]
 - **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.

COMMISSIONNAIRE-STRUKTURER

- Den ændrede afhængighedstest
 - Begreberne ”independent agent” og ”ordinary course of business”
 - Tilsvarende art. 5, stk. 6 præ BEPS
 - ”other agent of an independent status” og “acting in the ordinary course of their business”
 - Fortolkningen præciseret i kommentarerne
 - Få (og så vidt ses ingen materielle) ændringer

COMMISSIONNAIRE-STRUKTURER

- Den ændrede afhængighedstest
- Handler **“exclusively or almost exclusively”** for et **“closely related company”** => pr. definition afhængig (deemed dependency)
- Pkt. 38.8: **“exclusively or almost exclusively”**
 - Tommelfingerregel = mindre end 10 pct. af de samlede salg er ikke på vegne af **“closely related companies”** => exclusively/almost exclusively
- **“Closely related company”** => DMI art. 15, stk. 1
 - Defineres på 2 måder

COMMISSIONNAIRE-STRUKTURER

- DMI art. 15, stk. 1
 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

COMMISSIONNAIRE-STRUKTURER

- DMI art. 15, stk. 1
 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
 - (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)

COMMISSIONNAIRE-STRUKTURER

Hvilke situationer er ændringen tiltænkt – 3: uafhængighed

- DMI art. 15, stk. 1
 2. **In any case**, a person shall be considered to be closely related to an enterprise 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.

COMMISSIONNAIRE-STRUKTURER

Hvilke situationer er ændringen tiltænkt – 3: uafhængighed

- DMI art. 15, stk. 1
 - Kan konstateres på 2 måder
 - 1: baseret på ”facts and circumstances” (subjektivt kriterium)
 - 2: baseret på konstateret ejerandel/stemmerettighed (objektivt kriterium)

COMMISSIONNAIRE-STRUKTURER

- DMI art. 15, stk. 1
 - “closely related” ≠ “associated enterprises” i art. 9
 - Men betydeligt overlap (pkt. 38.9)

NEGATIVLISTEN

- Art. 5, stk. 4 (præ BEPS)
 - Litra a-d:
 - En lang række aktiviteter, som **pr. definition** er undtaget fra fast driftssteddefinitionen
 - Litra e: generalklausulen
 - “virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter”
- Undtagelserne nævnt i litra a-d **skal ikke** opfylde “litra e-kriteriet”

NEGATIVLISTEN

- Post BEPS => DMI art. 13, stk. 2 (**mulighed A**) eller stk. 3 (**mulighed B**)
 - A. Afspejler art. 5, stk. 4 (præ BEPS) men tilføjer en betingelse om, at “litra e-kriteriet” skal opfyldes
 - B. Afspejler art. 5, stk. 4 (præ BEPS)
- Frit valg mellem A og B
- Ad begge: formuleret en smule anderledes end BEPS 7

NEGATIVLISTEN

- Nye kommentarer til art. 5, stk. 4 (Art. 13, stk. 2 DMI)
 - Negativlisten (a-d) kombineret med ”hjælpende/forberedende”-kriteriet
- Pkt. 22.2 – om fortolkningen af art. 5, stk. 4, litra a: “anvendelsen af indretninger udelukkende til oplagring, udstilling eller udlevering af varer tilhørende foretagendet”
 - Amazon m.fl. =>

NEGATIVLISTEN

- Pkt. 22.2
 - Where, for example, an enterprise of State R maintains in State S a very large warehouse in which a significant number of employees work for the main purpose of storing and delivering goods owned by the enterprise **that the enterprise sells online to customers in State S**, paragraph 4 will not apply to that warehouse since the storage and delivery activities that are performed through that warehouse, **which represents an important asset and requires a number of employees**, constitute an essential part of the enterprise's sale/distribution business and do not have, therefore, a preparatory or auxiliary character

NEGATIVLISTEN

- Pkt. 22.5: vedr. “opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at foretage indkøb af varer eller fremskaffe oplysninger til foretagendet”
- **Eksempel 1**: Selskab R sælger landbrugsprodukter til købere i forskellige lande
 - R har et indkøbskontor i Stat S, som køber landbrugsprodukter fra Stat S
 - Giver under de følgende forudsætninger fast driftssted =>

NEGATIVLISTEN

- Eksempel 1: (fortsat)

- *The employees who work at that office are **experienced buyers** who have **special knowledge** of this type of product and who **visit producers** in State S, **determine the type/quality of the products** according to international standards (which is a difficult process **requiring special skills and knowledge**) and **enter into different types of contracts** (spot or forward) for the acquisition of the products[.]*
- Hvor meget skal ændres ved faktum, førend der **ikke** er et fast driftssted?

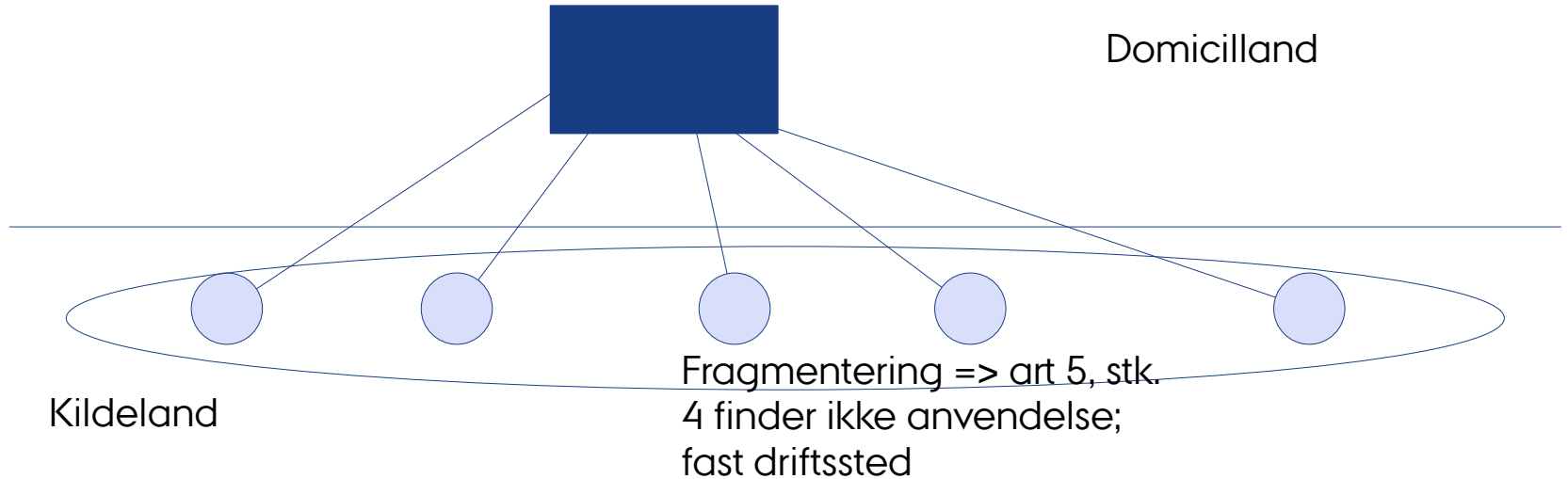
ANTI-FRAGMENTERING

- Art. 5, stk. 4, litra f
 - Uanset foranstående bestemmelser i denne artikel skal udtrykket "fast driftssted" ikke omfatte:
 - [...]
 - 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**

ANTI-FRAGMENTERING

- Et foretagende kan opsplitte sine aktiviteter i kildelandet på flere forretningssteder
 - Hvert forretningssted falder ind under en undtagelsesbestemmelse (art. 5, stk. 4)
 - Men samlet set udøves en væsentlig erhvervsmæssig aktivitet i kildelandet
- Pkt. 27.1 (præ BEPS anti-fragmenteringsregel)
 - [...] **Et foretagende** kan ikke opsplitte en sammenhængende virksomhed i flere mindre enheder og påstå, at hver enhed kun udfører virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter

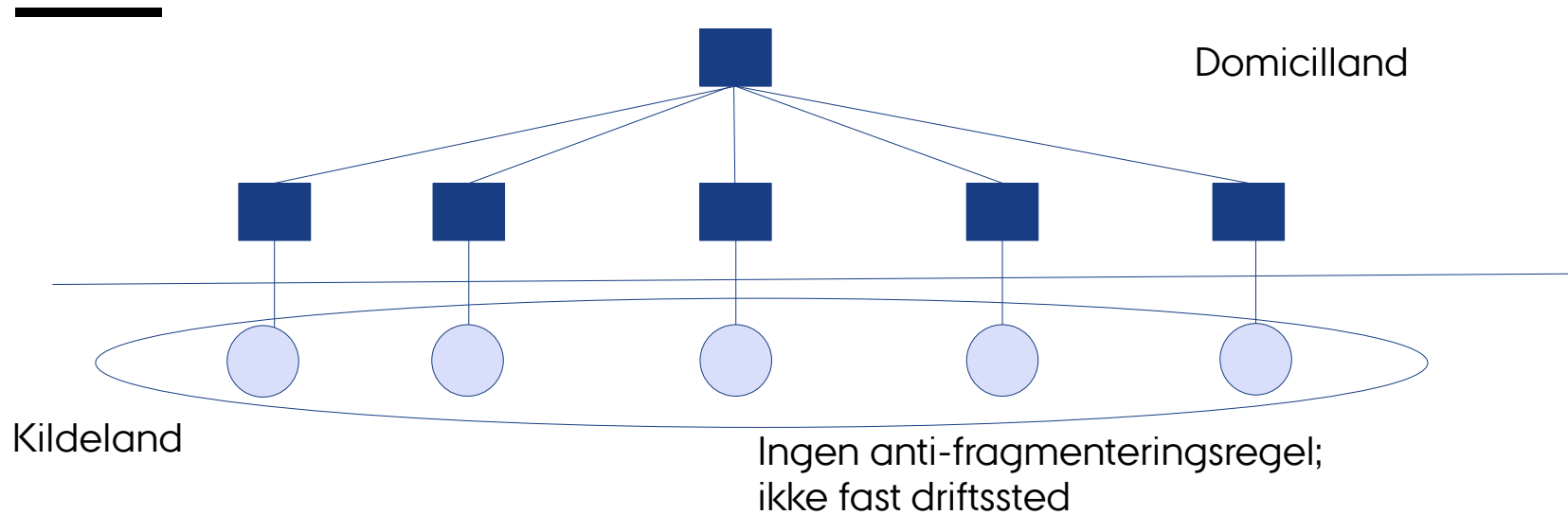
ANTI-FRAGMENTERING



ANTI-FRAGMENTERING

- BEPS-problemet
 - Pkt. 27.1: Hvis aktiviteterne inden for **et** foretagende opsplittes, kan art. 5, stk. 4, ikke finde anvendelse
 - Let at **omgå**: foretagendet opretter et eller flere datterselskaber, som udfører de pågældende aktiviteter
 - Pkt. 27.1 finder ikke længere anvendelse, thi **flere** foretagender

ANTI-FRAGMENTERING



ANTI-FRAGMENTERING

- Post BEPS: Art. 13, stk. 4 DMI
 - [Negativlisten gælder ikke for et forretningssted]
 - 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 [State] and:

ANTI-FRAGMENTERING

- Art. 13, stk. 4 DMI
 - a) that place or other place constitutes a permanent establishment for the enterprise or the closely related enterprise **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,

ANTI-FRAGMENTERING

- Art. 13, stk. 4 DMI
 - 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**

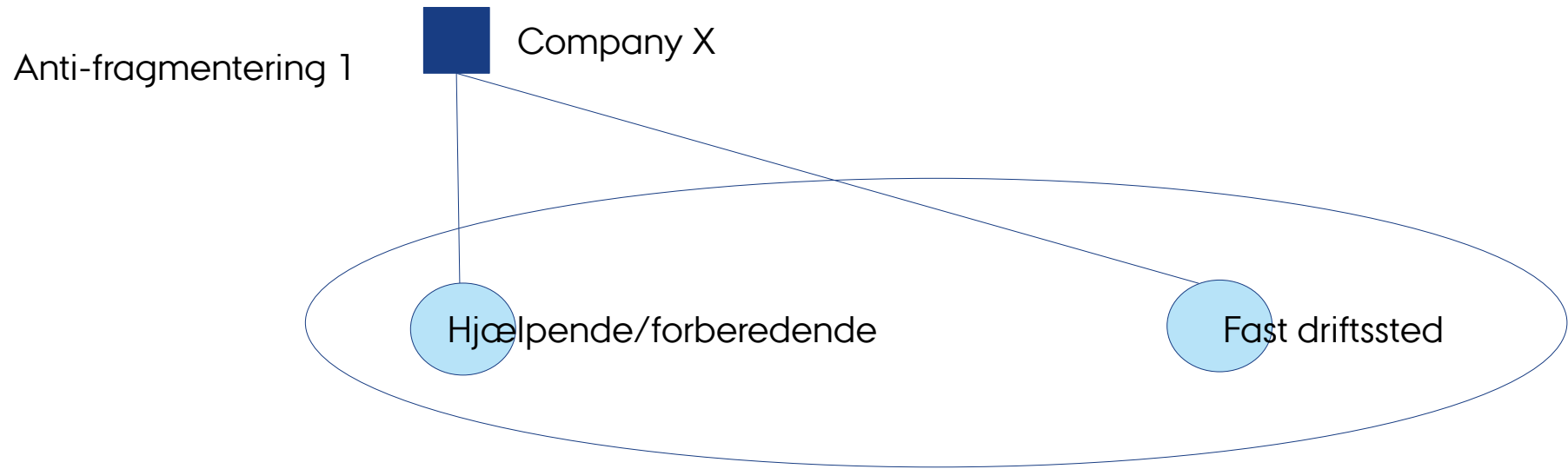
ANTI-FRAGMENTERING

- 1 af 2 betingelser skal være opfyldt
 - Det ene forretningssted skal være et fast driftssted (**litra a**), **eller**
 - Aktiviteterne på forretningsstedet/stederne går **samlet set** ud over, hvad der kan anses for hjælpende/forberedende (**litra b**)
- Når art. 13, stk. 4 finder anvendelse, gælder "negativlisten" ikke
- Afgørende kriterium: at aktiviteterne på forretningsstedet/-stederne
 - "constitute **complementary functions** that are part of a **cohesive business operation**"

ANTI-FRAGMENTERING

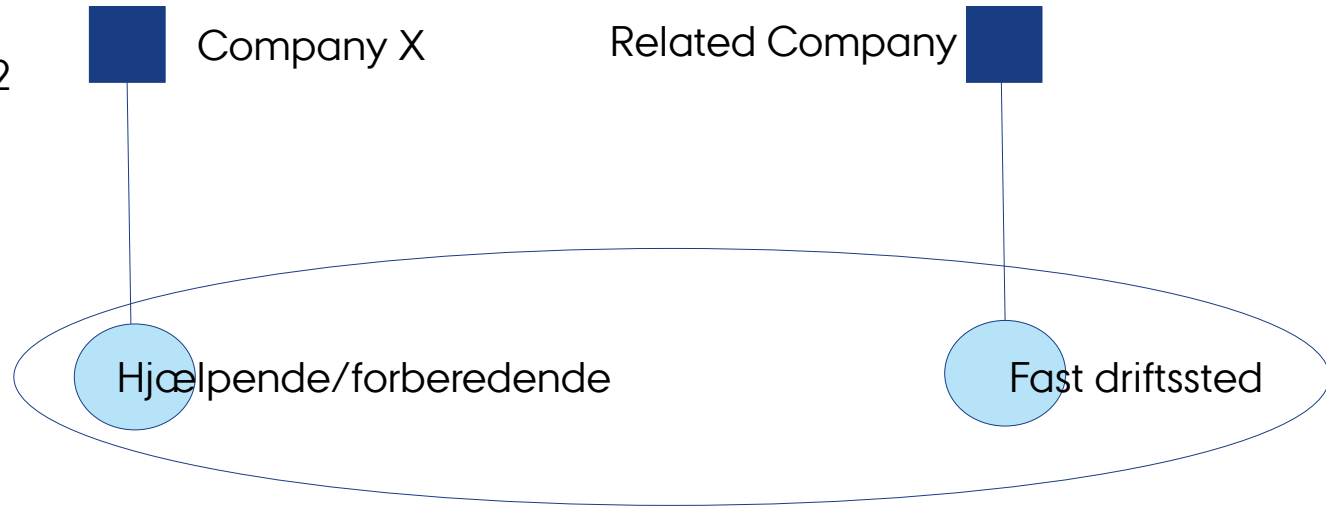
- Hvornår skal anti-fragmentering overvejes?
 - Når foretagendet selv eller et andet foretagende (closely related) har andre aktiviteter i det samme kildeland
- 5 situationer

ANTI-FRAGMENTERING



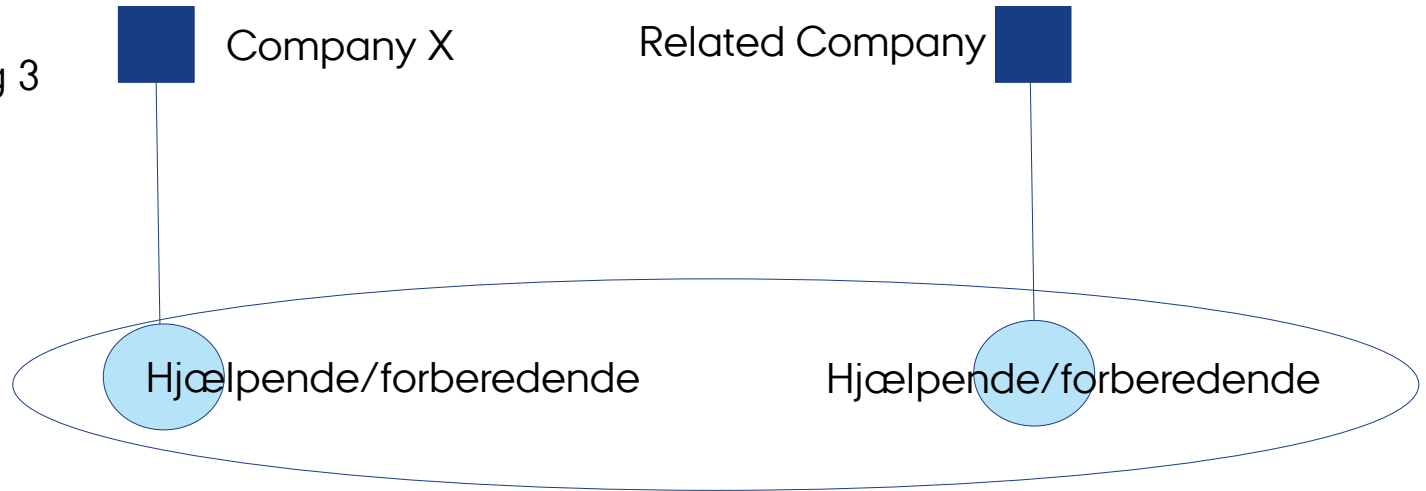
ANTI-FRAGMENTERING

Anti-fragmentering 2

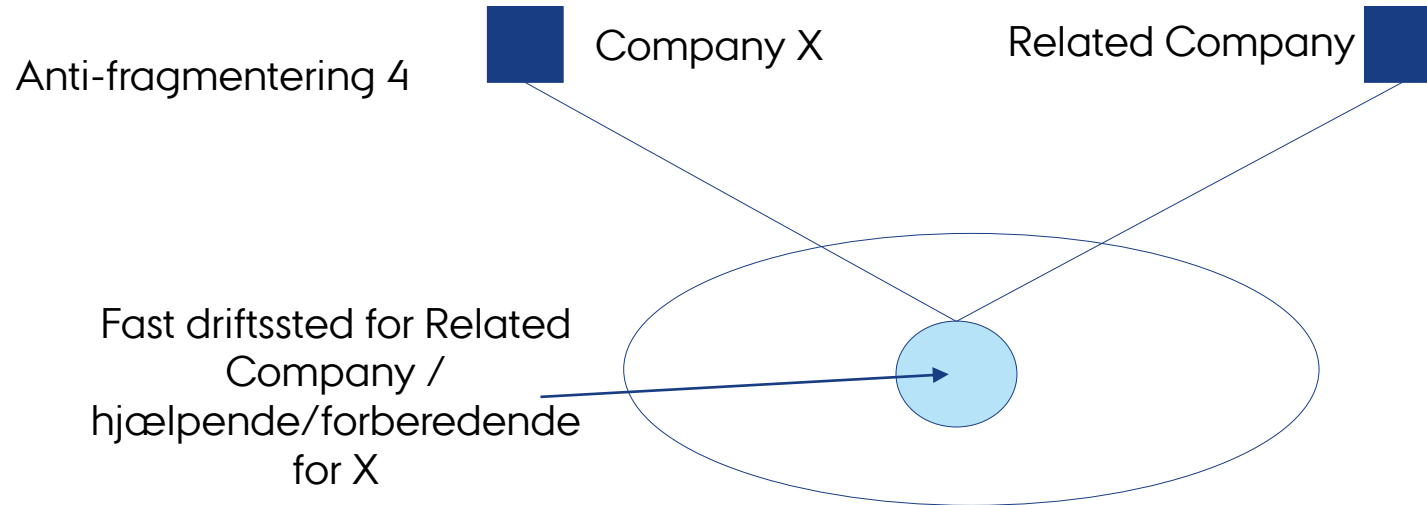


ANTI-FRAGMENTERING

Anti-fragmentering 3

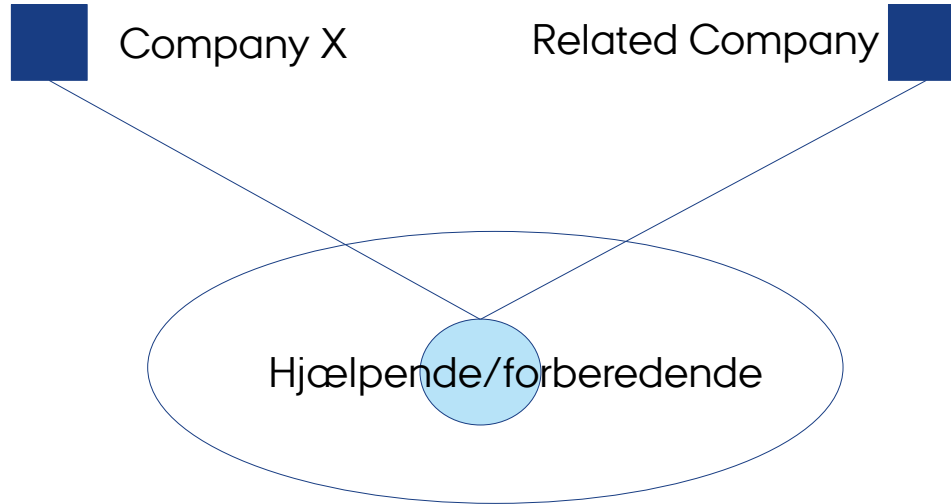


ANTI-FRAGMENTERING



ANTI-FRAGMENTERING

Anti-fragmentering 5



ANTI-FRAGMENTERING

- Anvendelsesområdet illustreres med eksempler (pkt. 30.4)
 - **Eksempel A:**
 - Bank i Stat R har adskillige filialer (faste driftssteder) i Stat S
 - Banken har også et kontor i S, hvor medarbejdere verificerer oplysninger fra lånansøgere
 - Videre sender resultaterne til Banken i R, som behandler lånansøgningen og sender til de enkelte filialer i S
 - Udlån sker herefter fra filialerne i S

ANTI-FRAGMENTERING

- Anvendelsesområdet illustreres med eksempler (pkt. 30.4)
 - **Eksempel A (fortsat)**
 - Kontoret fremskaffer oplysninger => art. 5, stk. 4, litra d
 - **MEN** – De enkelte andre filialer udgør fast driftssteder => betingelse A er opfyldt
 - Verifikationsprocessen på kontoret **komplementerer** kerneaktiviteten (bankforretning)
 - Dermed ”part of a cohesive business operation”
- **Kontoret udgør et fast driftssted!**

SPØRGSMÅL



JURIDISK INSTITUT
SCHOOL OF BUSINESS AND SOCIAL SCIENCES
AARHUS UNIVERSITET

ANDERS NØRGAARD LAURSEN
PROFESSOR, PH.D.

SKATTEUDFORDRINGER 2017
31. MAJ 2017

TAK FOR OPMÆRKSOMHEDEN

Anders Nørgaard Laursen

Professor, ph.d.

cand.jur og cand.merc.jur

Aarhus University

School of Business and Social Sciences

Department of Law

Bartholins Allé 16

8000 Aarhus

T: +45 8716 5129 / +45 4084 5522

M: annl@law.au.dk



JURIDISK INSTITUT
SCHOOL OF BUSINESS AND SOCIAL SCIENCES
AARHUS UNIVERSITET

ANDERS NØRGAARD LAURSEN
PROFESSOR, PH.D.

SKATTEUDFORDRINGER 2017
31. MAJ 2017



JURIDISK INSTITUT

SCHOOL OF BUSINESS AND SOCIAL SCIENCES

AARHUS UNIVERSITET