



ADVISORY[®]

INDEPENDENT TAX CONSULTING



Fast driftssted
Fagligt netværk 13.
november 2014

Kommissionærstrukturer

- Typisk restructuring
 - Full fledged datterselskab omdannes til kommissionær
 - Mindre indkomst til beskatning i kildelandet (Base Erosion)
- Kan kommissionærselskabet udgøre et fast driftssted?
- Art. 5, stk. 5
 - hvor en person ... der udøver virksomhed for et foretagende, har ... en **fuldmagt** ... til at **indgå aftaler i foretagendets navn**, skal dette foretagende anses for at have fast driftssted
- Aftalelovens § 10, stk. 1
 - Den, som har givet en anden **fuldmagt** til at foretage en retshandel, bliver umiddelbart berettiget og forpligtet overfor tredjemand ved retshandel, som fuldmægtigen foretager i **fuldmagtgiverens navn** og indenfor fuldmagtens grænser
- Kommissionsloven § 4, stk. 1
 - Ved kommissionær forstås i denne lov den, som har påtaget sig det hverv at sælge eller købe varer, værdipapirer eller andet løse for en andens regning, **men i eget navn**

Kommissionærstrukturer

- OECD-kom. art. 5 pkt. 32.1
 - *Endvidere begrænser vendingen "fuldmagt til at indgå kontrakter i foretagendets navn" ikke anvendelsen af stykket til tilfælde, hvor en repræsentant rent bogstaveligt indgår kontrakter i foretagendets navn; stykket finder ligeledes anvendelse på en repræsentant, der indgår kontrakter, der er bindende for foretagendet, selvom disse kontrakter rent faktisk ikke er indgået i foretagendets navn.*
- OECD-kom. art. 5 pkt. 33
 - *En person, der har fuldmagt til at forhandle alle en kontrakts detaljer og dele på en måde, der er bindende for foretagendet, kan siges at udøve denne fuldmagt "i denne stat", selv om kontrakten underskrives af en anden person i den stat, hvor foretagendet befinder sig eller hvis den førstnævnte person ikke formelt har fået en fuldmagt.*

Kommissionærstrukturer

- **Interhome (Conseil d'État 2003)**
- Interhome AG (Schweiz)
 - Indgår aftaler med **ejere** af sommerhuse i Europa
- Interhome SARL (Frankrig)
 - Udlejer sommerhusene til slutbrugere
 - Administrerer udlejningen
- Fast driftssted?
- Appelretten i Paris
 - Nej, Interhome SARL indgår aftaler **i eget navn** => aftalerne ikke bindende for Interhome AG
- Conseil d'État
 - Burde have undersøgt, om aftalerne **de facto** var bindende for Interhome AG
 - Fandt, at dette konkret **ikke** var tilfældet

Kommissionærstrukturer

- **Zimmer (Conseil d'État 2010)**
- Zimmer Ltd. (UK)
 - Producerer og sælger ortopædisk udstyr
- Zimmer SAS (Frankrig)
 - Sælger ortopædisk udstyr i Frankrig
 - Fra 1995 som kommissionær ("commissionaire"), jf. den franske Code de Commerce
 - Sælger **kun** Zimmer Ltd's produkter
 - Zimmer Ltd. bærer alle økonomiske risici og afholder alle markedsføringsudgifter mv.
- Fast driftssted?
- Appelretten i Paris
 - Ja, aftaler er ikke **de jure** bindende for Zimmer Ltd., men er det **de facto**
- Conseil d'État
 - Nej, Zimmer SAS er kommissionær, og kan derfor pr. definition binde sig selv til aftaler med 3. mand
 - Ellers ikke kommissionær

Kommissionærstrukturer

- **Dell (Høyesterett 2011)**
- Dell AS (Norge)
 - Sælger Dell-computere i Norge som kommissionær
- Dell Products BV (Irland/Holland)
 - Centrale salgsselskab i EMEA-området
- Fast driftssted?
- Lagmannsretten 2011 (stadfæster Tingretten 2009)

Selvom Dell AS er kommissionær, binder Dell AS **i realiteten** Dell Products, fordi

1. Salg sker under varemærket "Dell" – kunderne opfatter ikke, at Dell Products eller Dell-koncernen som sådan ikke står bag salget
2. Salg sker på standardvilkår bestemt af Dell Products – afvigelser kræver Dell Products forhåndsgodkendelse
3. Dell Products gennemfører ikke nogen prøvelse af de aftaler, Dell AS indgår
4. Dell Products har på intet tidspunkt nægtet at opfylde en aftale, som er indgået af Dell AS
5. Det er utænkeligt, at Dell Products ville nægte at levere varer til Dell AS' kunder, selvom Dell AS går ud over kommissionsaftalens rammer

Kommissionærstrukturer

- **Dell (Høyesterett 2011)**
- Høyesterett
 - Sagen angår fortolkningen af ordene "fuldmagt til at indgår aftaler i foretagendets navn"
 - Kommissionsaftalen mellem Dell AS og Dell Products BV var reguleret af den norske kommissionslov (fremgik udtrykkeligt af aftalen)
 - "Fuldmagt til at indgå aftaler i foretagendets navn" skal forstås ud fra en civilretlig begrebsdannelse
 - Dermed indeholder bestemmelsen et krav om, at aftaler, som kommissionæren indgår, skal være **retligt** bindende for opdragsgiveren
 - En norsk kommissionær indgår aftaler "i eget navn"
 - Kan derfor ikke opfylde betingelserne i art. 5, stk. 5

Kommissionærstrukturer

- **Roche (Spansk HR 2012)**
- Spansk selskab (Roche) indgår 2 aftaler med koncernforbundet Schweizisk selskab (DSM)
- Aftale 1:
 - Roche fremstiller vitaminer på egen fabrik
 - Sælger eksklusivt til DSM, som er forpligtet til at aftage produktionen
 - DSM ejer de immaterielle aktiver, der bruges i fremstillingen af vitaminer
 - Roche aflønnes på cost plus-basis
- Aftale 2:
 - Roche repræsenterer og markedsfører mv. for DSM i Spanien
 - DSM må anvende et varehus i Spanien tilhørende Roche (arms længde-aflønning)
 - Roche må **ikke**
 - Acceptere ordrer på vegne af DSM
 - Forhandle eller ændre i salgsbetingelser for DSM

Kommissionærstrukturer

- **Roche (Spansk HR 2012)**

- 1. instans

- Aktiviteterne i Spanien drives **de facto** af DSM (substance over form)
- Derfor PE, jf. art. 5, stk. 1
 - Fabrikken udgør forretningsstedet

- 2. instans

- Ikke PE i Spanien, jf. art. 5, stk. 1
 - Fabrikken tilhørte ikke DSM; lageret udgjorde et forretningssted, men hjælpende/forberedende aktivitet
- PE, jf. art. 5, stk. 5
 - "indgå aftaler.." ikke en nødvendig forudsætning for PE, jf. art. 5, stk. 5
 - Roche er afhængig af DSM
 - » DSM er den eneste klient for Roche, og DSM har den økonomiske risiko

Kommissionærstrukturer

- **Roche (Spansk HR 2012)**
 - 3. instans (HR)
 - Stadfæster **begge** underinstansers afgørelse

Kommissionærstrukturer

- BEPS og kommissionærstrukturer
 - Action 7: Preventing the artificial avoidance of PE status
 - "Løsning"
 - Udvider art. 5, stk. 5 – også PE, hvis en person (kommissionæren)
 - Handler på vegne af et udenlandsk foretagende, som medfører kontrakter
 - » Uanset hvem der bliver kontraktuelt bundet
 - Deltager i forhandlinger, men ikke selv bliver part i en aftale

Undtagelser fra PE-definitionen

- Case 1
 - Selskab A er hjemmehørende i Land A
 - Selskab A har et kontor i Land B, hvorfra medarbejderne opkøber landbrugsvarer produceret lokalt i Land B
 - Varerne videresælges til faste aftagere fra hovedkontoret i Land A

 - PE i B?

Undtagelser fra PE-definitionen

- Art. 5, stk. 1
 - I denne overenskomst betyder udtrykket “fast driftssted” et forretningssted, hvor et foretagendes virksomhed helt eller delvis udøves.
- Art. 5, stk. 2
 - Udtrykket “fast driftssted” omfatter især:
 - ...
 - C) et kontor;

Undtagelser fra PE-definitionen

- Art. 5, stk. 4
 - Uanset foranstående bestemmelser i denne artikel skal udtrykket “fast driftssted” ikke omfatte:
 - ...
 - d) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at foretage indkøb af varer eller fremskaffe oplysninger til foretagendet;

Undtagelser fra PE-definitionen

- Indkøbsfunktionen næppe kun hjælpende/forberedende
 - Uden betydning, da eksplicit undtaget
- Udtryk for en rimelig fordeling af beskatningsretten?
- BEPS (Action 7) – opstiller 2 alternativer
 - slet art. 5, stk. 4, litra d
 - Indfør hjælpende/forberedende som en fælles betingelse i art. 5, stk. 4

Bygnings-, anlægs- og installationsarbejder

- Case 2
 - Selskab X er hjemmehørende i Land X
 - Selskab X skal opføre et kraftværk for en kunde i Land Y
 - Arbejdet har en anslået varighed af 22 mdr.
 - Under forhandlingerne splittes kontrakten på arbejdet i 2 dele, hver med en anslået varighed af 11 mdr.
 - Selskab X opretter derfor datterselskabet XX, også hjemmehørende i Land X
 - Selskab X står som entreprenør på den ene kontrakt og Selskab XX på den anden
 - Den samlede varighed af projektet er 22 mdr.
 - PE?

Bygnings-, anlægs- og installationsarbejder

- Art. 5, stk. 3
 - Et bygnings-, anlægs- eller installationsarbejde skal i sig selv kun medføre, at stedet betegnes som fast driftssted, hvis det opretholdes mere end 12 måneder.
- Beregningen af 12 mdr.?

Bygnings-, anlægs- og installationsarbejder

- OECD-kom. art. 5 pkt. 18
 - 12-måneders-grænsen har givet anledning til misbrug. Det er undertiden blevet konstateret, at foretagender (væsentligst entreprenører eller underentreprenører, der udfører arbejde på kontinentalsoklen, eller som er beskæftiget med aktiviteter, der har tilknytning til efterforskning og udnyttelse af kontinentalsoklen) opdelte deres kontrakter i flere dele, således at hver af disse omfattede en periode på under 12 måneder. Disse delkontrakter blev overdraget til forskellige selskaber, der imidlertid var ejet af samme koncern.
 - **Bortset fra, at sådanne misbrug, afhængig af omstændighederne, kan komme ind under anvendelsesområdet for antimisbrugsregler, fastsat ved lov eller retspraksis, kan lande, der anser dette for at være et problem, vedtage løsninger inden for rammerne af bilaterale forhandlinger.**

Bygnings-, anlægs- og installationsarbejder

- BEPS "løsning"
 1. Tid brugt af koncernforbundne selskaber skal medregnes ((BEPS Action 7), eller
 2. Generel antimisbrugsregel (GAAR) (BEPS Action 6)
 - *Principal Purpose Test*
 - Ingen overenskomstbeskyttelse, hvis en transaktion har som det vigtigste formål (principal purpose) at opnå beskyttelse

Subcontractors

- Case 3
 - Selskab A er hjemmehørende i Land A
 - Selskab B er et ikke-koncernforbundet olieselskab hjemmehørende i Land B
 - Selskab A og B indgår en aftale om, at Selskab A skal levere
 - Ingeniørydelser og
 - Cateringydelse
 - Til Selskab B's boreplatform off shore Land B
 - Selskab A subcontracter cateringydelsen til et uafhængigt selskab X i Land B
 - Selskab A bærer den økonomiske risiko overfor Selskab B, og Selskab X har ingen forpligtelser overfor Selskab B
 - Medfører cateringydelsen PE for Selskab A?

Subcontractors

- Art. 5, stk. 1
 - I denne overenskomst betyder udtrykket “fast driftssted” et forretningssted, **hvor et foretagendes virksomhed helt eller delvis udøves.**
 - Udøver Selskab A virksomhed i Land B?

Subcontractors

- OECD-kom. art. 5 pkt. 10
 - Et foretagendes virksomhed udføres hovedsagelig af driftsherren eller af personer, der er i et ansættelsesforhold til foretagendet (personale). **Dette personale omfatter ansatte og andre personer, der modtager instruktioner fra foretagendet (f.eks. en afhængig repræsentant).**
 - Er Selskab X afhængig af Selskab B?
 - Art. 5, stk. 6

Subcontractors

- OECD-kom. art. 5 pkt. 10.1 (2012, ikke vedtaget)
 - Et selskab kan udøve virksomhed i kildelandet gennem underleverandører
 - Forudsætter, at det kan bevises, at forretningsstedet er til hovedentreprenørens disposition
 - Hovedentreprenøren ejer eller lejer forretningsstedet, hvor underleverandøren arbejder
 - Kontrollerer adgangen til forretningsstedet

Joint Ventures/partnerships og bygningsarbejder mv.

- Case 4
 - Selskab A og B er ikke-koncernforbundne selskaber hjemmehørende i Land X
 - A og B danner et joint venture (transparent i begge stater) med det formål at bygge en biograf i Land Y
 - Selskab A bruger 10 mdr. på at opføre bygningen og Selskab B bruger efterfølgende 10 mdr. på at installere det tekniske udstyr mv.
 - Får selskaberne PE i Land Y?

Joint Ventures/partnerships og bygningsarbejder mv.

- Art. 5, stk. 3
 - Et bygnings-, anlægs- eller installationsarbejde skal i sig selv kun medføre, at stedet betegnes som fast driftssted, hvis det opretholdes mere end 12 måneder.
 - Hos hvem skal de 12 mdr. opgøres?
 - Hos selskaberne hver for sig eller hos JV'et?

Joint Ventures/partnerships og bygningsarbejder mv.

- OECD-kom. art. 5 pkt. 19.1
- Når et interessentskab [***fiscally transparent partnership***] anses for skattemæssigt transparent, **finder 12-måneders-testen anvendelse i forhold til interessentskabet med hensyn til dets virksomhed.**
- Hvis den tid, der anvendes på projektet af deltagerne og de ansatte, **overstiger 12 måneder, vil den virksomhed, der er udøvet af interessentskabet, derfor anses for at udgøre et fast driftssted. Hver deltager vil således blive anset for at have et fast driftssted** med hensyn til beskatningen af hans andel af fortjenesten, der er erhvervet af interessentskabet uden hensyn til den tid, han selv har brugt i forbindelse med projektet

Joint Ventures/partnerships og bygningsarbejder mv.

- **Interessentskab (partnership) ctr. JV**
 - Ikke nødvendigvis det samme
 - I casen: A og B er to separate foretagender
 - Udgør JV'et et fælles foretagende?
 - OECD-kom. art. 5 pkt. 10.3 og 4 (2012, ikke vedtaget)
 - Afhænger af faktum og intern ret i kildelandet
 - **Intern ret:** ved vurderingen tillægges det vægt, om JV'et anses for en juridisk person
 - **Faktum:** Hvis de implicerede selskaber blot aftaler
 - at udføre hver sin del af et fælles projekt,
 - Fordeler betalingen imellem sig men ikke nettooverskuddet
 - Anses JV'et ikke for at udgøre "et foretagende"
 - Og PE-vurdering skal derfor ske på deltager niveau

Medarbejdere i kildelandet

- Case 5
 - Selskab A – hjemmehørende i Land A – ejer et mindre hotel, som ligger i Land A
 - Hotellet drives som en franchise
 - Selskab B (ikke koncernforbundet) er hjemmehørende i Land B
 - Selskab B udlejer arbejdskraft til hotelbranchen, herunder også hotelmanagers
 - Selskab B udlejer en manager til Selskab A's hotel i Land A
 - Får Selskab B PE i Land A?

Medarbejdere i kildelandet

- Art. 5, stk. 1
 - I denne overenskomst betyder udtrykket "fast driftssted" et forretningssted, **hvor et foretagendes virksomhed** helt eller delvis udøves.
 - Hvis virksomhed udøves i Land A?

Medarbejdere i kildelandet

- OECD-kom. art. 5 pkt. 10
 - Et foretagendes virksomhed udføres hovedsagelig af driftsherren eller af personer, **der er i et ansættelsesforhold til foretagendet (personale)**. Dette personale omfatter ansatte og andre personer, der modtager instruktioner fra foretagendet (f.eks. en afhængig repræsentant).
 - Ansættelsesforhold?

Medarbejdere i kildelandet

- **Ansættelsesforhold**
 - Hos hvem er hotelmanageren ansat?
 - Hotelejer (A)?
 - "reel arbejdsgiver"
 - Udlejer (B)
 - "formel arbejdsgiver"
 - Må afgøres ud fra art. 15, herunder kommentarerne
 - Hvis arbejdsudleje => intet PE

Medarbejdere i kildelandet

- **Ansættelsesforhold**
 - **Koncernintern udstationering?**
 - Ansat fra et selskab (A) udstationeres til et andet koncernselskab (B)
 - Leverer selskab A en tjenesteydelse til B?
 - I så fald mulighed for PE
 - » OECD-kom. art. 5 pkt. 10
 - **Afgørende**
 - Art. 15 og kommentarerne

Medarbejdere i kildelandet

- Case 5 revisited
 - PE, jf. art. 5, stk. 1
 - Kræver et **forretningssted**
 - Har Selskab B et forretningssted i Land A?
- OECD-kom. at. 5 pkt. 4
 - Udtrykket "forretningssted" dækker alle lokaler, indretninger eller installationer, der benyttes til at udøve foretagendets virksomhed, hvad enten de udelukkende bruges til dette formål eller ej ... **Det er uden betydning, om lokalerne, indretningerne eller installationerne ejes eller lejes af eller på anden måde stilles til rådighed for foretagendet.**

Medarbejdere i kildelandet

- OECD-kom. art. 5 pkt. 4.1
 - Som anført ovenfor er det tilstrækkeligt til at konstituere et fast driftssted, at et foretagende har et vist areal til sin rådighed, når arealet anvendes til forretningsmæssig virksomhed. **Der kræves ikke nogen formel juridisk ret til at anvende arealet.** Således kan der f.eks. foreligge et fast driftssted i tilfælde, hvor et foretagende **ulovligt disponerer** over et vist areal, hvorfra virksomheden udøves.
- OECD-kom. art. 5 pkt. 4.2
 - Selv om der ikke stilles krav om nogen formel juridisk ret til at anvende et bestemt areal, for at et fast driftssted kan foreligge, betyder et foretagendes **blotte tilstedeværelse** på et bestemt sted ikke nødvendigvis, at denne lokalitet er til foretagendets disposition.
- Dispositionskravet – kan Selskab B disponere over et forretningssted?
- Giver dispositionskravet mening?
 - Hvis virksomhed udøves på forretningsstedet?(!)

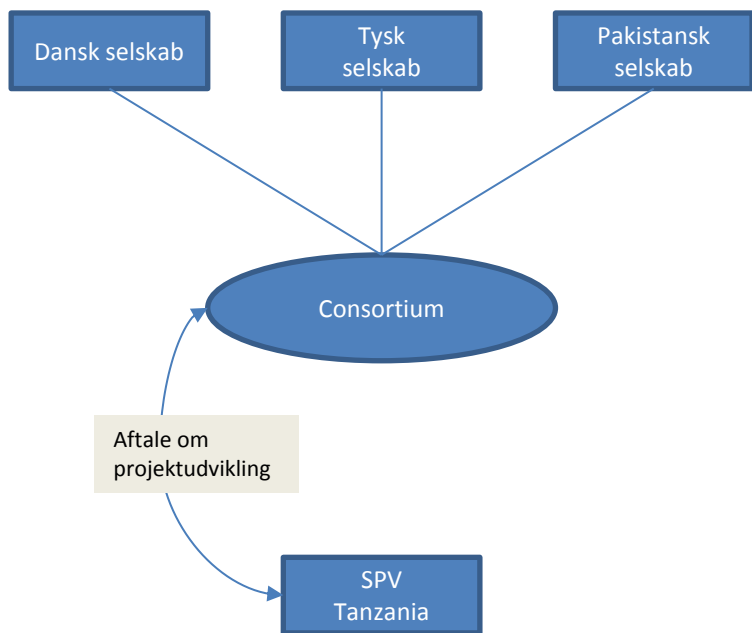


ADVISORY[®]

INDEPENDENT TAX CONSULTING

Case: Joint venture/consortium

Kan konsortiepartners aktiviteter udløse fast driftssted?



Oplæg til diskussion/erfaringsudveksling

- Skal man være nervøs for at de lokale myndigheder (her de tyske myndigheder) foretager vurderingen af om et "foretagende" har et fast forretningssted efter OECD art. 5, stk. 1 på konsortieniveau (m. risiko for at konsortiet identificeres med lead-developer) i stedet for på deltager niveau?
- Er der internationale erfaringer/praksis, der går i retning af en sådan fortolkning?

Fakta

- Et dansk selskab har indgået en konsortieaftale med et tysk og et pakistansk selskab. Konsortiet skal udvikle et projekt vedr. etablering af et anlæg i Tanzania. Konsortiet vil ud fra dansk praksis være transparent skattemæssigt
- Det tyske selskab er "lead developer" og laver langt hovedparten af arbejdet. "Lead developer"'s medarbejdere, der udfører dette arbejde er placeret på lead developer's kontor i Tyskland. Det er en del af dette selskabs almindelige forretningsområde at lave denne type projektudvikling.
- Det danske selskab:
 - bistår med teknisk viden/input. Væsentlige beslutninger skal træffes af konsortiets styregruppe (hvor parterne har lige stor indflydelse). Der er ikke aftalt noget fast sted for møder i styregruppen.
 - har ikke adgang til kontorfaciliteter i Tyskland og vil forventeligt maksimalt opholde sig i Tyskland i maksimalt 30 dage om året. Input leveres via mail/telefon, ved enkelte møder hos lead-developer og ved site-visits (i Tanzania)
 - dækker 1/3 af de eksterne omkostninger ved projektudviklingen (til diverse rådgivere og lokal assistance), som konsortiet afholder i forbindelse med projektudviklingen (risikodeling) og egne omkostninger i forbindelse med deltagelsen.
- Hvis det lykkes konsortiet at udvikle projektet og rejse finansiering til anlægget i Tanzania refunderer det lokale selskab (SPV), der danner ramme om den fremtidige driftsaktivitet, de eksterne omkostninger og ubetaler et succes-fee (der skævvrides mellem parterne - lead developer får 75%)

Diskussion

- **Kvalifikation af Consortium**
 - Transparent i begge stater?

- **Fysisk PE**
 - **Almindeligt partnership**
 - Udbredt at anse et personselskab for at medføre fastdriftssted for partnerne.
 - US case law: Donroy case (1961) og Unger case (1990).
 - Forretningssted anses almindeligvis for at være til rådighed for partnere, uanset om disse de facto benyttes af de enkelte partnere
 - Danmark, Canada, Japan, Luxembourg, Venezuela.
 - **Consortium – Joint venture**
 - Ikke tilfældet for SPV/joint venture eller konsortier dannet af hjemmehørende og ikke-hjemmehørende foretagender.
 - Synes at kræve de facto anvendelse af forretningsstedet.
 - Eller ikke opfyldelse af dispositionskravet.
 - **Afhænger af aktivitet**
 - R&D?
 - R&D centre kan være forberedende og hjælpende ifht art. 5(4) i OECD modellen
 - » Forudsætter, at formålet med R&D centeret ikke er identisk med foretagendets formål.
 - » TFS 2007.549 SR
 - Udvikling af IPR? Ejerskab mv.?
 - Bygge- og anlægsvirksomhed?
 - **Underskudsgivende consortium?**
 - Forudsætter PE, at der faktisk er tale om overskudsgivende aktivitet?

- **Agent PE**
 - I visse sjældnere tilfælde anses en lokal partner for at være agent for de øvrige partnere.
 - EX. Consortium i Polen
 - **Relevans af international og dansk praksis om PE investorer i kapitalfonde**
 - Meget vanskeligt ud fra eksemplet at udlede den præcise parallelitet.
 - Dog parallelt at manglende lokaler hos K/S.
 - Afvigelse for så vidt angår erhvervsaktivitet: kapitalanbringelse. Ikke næringsvirksomhed i dansk ret.