



En analyse af de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen i modeloverenskomstens art. 5, stk. 4

(An analysis of the proposed amendments to the PE definition in Art. 5(4) of the Model Tax Convention)

Henriette Tvedeskov Jantzen

Torben Bruun Jensen

Vejledere:

Peter Koerver Schmidt

Christian Plesner Rossing

Antal anslag / Antal sider:

271.128 / 119,18

Kandidatafhandling – Cand.merc.(jur.)

Indholdsfortegnelse

1.0 Abstract	5
2.0 Indledende afsnit	6
2.1 Indledning	6
2.2 Problemformulering	8
2.3 Afgrænsning og definitioner	9
2.3.1 Afgrænsning	9
2.3.2 Definitioner	10
2.4 Synsvinkel	10
3.0 Videnskabsteori og metode	11
3.1 Juridisk metode	11
3.1.1 Den retsdogmatiske metode	11
3.1.2 Fast driftssted-princippet og retskildeværdi	12
3.1.2.1 DBO'er samt OECD's modeloverenskomst med kommentarer	12
3.1.2.2 International retspraksis og administrative afgørelser	13
3.2 Økonomisk metode	14
3.3 Retspolitisk metode	16
3.4 Disposition	16
4.0 Begrebet fast driftssted	17
4.1 Den historiske udvikling af fast driftssted-princippet	17
4.2 Fast driftssted-princippet i OECD's modeloverenskomst art. 5	18
4.2.1 Den positive definition	18
4.2.2 Undtagelsesbestemmelsen i OECD's modeloverenskomst art. 5, stk. 4	20
4.2.2.1 Forberedende og hjælpende aktiviteter	22
4.2.2.2 Kombination af aktiviteter	24
4.3 Delkonklusion	25
5.0 Formålet bag de foreslåede ændringer	26
6.0 De foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen	28
6.1 Undtagelsesbestemmelsen	28
6.1.1 Forberedende og hjælpende aktiviteter	29
6.1.2 Anvendelse af et fast forretningssted til oplagring, udstilling eller udlevering	32
6.1.3 Opretholdelse af et fast forretningssted til oplagring, udstilling eller udlevering	35
6.1.4 Opretholdelse af et fast forretningssted til produktion	37
6.1.5 Opretholdelse af et fast forretningssted til indkøbsaktiviteter og informationsindsamling	39
6.1.6 Opsamlingsbestemmelsen og fragmentering af aktiviteter	43
6.1.7 Sammenfatning	44
6.2 Fragmentering af aktiviteter	45
6.2.1 Anti-fragmenteringsreglen	46
6.3 Alternativt forslag til undtagelsesbestemmelsen	52

6.4 Delkonklusion	53
7.0 Kontingensteori	54
8.0 Forretningsmodel for en typisk online forhandler og statuering af fast driftssted	57
8.1 Karakteristika ved digitale forretningsmodeller	57
8.2 Online forhandler	58
8.2.1 Forretningsmodellen for en typisk online forhandler	60
8.2.1.1 Moderselskab (M)	61
8.2.1.2 Datterselskab (D1)	63
8.2.1.3 Datterselskab (D2)	63
8.2.1.4 Varelager (V)	64
8.2.1.5 Statuering af fast driftssted efter den nuværende fast driftssted-definition	65
8.2.2 Øvrige forretningsaktiviteter for en typisk online forhandler	70
8.2.2.1 (1) Opretholdelse af et varelager til produktion	71
8.2.2.2 (2) Opretholdelse af et fast forretningssted til indkøbsaktiviteter	74
8.2.2.3 (3) Opretholdelse af et fast forretningssted til markedsføringsaktiviteter	76
8.2.2.4 Statuering af fast driftssted efter den nuværende fast driftssted-definition	78
8.2.3 De forventede implikationer som følge af de foreslåede ændringer	81
8.2.3.1 Forretningsmodellen for en typisk online forhandler	81
8.2.3.2 Øvrige forretningsaktiviteter for en online forhandler	83
8.2.3.3 Sammenfatning	84
8.3 Delkonklusion	88
9.0 Diskussion	89
9.1 De forventede virkninger i forhold til formålet	89
9.1.1 De forventede virkninger ved de foreslåede ændringer	89
9.1.2 Sammenfatning	91
9.1.2.1 Perspektivering	93
9.2 De alternative forslag i OECD's Discussion Draft	97
9.2.1 (1) Ordet "udlevering" i modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra a) og b)	97
9.2.2 (2) Indkøbsaktiviteter i modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra d)	100
9.2.3 (3) Hele modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra d)	102
9.2.4 (4) Alternativt forslag til anti-fragmenteringsreglen	104
9.2.5 Sammenfatning og perspektivering	107
9.3 Delkonklusion	110
10.0 Konklusion	111
11.0 Anvendte forkortelser	113
12.0 Kildefortegnelse	114
13.0 Bilag	121

1.0 Abstract

As a result of technology development, the ways in which multinational enterprises (“MNEs”) are structured have changed. Hence, it is possible for MNEs to operate digital business models at a global level with a minimum of physical presence and without creating a permanent establishment (“PE”) under the current PE definition. OECD has agreed to modify Art. 5(4) of the Model Tax Convention to prevent the artificial avoidance of PE status and to ensure that core activities cannot inappropriately benefit from this provision. The purpose of this thesis is therefore to analyse the proposed amendments in Action 7.

The analysis states that MNEs are exempted from having a PE if the activities that are carried out in the source state are of a “*preparatory or auxiliary*” character. However, activities that are an *essential and significant* part of the core activities are not preparatory or auxiliary and will create a PE. The proposed amendments in Action 7 introduce new criteria that will create a PE such as the use or maintenance of a “*very large*” warehouse with a “*significant*” number of employees. The maintenance of a fixed place at the “*disposal*” of the MNEs or where the MNEs are allowed “*unlimited access*” will also create a PE. The aim of the new anti-fragmentation rule is to restrict the scope of Art. 5(4) and applies to “*complementary functions that are part of a cohesive business operation*”.

The functional analysis in the thesis concludes that activities carried out by online retailers, such as procurement, warehousing and marketing, cannot be regarded as preparatory and auxiliary activities. Due to the high risk that such activities will create a PE, online retailers are likely to make adjustments to their existing business models in order to adapt to the new PE definition. Finally, the thesis finds that the proposed amendments in Action 7 do not correspond with the goals set forth by the OECD. The unclear criteria create uncertainty and unpredictability for tax authorities and MNEs and seem to result in additional administrative costs and increasing risks of disputes, double taxation and double non-taxation.

The thesis concludes that the proposed amendments in Action 7 should be adjusted in order to provide greater certainty and predictability about the interpretation of “*preparatory or auxiliary*”. For this reason, the thesis suggests to introduce three cumulative criteria to determine whether the activities are of a preparatory or auxiliary character. If the profit of the activities is below a greatest lower bound, the activities are important for *any* business and are not permanent in nature, then the activities are preparatory and auxiliary.

2.0 Indledende afsnit

2.1 Indledning

Udviklingen i den digitale økonomi har medført, at virksomheder i et betydeligt omfang opererer globalt. Tidligere var det almindeligt for multinationale virksomheder at etablere forretningssteder i alle de lande, hvor de foretog virksomhedsudøvelse. Forretningsaktiviteter såsom indkøb, produktion, markedsføring, salg med videre var således placeret i hvert enkelt land, hvor virksomheden opererede.¹ Som følge af den teknologiske udvikling er det ikke længere nødvendigt for virksomheder at etablere forretningssteder i alle de lande, hvor virksomhedsudøvelse foretages. Årsagen til dette er, at den teknologiske udvikling har minimeret barrierer såsom langsom kommunikation mellem forretningsenhederne og relativt store transportomkostninger. Det har således medført, at det er betydeligt lettere for virksomheder at operere globalt, idet disse har mulighed for at operere på flere geografiske markeder uden samtidig at have en fysisk tilstedeværelse.² Dette gælder særligt online forhandlere, hvis forretningsmodel består af digitalt salg af fysiske varer. Online forhandlere har derfor mulighed for at operere globalt uden at have faste driftssteder i alle de lande, hvor der foretages virksomhedsudøvelse.³ I år 2016 udgjorde online handel næsten 9% af den samlede globale handel. Det forventes, at dette vil stige proportionalt til næsten 15% i år 2020,⁴ hvorfor det må forventes, at andelen af online forhandlere vil stige.

De digitale forretningsmodeller har givet anledning til at sætte spørgsmålstegn ved den nuværende fast driftssted-definition, idet fast driftssted-princippet oprindeligt er baseret på et skattesystem, hvor den fysiske tilstedeværelse er afgørende.⁵ Multinationale virksomheder har således under den nuværende fast driftssted-definition mulighed for kunstig undgåelse af fast driftssted gennem skatteplanlægning ved at få den økonomiske aktivitet undtaget fra at udgøre et fast driftssted. Dette medfører, at de multinationale virksomheders fortjeneste samlet set øges. Som følge af virksomhedernes kunstige undgåelse af fast driftssted har de lande, hvor den økonomiske aktivitet faktisk er placeret, ikke mulighed for at beskatte den fortjeneste, der kan henføres til det faste driftssted. Dette medfører, at skatteprovenuet samlet mindskes,⁶ hvilket må formodes at påvirke den globale velfærd negativt.

For at bekæmpe unfair skattekonkurrence og skatteundgåelse, herunder multinationale virksomheders kunstige undgåelse af fast driftssted, påbegyndte OECD i februar 2013 BEPS-projektet, der har til formål at sikre en fair global skattekonkurrence.

¹ OECD, "Action 1", 2015, s. 98 samt Blum, W., 2015, s. 317

² OECD, "Action 1", 2015, s. 67 og 143, Blum, W., 2015, s. 314-315 samt Bal og Gutiérrez, 2015, s. 2-3

³ Blum, W., 2015, s. 314-315, OECD, "Action 1", 2015, s. 79 samt OECD, "Action 7", 2015, s. 13

⁴ Emarketer, "Worldwide Retail Ecommerce Sales", 2016

⁵ Hoffart, 2007, s. 106-107, Bal og Gutiérrez, 2015, s. 2 samt Oblert og Spengel, 2017, s.4

⁶ Blum, W., 2015, s. 314-316, Russo og Saint-Amans, 2016, s. 238 og 240 samt Oblert og Spengel, 2017, s.5

I lyset af BEPS-projektet har OECD og G20-landene vedtaget en handlingsplan bestående af 15 Action Points. I forbindelse med handlingsplanen blev behovet for en ændring af fast driftssted-definitionen adresseret for netop at undgå multinationale virksomheders kunstige undgåelse af fast driftssted.⁷ Formålet med handlingsplanen er blandt andet at:

- sikre sammenhæng i de nationale regler, der påvirker grænseoverskridende aktiviteter,
- styrke de eksisterende internationale standarder, samt
- forbedre gennemsigtigheden i de internationale skatteregler.⁸

Det endelige BEPS-projekt blev vedtaget af OECD og G20-landene i november 2015, men er endnu ikke fuldstændig implementeret i alle medlemslandene. I november 2016 offentliggjorde OECD det multilaterale implementeringsinstrument, der giver medlemslandene mulighed for at implementere en række BEPS-tiltag, herunder Action 7, der vedrører de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen.⁹ Overordnet set har Action 7 til formål at bekæmpe multinationale virksomheders kunstige undgåelse af et fast driftssted og dermed sikre en fair global skattekonkurrence, idet den økonomiske aktivitet fremadrettet bliver beskattet i dét land, hvor den er placeret, og hvor fortjenesten således bliver genereret.¹⁰

⁷ OECD, “*Revised Discussion Draft*”, 2015, s. 1

⁸ OECD, “*Action Plan on BEPS*”, 2013, s. 13-14 og OECD, “*Action 7*”, 2015, s. 3

⁹ OECD, “*Explanatory Statement*”, 2016, s. 1–2

¹⁰ OECD, “*Action 7*”, 2015, s. 3 og 9

2.2 Problemformulering

På baggrund af de beskrevne udfordringer ved den nuværende fast driftssted-definition, særligt i forhold til online forhandlere, fremkommer nedenstående problemformulering.

Bør der foretages en justering af de foreslåede ændringer i Action 7 til fast driftssted-definitionen i OECD's modeloverenskomst art. 5, stk. 4, og i givet fald hvilke?

Problemformuleringen er udarbejdet, idet den giver mulighed for at undersøge, om de forventede virkninger ved de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen stemmer overens med formålet, der ligger bag. For at kunne vurdere dette er det først og fremmest nødvendigt at klarlægge formålet, der ligger bag de foreslåede ændringer. Dernæst er det nødvendigt at fastlægge gældende ret i forhold til fast driftssted-definitionen for herefter at kunne vurdere, hvordan implementeringen af Action 7 må formodes at påvirke gældende ret. Problemformuleringen giver desuden mulighed for at komme med et bud på, hvilke implikationer der kan forventes for en typisk online forhandler som følge af de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen. Problemformuleringen søges besvaret med udgangspunkt i nedenstående underspørgsmål:

- *Hvad er gældende ret i forhold til modeloverenskomstens art. 5, stk. 1 og 4?*
Dette underspørgsmål er nødvendigt at besvare for efterfølgende at kunne vurdere, hvordan gældende ret til fast driftssted-definitionen må formodes at blive påvirket af de foreslåede ændringer i Action 7. Det overordnede formål er at finde frem til de nuværende kriterier i undtagelsesbestemmelsen.
- *Hvad er formålet bag de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen?*
Det er ligeledes nødvendigt at belyse formålet bag Action 7 for dels at kunne få en bedre forståelse af de forventede virkninger og dels at kunne vurdere, hvorvidt disse må formodes at stemme overens med formålet.
- *På hvilken måde vil ændringerne til modeloverenskomstens art. 5, stk. 4 påvirke gældende ret i forhold til fast driftssted-definitionen?*
Dette underspørgsmål har til formål at belyse, hvordan gældende ret i forhold til undtagelsesbestemmelsen må formodes at blive påvirket.
- *Hvilke implikationer kan forventes som følge af de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen, hvad angår den typiske forretningsmodel for en online forhandler?*
Dette underspørgsmål har til hensigt at vurdere, hvilke implikationer en online forhandler kan forvente som følge af de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen. Ved besvarelse af underspørgsmålet danner kontingensteorien det teoretiske fundament.

- *Hvorvidt stemmer de forventede virkninger ved de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen overens med formålet, der ligger bag?*

Dette underspørgsmål har til hensigt at vurdere de forventede virkninger i forhold til formålet bag de foreslåede ændringer. For at kunne besvare dette underspørgsmål fyldestgørende er det nødvendigt at inddrage delkonklusionerne fra de tidligere underspørgsmål.

2.3 Afgrænsning og definitioner

2.3.1 Afgrænsning

Overordnet set kan fast driftssted-princippet inddeles i to; en *subjektiv* side, der vedrører selve betingelserne for statuering af et fast driftssted, og en *objektiv* side, der omhandler allokering af fortjeneste, *efter* statuering af et fast driftssted er foretaget. Afhandlingen er blevet afgrænset således, at der tages udgangspunkt i OECD's modeloverenskomst art. 5, stk. 1 og 4, da afhandlingen ønsker at belyse, hvordan de foreslåede ændringer til undtagelsesbestemmelsen må formodes at påvirke gældende ret til fast driftssted-definitionen. Der afgrænses således fra allokering af fortjeneste til faste driftssteder i henhold til modeloverenskomstens art. 7, da en analyse heraf vurderes at være for omfangsrig.

I afhandlingen inddrages de dele af Action 1 som findes relevante i forhold til besvarelse af problemformuleringen. Der afgrænses således fra en dybdegående analyse af Action 1, idet fokus er på de foreslåede ændringer i Action 7. OECD foreslår et alternativt forslag til den foreslåede undtagelsesbestemmelse i Action 7. Der afgrænses fra en dybdegående analyse af dette forslag af hensyn til afhandlingens omfang.

Afhandlingens problemformulering vedrører fast driftssted-problematikken i tilfælde, hvor et foretagende anvender eller opretholder et fast forretningssted. Der afgrænses derfor fra problematikken omkring et foretagende, der ejer et datterselskab, hvorigennem virksomhedsudøvelsen foretages. Baggrunden for dette er, at denne problematik vedrører modeloverenskomstens art. 5, stk. 7 og derfor er uden for afhandlingens fokus.

Der afgrænses desuden fra inddragelse af konkrete DBO'er, dels fordi afhandlingen tager udgangspunkt i OECD's modeloverenskomst, og dels fordi udgangspunktet for udformningen af de fleste DBO'er netop bygger på OECD's modeloverenskomst. Fast driftssted-princippet i intern ret såvel som i de fleste DBO'er er således ofte det samme som i OECD's modeloverenskomst. EU-retlige overvejelser vil desuden ikke blive inddraget i afhandlingen, da afhandlingens fokus udelukkende er på den dimension af international skatteret, der omhandler DBO'er.

Der tages i afhandlingen udgangspunkt i en simplificeret forretningsmodel for en typisk online forhandler. Forretningsmodellen bygger på én af de fire forretningsmodeller, som OECD har præ-

senteret i Action 1, der har været anvendt af multinationale virksomheder i forbindelse med skatteplanlægning og derfor har udfordret det nuværende skattesystem.¹¹ Der afgrænses således fra en analyse af de øvrige tre forretningsmodeller, idet disse fokuserer på problematikker, der ligger uden for afhandlingens problemformulering.

2.3.2 Definitioner

Dette afsnit har til hensigt at belyse, hvilke begreber og herunder definitioner som er nødvendige for forståelsen af afhandlingen.

Problemformuleringen søger at vurdere, om der bør foretages en *justering* af de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen i OECD's modeloverenskomst art. 5, stk. 4 og i givet fald hvilke *justeringer*, der bør foretages. Dette begreb er valgt ud fra en åben tilgang, således at det både dækker over mere lempelige eller strammere justeringer.

I afhandlingen refereres både til *foretagender* og *skatteydere*. Med et foretagende menes en multinational virksomhed, der dækker over en koncern. Med en multinational virksomhed menes ikke nødvendigvis store virksomheder, men blot virksomheder, der opererer over landegrænser. Begrebet skatteydere anvendes som et synonym for multinationale virksomheder. Det skal desuden bemærkes, at der i afhandlingen refereres til *medlemslandene*. Med dette begreb menes alene lande, der er medlem af OECD. Endelig anvendes begrebet *kontraherende stater* i afhandlingen, hvormed der menes staterne i en DBO, hvilket således kan dække over både domicil- og kildestaten.

2.4 Synsvinkel

Afhandlingen fokuserer på de foreslåede ændringer i Action 7, der vedrører undtagelsesbestemelsen i OECD's modeloverenskomst. Problemformuleringen vil således primært blive belyst ud fra OECD's synsvinkel. Herved sikres, at afhandlingens resultater er gyldige i forhold til intern ret og de DBO'er, der bygger på principperne i OECD's modeloverenskomst. Derudover søger afhandlingen at undersøge de forventede implikationer for en online forhandler, hvorfor de multinationale virksomheders synsvinkel ligeledes vil blive iagttaget. Formålet med dette er at sikre, at de foreslåede ændringer i Action 7 bliver anskuet ud fra forskellige synspunkter.

¹¹ De fire forretningsmodeller er følgende: *Online retailer*, Internet advertising, Cloud computing og Internet app store, jf. OECD, "Action 1", 2015, s. 167-180

3.0 Videnskabsteori og metode

Dette afsnit har til formål at beskrive metoder og videnskabsteori, som er anvendt til besvarelsen af afhandlingens problemformulering. Med begrebet ”metode” menes der ”den eller de konkrete undersøgelsesmåder, man vælger at anvende undervejs i en undersøgelsesproces”.¹²

I afsnit 3.1 belyses den juridiske metode, og i afsnit 3.2 beskrives den økonomiske metode. Den retspolitiske metode belyses i afsnit 3.3. Endelig indeholder afsnit 3.4 en disposition over afhandlingen.

3.1 Juridisk metode

Det retsvidenskabelige grundlag i nærværende afhandling er retsrealismen, der er centreret om Alf Ross’ realistiske retsteori om prognoseteorien.¹³ Retsrealismen udgør en af de væsentligste retsteorier i skandinavisk retskildelære og søger at gøre retsvidenskab til videnskab gennem Alf Ross’ prognoseteori.¹⁴ Prognoseteorien anvendes til besvarelse af afhandlingens problemformulering og til at gøre påstande om gældende ret til sikker viden gennem prognoser, der kan verificeres.¹⁵ Skandinavisk retsrealisme anvendes således på afhandlingens internationale emne, dels fordi denne retsteori almindeligvis er anvendt i forskningen, og dels fordi der i afhandlingen søges opnået sikker viden om gældende ret.¹⁶

3.1.1 Den retsdogmatiske metode

Ved analyse af fast driftssted-definitionen i OECD’s modeloverenskomst art. 5, stk. 4 anvendes den retsdogmatiske metode, hvis formål er at fastlægge gældende ret – *de lege lata* – gennem analyse og fortolkning af retskilderne, hvori der findes hjemmel.¹⁷ Analyserækkefølgen i den retsdogmatiske metode er indledningsvis regulering, retspraksis, retssædvaner samt forholdets natur.¹⁸ I skatteretlige afhandlinger er den retsdogmatiske metode en anerkendt metode at anvende, hvorfor metoden også synes velegnet at anvende i nærværende afhandling.¹⁹

Indledningsvis vil afhandlingen fastlægge gældende ret i forhold til undtagelsesbestemmelsen i modeloverenskomsten, for herefter at kunne vurdere, hvordan gældende ret må formodes at blive påvirket efter implementeringen af Action 7. Til dette anvendes en *ordlydsfortolkning* af kommentarerne til OECD’s modeloverenskomst. Som supplement hertil foretages herefter en *formålsfortolkning*, hvor ordlyden sættes i forhold til formålet bag de foreslåede ændringer i Action 7.

¹² Andersen, 2013, s. 17

¹³ Ross, 1953, s. 82 og Evald og Schaumburg-Müller, 2004, s. 62

¹⁴ Nielsen og Tvarnø, 2014, s. 423-424

¹⁵ Ibid, s. 423-424, 431-434 og 535-541

¹⁶ Ross, 1953, s. 54-55 og 63 samt Evald og Schaumburg-Müller, 2004, s. 62

¹⁷ Nielsen og Tvarnø, 2014, s. 34-37 og 55-57

¹⁸ Ibid, s. 34

¹⁹ Nørgaard, Laursen, 2011, s. 31 og Winther-Sørensen, 2000, s. 24

I analysen vil betragtninger, der er blevet fremført i litteraturen og høringssvar til OECD's Discussion Drafts blive inddraget med henblik på at sikre, at de forventede virkninger af de foreslåede ændringer i Action 7 ikke kun vurderes på baggrund af OECD's synsvinkel. Det skal bemærkes, at de foreslåede ændringer i Action 7 ikke vil blive gengivet i deres helhed i afhandlingen, da det kun er de væsentligste ændringer til undtagelsesbestemmelsen, der vil blive fremhævet i analysen. For en gengivelse af de foreslåede ændringer til undtagelsesbestemmelsen i deres helhed henvises derfor til *bilag 1*.

3.1.2 Fast driftssted-princippet og retskildeværdi

Fast driftssted-princippet indgår i den internationale skatterets tre dimensioner, der som udgangspunkt består af intern ret, DBO'er og EU-retten.²⁰ Som nævnt under *afsnit 2.3.1* fokuserer afhandlingen udelukkende på en analyse af fast driftssted-princippets subjektive side, hvorfor det primære fokus vil være på art. 5 i OECD's modeloverenskomst. Det skal bemærkes, at den væsentligste forskel mellem OECD's modeloverenskomst og de konkrete DBO'er er, at modeloverenskomsten kun får en betydning i de tilfælde, hvor de konkrete DBO'er bygger på den. De foreslåede ændringer til fast driftssted-princippet får ligeledes først en betydning, når Action 7 er implementeret.²¹

3.1.2.1 DBO'er samt OECD's modeloverenskomst med kommentarer

Hovedformålet ved indgåelse af DBO'er er at undgå dobbeltbeskatning samt dobbelt ikke-beskatning og dermed sikre en retfærdig fordeling af beskatningsretten mellem domicil- og kildestaten.²² En DBO udgør således ikke en selvstændig hjemmel til beskatning, men udelukkende hjemmel til lempelse af en beskatning. Det skal bemærkes, at der altid skal være intern hjemmel til beskatning, uanset om et land har fået tildelt beskatningsretten efter en DBO.²³

DBO'er udgør en folkeretlig bindende traktat mellem to eller flere stater, hvorfor fortolkning heraf skal ske i overensstemmelse med Wienerkonventionen om traktatretten, der skelner mellem primære og sekundære fortolkningsmidler.²⁴ Hvad angår de primære fortolkningsmidler, skal fortolkningen af en traktat som udgangspunkt ske ud fra en *objektiv fortolkning* i overensstemmelse med traktatens hensigt og formål.²⁵ Der skal endvidere tages hensyn til aftaler, der er indgået mellem parterne og andre dokumenter, der er udarbejdet i tilknytning til traktaten samt efterfølgende aftaler, praksis og andre folkeretlige regler mellem parterne. Slutteligt skal udtryk i traktaten tillægges særlig betydning, hvis de er i overensstemmelse med parternes hensigt.²⁶

²⁰ Michelsen, 2003, s. 17 og Dahlberg, 2012, s. 18

²¹ OECD, "Action 7", 2015, s. 3 og 11

²² Michelsen, 2003, s. 26 og 41

²³ Schmidt, K. m.fl., 2015, s. 81-82

²⁴ Art. 31 og 32 i Wienerkonventionen om traktatretten samt Michelsen, 2003, s. 59

²⁵ A. Skaar, 1991, s. 41 og 60

²⁶ Art. 31, stk. 2 - 4 i Wienerkonventionen om traktatretten og Nørgaard Laursen, 2011, s. 38

I tilfælde, hvor fortolkningen efter de primære fortolkningsmidler fremstår flertydig, uklar eller fører til et resultat, der er åbenlyst meningsløst eller urimeligt, kan de sekundære fortolkningsmidler anvendes.²⁷ Som sekundære fortolkningsmidler kan forarbejderne og omstændighederne ved traktatens indgåelse fremhæves.²⁸

Retskildeværdien af OECD's modeloverenskomst og kommentarerne dertil er omdiskuteret i litteraturen, da modeloverenskomsten sidestilles med anden administrativ regulering.²⁹ OECD's modeloverenskomst og dens kommentarer er således ikke et udtryk for en retlig forpligtelse for medlemsstaterne. Ved vurdering af retskildeværdien af OECD's modeloverenskomst og de tilhørende kommentarer, må det tidsmæssige hensyn tages i betragtning. Som primært fortolkningsmiddel skal der anvendes en *statisk fortolkning*, hvormed der menes, at de kommentarer, der var gældende på tidspunktet for den konkrete DBO's indgåelse, skal anvendes. Såfremt den materielle betydning af DBO'en forbliver uændret, kan kommentarer, der er blevet til efter DBO'ens indgåelse, ligeledes anvendes.³⁰

I henhold til OECD's modeloverenskomst art. 3, stk. 2 skal ethvert udtryk, der er defineret i modeloverenskomsten som udgangspunkt anvendes ved fortolkning af konkrete DBO'er. Dette betyder modsætningsvis, at udtryk, som således ikke er defineret i modeloverenskomsten, skal følge definitionen i de kontraherende staters interne ret, "*medmindre andet følger af sammenhængen*". Dette betyder således, at fast driftssted-definitionen i modeloverenskomstens art. 5 er *lex specialis* i forhold til fast driftssted-definitionen i de kontraherende staters interne ret.

3.1.2.2 International retspraksis og administrative afgørelser

Der vil i afhandlingen ved fortolkning af gældende ret blive inddraget international retspraksis samt administrative afgørelser. Indledningsvis skal det fastslås, at international retspraksis ikke er bindende for hverken nationale domstole eller myndigheder ved fortolkning af modeloverenskomsten.³¹ Det samme gør sig gældende ved administrative afgørelser, der kun er formelt gældende for dem, de er rettet mod.³²

At der alligevel anvendes international retspraksis og administrative afgørelser i nærværende afhandling skyldes, at disse vedrører konkrete DBO'er, der ofte bygger på OECD's modeloverenskomst. Den internationale retspraksis og administrative afgørelser kan således anvendes som et fortolkningsbidrag til kommentarerne til OECD's modeloverenskomst. Det er endvidere anerkendt, at international retspraksis kan anvendes ved fortolkning af konkrete DBO'er, da der herved opnås en harmonisering af fortolkningen.³³

²⁷ Art. 32 i Wienerkonventionen om traktatretten og Nørgaard Laursen, 2011, s. 39

²⁸ Michelsen, 2003, s. 60

²⁹ Nørgaard Laursen, 2011, s. 39 og Michelsen, 2003, s. 63-64

³⁰ Nørgaard Laursen, 2011, s. 39-43

³¹ Winther-Sørensen, 2000, s. 72

³² Nielsen og Tvarnø, 2014, s. 143

³³ Winther-Sørensen, 2000, s. 68-71

Det skal bemærkes, at der i afhandlingen tages udgangspunkt i oversatte referater af international retspraksis, hvorfor der ved anvendelsen heraf udvises stor forsigtighed. Foruden sprogbarrierer er det blevet overvejet, hvor mange staters praksis den internationale retspraksis dækker over, og hvilken retsinstans den internationale retspraksis udspringer fra. Dette er nødvendige hensyn at tage for at sikre pålideligheden af afhandlingens konklusioner.³⁴

3.2 Økonomisk metode

I afhandlingen anvendes en case-baseret tilgang, idet der primært tages udgangspunkt i Action 7 som et casestudie. Baggrunden for anvendelse af et casestudie er, at der gives mulighed for at forstå komplekse fænomener.³⁵ Derved bliver det muligt at undersøge, hvilke implikationer der må forventes for en online forhandler som følge af de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen. Til at undersøge dette tages der udgangspunkt i OECD's simplificerede forretningsmodel for en typisk online forhandler. Forretningsmodellen er efterfølgende blevet tilpasset fast driftssted-problematikken vedrørende modeloverenskomsten art. 5, stk. 4.

Det skal bemærkes, at ulempen ved anvendelsen af en typisk forretningsmodel er, at denne udgør en simplificering af virkeligheden. At der alligevel anvendes en typisk forretningsmodel i afhandlingen skyldes dels, at forretningsmodellen vurderes at være repræsentativ for en typisk online forhandler og dels et ønske om, at afhandlingens resultat skal kunne anvendes bredt.

I afhandlingen anvendes derudover den deduktive metode, idet teorier danner grundlaget for afhandlingens analyser.³⁶ Der tages udgangspunkt i kontingensteori, der skal bidrage til vurderingen af, hvordan de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen må formodes at påvirke forretningsmodellen for en typisk online forhandler.

Ved analyse af forretningsmodellen for en typisk online forhandler foretages en funktionsanalyse, idet formålet er at kunne vurdere, hvorvidt der efter den nuværende fast driftssted-definition kan statueres et fast driftssted. Dette er nødvendigt for senere hen at kunne vurdere, hvilke implikationer de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen må forventes at medføre for en online forhandler. Funktionsanalysen har til formål at identificere de udførte funktioner, anvendte aktiver samt påtagede risici i forretningsmodellen for en typisk online forhandler.

I analysen er der indsamlet og anvendt kilder ud fra tre centrale dataindsamlingsprincipper. Dette er vigtigt for at sikre dels, at der er belæg for de anvendte data, og dels en vis kvalitet af casestudiets konklusioner. For at sikre dette er det i henhold til det *første* dataindsamlingsprincip vigtigt, at der indsamles data fra flere forskellige kilder.³⁷ I afhandlingen tages der som nævnt udgangspunkt i

³⁴ Nørgaard Laursen, 2011, s. 49-51

³⁵ Yin, 2013, s. 1-2

³⁶ Andersen, 2013, s. 31

³⁷ Yin, 2003, s. 83-101

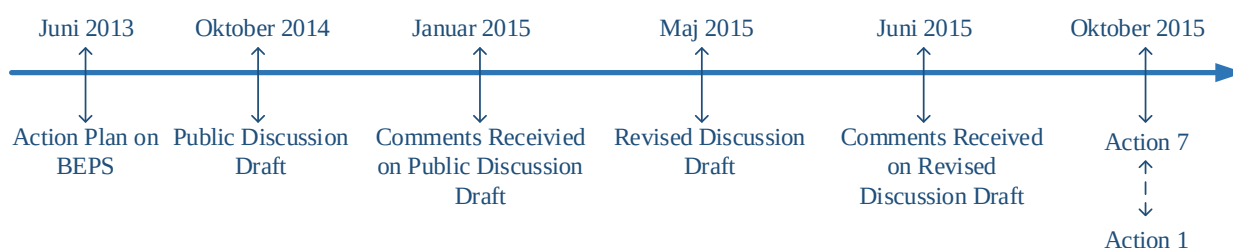
Action 7 som et casestudie, hvilket betyder, at der inddrages materiale udarbejdet af OECD. Med henblik på at være kildekritisk inddrages ligeledes høringssvar til OECD's Discussion Drafts og videnskabelig litteratur. Dette er vigtigt for at sikre, at afhandlingens problemformulering ikke kun bliver belyst ud fra OECD's perspektiv og dermed sikre pålideligheden af afhandlingens konklusioner.

Det *andet* dataindsamlingsprincip bestemmer, at den kritiske læser i forbindelse med et casestudie skal have mulighed for at kontrollere pålideligheden af de anvendte data.³⁸ Dette muliggøres i afhandlingen ved, at der løbende gennem afhandlingens analyser henvises til den anvendte litteratur, der ligeledes kan findes i kildefortegnelsen samt, at de foreslåede ændringer i Action 7 i deres helhed er gengivet i *bilag 1*.

I henhold til det *tredje* og sidste dataindsamlingsprincip er det vigtigt at opretholde en kæde af beviser. Med dette menes, at det skal være muligt for læseren at følge med i hvilke beviser, der anvendes som belæg for konklusionerne.³⁹ I afhandlingen sikres dette ved, at der løbende henvises til den anvendte litteratur og, at det vil fremgå tydeligt, når der er tale om antagelser og subjektive synspunkter og dermed ikke beviser.

Figur 3.1 illustrerer de primære data, der er anvendt i afhandlingen. De sekundære data som er anvendt i afhandlingen er blandt andet *TP Guidelines*, *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments* og videnskabelig litteratur.

Figur 3.1: Afhandlingens primære data



Kilde: Egen tilvirkning

³⁸ Yin, 2003, s. 83-97 og 101-105

³⁹ Ibid, s. 83-97 og 105-106

3.3 Retspolitisk metode

I vurderingen af om de forventede virkninger ved de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen stemmer overens med formålet, der ligger bag, foretages en retspolitisk diskussion. Retspolitik – *de lege ferenda* – er en videnskabelig disciplin, der gennem en kombination af den retsdogmatiske metode og den økonomiske teori søger at belyse, hvordan retsreglerne inden for et givent retsområde *bør* være.⁴⁰ Formålet med den retspolitiske diskussion er netop at blive i stand til at vurdere, om der bør foretages en justering af de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen og i givet fald, hvilke ændringer der bør foretages. For at kunne vurdere dette er det nødvendigt at inddrage konklusionerne fra både afhandlingens juridiske og økonomiske analyser.

3.4 Disposition

I *afsnit 2.0* blev afhandlingens problemformulering og forudsætningerne ved besvarelse heraf præsenteret. Nærværende *afsnit 3.0* har haft til hensigt at beskrive, hvilke metoder og videnskabsteori der anvendes, og hvordan disse anvendes til besvarelse af afhandlingens problemformulering. I *afsnit 4.0* vil afhandlingens *første* underspørgsmål blive besvaret, hvorfor formålet med dette afsnit er at belyse gældende ret i forhold til modeloverenskomstens art. 5, stk. 1 og 4. Efterfølgende vil formålet bag de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen blive behandlet i *afsnit 5.0*, hvorved afhandlingens *andet* underspørgsmål besvares. Dernæst vil *afsnit 6.0* analysere de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen med henblik på at kunne vurdere, hvordan ændringerne må formodes at påvirke gældende ret og dermed besvare afhandlingens *tredje* underspørgsmål. *Afsnit 7.0* vil indeholde en kort redegørelse af kontingensteorien, der skal danne det teoretiske fundament for *afsnit 8.0*, der har til formål at besvare afhandlingens *fjerde* underspørgsmål, der vedrører, hvilke implikationer en online forhandler kan forvente som følge af de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen. I *afsnit 9.0* vil afhandlingens foreløbige konklusioner fra de tidligere afsnit blive inddraget med henblik på at kunne foretage en retspolitisk diskussion af de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen. Afsnittet har således dels til hensigt at besvare afhandlingens *femte* underspørgsmål, der vedrører en vurdering af, om de forventede virkninger ved de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen stemmer overens med formålet, der ligger bag, og dels til hensigt at kunne blive i stand til at besvare afhandlingens problemformulering fyldestgørende. Afslutningsvis indeholder *afsnit 10.0* afhandlingens konklusion, hvor afhandlingens problemformulering besvares.

⁴⁰ Nielsen og Tvarnø, 2014, s. 497-503

4.0 Begrebet fast driftssted

Formålet med dette afsnit er at definere begrebet fast driftssted. Dermed bliver det muligt at kunne besvare afhandlingens *første* underspørgsmål, der vedrører fastlæggelse af gældende ret i forhold til modeloverenskomstens art. 5, stk. 1 og 4. Dette er nødvendigt for senere hen at kunne komme med et bud på, hvordan de foreslåede ændringer i Action 7 vil påvirke gældende ret.

Indledningsvis redegøres kort i *afsnit 4.1* for den historiske udvikling af fast driftssted-princippet. Dernæst behandles gældende ret i forhold til fast driftssted-definitionen i *afsnit 4.2*, der er inddelt således, at hovedreglen først behandles i *afsnit 4.2.1* og undtagelsesbestemmelsen hertil efterfølgende belyses i *afsnit 4.2.2*. Der afrundes med en delkonklusion i *afsnit 4.3*.

4.1 Den historiske udvikling af fast driftssted-princippet

Fast driftssted-princippet blev en del af den internationale skatteret i forbindelse med vedtagelsen af den første internationale DBO mellem Prøjsen og Østrig-Ungarn i 1899. Formålet med DBO'en var at undgå dobbeltbeskatning, hvilket betød, at kildestaten kun måtte beskatte fortjeneste, der kunne henføres til et fast driftssted beliggende i kildestaten. Hvis dette var tilfældet, ville domicilstaten således ikke længere have beskatningsretten.⁴¹

Som resultat heraf blev en generel definition af begrebet fast driftssted udviklet i intern tysk skattelovgivning i 1909 med det formål ligeledes at undgå dobbeltbeskatning. Senere hen blev definitionen inkorporeret i OECD's første modeloverenskomst fra 1963. Definitionen forblev uændret indtil 1977, hvor modeloverenskomsten blev revideret. I forbindelse med revideringen af modeloverenskomsten blev definitionen dog kun omformuleret, således at det materielle indhold forblev uændret. Det centrale i fast driftssted-definitionen var – og er til stadighed – eksistensen af et fast forretningssted, den geografiske placering af forretningsstedet og varigheden heraf. Ved fastlæggelsen af, om der var tale om et fast driftssted, var det afgørende i henhold til definitionen, om det faste driftssted bidrog til udførelsen af den forretningsmæssige aktivitet.⁴²

Det overordnede formål ved at definere begrebet fast driftssted er således at fastlægge beskatningsretten mellem de kontraherende stater vedrørende fortjeneste, der kan henføres til et fast forretningssted beliggende i kildestaten. Dette er netop relevant at fastlægge, idet domicilstaten som udgangspunkt har beskatningsretten. Kildestaten har således udelukkende ret til at beskatte fortjeneste, der kan henføres til et fast forretningssted beliggende i kildestaten, *såfremt* der er tale om et fast driftssted.⁴³

⁴¹ A. Skaar, 1991, s. 75-77

⁴² Ibid, s. 72-75 og s. 96 samt Brauner, 2016, s. 2-3

⁴³ Pkt. 1 i kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst (2014) og princippet om domicillandsbeskatning i modeloverenskomstens art. 21

4.2 Fast driftssted-princippet i OECD's modeloverenskomst art. 5

Indledningsvis behandles kort hvorledes hovedreglen til fast driftssted-princippet i OECD's modeloverenskomst art. 5 skal forstås, hvorefter undtagelsesbestemmelsen til hovedreglen belyses.

4.2.1 Den positive definition

Den positive fast driftssted-definition udgør en del af det primære kriterium og omfatter både modeloverenskomstens art. 5, stk. 1 og 2. Modeloverenskomstens art. 5, stk. 1 udgør imidlertid hovedreglen til fast driftssted-definitionen, hvilket betyder, at den negative afgrænsning i art. 5, stk. 4 er en undtagelse hertil.⁴⁴ Modeloverenskomstens art. 5, stk. 2 udgør et supplement til hovedreglen, da bestemmelsen angiver, hvad et fast driftssted *især* omfatter. Dette kan synes misvisende, idet der ikke er tale om en "*deeming provision*", hvor de nævnte eksempler i modeloverenskomstens art. 5, stk. 2 *i sig selv* udgør et fast driftssted. Bestemmelsen er ikke udtømmende, men oplister eksempler, der kun, hvis hovedreglen i art. 5, stk. 1 er opfyldt, *umiddelbart* kan anses for at udgøre et fast driftssted.⁴⁵ De i bestemmelsen oplistede eksempler er; a) et sted, hvorfra foretagendet ledes; b) en filial; c) et kontor; d) en fabrik; e) et værksted samt f) en grube, en gas- eller olie kilde, et stenbrud eller et andet sted, hvor naturforekomster udvindes.

I henhold til modeloverenskomstens art. 5, stk. 1 skal fast driftssted-definitionen forstås som "*et forretningssted, hvor et foretagendes virksomhed helt eller delvis udøves*". Følgende tre grundlæggende betingelser skal således være opfyldt for, at der som udgangspunkt foreligger et fast driftssted:⁴⁶

1. der skal eksistere et *forretningssted*,
2. forretningsstedet skal være *fast*, og
3. foretagendets *virksomhedsudøvelse* skal foretages gennem det faste driftssted.

Den *første* betingelse – at der skal eksistere et "*forretningssted*" – synes at skabe en klar sammenhæng mellem modeloverenskomstens art. 5, stk. 1 og art. 5, stk. 2. I henhold til art. 5, stk. 2 synes de oplistede eksempler umiddelbart i alle tilfælde at udgøre et forretningssted.⁴⁷ Som nævnt skal det bemærkes, at på trods af at de oplistede eksempler i art. 5, stk. 2 i alle tilfælde udgør et forretningssted, udgør eksemplerne ikke umiddelbart et fast driftssted.

⁴⁴ Nørgaard, Laursen, 2011, s. 59-60 og Brauner, 2016, s. 11

⁴⁵ Pkt. 12 i kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst (2014), Nørgaard, Laursen, 2011, s. 62-63 og Brauner, 2016, s. 11

⁴⁶ Pkt. 2 i kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst (2014)

⁴⁷ Nørgaard, Laursen, 2011, s. 68 og Brauner, 2016, s. 11

Det fremgår af kommentarerne til modeloverenskomsten, at begrebet ”forretningssted” skal forstås bredt, da det foruden lokaler ligeledes omfatter indretninger såsom maskineri eller udstyr.⁴⁸ Begrebet omfatter tillige installationer, der benyttes til foretagendets virksomhedsudøvelse. Ved vurdering af om der foreligger et forretningssted, er det underordnet om lokalerne, indretningerne eller installationerne blot stilles til rådighed, eller om de faktisk ejes eller lejes af foretagendet.⁴⁹

I relation til fast driftssted-definitionen er der et dispositionskrav, der betyder, at et foretagende blot skal have en ret til et at disponere over forretningsindretningen for at få statueret fast driftssted. Dispositionskravet fremgår ikke direkte af modeloverenskomstens art. 5, stk. 1, men af kommentarerne dertil,⁵⁰ og kan desuden udledes af den engelske version af bestemmelsen, hvor aktiviteten i kildestaten helt eller delvis skal være ”*carried on*” gennem forretningsstedet. Der kræves således ingen formel juridisk ret til at anvende forretningsstedet, da det er et tilstrækkeligt kriterium, at anvendelsen sker til forretningsmæssig virksomhedsudøvelse, hvis foretagendet disponerer over et vist areal.⁵¹ Det er dog relevant at sondre mellem, hvornår anvendelsen kan anses for en dispositionsret frem for blot en tilstedeværelse. En sådan sontring er derfor nødvendig at foretage for at vurdere graden af tilstedeværelsen i forhold til foretagendets generelle udøvelse af virksomhed.⁵²

Den *anden* betingelse i vurderingen af, om der foreligger et fast driftssted, vedrører, at forretningsstedet skal være geografisk og tidsmæssigt ”fast”. Dette betyder, at forretningsstedet skal ”*være etableret på et givent sted med en vis grad af varighed*” og dermed ikke være af en midlertidig karakter.⁵³ Udgangspunktet er, at en varighed på under seks måneder ikke er tilstrækkelig for at statuere fast driftssted, medmindre virksomhedens art kan begrunde en kortere tilstedeværelse i kildestaten. I tilfælde, hvor ”*virksomheden har været af stadig tilbagevendende karakter*”, skal hver tidsperiode sættes i forhold til den samlede periode, hvor forretningsstedet har været benyttet.⁵⁴ Der skal således være en vis forbindelse mellem forretningsstedet og den geografiske lokalitet.⁵⁵ Det er yderligere en betingelse, at virksomhedsudøvelsen sker ”*hyppigt og regelmæssigt gennem det samme faste forretningssted*”.⁵⁶ I tilfælde, hvor der er tale om foretagender, der ofte flytter mellem forskellige lokaliteter, foreligger der et fast forretningssted, dér hvor lokaliteten udgør ”*en kommerciel og geografisk helhed i relation til aktiviteten*”.⁵⁷

⁴⁸ Pkt. 2 i kommentarerne til art. 5 i OECD’s modeloverenskomst (2014)

⁴⁹ Ibid, pkt. 4

⁵⁰ Ibid, pkt. 4.1-4.3 og 4.6

⁵¹ Ibid, pkt. 4.1

⁵² Laursen, Nørgaard, 2011, s. 96

⁵³ Pkt. 2 og 6 i kommentarerne til art. 5 i OECD’s modeloverenskomst (2014)

⁵⁴ Ibid, pkt. 6

⁵⁵ Ibid, pkt. 5

⁵⁶ Laursen, Nørgaard, 2011, s. 117-118

⁵⁷ Pkt. 5.1 i kommentarerne til art. 5 i OECD’s modeloverenskomst (2014)

Endelig vedrører den *tredje* og sidste betingelse, at der skal ske ”*virksomhedsudøvelse*” gennem det faste driftssted. Dette betyder, at ansatte og andre personer, der er underlagt foretagendets instruktionsbeføjelser, skal udøve virksomhed i kildestaten.⁵⁸ Det er dog ikke en betingelse, at virksomhedsudøvelsen, der foretages gennem det faste driftssted, bidrager til foretagendets fortjeneste. Det er endvidere ikke en betingelse, at aktiviteten er permanent forstået på den måde, at virksomhedsudøvelsen ikke må afbrydes. Det er dog en betingelse, at virksomhedsudøvelsen er regelmæssig.⁵⁹

I vurderingen af, om der sker virksomhedsudøvelse gennem det faste forretningssted, er det dels relevant at definere, hvad der skal forstås med begrebet ”*virksomhed*” og dels, hvornår virksomhedsudøvelsen sker gennem det faste driftssted. I henhold til begrebet ”*virksomhed*” er det op til medlemsstaternes interne ret at foretage den nærmere afgrænsning. Det skal dog bemærkes, at virksomhedsudøvelsen i henhold til modeloverenskomstens art. 5, stk. 4 ikke må være af forberedende og hjælpende karakter for at udgøre ”*virksomhed*”.⁶⁰

4.2.2 Undtagelsesbestemmelsen i OECD’s modeloverenskomst art. 5, stk. 4

Modeloverenskomstens art. 5, stk. 4 opfører en række aktiviteter, der udgør en undtagelse til hovedreglen til fast driftssted-definitionen, og som derfor *ikke* udgør et fast driftssted, selvom virksomhedsudøvelsen sker gennem et fast forretningssted.⁶¹ Modeloverenskomstens art. 5, stk. 4 kan ikke anses for at være udtømmende, idet bestemmelsens litra e) er et udtryk for en opsamlingsbestemmelse og udgør en indskrænkning til hovedreglen i art. 5, stk. 1.⁶²

Formålet med art. 5, stk. 4 er at sikre, at kildestaten ikke beskatter fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted beliggende i kildestaten, hvis det faste forretningssted udelukkende udøver forberedende eller hjælpende aktiviteter.⁶³

I henhold til undtagelsesbestemmelsen i modeloverenskomstens art. 5, stk. 4 udgør følgende aktiviteter *ikke* et fast driftssted, uanset om betingelserne i art. 5, stk. 1 er opfyldt:

”a) anvendelsen af indretninger udelukkende til oplagring, udstilling eller udlevering af varer tilhørende foretagendet;

b) opretholdelsen af et varelager, tilhørende foretagendet, udelukkende til oplagring, udstilling eller udlevering;

⁵⁸ Pkt. 2 og 10 i kommentarerne til art. 5 i OECD’s modeloverenskomst (2014)

⁵⁹ Ibid, pkt. 7

⁶⁰ Laursen, Nørgaard, 2011, s. 121-124

⁶¹ Pkt. 21 i kommentarerne til art. 5 i OECD’s modeloverenskomst (2014)

⁶² Ibid, pkt. 23

⁶³ Ibid, pkt. 21

- 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.”

Det fremgår ikke uden videre af bestemmelsens litra a)-d), om de oplistede aktiviteter *skal* være af forbedrende og hjælpende karakter. Det kan således diskuteres, om de specifikke aktiviteter i bestemmelsens litra a)-d) uden videre skal forstås som en undtagelse til hovedreglen og dermed aldrig kan udgøre et fast driftssted, *eller* om alle de oplistede aktiviteter i henhold til litra e) udelukkende skal være af forberedende og hjælpende karakter for at være omfattet af undtagelsesbestemmelsen.⁶⁴

I henhold til modeloverenskomstens art. 5, stk. 4 skal ”udtrykket *fast driftssted* ikke omfatte” (egen fremhævelse) de i litra a)-f) oplistede aktiviteter. Det synes således tvivlsomt, hvorvidt art. 5, stk. 4 er et udtryk for en ”*deeming provision*”, hvor alle de oplistede aktiviteter *i sig selv* aldrig vil udgøre et fast driftssted. Det må dog antages, at de oplistede aktiviteter i bestemmelsens litra a)-d) almindeligvis må anses for at omfatte forberedende og hjælpende aktiviteter. Dette kommer direkte til udtryk i bestemmelsens litra e), hvor enhver ”*anden virksomhed af forberedende eller hjælpende art*” undtages fra at udgøre et fast driftssted.⁶⁵ På den baggrund må det vurderes, at de oplistede aktiviteter i litra a)-d) i alle tilfælde skal udgøre aktiviteter af forberedende og hjælpende karakter og dermed ikke kan statuere et fast driftssted.

For at en aktivitet, der udøves gennem et fast forretningssted, kan karakteriseres som forberedende og hjælpende, er det afgørende, at det faste forretningssted alene udfører aktiviteter for foretagendet. Hvis dette ikke er tilfældet, kan aktiviteten, der udøves gennem det faste forretningssted, *ikke* anses for forberedende og hjælpende.⁶⁶ Hvordan begrebet ”*forberedende og hjælpende*” skal fortolkes fremgår ikke direkte af undtagelsesbestemmelsen. I det følgende afsnit undersøges derfor, hvad der skal forstås ved forberedende og hjælpende aktiviteter samt, hvilke konkrete aktiviteter der henholdsvis kan anses og ikke anses for værende forberedende og hjælpende.

⁶⁴ Laursen, Nørgaard, 2011, s. 135-136

⁶⁵ Reimer, m.fl., 2012, s. 90 og Schaffner, 2013, s. 211

⁶⁶ Pkt. 26 i kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst (2014)

4.2.2.1 Forberedende og hjælpende aktiviteter

I vurderingen af, om der foreligger en aktivitet, der kan karakteriseres som forberedende og hjælpende, skal der sondres mellem, hvilke aktiviteter der er ”kerneaktiviteter”, og hvilke der er ”forberedende og hjælpende”.⁶⁷

Det er omdiskuteret, hvad der skal forstås ved begrebet ”kerneaktivitet”. Det fremhæves blandt andet, at kerneaktivitet omfatter de aktiviteter, som medvirker til at forøge foretagendets samlede fortjeneste. Det er derfor ikke afgørende, om den pågældende aktivitet *i sig selv* skaber en fortjeneste, men derimod om aktiviteten *bidrager* til at øge foretagendets samlede fortjeneste.⁶⁸ Det kan dog diskuteres, om begrebet kerneaktivitet skal begrænses til kun at omfatte aktiviteter, der øger foretagendets samlede fortjeneste.⁶⁹ I forlængelse heraf skal det bemærkes, at afgrænsningen af begrebet ”kerneaktivitet” bør vurderes ud fra en samlet vurdering af aktiviteten i sin helhed.⁷⁰

Som nævnt i forrige afsnit fremgår det ikke direkte af modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, hvad der skal forstås ved forberedende og hjælpende aktiviteter. I sondringen mellem, hvad der skal forstås ved kerneaktivitet, og hvad der skal forstås ved forberedende og hjælpende aktiviteter, fremgår det af kommentarerne til modeloverenskomsten, at:

*”Det afgørende kriterium er, om det faste forretningssted i sig selv udgør en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets virksomhed i sin helhed.”*⁷¹ (egen fremhævelse)

Særligt den forudsætning, at aktiviteten skal være *betydningsfuld* og udgøre en *væsentlig* del af foretagendets aktiviteter i sin helhed, er afgørende for forståelsen af, hvilke aktiviteter der udgør en kerneaktivitet og derfor ikke kan karakteriseres som forberedende og hjælpende. Det skal bemærkes, at en ledelsesfunktion eksempelvis aldrig kan betragtes som en forberedende eller hjælpende aktivitet, idet en ledelsesfunktion i *alle* tilfælde udgør en væsentlig del af foretagendets samlede aktiviteter.⁷² Dette gælder, selvom der kun er tale om en begrænset ledelsesfunktion, hvilket blandt andet blev fremhævet i SKM 2015.41.SR, hvor det blev vurderet, at virksomhedsudøvelse blev foretaget fra et fast driftssted i Danmark. Sagen omhandlede et udenlandsk foretagende, der blandt andet oprettede en filial i Danmark til at formidle kontakt til danske kunder. Den danske filialbestyrers funktioner var dog udelukkende af administrativ karakter, og vedkommende havde ikke eget kontor i Danmark. Filialbestyrerens privatadresse blev anvendt som filialens

⁶⁷ Nørgaard, Laursen, 2011, s. 138

⁶⁸ A. Skaar, 1991, s. 284

⁶⁹ Schaffner, 2013, s. 207

⁷⁰ Reimer, m.fl., 2012, s. 91

⁷¹ Pkt. 24 i kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst (2014)

⁷² Schaffner, 2013, s. 209 og Pkt. 24 i kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst (2014)

adresse i Danmark, men var derudover ikke indrettet med henblik på virksomhedsudøvelse. Det afgørende, der blev lagt vægt på, var, at den danske filialbestyrer udførte en væsentlig del af sine administrative arbejdsopgaver fra sin privatadresse. Der var således ikke tale om forberedende og hjælpende aktiviteter.

Det fremgår af kommentarerne til modeloverenskomsten, at i tilfælde, hvor formålet med det faste forretningssted er *”identisk med hele foretagendets almindelige formål”*, er der ligeledes ikke tale om forberedende og hjælpende aktiviteter, hvorfor undtagelsesbestemmelsen i modeloverenskomsten ikke finder anvendelse.⁷³ I en russisk sag⁷⁴ blev det fastslået, at det var tilstrækkelig for at statuere et fast driftssted for en schweizisk virksomhed, at dennes aktivitet på det russiske marked alene blev udøvet gennem et lokalt kontor. Baggrunden for dette var, at den schweiziske virksomhed alene opererede på det russiske marked, hvilket medførte, at hele foretagendets fortjeneste blev genereret i Rusland. I vurderingen af, om kontoret kunne statuere et fast driftssted, blev der lagt vægt på, at kontorets formål var identisk med hele foretagendets almindelige formål. Der var således ikke tale om forberedende og hjælpende aktiviteter. I SKM 2017.213.SR blev der ligeledes lagt vægt på, at aktiviteter ikke kan karakteriseres som forberedende og hjælpende, hvis det faste forretningssteds formål er identisk med hele foretagendets formål. Der var i dette tilfælde tale om en dansk salgsmanager, der var ansat hos en tysk virksomhed, og som primært udøvede sine arbejdsopgaver gennem et hjemmekontor. Hjemmekontoret blev anset for at udgøre et fast forretningssted for den tyske virksomhed, idet salgsmanagerens arbejdsopgaver udgjorde en væsentlig og betydelig del af foretagendets kerneaktivitet. På den baggrund blev der statueret et fast driftssted.

Aktiviteter såsom forskning og udvikling af virksomhedens varer kan derimod som udgangspunkt betragtes som forberedende og hjælpende. Dette gælder, uanset om produktet senere hen bidrager væsentligt til foretagendets fortjeneste.⁷⁵ Dette var dog ikke tilfældet i en indisk sag⁷⁶, hvor aktiviteter som forskning og udvikling gik udover, hvad der kunne betragtes som aktiviteter af forberedende og hjælpende karakter. Sagen omhandlede et amerikansk selskab, hvis udviklingsarbejde blev udøvet gennem et kontor i Indien. Der blev lagt vægt på, at de udøvede aktiviteter udgjorde en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets samlede aktiviteter, idet det indiske kontor foruden forskning og udvikling ligeledes udøvede aktiviteter såsom fremstilling. Det blev blandt andet fremhævet, at formålet med disse aktiviteter ikke kunne adskilles fra foretagendets generelle formål, hvorfor aktiviteterne udgjorde en væsentlig del af kerneaktiviteten og derfor statuerede et fast driftssted.

⁷³ Pkt. 24 i kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst (2014)

⁷⁴ Case N A40-58575/11-129-248, Federal Arbitration Court af 2. august 2012

⁷⁵ Pkt. 23 i kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst (2014)

⁷⁶ *Pioneer Overseas Corporation v. ADIT*, ITA Nos. 1868, 1869, 1870 and 1871/DEL/2005, ITAT af 24. december 2009

Det fremgår endvidere direkte af kommentarerne til modeloverenskomsten, at aktiviteter, der er ”så fjerne fra den faktiske overskudsfrembringelse, at det er vanskeligt at henføre noget overskud” til det faste forretningssted, ikke udgør et fast driftssted.⁷⁷ Dette betyder således, at aktiviteter, der bidrager minimalt til foretagendets fortjeneste, må antages at udgøre supportfunktioner af forberedende og hjælpende karakter til foretagendets kerneaktivitet. Såfremt det faste forretningssted udfører aktiviteter i relation til disse supportfunktioner, der bidrager til foretagendets kerneaktivitet, vil disse udgøre en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets samlede aktiviteter og dermed statuere et fast driftssted.⁷⁸ Derudover skal det faste forretningssted alene udføre aktiviteter for foretagendet for, at disse har karakter af forberedende og hjælpende aktiviteter.⁷⁹ I en russisk sag⁸⁰ blev det fastslået, at selvom de udøvede aktiviteter er af forberedende og hjælpende karakter, kan der alligevel statueres et fast driftssted, hvis andre foretagender ligeledes drager fordel af aktiviteterne. I sagen var der tale om et hollandsk selskab, der udøvede forberedende og hjælpende aktiviteter i Rusland såsom produktregistrering og markedsføring. Disse aktiviteter kan karakteriseres som forberedende og hjælpende, men fordi de ligeledes blev benyttet af en uafhængig distributør, fik det hollandske selskab statueret et fast driftssted i Rusland.

På baggrund af dette afsnit kan det fastslås, at der i vurderingen af, hvilke aktiviteter der kan karakteriseres som forberedende og hjælpende, skal sondres mellem ”kerneaktivitet” og ”forberedende og hjælpende” aktiviteter. Det afgørende kriterium i den vurdering er, hvorvidt det faste forretningssted udgør en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets samlede aktiviteter. Der er tale om væsentlige og betydningsfulde aktiviteter, hvis det faste forretningssteds formål er identisk med foretagendets almindelige formål. Omvendt er der som udgangspunkt ikke tale om væsentlige og betydningsfulde aktiviteter, hvis disse bidrager minimalt til foretagendets fortjeneste. Det må dog vurderes, at det er uklart, hvad der yderligere skal forstås ved kriterierne, idet kommentarerne til modeloverenskomsten ikke synes at bidrage med tilstrækkelig vejledning til forståelsen heraf.

4.2.2.2 Kombination af aktiviteter

Modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra f) fastslår, at en kombination af aktiviteterne som nævnt i litra a)-e) ikke udgør et fast driftssted, hvis ”det faste forretningssteds almindelige virksomhed, der er resultatet af en sådan kombination, er af forberedende eller hjælpende art”.⁸¹ Bestemmelsen omfatter således de tilfælde, hvor det faste forretningssted kombinerer to eller flere af de aktiviteter, der er oplistet i bestemmelsens litra a)-e). Det skal dog bemærkes, at modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra f) kun er relevant i tilfælde, hvor et foretagendes faste forretningssteder med kombinerede aktiviteter ikke er organisatorisk adskilt. Faste forretningssteder er ikke organisatorisk

⁷⁷ Pkt. 23 i kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst (2014)

⁷⁸ Ibid, pkt. 25

⁷⁹ Ibid, pkt. 26

⁸⁰ *Astellas Pharma Europe BV v. Federal Tax Service*, Case A40-155695/12, Federal Arbitration court af 6. februar 2015

⁸¹ Pkt. 21 i kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst (2014)

adskilt i tilfælde, hvor de udøvede aktiviteter hver især udgør komplementære funktioner. Dette er tilfældet, hvis et foretagende fragmenterer en ”*sammen-hængende virksomhed i flere mindre enheder*”, hvorfor der ikke vil være tale om forberedende eller hjælpende aktiviteter.⁸² Dette betyder, at hvert enkelt faste forretningssted således stadig vil udgøre en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets kerneaktivitet og dermed udgøre et fast driftssted.

I tilfælde hvor de faste forretningssteder er organisatorisk adskilt, skal der i vurderingen af, om der er tale om et fast driftssted, foretages en isoleret og selvstændig vurdering af hvert enkelt faste forretningssted.

Det skal bemærkes, at begrebet ”*forberedende og hjælpende*” aktiviteter i art. 5, stk. 4, litra f) skal afgrænses på samme måde som bestemmelsens litra e)⁸³, hvorfor der henvises til diskussionen i forrige afsnit.

4.3 Delkonklusion

Modeloverenskomstens art. 5, stk. 1 udgør hovedreglen til fast driftssted-definitionen. I vurderingen af, om der kan statueres et fast driftssted, skal der eksistere et forretningssted, der er tidsmæssigt og geografisk fast samt foretages virksomhedsudøvelse gennem det faste driftssted.

Modeloverenskomstens art. 5, stk. 4 udgør en undtagelse til hovedreglen og oplister en række aktiviteter, der kan undtages fra at udgøre et fast driftssted, såfremt de udøvede aktiviteter er af forberedende og hjælpende karakter. Det fremgår ikke direkte af undtagelsesbestemmelsen, hvad der skal forstås med forberedende og hjælpende aktiviteter. I henhold til kommentarerne til modeloverenskomsten er det afgørende, om aktiviteterne, der udøves gennem det faste forretningssted, udgør en *væsentlig og betydningsfuld* del af foretagendets kerneaktivitet. Hvis dette er tilfældet, er der således ikke tale om forberedende og hjælpende aktiviteter, og det faste forretningssted vil derfor udgøre et fast driftssted. I tilfælde, hvor det faste forretningssteds formål er identisk med hele foretagendets generelle formål, er der ligeledes ikke tale om aktiviteter af forberedende og hjælpende karakter, hvorimod aktiviteter, der bidrager minimalt til foretagendets fortjeneste, er af forberedende og hjælpende karakter. For at aktiviteterne er forberedende og hjælpende, er det derudover et kriterium, at det faste forretningssted alene udfører aktiviteter for foretagendet. Det skal bemærkes, at det ikke er muligt for et foretagende at fragmentere sine aktiviteter med henblik på at blive omfattet af undtagelsesbestemmelsen, hvis disse aktiviteter udgør komplementære funktioner og dermed er en del af en sammenhængende virksomhed. I et sådan tilfælde vil der ikke være tale om forberedende og hjælpende aktiviteter. For at vurdere, om en aktivitet er væsentlig og betydningsfuld, skal der således sondres mellem kerneaktivitet og aktiviteter af forberedende og hjælpende karakter.

⁸² Pkt. 27.1 i kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst (2014)

⁸³ Ibid, pkt. 27

5.0 Formålet bag de foreslåede ændringer

Nærværende afsnit har til hensigt at belyse, hvilket formål der ligger bag de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen og dermed besvare afhandlingens *andet* underspørgsmål. Dette er nødvendigt for at kunne forstå de forventede virkninger og dermed senere hen at kunne vurdere, hvorvidt de forventede virkninger af de foreslåede ændringer stemmer overens med formålet.

Den øgede globalisering har medført, at samspillet mellem de forskellige landes interne skatteregler er vigtig for at sikre en fair global skattekonkurrence. Hvis samspillet ikke fungerer optimalt, kan det føre til dobbeltbeskatning eller dobbelt ikke-beskatning, hvilket umiddelbart har en negativ virkning på den globale økonomi og velfærd.⁸⁴ De negative virkninger ved dobbeltbeskatning kan eksempelvis være øgede administrative omkostninger i forbindelse med dobbeltbeskatningstvister eller formindsket skatteprovenu i tilfælde, hvor der sker dobbelt ikke-beskatning.⁸⁵ Dobbeltbeskatning eller dobbelt ikke-beskatning kan eksempelvis opstå i situationer, hvor en multinational virksomhed, der er hjemmehørende i ét land, modtager fortjeneste fra et andet land. I tilfælde hvor begge lande beskatter fortjenesten, opstår der dobbeltbeskatning, hvorimod dobbelt ikke-beskatning sker i tilfælde, hvor begge lande undlader at beskatte.⁸⁶ Risikoen for dobbeltbeskatning og dobbelt ikke-beskatning har resulteret i, at lande over hele verden er blevet enige om, at der er et behov for at skabe internationale skatteregler, der er klare og forudsigelige.⁸⁷ Indledningsvist i afhandlingen blev det fastslået, at OECD's BEPS-projekt skal sikre en fair global skattekonkurrence ved, at beskatningen fremadrettet sker i dét land, hvor den økonomiske aktivitet er placeret. BEPS-projektet har primært til formål at modvirke situationer, hvor forskellige internationale skatteregler fører til dobbelt ikke-beskatning. Dermed sikres, at multinationale virksomheder ikke flytter fortjeneste væk fra de lande, hvor den økonomiske aktivitet er placeret.⁸⁸ Det overordnede formål med BEPS-projektet er således at skabe større gennemsigtighed med klare og forudsigelige internationale skatteregler for både skattemyndighederne og skatteyderne.⁸⁹

I henhold til overskriften på Action 7 – "*Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*" – må det vurderes, at det overordnede formål bag de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen er et ønske om at forebygge multinationale virksomheders kunstige undgåelse af fast driftssted.

⁸⁴ OECD, "*Action Plan on BEPS*", 2013, s. 7 og 13, OECD, "*Action 1*", 2015, s. 20 og 24 samt Burkhalter, m.fl., 2016, s. 5

⁸⁵ OECD, "*Action 1*", 2015, s. 20 og OECD, "*Comments Received on Public Discussion Draft*", 2014, s. 36

⁸⁶ Schmidt, K. m.fl., 2015, s. 81. Der sondres mellem økonomisk –og juridisk dobbeltbeskatning. Økonomisk dobbeltbeskatning vedrører tilfælde, hvor den samme fortjeneste beskattes hos to forskellige multinationale virksomheder. I afhandlingen refereres til juridisk dobbeltbeskatning, der omhandler tilfælde, hvor en multinational virksomhed beskattes af den samme fortjeneste i to eller flere kontraherende stater, jf. samme kilde, s. 21.

⁸⁷ OECD, "*Action Plan on BEPS*", 2013, s. 7

⁸⁸ Ibid, s. 10

⁸⁹ Ibid, s. 14 samt Russo og Saint-Amans, 2016, s. 236

Som nævnt indledningsvist i afhandlingen har multinationale virksomheder, der opererer inden for den digitale økonomi, mulighed for at opnå skattefordele gennem skatteplanlægning ved at udnytte forskellige skattesystemer til at reducere eller helt eliminere beskatningsgrundlaget.⁹⁰ Det har vist sig at være vanskeligt at vurdere, hvor de multinationale virksomheders fortjeneste skal henføres, og dermed at fastlægge beskatningsretten mellem domicil- og kildestaten. OECD har flere gange fremhævet et behov for at justere den nuværende fast driftssted-definition netop med det formål at forhindre multinationale virksomheders kunstige undgåelse af faste driftssteder.⁹¹ Lande verden over har samtidig udtrykt et ønske om, at beskatningsretten tildeles det land, hvor den økonomiske aktivitet er placeret. Særligt lande i EU har krævet retten til at beskatte den del af fortjenesten, som multinationale virksomheder såsom Amazon har opnået ved at udnytte forbrugermarkedet i EU uden at have et fast driftssted.⁹² Det kan således diskuteres, hvorvidt formålet med de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen, foruden et ønske om at skabe klare og forudsigelige internationale skatteregler, ligeledes skyldes et ønske om, at multinationale virksomheder såsom Amazon ikke fremadrettet skal have mulighed for at blive omfattet af undtagelsesbestemmelsen og dermed undgå statuering af fast driftssted.⁹³

OECD har på baggrund af udfordringer ved den nuværende fast driftssted-definition foreslået nogle konkrete ændringer til undtagelsesbestemmelsen i modeloverenskomstens art. 5, stk. 4 for at sikre, at bestemmelsen *udelukkende* finder anvendelse på aktiviteter af forberedende og hjælpende karakter. De foreslåede ændringer skal sikre, at fortjeneste fra kerneaktiviteter bliver beskattet i dét land, hvor de udøves, og dermed ikke fremadrettet kan omfattes af undtagelsesbestemmelsen. OECD har derudover foreslået indførelsen af en anti-fragmenteringsregel netop med henblik på at forhindre multinationale virksomheders kunstige undgåelse af et fast driftssted ved fragmentering af aktiviteter. Formålet med reglen er at sikre, at de fragmenterede aktiviteter ikke isoleret set kan blive omfattet af undtagelsesbestemmelsen.⁹⁴

Det må således vurderes, at det overordnede formål med de foreslåede ændringer er at sikre en fair global skattekonkurrence ved at skabe klare og forudsigelige regler for både skattemyndigheder og skatteydere. Dermed sikres, at kerneaktiviteter ikke fremadrettet kan omfattes af undtagelsesbestemmelsen, og at beskatningen således sker i dét land, hvor den økonomiske aktivitet er placeret. Dette medfører, at risikoen for både dobbeltbeskatning og dobbelt ikke-beskatning mindskes, hvilket må antages at have en positiv effekt på den globale økonomi og velfærd.

I det efterfølgende afsnit belyses de foreslåede ændringer til undtagelsesbestemmelsen i modeloverenskomstens art. 5, stk. 4 og indførelsen af anti-fragmenteringsreglen.

⁹⁰ OECD, "Action Plan on BEPS", 2013, s. 10 og 19, OECD, "Action 1", 2015, s. 16 samt Oblert og Spengel, 2017, s.5

⁹¹ OECD, "Action 7", 2015, s. 9 samt OECD, "Discussion Draft", 2014, s. 4 og 6

⁹² Bianco og Santos, 2016, s. 1 og 5

⁹³ Pleijsier, 2016, s. 445

⁹⁴ OECD, "Action 1", 2015, s. 12 og OECD, "Action 7", 2015, s. 10 og HJI Panayi, 2016, s. 641

6.0 De foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen

Formålet med dette afsnit er at belyse de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen i modeloverenskomstens art. 5, stk. 4. Dette er nødvendigt for herefter at kunne besvare afhandlingens *tredje* underspørgsmål, der vedrører en vurdering af, hvordan disse ændringer må formodes at påvirke gældende ret i forhold til, hvornår der kan statueres et fast driftssted.

Indledningsvis behandles undtagelsesbestemmelsen i *afsnit 6.1*. Dernæst belyses forslaget til indførelsen af anti-fragmenteringsreglen i *afsnit 6.2*, hvorefter et alternativt forslag til undtagelsesbestemmelsen behandles i *afsnit 6.3*. Afslutningsvis indeholder *afsnit 6.4* en delkonklusion.

Det skal bemærkes, at der i analysen inddrages ekstrakter af de foreslåede ændringer til Action 7. Markeringerne med **fed** er et udtryk for de foreslåede tilføjelser til modeloverenskomsten eller kommentarerne dertil.

6.1 Undtagelsesbestemmelsen

Dette afsnit har til hensigt at belyse de foreslåede ændringer til selve undtagelsesbestemmelsen i modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, hvorefter de foreslåede ændringer til kommentarerne i modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra a)-e) analyseres.

Som det fremgår af *afsnit 4.2.2* har der under den nuværende fast driftssted-definition været tvivl om fortolkningen af undtagelsesbestemmelsen, da det ikke fremgår direkte af bestemmelsen, om de oplistede aktiviteter i litra a)-d) udelukkende *skal* være af forberedende og hjælpende karakter. Under den nuværende fast driftssted-definition har forberedende og hjælpende aktiviteter været *direkte* omfattet af bestemmelses litra e) og f).

OECD har med de foreslåede ændringer elimineret den nuværende fortolkningstvivl vedrørende undtagelsesbestemmelsen.⁹⁵ Det fremgår således af forslaget til undtagelsesbestemmelsen på den efterfølgende side, at alle de oplistede aktiviteter i bestemmelses litra a)-f) fremadrettet *skal* være af forberedende og hjælpende karakter.

⁹⁵ OECD, "Action 7", 2015, s. 28

“4. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term “permanent establishment” shall be deemed not to include:

- a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise;*
- b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery;*
- c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;*
- d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;*
- e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity;*
- f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e),*

provided that such activity or, in the case of subparagraph f), the overall activity of the fixed place of business, is of a preparatory or auxiliary character.”⁹⁶

Som det fremgår af bestemmelsen, er begrebet ”forberedende og hjælpende” ikke længere direkte udtrykt i bestemmelsens litra e) og f), da udgangspunktet er, at *hele* undtagelsesbestemmelsen fremadrettet udelukkende *skal* omfatte forberedende og hjælpende aktiviteter. Det blev diskuteret i afsnit 4.2.2, hvorvidt den nuværende undtagelsesbestemmelse i modeloverenskomstens art. 5, stk. 4 finder anvendelse i tilfælde, hvor bare én af de oplistede aktiviteter i bestemmelsens litra a)-d) udøves som den *eneste* aktivitet af virksomheden, eller om de oplistede aktiviteter i *alle* tilfælde skal opfattes som forberedende og hjælpende.⁹⁷ Efter de foreslåede ændringer til undtagelsesbestemmelsen er det fastslået, at de i bestemmelsens litra a)-d) oplistede aktiviteter udelukkende *skal* være af forberedende og hjælpende karakter.⁹⁸ Det belyses i afsnittet nedenfor, hvilke aktiviteter der skal anses for forberedende og hjælpende.

6.1.1 Forberedende og hjælpende aktiviteter

Det fremgår fortsat ikke direkte af undtagelsesbestemmelsen, hvordan begrebet ”forberedende og hjælpende” skal defineres. Der er en generel usikkerhed om fortolkningen af begrebet, hvilket OECD anerkender, eftersom det kan være vanskeligt at sondre mellem, hvilke aktiviteter der er

⁹⁶ OECD, ”Action 7”, 2015, s. 28-29

⁹⁷ OECD, ”Public Discussion Draft”, 2014, s. 15

⁹⁸ OECD, ”Action 7”, 2015, s. 29-30, pkt. 21

forberedende og hjælpende, og hvilke aktiviteter der ikke er.⁹⁹ De foreslåede ændringer til kommentarerne til modeloverenskomstens art. 5, stk. 4 skal således bidrage med yderligere vejledning til, hvordan begrebet ”forberedende og hjælpende” skal defineres.¹⁰⁰

I de foreslåede kommentarer til undtagelsesbestemmelsen fastholder OECD kriterierne om, at de aktiviteter, der udføres gennem det faste forretningssted, ikke må udgøre en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets aktiviteter i sin helhed for at være af forberedende og hjælpende karakter. Derudover fastholdes kriteriet om, at aktiviteter, hvis formål er identisk med hele foretagendets generelle formål, ligeledes aldrig kan være forberedende og hjælpende.¹⁰¹ Derudover har OECD foreslået følgende kommentar til modeloverenskomsten, der skal bidrage med yderligere vejledning til forståelsen af begrebet ”forberedende og hjælpende”:

”21.2 As a general rule, an activity that has a preparatory character is one that is carried on in contemplation of the carrying on of what constitutes the essential and significant part of the activity of the enterprise as a whole. Since a preparatory activity precedes another activity, it will often be carried on during a relatively short period, the duration of that period being determined by the nature of the core activities of the enterprise (...) An activity that has an auxiliary character, on the other hand, generally corresponds to an activity that is carried on to support, without being part of, the essential and significant part of the activity of the enterprise as a whole. It is unlikely that an activity that requires a significant proportion of the assets or employees of the enterprise could be considered as having an auxiliary character.”¹⁰²

Indledningsvis skal det bemærkes, at der er forskel på, hvornår en aktivitet er henholdsvis ”forberedende” og ”hjælpende”.¹⁰³ Det fremgår af kommentaren ovenfor, at forberedende aktiviteter som hovedregel er kendetegnet ved, at de typisk bliver udført før andre aktiviteter og ofte over korte tidsperioder. Det tidsmæssige aspekt kan ikke fastlægges generelt og skal derfor vurderes i forhold til foretagendets kerneaktivitet.

Kommentaren fastslår dernæst, hvad der skal forstås ved hjælpende aktiviteter. I henhold hertil skal disse forstås som aktiviteter, der supporterer foretagendets øvrige aktiviteter uden at udgøre en væsentlig eller betydningsfuld del af kerneaktiviteten. Det fremgår desuden, at aktiviteter, der

⁹⁹ OECD, ”Action 7”, 2015, s. 30, pkt. 21.1 og OECD, ”Revised Discussion Draft”, 2015, s. 5 og 22

¹⁰⁰ OECD, ”Action 7”, 2015, s. 30, pkt. 21.1 og 21.2

¹⁰¹ Ibid, s. 29-30, pkt. 21.1

¹⁰² Ibid, s. 30, pkt. 21.2

¹⁰³ Brauner, 2016, s. 19-20

kræver betydelige ressourcer i form af aktiver eller medarbejdere, ikke kan betragtes som hjælpende aktiviteter.

Det kan synes tvivlsomt, om kommentaren bidrager med tilstrækkelig vejledning til forståelsen af begrebet ”*forberedende og hjælpende*”, idet den fremkommer med nye kriterier, der ikke er nærmere defineret. Kommentaren definerer eksempelvis ikke, hvad der skal forstås ved en *kort* tidsperiode, *supportfunktioner* samt, hvornår der er tale om *betydelige* ressourcer. Der gives ligeledes ingen eksempler på, hvordan de nye kriterier skal defineres, hvorfor det må vurderes, at kommentaren ikke umiddelbart bidrager til formålet om at skabe større klarhed og forudsigelighed for både skattemyndigheder og skatteydere.¹⁰⁴

Ved vurderingen af, om der er tale om forberedende og hjælpende aktiviteter, fastholdes yderligere betingelsen om, at de oplyste aktiviteter i modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra a)-e) skal udføres for foretagendet selv.¹⁰⁵ I tilfælde, hvor et fast forretningssted udfører aktiviteter for andre foretagender, finder undtagelsesbestemmelsen således ikke anvendelse. Som det fremgår af *afsnit 4.2.2.1*, gælder dette også i tilfælde, hvor aktiviteten ikke udføres for andre virksomheder, men hvor disse drager fordel af aktiviteten.

Det kan således konkluderes, at de foreslåede ændringer til modeloverenskomstens art. 5, stk. 4 medfører, at alle de oplyste aktiviteter i bestemmelsens litra a)-f) fremadrettet udelukkende *skal* være af forberedende og hjælpende karakter. I henhold til forståelsen af, hvad der udgør forberedende og hjælpende aktiviteter, er det fortsat relevant at vurdere, om en given aktivitet er *væsentlig* og *betydningsfuld* for foretagendets kerneaktivitet. Der er ikke tale om forberedende og hjælpende aktiviteter, hvis det faste forretningssteds formål er identisk med foretagendets generelle formål. Endeligt kan aktiviteter, der udøves for andre end foretagendet selv, ikke betragtes som forberedende og hjælpende. I forbindelse med de foreslåede ændringer er der indført nye kriterier, der skal bidrage til forståelsen af, hvad der menes med forberedende og hjælpende aktiviteter, herunder at forberedende aktiviteter typisk udføres før andre aktiviteter og over en kort tidsperiode, samt at hjælpende aktiviteter supporterer foretagendets øvrige aktiviteter.

De foreslåede ændringer til de nuværende kommentarer til modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra a)-e) vil blive behandlet i de efterfølgende afsnit.

¹⁰⁴ OECD, “*Comments Received on Revised Discussion Draft*”, 2015, s. 33-34, 45-46, 116, 143 m.fl.

¹⁰⁵ OECD, “*Action 7*”, 2015, s. 30, pkt. 21.3

6.1.2 Anvendelse af et fast forretningssted til oplagring, udstilling eller udlevering

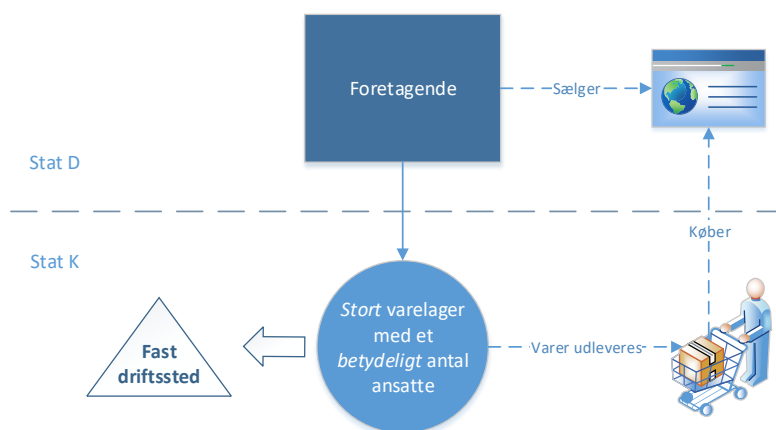
Modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra a) vedrører tilfælde, hvor et foretagende *anvender* et varelager udelukkende til oplagring, udstilling eller udlevering af varer.¹⁰⁶ Under den nuværende fast driftssted-definition er varelagre undtaget fra at udgøre et fast driftssted, hvilket har været genstand for kritik.¹⁰⁷ Kritikken er gået på, at anvendelse af et varelager ikke udgør forberedende og hjælpende aktiviteter for multinationale virksomheder, herunder online forhandlere, hvis en kort leveringstid er vigtig for foretagendet.¹⁰⁸

Som følge heraf har OECD foreslået, at kommentarerne til modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra a) justeres med henblik på, at varelagre fremadrettet kan udgøre et fast driftssted og dermed ikke umiddelbart kan ses som værende en aktivitet af forberedende og hjælpende karakter. I henhold til de foreslåede ændringer skal bestemmelsens litra a) forstås således:

“22. Subparagraph a) relates to a fixed place of business constituted by facilities used by an enterprise for storing, displaying or delivering its own goods or merchandise. Whether the activity carried on at such a place of business has a preparatory or auxiliary character will have to be determined in the light of factors that include the overall business activity of the enterprise.”¹⁰⁹

Hvorvidt en aktivitet er af forberedende og hjælpende karakter må fastlægges ud fra, hvad der er foretagendets samlede aktivitet. I den foreslåede kommentar er der et eksempel på en aktivitet, der ikke kan undtages fra at udgøre et fast driftssted. Figuren nedenfor illustrerer dette.

Figur 6.1: Et eksempel på en aktivitet der udgør et fast driftssted



Kilde: Egen tilvirkning

¹⁰⁶ Pkt. 22 i kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst (2014)

¹⁰⁷ OECD, "Public Discussion Draft", 2014, s. 15-16

¹⁰⁸ Bianco og Santos, 2016, s. 8 og Pleijsier, 2016, s. 445

¹⁰⁹ OECD, "Action 7", 2015, s. 31

Eksemplet omhandler et foretagende i en domicilstat, der anvender et *stort* varelager med et *betydeligt* antal ansatte i en kildestat. Foretagendet sælger sine varer online til kunder i kildestaten, hvorefter varerne udleveres til kunderne fra varelageret, der er beliggende i kildestaten. I tilfælde hvor aktiviteter såsom opbevaring og udlevering udgør en væsentlig og betydningsfuld del af et foretagendets samlede aktiviteter og desuden udføres af et *betydeligt* antal ansatte, skal varelageret anses for at udgøre en væsentlig del af foretagendets salgs- og distributionsaktivitet. I sådanne tilfælde kan varelageret således ikke anses for at være af forberedende og hjælpende karakter, hvorfor der statueres et fast driftssted i kildestaten.

Eksemplet indeholder nogle kriterier, der kan give anledning til fortolkningstvivl, hvorfor rækkevidden af modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra a) stadig synes uklar. Dette vedrører blandt andet, hvad der skal forstås med et *stort* varelager og et *betydeligt* antal ansatte. I henhold til høringssvarene mener flere, at der mangler yderligere vejledning og eksempler på, hvordan disse kriterier skal defineres.¹¹⁰ Det fremgår ikke uden videre, hvad der skal lægges til grund i vurderingen af, om et varelager er *stort*, og hvornår der er tale om et *betydeligt* antal ansatte. Det kan synes besynderligt, at disse kriterier ikke er defineret tydeligt i de foreslåede kommentarer, idet et *stort* varelager eksempelvis både kan defineres ud fra omsætning, antal kvadratmeter eller mængden af varer, der er oplagret. Det samme gør sig gældende i forhold til, hvornår der er tale om et *betydeligt* antal ansatte, hvilket enten kan måles på antal ansatte i foretagendet eller i forhold til konkurrenterne til foretagendet eller det faste forretningssted. Det må således vurderes, at disse kriterier ikke umiddelbart bidrager til at skabe større klarhed og forudsigelighed for både skattemyndigheder og skatteydere. Det må samtidig vurderes, at der er tale om subjektive kriterier,¹¹¹ da det må være op til intern ret at foretage den nærmere afgrænsning af kriterierne. Dette kan synes uhensigtsmæssigt, idet fortolkningen af begreberne med stor sandsynlighed bliver forskellig, hvilket kan medføre, at risikoen for dobbeltbeskatning og dobbelt ikke-beskatning øges.

Kommentaren giver desuden anledning til en sontring mellem digitalt salg og fysisk salg. Der gives endvidere anledning til en sontring mellem salg over landegrænser og salg internt i dén stat, hvor varelageret er beliggende. Kommentaren giver ikke et entydigt svar på, om opbevaring og udlevering af varer kun statuerer fast driftssted i tilfælde, hvor foretagendet afsætter sine varer digitalt, eller om det også er tilfældet ved salg gennem fysiske butikker. Det fremgår ligeledes ikke tydeligt, om der er forskel på, hvorvidt der afsættes varer internt i dén stat, hvor varelageret er beliggende, eller om der afsættes varer til andre lande. Det må vurderes, at det næppe har været hensigten, at modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra a) fremadrettet kun skal omfatte digitalt salg af varer, der udelukkende afsættes i kildestaten. Det må således vurderes, at det er tvivlsomt, hvorvidt fysisk salg

¹¹⁰ OECD, “Comments Received on Revised Discussion Draft”, 2015, s. 64-65, 188, 225, 311 m.fl.

¹¹¹ OECD, “Comments Received on Public Discussion Draft”, 2015, s. 82 og 113 samt OECD, “Comments Received on Revised Discussion Draft”, 2015, s. 43, 61, 84 m.fl.

og salg over landegrænser er omfattet. I kommentaren er der blot tale om ét *eksempel*, der skal bidrage til at fastlægge anvendelsesområdet for bestemmelsen. Dette må vurderes at være uhensigtsmæssigt, da det ikke fremgår, om *mindre* varelager med et *mindre* antal ansatte ligeledes fremadrettet kan statuere et fast driftssted, eller om det kun er tilfældet ved *store* varelager med et *betydeligt* antal ansatte. Det må således vurderes, at eksemplet skaber uklarhed og uforudsigelighed om rækkevidden af bestemmelsen.

I de foreslåede kommentarer er der beskrevet nogle aktiviteter, der undtages fra at udgøre et fast driftssted. Der nævnes eksempelvis et toldlager i en kildestat, der opretholdes af en eksportør i en domicilstat udelukkende med det formål at opbevare varer, indtil toldbehandlingen er gennemført. I dette tilfælde gør en frugtimportør brug af faciliteter, der er særligt indrettet til opbevaring af frugt i en given tidsperiode, men hvor opbevaringen ikke har et andet formål for foretagendet end at afvente toldgodkendelse. I dette tilfælde er der tale om aktiviteter, som kan karakteriseres som forberedende og hjælpende, og som derfor ikke statuerer et fast driftssted.

Der er ligeledes tale om en aktivitet af forberedende og hjælpende karakter i tilfælde, hvor et foretagende opretholder et varelager alene med det formål at levere reservedele til maskiner, der er solgt til samme kunde. Hvis det faste forretningssted derimod foruden levering af reservedele deltager aktivt i vedligeholdelse og reparationer af de pågældende maskiner, er der ikke længere tale om forberedende og hjælpende aktiviteter. I et sådan tilfælde vil foretagendets varelager statuere fast driftssted, da aktiviteterne udgør en væsentlig og betydningsfuld del af kerneaktiviteten.¹¹²

På baggrund af dette afsnit må det konkluderes, at de foreslåede ændringer til kommentarerne ændrer på, hvad der tidligere har været forståelsen af modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra a), herunder at anvendelse af et varelager til brug for opbevaring, udstilling eller udlevering af varer ikke udgør et fast driftssted. Et varelager til disse formål kan fremadrettet udgøre et fast driftssted i tilfælde, hvor de fra varelageret udførte aktiviteter udgør en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets salgs- og distributionsaktivitet. Dette er i hvert fald tilfældet, hvor der er tale om et *stort* varelager med et *betydeligt* antal ansatte. Der gives imidlertid ingen vejledning til, hvordan og under hvilke forudsætninger disse vurderinger skal foretages, hvorfor rækkevidden af bestemmelsen stadig synes uklar. At bestemmelsen er uklar kan medføre øget dobbeltbeskatning og dobbelt ikke-beskatning, hvilket synes uhensigtsmæssigt.

¹¹² OECD, "Action 7", 2015, s. 31, pkt. 22.1

6.1.3 Opretholdelse af et fast forretningssted til oplagring, udstilling eller udlevering

Modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra b) omhandler tilfælde, hvor et foretagende har disposition over eller ubegrænset adgang til et varelager, der udelukkende *opretholdes* til brug for oplagring, udstilling eller udlevering af varer. Ifølge de nuværende kommentarer til bestemmelsen skal et varelager kun statuere et fast driftssted, hvis det ikke opretholdes til de nævnte formål.¹¹³ For at fastlægge rækkevidden af bestemmelsen, har OECD foreslået følgende ændringer til kommentaren:

“22.3 Subparagraph b) relates to the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise. This subparagraph is irrelevant in cases where a stock of goods or merchandise belonging to an enterprise is maintained by another person in facilities operated by that other person and the enterprise does not have the facilities at its disposal as the place where the stock is maintained cannot therefore be a permanent establishment of that enterprise. (...)”¹¹⁴ (egen fremhævelse)

Det fremgår af kommentaren, at modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra b) fremadrettet finder anvendelse i tilfælde, hvor et foretagende ikke har dispositionsret til varelageret. I kommentaren er der et eksempel på et tilfælde, hvor bestemmelsen finder anvendelse. Eksemplet angår en uafhængig logistikvirksomhed beliggende i ét land, der oplagrer varer, der er ejet af et foretagende beliggende i et andet land. I dette tilfælde fremgår det, at foretagendet, der ejer de oplagrede varer, ikke har dispositionsret til varelageret og derfor ikke får statueret et fast driftssted. Det er således en betingelse for statuering af fast driftssted, at foretagendet har *disposition* over varelageret. Hvis ikke dette er tilfældet, kan der ikke umiddelbart statueres et fast driftssted, og det må i stedet vurderes, om foretagendet har *ubegrænset adgang* til at inspicere varelageret. Det må således vurderes, at rækkevidden for anvendelsesområdet i modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra b) efter de foreslåede ændringer bliver bredere ved, at der også kan statueres et fast driftssted i tilfælde, hvor et foretagende *ikke* har disposition over varelageret, men derimod blot har ubegrænset adgang til det. Dette synes umiddelbart uhensigtsmæssigt, da det må antages, at bestemmelsen går ud over, hvad formålet har været ved, at de foreslåede ændringer ikke kun får en virkning på kerneaktiviteter, men ligeledes kan medføre, at aktiviteter, der reelt set er af forberedende og hjælpende karakter, ikke fremadrettet kan omfattes.

Hvad der skal forstås med begreberne ”*dispositionsret*” og ”*ubegrænset adgang*” er ikke nærmere defineret i de foreslåede ændringer til bestemmelsen. Det er således uklart, hvornår et varelager kan antages at være til disposition for et foretagende, lige som det er uklart, hvilke faktorer der indgår i vurderingen heraf. Det kan diskuteres, hvorvidt et foretagende skal have fuld dispositionsret over

¹¹³ Pkt. 22 i kommentarerne til art. 5 i OECD's modeloverenskomst (2014)

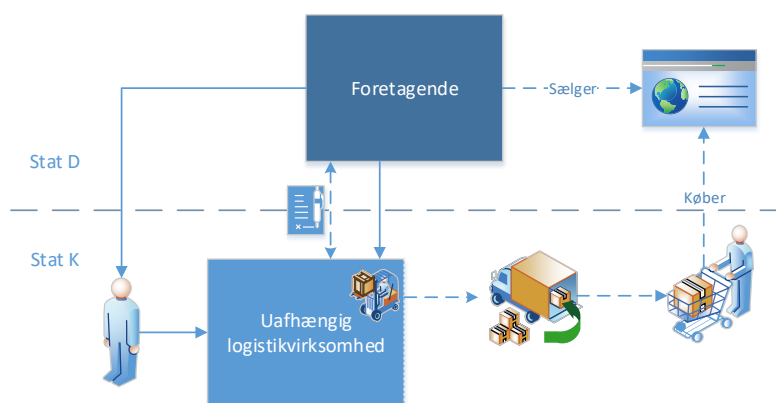
¹¹⁴ OECD, ”Action 7”, 2015, s. 32

varelageret, eller om det er tilstrækkeligt, at dispositionsretten sker i samarbejde med en uafhængig logistikvirksomhed. Det kan samtidig diskuteres, om dispositionsretten skal være til stede over en vis tidsperiode, og i så fald hvor lang en tidsperiode der skal være tale om.

Det er ligeledes uklart, hvornår et foretagende har ubegrænset adgang til et varelager. Det kan eksempelvis diskuteres, om det er en betingelse for, at et foretagende har ubegrænset adgang til et varelager, at det skal være kontraktuelt bestemt. Det kan endvidere diskuteres, hvor mange begrænsninger der må fremgå af kontrakten for, at der ikke længere er tale om en ubegrænset adgang. Det kan ligeledes diskuteres, om det er en betingelse, at den ubegrænsede adgang reelt skal benyttes af foretagendet. I tilfælde hvor et foretagende ikke benytter adgangen, er det ligeledes uklart, hvordan bestemmelsen skal fortolkes.

Det faktum, at kriterierne ikke er nærmere defineret, medfører, at der kan opstå fortolkningstvivl om rækkevidden af bestemmelsen, hvilket kan illustreres med eksemplet i figuren nedenfor.

Figur 6.2: Et eksempel



Kilde: Egen tilvirkning

Eksemplet vedrører et foretagende beliggende i ét land, der opretholder et varelager hos en uafhængig logistikvirksomhed beliggende i et andet land. Foretagendet sælger sine varer digitalt og benytter udelukkende varelageret til opbevaring og udlevering. Udleveringen af varerne foretages af en uafhængig distributør. Foretagendet har en medarbejder ansat til at varetage forholdet til den uafhængige logistikvirksomhed, inspicere varelageret og deltage i udvikling af arbejdsprocesser. Medarbejderen har under sine besøg adgang til de dele af varelageret, som foretagendet opretholder, hvilket er aftalt i en kontrakt mellem foretagendet og den uafhængige logistikvirksomhed.¹¹⁵

Det er ikke muligt at give et entydigt svar på, om varelageret statuerer et fast driftssted for foretagendet. Det forhold, at adgangen til varelageret er aftalt i en kontrakt, og at foretagendet har ind-

¹¹⁵ OECD, "Comments Received on Revised Discussion Draft", 2015, s. 89

flydelse på udvikling af arbejdsprocesser samt har mulighed for at inspicere og overvåge varelageret, medfører, at foretagendet har indflydelse på styringen og udviklingen af varelageret. Denne indflydelse kan dog næppe vurderes at være tilstrækkelig for, at foretagendet har disposition over varelageret. Det forhold, at medarbejderen har adgang til varelageret, indikerer ligeledes ikke, at foretagendet har en ubegrænset adgang, idet adgangsretten kan være begrænset til et bestemt antal inspektioner, eller at inspektionerne skal aftales på forhånd.

Det må således vurderes, at kriterierne er uklare og ikke umiddelbart bidrager til formålet om at skabe større klarhed og forudsigelighed for både skattemyndigheder og skatteydere. For at sikre dette er det således nødvendigt, at kriterierne bliver defineret nærmere, hvilket der ligeledes er udtrykt et behov for i høringssvarene.¹¹⁶ Hvis ikke kriterierne bliver defineret nærmere, må det antages, at der fortsat vil være usikkerhed om anvendelsen af bestemmelsen. Det må sammen med usikkerheden om kriterierne i modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra a) antages at øge den generelle usikkerhed om rækkevidden af hele undtagelsesbestemmelsen.

Det kan på baggrund af dette afsnit fastslås, at modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra b) vedrører opretholdelse af et varelager til brug for oplagring, udstilling eller udlevering. Udgangspunktet er, at der ikke kan statueres et fast driftssted i tilfælde, hvor et foretagende hverken har disposition over eller ubegrænset adgang til varelageret. Dette gælder dog ikke tilfælde, hvor et foretagende har fuld disposition over varelageret eller har en ubegrænset adgang til inspektion af dette. Sidstnævnte kriterium forudsætter dog, at inspektionen ikke er af forberedende eller hjælpende karakter. De foreslåede kommentarer synes ikke at bidrage med vejledning til, hvad der skal forstås med kriterierne ”dispositionsret” eller ”ubegrænset adgang”. Det er derfor uklart, hvornår bestemmelsen finder anvendelse, og under hvilke forudsætninger de enkelte kriterier skal vurderes.

6.1.4 Opretholdelse af et fast forretningssted til produktion

Modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra c) vedrører tilfælde, hvor et varelager, der tilhører ét foretagende, bearbejdes af et andet foretagende på det førstnævnte foretagendes vegne eller for dets regning.¹¹⁷ OECD har foreslået at ændre kommentaren til modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra c), så den fremadrettet skal have følgende ordlyd:

“22.4 (...) As explained in the preceding paragraph, the mere presence of goods or merchandise belonging to an enterprise does not mean that the fixed place of business where these goods or merchandise are stored is at the disposal of that enterprise. (...)”¹¹⁸ (egen fremhævelse)

¹¹⁶ OECD, “Comments Received on Revised Discussion Draft”, 2015, s. 84, 119, 121 og 187 m.fl.

¹¹⁷ Pkt. 22 i kommentarerne til art. 5 i OECD’s modeloverenskomst (2014)

¹¹⁸ OECD, ”Action 7”, 2015, s. 32-33

Som det fremgår af kommentaren skal vurderingen af, om der foreligger et fast driftssted efter bestemmelsens litra c) vurderes ud fra, om foretagendet kan disponere over det pågældende varelager. Det fremgår af et eksempel i kommentaren, at det ligeledes skal vurderes, om foretagendet har en ubegrænset adgang til varelageret. Kriterierne er således de samme som under bestemmelsens litra b). Bestemmelsen adskiller sig dog fra litra b) ved, at dispositionsretten i henhold til litra c) *ikke* umiddelbart medfører statuering af et fast driftssted. I tilfælde hvor et foretagende har dispositionsret til et varelager, skal det nærmere undersøges, om opretholdelsen af varelageret hos det andet foretagende kan anses for at være en forberedende og hjælpende aktivitet. Hvis dette er tilfældet, udgør opretholdelse af varelageret ikke en del af kerneaktiviteten, hvilket betyder, at der ikke kan statueres et fast driftssted.

I de foreslåede kommentarer til art. 5, stk. 4, litra c) er der et eksempel på, hvilke aktiviteter der kan omfattes af bestemmelsen. Det kan eksempelvis være det forhold, at et foretagende hovedsagelig agerer som distributør af varer, der er produceret af andre virksomheder, men som samtidig opretholder et varelager med henblik på forarbejdning hos et andet foretagende. Det er formuleret således i de foreslåede kommentarer:

”(...) as in that case the mere maintenance of a stock of goods for the purposes of processing by another enterprise would not form an essential and significant part of RCO’s overall activity.”¹¹⁹ (egen fremhævelse)

Det er således afgørende at vurdere, om aktiviteten er en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets kerneaktivitet. Det er kun relevant at vurdere, om der er tale om aktiviteter af forberedende og hjælpende karakter, såfremt foretagendet har dispositionsret over eller en ubegrænset adgang til varelageret. Hvis ikke dette er tilfældet, er der udelukkende tale om aktiviteter af forberedende og hjælpende karakter, og der kan derfor ikke statueres fast driftssted.

På baggrund af nærværende afsnit kan det fastslås, at modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra c) omhandler situationer, hvor et foretagende opretholder et varelager udelukkende med det formål at lade et andet foretagende udføre produktion heraf. Opretholdelse af et sådant varelager medfører ikke i sig selv, at der statueres et fast driftssted. Der skal foretages en vurdering af situationen ud fra, om foretagendet har disposition over eller ubegrænset adgang til varelageret. Kriterierne er dermed de samme som diskuteret under art. 5, stk. 4, litra b), hvorfor rækkevidden af litra c) ligeledes må vurderes at være uklar. I høringssvarene er der også udtrykt et ønske om, at kriterierne bør defineres yderligere for at skabe større klarhed og forudsigelighed om forståelsen heraf.¹²⁰

¹¹⁹ OECD, “Action 7”, 2015, s. 33, pkt. 22.4

¹²⁰ OECD, “Comments Received on Revised Discussion Draft”, 2015, s. 37-38, 84, 119, 189 m.fl.

6.1.5 Opretholdelse af et fast forretningssted til indkøbsaktiviteter og informationsindsamling

Modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra d) vedrører et foretagendes opretholdelse af et fast forretningssted udelukkende med det formål at foretage indkøb af varer eller indsamle information. Indkøbsaktiviteter og informationsindsamling har oprindeligt været undtaget fra at udgøre et fast driftssted, da det er vanskeligt at henhøre fortjeneste til faste forretningssteder, der udøver disse aktiviteter.¹²¹ Dette synes imidlertid ikke længere at kunne retfærdiggøres i tilfælde, hvor sådanne aktiviteter udgør en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets kerneaktivitet.

Som følge heraf har OECD foreslået at udvide kommentarerne til bestemmelsen og opdele dem i to dele. Første del af kommentarerne omhandler indkøbsaktiviteter og er formuleret således:

”22.5 The first part of subparagraph d) relates to the case where premises are used solely for the purpose of purchasing goods or merchandise for the enterprise. Since this exception only applies if that activity has a preparatory or auxiliary character, it will typically not apply in the case of a fixed place of business used for the purchase of goods or merchandise where the overall activity of the enterprise consists in selling these goods and where purchasing is a core function in the business of the enterprise (...)”¹²² (egen fremhævelse)

Som det fremgår af den foreslåede kommentar, finder modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra d) kun anvendelse i tilfælde, hvor indkøbsaktiviteter kan anses for at være forberedende og hjælpende. Det afgørende for denne vurdering er, om aktiviteten er en del af foretagendets kerneaktivitet. Hermed sikres en vurdering af, om de indkøbsaktiviteter, der udøves, er af væsentlig og betydningsfuld karakter for et foretagende.¹²³

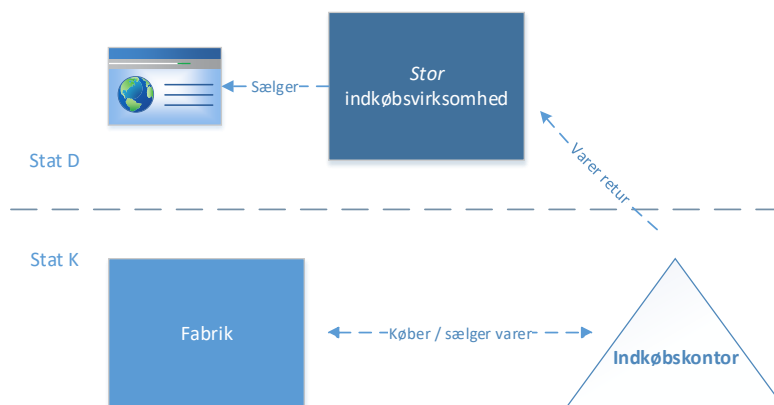
I et forsøg på at afgrænse rækkevidden af modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra d) fremkommer første del af kommentarerne med to eksempler, der illustrerer, hvornår bestemmelsen henholdsvis ikke finder anvendelse, og hvornår den finder anvendelse. På den efterfølgende side illustreres det første eksempel.

¹²¹ OECD, “Public Discussion Draft”, 2014, s.17

¹²² OECD, ”Action 7”, 2015, s. 33-34

¹²³ OECD, “Comments Received on Revised Discussion Draft”, 2015, s. 197, 211-212, 218 m.fl.

Figur 6.3: Eksempel hvor undtagelsesbestemmelsen *ikke* finder anvendelse

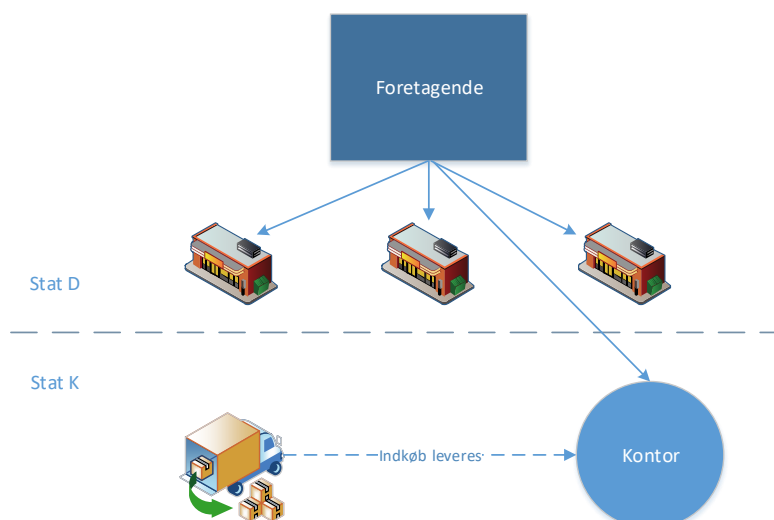


Kilde: Egen tilvirkning

Eksemplet vedrører en stor indkøbsvirksomhed, der fra ét land opkøber og sælger landbrugsmaskiner produceret i et andet land. Indkøbsvirksomheden sælger til flere forskellige lande og opretholder i den forbindelse et indkøbskontor i det andet land. Indkøbskontoret beskæftiger specialiserede medarbejdere, som varetager særlige opgaver i forbindelse med typegodkendelse og kontraktindgåelse. Indkøbskontorets eneste opgave er således at foretage indkøb af varer til brug for videresalg, hvorfor indkøbsaktiviteten udgør en væsentlig og betydningsfuld del af indkøbsvirksomhedens aktiviteter i sin helhed. I dette tilfælde statueres således et fast driftssted.

Det andet eksempel i kommentarerne til modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra d) er illustreret nedenfor.

Figur 6.4: Eksempel hvor undtagelsesbestemmelsen finder anvendelse



Kilde: Egen tilvirkning

Det andet eksempel vedrører et foretagende, som i ét land driver et antal *store* discountbutikker. Foretagendet opretter et kontor i et andet land, som over en periode på to år skal undersøge det lokale marked samt udføre lobbyarbejde med henblik på at opnå tilladelse til etablering af en række butikker på det lokale marked. Der foretages i den forbindelse indkøb til opretholdelse af kontoret, hvilket udgør en aktivitet af forberedende og hjælpende karakter. Foretagendets kerneaktivitet udgør driften af de store discountbutikker, hvorfor indkøb af varer til opretholdelse af kontoret ikke udgør en væsentlig og betydningsfuld del af virksomhedens samlede aktiviteter. Der statueres således ikke et fast driftssted i dette tilfælde.

De beskrevne eksempler giver ikke umiddelbart anledning til tvivl om, hvornår indkøbsaktiviteter i disse specifikke tilfælde udgør henholdsvis en kerneaktivitet og en aktivitet af forberedende og hjælpende karakter. Eksemplerne giver dog imidlertid ingen klar vejledning til, hvornår indkøbsaktiviteter generelt skal anses for henholdsvis at udgøre en kerneaktivitet og en aktivitet af forberedende og hjælpende karakter. Det kan give anledning til tvivl, når eksemplerne specifikt kun omfatter *store* indkøbsvirksomheder og *store* discountbutikker. Det fremgår ikke, om bestemmelsen også skal omfatte *mindre* indkøbsvirksomheder, og ligeledes ikke hvilke kriterier der skal lægges til grund for vurderingen af indkøbsvirksomhedens størrelse. Det fremgår heller ikke, om indkøbsvirksomhedens størrelse eksempelvis skal måles på omsætning, antal kvadratmeter eller antal ansatte. Det må formodes, at OECD ikke har haft til hensigt at afskære mindre indkøbsvirksomheder fra bestemmelsens anvendelsesområde, hvorfor disse tillige må antages at være omfattet af undtagelsesbestemmelsen. I modsat fald vil en mindre indkøbsvirksomhed, hvis kerneaktivitet består af indkøb, kunne undtages fra at udgøre et fast driftssted, hvilket går ud over, hvad formålet med de foreslåede ændringer har været.

Det kan også tænkes, at der kan opstå situationer, der ikke er lige så tydelige som illustreret i de beskrevne eksempler. En sådan situation kan eksempelvis opstå, hvor et foretagende sælger egne producerede varer og foretager indkøb hertil, men hvor den væsentligste del af foretagendets aktivitet består i udvikling samt erhvervelse af nye potentielle kunder.¹²⁴ Spørgsmålet er, om indkøbsaktiviteterne, forudsat at disse udføres fra et selvstændigt kontor, i et sådan tilfælde vil blive omfattet af litra d), eller om indkøbsaktiviteter i stedet vil kunne statuere et fast driftssted. Det kan synes uklart, hvorvidt dette er tilfælde, hvilket tydeliggør, at bestemmelsen mangler yderligere vejledning i forhold til, hvornår indkøbsaktiviteter medfører et fast driftssted. Dette må betyde, at der kan opstå usikkerhed om bestemmelsens anvendelsesområde, hvilket ikke synes at bidrage til formålet om at skabe klarhed og forudsigelighed for skattemyndighederne og skatteyderne.

¹²⁴ OECD, "Comments Received on Revised Discussion Draft", 2015, s. 218

Den anden del af kommentarerne til modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra d) omhandler informationsindsamling og lyder således:

”22.6 The second part of subparagraph d) relates to a fixed place of business that is used solely to collect information for the enterprise. (...) If the enterprise does so without maintaining a fixed place of business in that State, subparagraph d) will obviously be irrelevant. If, however, a fixed place of business is maintained solely for that purpose, subparagraph d) will be relevant and it will be necessary to determine whether the collection of information goes beyond the preparatory or auxiliary threshold. (...)”¹²⁵

Det fremgår af de foreslåede kommentarer, at multinationale virksomheder ofte har behov for at indsamle information i forbindelse med vurdering af, hvorvidt og hvorhenne de skal udføre deres kerneaktivitet. Informationsindsamling kan naturligvis foretages uden at opretholde et fast forretningssted, og i sådanne tilfælde vil art. 5, stk. 4, litra d) ikke finde anvendelse. I tilfælde hvor et fast forretningssted opretholdes til informationsindsamling, fremgår det af kommentaren, at det skal vurderes, hvorvidt aktiviteten går ud over, hvad der kan anses for at være forberedende og hjælpende.

I vurderingen af, om informationsindsamling kan anses for forberedende, oplister kommentaren flere eksempler. Som forberedende aktiviteter nævnes kontorer, der opretholdes af investeringsfonde udelukkende med det formål at indsamle information om mulige investeringer, og tilfælde, hvor forsikringsselskaber opretholder et kontor med det formål at indsamle statistik til risikovurdering af et givent marked. Det samme gælder tilfælde, hvor et avisbureau opretholder et kontor til informationsindsamling, og hvor avisbureauet ikke er involveret i reklameaktiviteter. Kommentaren oplister derimod ingen eksempler på, hvilke aktiviteter der *ikke* er forberedende, hvilket kan synes uhensigtsmæssigt. For så vidt angår investeringsfonde, kan der være tilfælde, hvor informationsindsamling udgør en kerneaktivitet. Det kan eksempelvis være tilfældet, hvor det ikke er investeringsfonden selv, der opretholder det faste forretningssted, men derimod en anden virksomhed, hvis formål er at indsamle information på vegne af investeringsfonden. I dette tilfælde kan informationsindsamlingen hverken udgøre en forberedende aktivitet for investeringsfonden eller virksomheden, der foretager informationsindsamlingen.¹²⁶ Det samme må antages at være tilfældet, hvis en anden virksomhed indsamler information på vegne af et forsikringsselskab.

Det kan endvidere synes besynderligt, at det skal være afgørende, hvorvidt et avisbureau er involveret i reklameaktiviteter, i vurderingen af, om informationsindsamling udgør en forberedende

¹²⁵ OECD, ”Action 7”, 2015, s. 34

¹²⁶ OECD, ”Comments Received on Revised Discussion Draft”, 2015, s. 38

aktivitet.¹²⁷ Det afgørende må være, om informationsindsamlingen benyttes til at udarbejde artikler til aviser. I et sådan tilfælde må det vurderes, at informationsindsamling ikke udgør en forberedende aktivitet.

På baggrund af dette afsnit kan det fastslås, at modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra d) vedrører opretholdelse af kontorer udelukkende med det formål at foretage indkøb eller informationsindsamling på vegne af et foretagende. Ved vurderingen af om indkøbsaktiviteter kan statuere et fast driftssted, skal aktiviteten ses i forhold til foretagendets kerneaktivitet. Herunder skal det vurderes, om aktiviteten udgør en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets samlede aktivitet. Det fremgår ikke tydeligt, hvorvidt informationsindsamling kan udgøre en så væsentlig og betydningsfuld del af et foretagendes samlede aktiviteter, at informationsindsamling kan statuere et fast driftssted.

6.1.6 Opsamlingsbestemmelsen og fragmentering af aktiviteter

Det fremgår af de foreslåede ændringer i kommentarerne til modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, at bestemmelsens litra e) er et udtryk for en generel begrænsning til hovedreglen i art. 5, stk. 1.¹²⁸ I henhold til den foreslåede kommentar til art. 5, stk. 4, litra e) finder bestemmelsen anvendelse på følgende:

*”23. Subparagraph e) **applies to a fixed place of business maintained solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any activity that is not expressly listed in subparagraphs a) to d); as long as that activity has a preparatory or auxiliary character, that place of business is deemed not to be a permanent establishment. (...)**”¹²⁹*

Det fremgår således af kommentaren, at bestemmelsen må betragtes som en opsamlingsbestemmelse, idet den finder anvendelse på *enhver* anden aktivitet af forberedende og hjælpende karakter, som ikke er omfattet af art. 5, stk. 4, litra a)-d).

I kommentaren til modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra e) er der ligeledes oplistet nogle eksempler på, hvilke faste forretningssteder der er omfattet af bestemmelsen. Disse eksempler fremgår allerede af de nuværende kommentarer. Eksemplerne vedrører blandt andet faste forretningssteder, hvis formål udelukkende består af reklame, levering af oplysninger, videnskabelig forskning eller servicering af en patent- eller knowhow-kontrakt under forudsætning af, at aktiviteterne er af forberedende eller hjælpende karakter. I tilfælde, hvor en virksomhed etablerer et direktionskontor, finder modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra e) ikke anvendelse, idet en ledelsesfunktion i alle

¹²⁷ Brauner, 2016, s. 18

¹²⁸ OECD, “Action 7”, 2015, s. 29, pkt. 21

¹²⁹ Ibid, s. 34

tilfælde omfatter aktiviteter, der går ud over, hvad der kan karakteriseres som forberedende og hjælpende.¹³⁰ Modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra e) vil ikke blive behandlet yderligere, idet bestemmelsens litra a)-d) fremadrettet ligeledes omfatter forberedende og hjælpende aktiviteter. Betydningen af opsamlingsbestemmelsen må derfor antages at være blevet mindre væsentlig efter de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen.

I Action 7 foreslås derudover, at der indføres en anti-fragmenteringsregel, der skal forhindre, at multinationale virksomheder fragmenterer aktiviteter med det formål kunstigt at undgå statuering af fast driftssted. Anti-fragmenteringsreglen behandles særskilt i *afsnit 6.2.1*.

6.1.7 Sammenfatning

Som nævnt tidligere er formålet med de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen at skabe større klarhed over, hvad der skal forstås ved forberedende og hjælpende aktiviteter. På den baggrund har OECD foreslået ændringer til selve ordlyden i modeloverenskomstens art. 5, stk. 4 med det formål, at alle de oplistede aktiviteter i bestemmelsen udelukkende *skal* være af forberedende og hjælpende karakter. Derudover har OECD foreslået ændringer til kommentarerne, hvis formål er at bidrage med vejledning i og eksempler på, hvad der skal forstås med begrebet ”forberedende og hjælpende”. De foreslåede kommentarer skal således bidrage til at skabe større klarhed over, hvilke aktiviteter der fremadrettet omfattes af undtagelsesbestemmelsen.¹³¹ Som det blev fastslået i de tidligere afsnit er der ikke tale om forberedende og hjælpende aktiviteter, hvis aktiviteterne udgør en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets aktiviteter. Derudover må det faste forretningssteds formål ikke være identisk med foretagendets generelle formål, og aktiviteterne må ikke udøves for andre end foretagendet selv. Det fremgår af de foreslåede ændringer, at forberedende aktiviteter typisk udføres før andre aktiviteter og over korte tidsperioder, samt at hjælpende aktiviteter skal supportere foretagendets øvrige aktiviteter.

Det fremgår af de forrige afsnit, at de foreslåede ændringer til kommentarer indeholder nogle uklare begreber, som OECD hverken har defineret i de foreslåede ændringer til modeloverenskomsten eller kommentarerne. Det fremgår eksempelvis af de foreslåede ændringer til undtagelsesbestemmelsens litra a), at varelager, der anvendes til opbevaring, udstilling eller udlevering, udgør et fast driftssted, hvis varelageret er *stort* og beskæftiger et *betydeligt* antal ansatte. I henhold til modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra b) er det en betingelse for, at et varelager kan udgøre et fast driftssted, at foretagendet har fuld *dispositionsret* over eller har en *ubegrænset adgang* til varelageret. Samme kriterier er gældende under modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra c), men i tilfælde, hvor et foretagende har fuld dispositionsret, statueres der kun et fast driftssted, hvis de udøvede aktiviteter er en del af kerneaktiviteten. Endeligt fremgår det af modeloverenskomstens art.

¹³⁰ OECD, “Action 7”, 2015, s. 35, pkt. 24

¹³¹ Ibid, s. 28

5, stk. 4, litra d), at kontorer, der udøver indkøbsaktiviteter eller informationsindsamling, udgør et fast driftssted, hvis disse aktiviteter udgør en del af foretagendets kerneaktivitet. De oplyste eksempler i de foreslåede kommentarer vedrører kun *store* indkøbsvirksomheder og *store* discount-butikker. Det fremgår ikke, hvordan indkøbsvirksomhedens størrelse skal vurderes, og om bestemmelsen også omfatter mindre indkøbsvirksomheder.

Det faktum, at de nye kriterier ikke er defineret, kan som nævnt give anledning til fortolkningstvivel. Det må således vurderes, at der er tale om nogle subjektive kriterier, da det er op til intern ret at foretage den nærmere afgrænsning. Dette medfører, at der skabes en usikkerhed i forhold til rækkevidden af undtagelsesbestemmelsens anvendelsesområde. Det må derfor vurderes, at kriterierne ikke bidrager til formålet om at skabe større klarhed og forudsigelighed for skattemyndighederne og skatteyderne. Uklare kriterier kan potentielt føre til dobbeltbeskatning og dobbelt ikke-beskatning i tilfælde, hvor kriterierne fortolkes forskelligt i intern ret. Der er flere, der mener, at der fremadrettet vil blive statueret flere faste driftssteder, hvilket vil medføre, at risikoen for dobbeltbeskatning øges.¹³² Dette betyder, at administrationsomkostninger i forbindelse med dobbeltbeskatningstvister ligeledes øges.¹³³ Samlet set må de uklare kriterier dog medføre, at der skabes en større usikkerhed for såvel skattemyndigheder som skatteydere om, hvornår der kan statueres et fast driftssted.¹³⁴

6.2 Fragmentering af aktiviteter

Nærværende afsnit ønsker at undersøge, hvordan indførelsen af anti-fragmenteringsreglen i OECD's modeloverenskomst må formodes at påvirke gældende ret af den nuværende fast driftssted-definition.

I henhold til de foreslåede ændringer fremgår det ikke direkte af ordlyden i modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra f), at en kombination af de i litra a)-e) nævnte aktiviteter i sig selv *skal* være af forberedende og hjælpende karakter for at være omfattet. Derimod fremgår det af modeloverenskomstens art. 5, stk. 4 i sin helhed, at det faste forretningssteds *overordnede* aktivitet skal være af forberedende og hjælpende karakter for at være omfattet af undtagelsesbestemmelsen. Det faktum, at et foretagende kombinerer to eller flere af de i litra a)-e) oplyste aktiviteter, er således ikke *i sig selv* ensbetydende med, at der kan statueres et fast driftssted. For at vurdere dette skal de kombinerede aktiviteter ses i forhold til omstændighederne i øvrigt.¹³⁵

¹³² OECD, "Comments Received on Revised Discussion Draft", 2015, s. 5, 25, 61, 75, 104, 199 m.fl.

¹³³ Ibid, s. 65, 70, 117, 145, 208 m.fl.

¹³⁴ Ibid, s. 9, 44, 76 m.fl.

¹³⁵ OECD, "Action 7", 2015, s. 36, pkt. 27

Det følger af den foreslåede kommentar til modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra f), at bestemmelsen ikke finder anvendelse i tilfælde, hvor et foretagende opretholder flere faste forretningssteder, der udøver nogle af de i art. 5, stk. 4, litra a)-e) oplistede aktiviteter.¹³⁶ Bestemmelsen finder således kun anvendelse i tilfælde, hvor en virksomhed fragmenterer sine aktiviteter i flere mindre enheder og dermed ikke i tilfælde, hvor forbundne virksomheder gør det.¹³⁷ For at imødekomme dette fremgår det af de foreslåede ændringer, at det faktum, at en virksomhed *”cannot fragment a cohesive operating business into several small operations in order to argue that each is merely engaged in a preparatory or auxiliary activity”*, ikke kun bør begrænses til at gælde tilfælde, hvor det er den samme virksomhed, der opretholder flere faste forretningssteder i et land. Forbundne virksomheder, der opretholder flere faste forretningssteder i et eller flere lande, bør ligeledes være omfattet.¹³⁸

Som følge af at forbundne virksomheder har forholdsvis nemt ved at fragmentere aktiviteter, og fordi modeloverenskomstens art. 5, stk. 4 udelukkende skal omfatte aktiviteter af forberedende og hjælpende karakter, er indførelsen af en anti-fragmenteringsregel blevet foreslået.¹³⁹

6.2.1 Anti-fragmenteringsreglen

Det overordnede formål med anti-fragmenteringsreglen er at supplere modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, hvis anvendelsesområde er begrænset til kun at omfatte aktiviteter af forberedende og hjælpende karakter, der udøves gennem ét fast forretningssted. Anti-fragmenteringsreglen er nødvendig for at sikre, at forbundne virksomheder ikke har mulighed for at fragmentere sine aktiviteter for at blive omfattet af undtagelsesbestemmelsen.¹⁴⁰ Følgende anti-fragmenteringsregel er blevet foreslået som en tilføjelse til den nuværende undtagelsesbestemmelse i modeloverenskomsten:

“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

¹³⁶ OECD, “Action 7”, 2015, s. 40

¹³⁷ Pkt. 27.1 til kommentarerne til OECD’s modeloverenskomst (2014) og OECD, ”Public Discussion Draft”, 2014, s. 7 og OECD, “Action 7”, 2015, s. 39

¹³⁸ OECD, “Action 7”, 2015, s. 39 og OECD, “Public Discussion Draft”, 2014, s. 19

¹³⁹ OECD, “Revised Discussion Draft”, 2015, s. 6 og 31-32

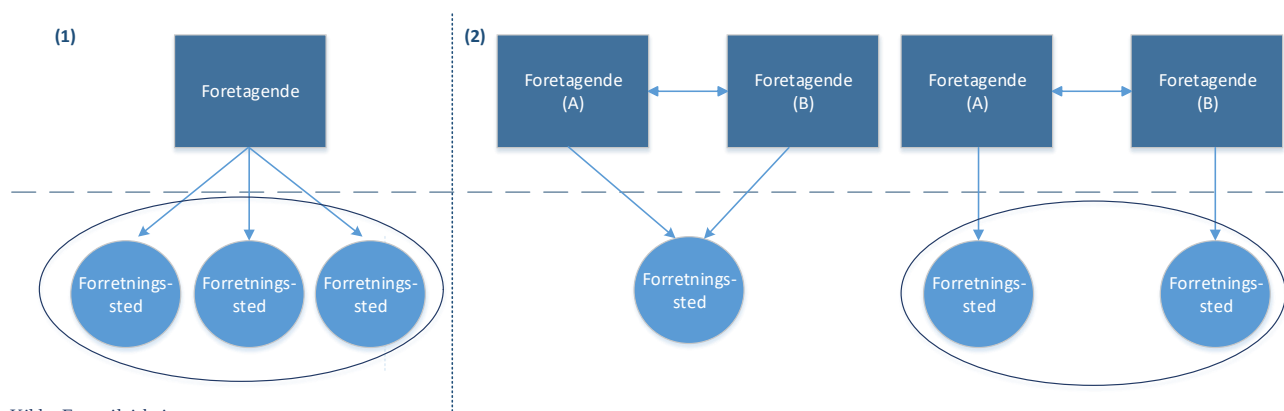
¹⁴⁰ OECD, “Action 7”, 2015, s. 39

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.*¹⁴¹

Det fremgår af de foreslåede kommentarer til anti-fragmenteringsreglen, at formålet med indførelsen reglen er at forhindre kunstig undgåelse af et fast driftssted.¹⁴² Anti-fragmenteringsreglen har til hensigt at sikre tilfælde, hvor et foretagende ikke kan omfattes af undtagelsesbestemmelsen. Dette gælder både tilfælde, hvor det samme foretagende udøver aktiviteter gennem forskellige forretningssteder, og hvor forbundne foretagender udøver komplementære aktiviteter gennem det samme forretningssted eller gennem flere forskellige forretningssteder.¹⁴³ Figur 6.5 nedenfor illustrerer begge disse tilfælde.

Figur 6.5: Anti-fragmenteringsreglens anvendelsesområde



Kilde: Egen tilvirkning

I henhold til anti-fragmenteringsreglen finder undtagelsesbestemmelsen i modeloverenskomsten således ikke anvendelse i tilfælde, hvor en virksomhed eller forbundne virksomheder udøver aktiviteter gennem det samme faste forretningssted eller gennem forskellige faste forretningssteder i det samme land. Det er en betingelse for, at anti-fragmenteringsreglen finder anvendelse, at kombinationen af den samlede aktivitet, der udøves, *ikke* er af forberedende eller hjælpende karakter.

¹⁴¹ OECD, "Action 7", 2015, s. 39

¹⁴² Ibid, s. 40, pkt. 30.2

¹⁴³ Ibid

Derudover er det en betingelse for reglens anvendelse, at de udøvede aktiviteter udgør komplementære funktioner, der er en del af en sammenhængende virksomhed.¹⁴⁴

I forbindelse med forslaget til anti-fragmenteringsreglen har der været udtrykt nogle generelle bekymringer. Disse vedrører blandt andet det faktum, at der ikke umiddelbart bliver taget hensyn til princippet om ”*separate entity*”, og at de foreslåede ændringer til en anti-fragmenteringsregel ikke anerkender, at multinationale virksomheder anvender forskellige forretningsenheder af juridiske, regulatoriske og kommercielle årsager.¹⁴⁵

I de tidligere forslag til anti-fragmenteringsreglen er begreberne ”*associated enterprises*” og ”*connected enterprises*” blevet anvendt.¹⁴⁶ Disse begreber har syntes for brede i forhold til formålet med den foreslåede anti-fragmenteringsregel, idet der er blevet argumenteret for, at skattemyndighederne, hvis disse begreber benyttes, får fri mulighed for at fortolke fast driftssteddefinitionen. Dette vil medføre flere situationer, hvor der statueres faste driftssteder, og vil dermed resultere i flere dobbeltbeskatnings-tvister.¹⁴⁷ OECD har prøvet at imødekomme disse bekymringer ved at ændre ”*associated enterprises*” og ”*connected enterprises*” til ”*closely related enterprises*”. Det fremgår af de foreslåede ændringer til kommentarerne, hvad der skal forstås med ”*closely related enterprises*”, hvormed der menes virksomheder, der kontrolleres af det samme foretagende. Dette dækker over situationer, hvor en virksomhed direkte eller indirekte ejer mere end halvdelen af stemmerettighederne i en anden virksomhed.¹⁴⁸

Der er derudover generel usikkerhed om, hvad der menes med begrebet ”*complementary functions that are part of a cohesive business operation*”.¹⁴⁹ Der er enighed om, at det er vanskeligt at anvende anti-fragmenteringsreglen uden en klar definition af, hvad der menes med begrebet. Uden en klar definition bliver vurderingen uklar, hvilket medfører, at skattemyndighederne skal foretage en subjektiv afgrænsning af begrebet.¹⁵⁰ Det kan derfor diskuteres, hvorvidt anvendelsesområdet i modeloverenskomstens art. 5, stk. 4 bliver bredere ved indførelsen af anti-fragmenteringsreglen, og om der statueres flere faste driftssteder. I høringssvarene mener størstedelen, at dette er tilfældet, mens få mener, at virkningen af anti-fragmenteringsreglen er meget begrænset, idet den kan være

¹⁴⁴ OECD, ”*Public Discussion Draft*”, 2014, s. 20-21

¹⁴⁵ OECD, ”*Revised Discussion Draft*”, 2015, s. 30-31 og OECD, ”*Comments Received on Public Discussion Draft*”, 2015, s. 84, 90, 241 og 260-261 m.fl.

¹⁴⁶ OECD, ”*Public Discussion Draft*”, 2014, s. 20-21 og OECD, ”*Revised Discussion Draft*”, 2015, 31-32

¹⁴⁷ OECD, ”*Comments Received on Public Discussion Draft*”, 2015, s. 756 og OECD, ”*Comments Received on Revised Discussion Draft*”, 2015, s. 165

¹⁴⁸ OECD, ”*Action 7*”, 2015, s. 26, pkt. 38.9-38.10, jf. pkt. 30.3

¹⁴⁹ OECD, ”*Revised Discussion Draft*”, 2015, s. 30

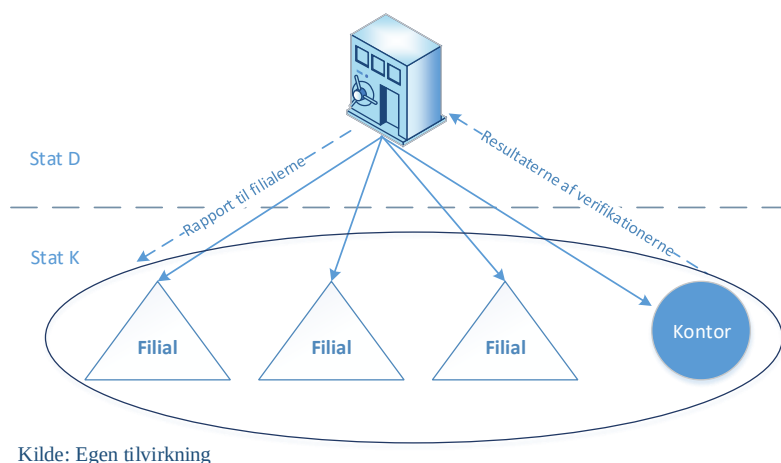
¹⁵⁰ OECD, ”*Comments Received on Public Discussion Draft*”, 2015, s. 126, 232, 241, 323, 404-406, 492-493, 579-580, 600, 755 og 791 m.fl.

vanskelig at anvende i praksis.¹⁵¹ Hvis anvendelsesområdet for undtagelsesbestemmelsen bliver bredere, kan det have den negative virkning, at risikoen for dobbeltbeskatning øges, hvorimod den positive virkning vil være, at risikoen for dobbelt ikke-beskatning mindskes. Samlet set må det dog vurderes, at såfremt anvendelsesområdet bliver bredere, går de foreslåede ændringer ud over, hvad hensigten har været.

Under de nuværende kommentarer skal komplementære funktioner forstås som *”receiving and storing goods in one place, distributing those goods through another”*,¹⁵² hvilket ikke fremgår af de foreslåede ændringer. I stedet har OECD, for at imødekomme nogle af de beskrevne bekymringer til anti-fragmenteringsreglen, foreslået indførelsen af nogle nye kommentarer, der skal bidrage til at bestemme rækkevidden.

OECD har i forlængelse heraf i kommentarerne illustreret to eksempler på anvendelsen af anti-fragmenteringsreglen. Figur 6.6 nedenfor og figur 6.7 på den efterfølgende side illustrerer disse.

Figur 6.6: Første eksempel hvor anti-fragmenteringsreglen finder anvendelse



Kilde: Egen tilvirkning

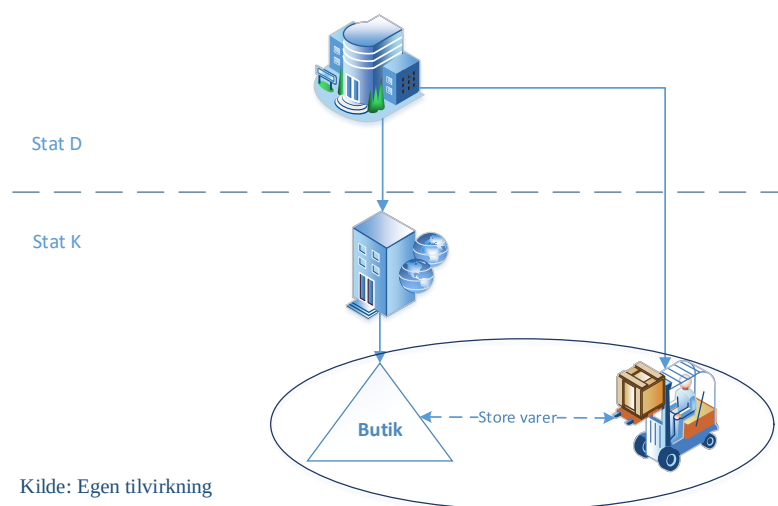
Eksemplet vedrører en bank i en domicilstat, der har nogle filialer i en kildestat, der udgør et fast driftssted. Banken har endvidere et separat kontor i kildestaten, hvor nogle få medarbejdere verificerer kundernes informationer til brug for filialernes låneansøgninger. Resultaterne af disse verifikationer videresendes til banken i domicilstaten. Herefter analyseres de af nogle andre medarbejdere, der udarbejder en rapport til filialerne, hvoraf beslutningen om låneansøgningen fremgår. Det konkluderes, at undtagelsesbestemmelsen ikke finder anvendelse på det separate kontor, da filialerne udgør et fast driftssted i kildestaten, og at aktiviteterne, der udføres gennem det separate

¹⁵¹ OECD, “Comments received on the Revised Discussion Draft”, 2015, s. 26, 28-29 og 35, m.fl.

¹⁵² Pkt. 27.1 i kommentarerne til OECD’s modeloverenskomst (2014)

kontor og af filialerne, udgør komplementære aktiviteter, der er en del af den sammenhængende virksomhed.¹⁵³ I dette tilfælde udgør det separate kontor således et fast driftssted.

Figur 6.7: Andet eksempel hvor anti-fragmenteringsreglen finder anvendelse



Eksemplet vedrører et moderselskab, der producerer og sælger apparater og er hjemmehørende i en domicilstat. Moderselskabet ejer et datterselskab i en kildestat, der igen ejer en butik, hvorfra apparaterne sælges. Moderselskabet ejer desuden et lille lager i kildestaten, hvor der oplagres nogle større elementer, der er identiske med dem, der udstilles i datterselskabets butik. Når en kunde køber et af de større elementer, skal en medarbejder fra datterselskabet hente dette på varelageret, hvorefter ejerskabet af elementet overgår fra moderselskabet til datterselskabet. I dette tilfælde er betingelserne for anti-fragmenteringsreglen også opfyldt, hvorfor undtagelsesbestemmelsen ikke finder anvendelse. Baggrunden for dette er, at moderselskabet og datterselskabet er ”*closely related enterprises*”, at datterselskabets butik udgør et fast driftssted, samt at aktiviteterne, der udøves af moderselskabet på varelageret og af datterselskabet i butikken, udgør komplementære funktioner, der er en del af den sammenhængende virksomhed.¹⁵⁴

Baggrunden for, at disse to eksempler fremgår af de foreslåede ændringer, er et bredt ønske om en mere detaljeret vejledning i, hvad der skal forstås ved ”*complementary functions that are part of a cohesive business operation*”.¹⁵⁵ Det er dog stadig uklart, hvorvidt eksemplerne kan anses som tilstrækkelig vejledning til forståelsen af udtrykket, eller om det er nødvendigt med en mere detaljeret vejledning. Det kan diskuteres, om anti-fragmenteringsreglen endda medfører en usikkerhed for

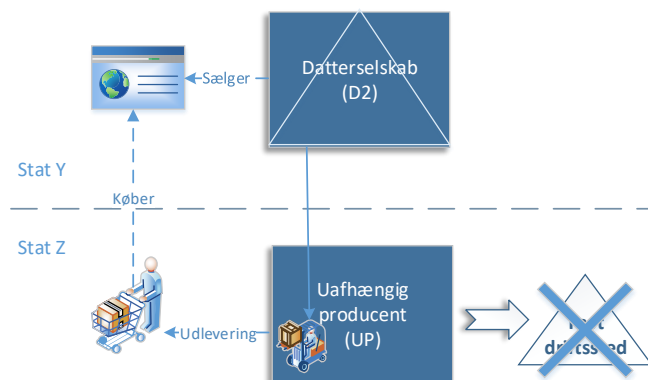
¹⁵³ OECD, “Action 7”, 2015, s. 40-41, pkt. 30.4

¹⁵⁴ Ibid, s. 41, pkt. 30.4

¹⁵⁵ OECD, “Comments Received on Revised Discussion Draft”, 2015, s. 132 og 143

skattemyndighederne og skatteyderne fremfor at skabe større klarhed og forudsigelighed.¹⁵⁶ Det må derfor vurderes, at der stadig er behov for yderligere vejledning, idet kriterierne er uklare og således ikke umiddelbart bidrager til at skabe klarhed og forudsigelighed for skattemyndighederne og skatteyderne. OECD kunne have imødekommet noget af dette ved også at illustrere eksempler i kommentarerne, hvor anti-fragmenteringsreglen ikke finder anvendelse. Figur 6.8 nedenfor har til hensigt at illustrere et eksempel herpå.

Figur 6.8: Eksempel hvor anti-fragmenteringsreglen *ikke* finder anvendelse



Kilde: Egen tilvirkning

Figuren illustrerer et tilfælde, hvor en uafhængig logistikvirksomhed oplager varer på vegne af en online forhandler, der distribuerer sine varer fra varelageret. Den uafhængige logistikvirksomhed har ingen tilknytning til online forhandlerens salgs- eller distributionsaktivitet, og online forhandleren har ingen dispositionsret eller ubegrænset adgang til varelageret. I et sådan tilfælde må det vurderes, at der ikke er tale om komplementære funktioner, der er en del af en sammenhængende virksomhed, idet der ingen tilknytning er mellem den uafhængige logistikvirksomhed og online forhandleren.¹⁵⁷ Det må derfor vurderes, at anti-fragmenteringsreglen ikke finder anvendelse.

Dette må ses som endnu et argument for, at kriteriet, der skal anvendes ved anti-fragmenteringsreglen, bør defineres yderligere, så der ikke er mulighed for kunstig undgåelse af et fast driftssted.

På baggrund af dette afsnit kan det fastslås, at formålet med anti-fragmenteringsreglen er at undgå multinationale virksomheders fragmentering af aktiviteter med henblik på kunstig undgåelse af et fast driftssted. Anti-fragmenteringsreglen medfører, at undtagelsesbestemmelsen ikke finder anvendelse i tilfælde, hvor en virksomhed eller forbundne virksomheder udøver aktiviteter gennem det samme faste forretningssted eller gennem forskellige faste forretningssteder i det samme land, forudsat at kombinationen af den samlede aktivitet, der udøves, ikke kan karakteriseres som for-

¹⁵⁶ Sanger, 2014, s. 14

¹⁵⁷ Danon, 2016, s. 388

beredende eller hjælpende. Endeligt er det en betingelse, at de udøvede aktiviteter udgør komplementære funktioner, der er en del af den sammenhængende virksomhed. Særligt den sidste betingelse har givet anledning til diskussion, idet OECD ikke nærmere har defineret kriteriet.

6.3 Alternativt forslag til undtagelsesbestemmelsen

Dette afsnit har til formål kort at belyse et alternativt forslag til de foreslåede ændringer i Action 7, som er relevant for de lande, der mener, at kun nogle af de oplistede aktiviteter i bestemmelsen *i sig selv* er af forberedende og hjælpende karakter. Disse lande mener derfor, at de oplistede aktiviteter, der ikke i sig selv er forberedende og hjælpende, i stedet bliver omfattet af anti-fragmenteringsreglen.

For at imødekomme dette har OECD foreslået, at disse lande kan indføre en anden undtagelsesbestemmelse.¹⁵⁸ Det fremhæves i de foreslåede kommentarer, at de lande, der benytter sig af dette alternative forslag, ligeledes har mulighed for at fjerne nogle af de oplistede aktiviteter i litra a)-d). Dette gælder dog kun under forudsætning af, at landene fortolker disse aktiviteter som værende af forberedende og hjælpende karakter og dermed omfattet af bestemmelsens litra e). OECD's formål med dette alternativ til undtagelsesbestemmelsen har tydeligvis været at tilgodese de lande, der mener, at anti-fragmenteringsreglen er tilstrækkelig til at forhindre kunstig undgåelse af et fast driftssted, og at det dermed er unødvendigt også at ændre ordlyden i undtagelsesbestemmelsen, således at alle de oplistede aktiviteter udelukkende *skal* være af forberedende og hjælpende karakter.

Det kan synes en smule problematisk, at OECD ved de foreslåede ændringer foreslår et alternativ til undtagelsesbestemmelsen. I *afsnit 6.1* blev det fastslået, at bekymringerne ved de foreslåede ændringer til undtagelsesbestemmelsen blandt andet vedrører spørgsmålet om, at anvendelsesområdet for fast driftssted-definitionen bliver bredere. Når OECD samtidig foreslår et alternativ til undtagelsesbestemmelsen, kan der endda argumenteres for, at det vil medføre, at der skabes en yderligere usikkerhed om rækkevidden. Dette skyldes, at skattemyndighederne i højere grad får mulighed for at fortolke undtagelsesbestemmelsen forskelligt, idet de i så fald har en forskellig opfattelse af, hvilke aktiviteter der i sig selv er forberedende og hjælpende. Dette kan medføre, at risikoen for dobbeltbeskatning og dobbeltbeskatningstvister forøges som følge af, at der fremadrettet må forventes at blive statueret flere faste driftssteder. Risikoen for dobbelt ikke-beskatning må dog også forventes at blive forøget. Disse virkninger vurderes ikke at bidrage til formålet om at skabe en fair global skattekonkurrence, idet kerneaktiviteten i så fald ikke bliver beskattet i det land, hvor den er placeret. Det kan derfor synes uhensigtsmæssigt, at OECD har foreslået et alternativ til undtagelsesbestemmelsen, da dette ikke synes at bidrage til at skabe større klarhed og forudsigelighed for skattemyndigheder og skatteydere.

¹⁵⁸ Se venligst pkt. 30.1 i bilag 1.

6.4 Delkonklusion

I henhold til de foreslåede ændringer til modeloverenskomstens art. 5, stk. 4 kan det konkluderes, at de oplistede aktiviteter i bestemmelsens litra a)-f) fremadrettet udelukkende *skal* være af forberedende og hjælpende karakter for at blive omfattet af undtagelsesbestemmelsen. For at vurdere om en aktivitet er forberedende og hjælpende er det fortsat nødvendigt at vurdere, om aktiviteten er en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets kerneaktivitet.

De foreslåede kommentarer indeholder nye kriterier, der skal bidrage til forståelsen af, hvornår en aktivitet er af forberedende og hjælpende karakter. Forberedende aktiviteter udføres typisk før andre aktiviteter og over korte tidsperioder, hvorimod hjælpende aktiviteter supporterer foretagendets øvrige aktiviteter. Det fremgår af foreslåede kommentarer, at et *stort* varelager med et *betydeligt* antal ansatte ikke fremadrettet kan omfattes af undtagelsesbestemmelsen. Derudover fremgår det, at et varelager, hvor foretagendet har *dispositionsret*, som udgangspunkt ligeledes ikke kan omfattes af undtagelsesbestemmelsen. Dette afhænger dog af, om aktiviteten er af forberedende og hjælpende karakter. I tilfælde hvor et foretagende har *ubegrænset adgang* til varelageret, kan dette kun omfattes af undtagelsesbestemmelsen, såfremt aktiviteten er forberedende og hjælpende.

Indførelse af den foreslåede anti-fragmenteringsregel må formodes at påvirke anvendelsen af undtagelsesbestemmelsen, men det er usikkert i hvilket omfang. Dette skyldes, at der mangler klarhed over, hvordan kriteriet "*komplementære funktioner, der er en del af en sammenhængende virksomhed*" skal forstås.

Det kan således synes uklart, hvordan de nye kriterier skal fortolkes, idet de foreslåede kommentarer hverken definerer kriterierne eller bidrager med tilstrækkelig vejledning til forståelsen heraf. Som følge af dette må det vurderes, at rækkevidden af undtagelsesbestemmelsens anvendelsesområde synes uklar, hvilket kan medføre utilsigtede virkningerne såsom øget risiko for dobbeltbeskatning og dobbelt ikke-beskatning.

7.0 Kontingensteori

I nærværende afsnit vil der blive foretaget en kort redegørelse af kontingensteorien. Formålet med dette er at fastlægge det teoretiske fundament for det efterfølgende afsnit, hvor de forventede implikationer som følge af de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen belyses. Dette er nødvendigt for at kunne vurdere, hvordan den typiske forretningsmodel for en online forhandler må forventes at blive påvirket som følge af de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen. Kontingensteorien vil således blive inddraget til at belyse, hvordan online forhandlere må formodes at reagere på de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen.

Det centrale i kontingensteorien er, at effektiviteten i en organisation bestemmes af organisationens evne til at tilpasse organisationens karakteristika, herunder organisationens struktur, i forhold til kontingenser. Disse kontingenser kan vedrøre variable såsom forhold i omverdenen, organisationens størrelse og strategi.¹⁵⁹ Selve begrebet kontingens kan defineres som enhver variabel, der *”moderates the effect of an organizational characteristic on organisational performance”*.¹⁶⁰ Med organisatorisk præstation menes organisatorisk effektivitet, der blandt andet kan defineres som organisationens evne til at opnå egne fastsat mål eller evnen til at tilfredsstille sine aktionærer.¹⁶¹

Det følger af kontingensteorien, at såfremt organisationer tilpasser sine karakteristika i forhold til kontingenser, vil de opnå en høj effektivitet. I tilfælde hvor der sker ændringer i kontingenser, er organisationer motiveret til at indføre nye organisatoriske karakteristika med henblik på at opnå en tilpasning til det nye niveau af kontingenserne og dermed undgå mindsket effektivitet. Organisationer vil derfor hele tiden søge at tilpasse sig ændringer i kontingenser for at opretholde effektiviteten i organisationen.¹⁶²

Kontingensteorien er således en teori om forholdet mellem organisatoriske karakteristika og effektiviteten i en organisation. Dette betyder, at organisationens effektivitet er bestemt af dens evne til at tilpasse sig kontingenser.¹⁶³ Tilgangen til kontingensteorien er, at effekten af en variabel ”x” på en anden variabel ”y” afhænger af en tredje variabel, ”z”. Det er ikke uden videre muligt at vurdere effekten af ”x” på ”y” uden at kende værdien af ”z”. Når værdien af ”z” er lav, vil effekten af ”x” på ”y” være forskellig fra de tilfælde, hvor værdien af ”z” er høj. Dette betyder således, at ”z” er en betinget variabel i forholdet mellem variablerne ”x” og ”y”. Kontingensvariablen ”z” er således afgørende for, hvilke karakteristika der medfører et højt effektivitetsniveau i organisationen, og omvendt, hvilke karakteristika som medfører et lavt effektivitetsniveau.¹⁶⁴

¹⁵⁹ Chandler, 1962, s. 314

¹⁶⁰ Donaldson, 2001, s. 5-7

¹⁶¹ Parsons, 1961, s. 63-64 og Pfeffer og Salancik, 1978, s. 32-27

¹⁶² Donaldson, 2001, s. 2 og Van de Ven og Drazin, 1985, s. 3-5

¹⁶³ Donaldson, 2001, s. 2 og 6

¹⁶⁴ Ibid, s. 6-7

Det skal bemærkes, at kontingensteori adskiller sig fra traditionel organisationsteori ved, at teorien ikke kun beskriver én optimal løsning for måden, hvorpå organisationer kan struktureres.¹⁶⁵ I henhold til kontingensteorien opnår organisationer ikke nødvendigvis det maksimale effektivitetsniveau i organisationen ved at benytte det maksimale niveau af organisationens strukturelle variable. Det følger af kontingensteorien, at en organisation derimod vil opnå det maksimale niveau af effektivitet ved at benytte et passende niveau af organisationens strukturelle variable i forhold til kontingensen. Det betyder således, at en organisation kun akkurat vil anvende det niveau af organisationens strukturelle variable, der skal til for, at organisationen opnår en høj effektivitet. Dette medfører, at den optimale organisationsstruktur afhænger af, om værdien af kontingensen er høj eller lav.¹⁶⁶

En central del af kontingensteorien er den strukturelle kontingensteori, der vedrører forholdet mellem organisationens tilpasning af organisationsstrukturen og effektiviteten i organisationen. Det er således nødvendigt at tilpasse organisationsstrukturen til forhold i omverdenen, organisationens størrelse og strategi.¹⁶⁷

Overordnet set består den strukturelle kontingensteori af tre elementer.¹⁶⁸ Det *første* element vedrører, at der er en sammenhæng mellem kontingenser og organisationsstruktur. Dette betyder, at når værdien af kontingensvariablen er høj, vil værdien af de strukturelle variable alt andet lige stige. Dette medfører, at organisationer vil tilpasse sig for at opnå den optimale organisationsstruktur i forhold til kontingensen. Det må således antages, at når værdien af kontingensvariablen er høj, vil mængden af organisationer, der tilpasser sig til kontingensen alt andet lige stige. Det modsatte må antages at gøre sig gældende, når værdien af kontingensvariablen er lav.

Det *andet* element vedrører det forhold, at kontingenser bestemmer organisationsstrukturen. Dette betyder, at organisationer, der tilpasser sine kontingenser som følge heraf, ligeledes tilpasser sin organisationsstruktur. At organisationer tilpasser sin struktur skyldes et ønske om et øge effektiviteten på længere sigt. De organisationer, der tilpasser sin organisationsstruktur i forhold til kontingenser, vil ofte gøre dette, når organisationen i forvejen har en høj effektivitet, idet effektiviteten i organisationen på kort sigt mindskes som følge af tilpasningen af strukturen. Organisationerne vil efterfølgende forsøge at tilpasse sin organisationsstruktur i forhold til det nye niveau af kontingenser for at undgå, at effektiviteten i organisationen mindskes yderligere. Over tid vil organisationerne således igen opnå en høj effektivitet.

¹⁶⁵ Zeithaml, A., m.fl., 1988, s. 39

¹⁶⁶ Taylor, 1984, s. 45-46

¹⁶⁷ Chandler, 1962, s. 14 og 383 samt Donaldson, 2001, s. 3 og 7

¹⁶⁸ Donaldson, 2001, s. 7-11

Endelig vedrører det *tredje* og sidste element, at en korrekt tilpasning mellem de organisatoriske strukturelle variable og kontingenser vil medføre en højere effektivitet i organisationen. Dette betyder omvendt, at når de strukturelle variable ikke er tilpasset kontingenserne, vil det medføre en lavere effektivitet i organisationen.

Det kan således konkluderes, at der er en klar sammenhæng mellem kontingenser, struktur og organisationers effektivitet.

Det skal bemærkes, at der ved kontingensteorien er nogle generelle udfordringer. Som det fremgår af teorien, vil organisationer tilpasse deres struktur i forhold til ændringer i kontingenser. Tilpasningen af organisationsstrukturen medfører, at effektiviteten i organisationen på kort sigt mindskes, hvorefter organisationen på længere sigt vil opnå en højere effektivitet. Kontingensteorien giver umiddelbart ikke noget klart svar på, hvorfor organisationer tilpasser deres struktur, når tilpasningen vil resultere i, at effektiviteten i organisationen mindskes. Grunden til, at organisationer på trods heraf tilpasser deres struktur, kan være, at tilpasningen af organisationsstrukturen kun på kort sigt vil medføre, at effektiviteten i organisationen mindskes, hvorefter effektiviteten igen vil øges. Derudover kan det skyldes, at der enten allerede er sket en ændring i kontingenserne, eller at der er en høj risiko for, at der vil ske en ændring. Tilpasningen af organisationsstrukturen har således til formål at sikre, at effektiviteten i organisationen på længere sigt vil øges.¹⁶⁹

Derudover fremgår det af kontingensteorien, at de organisationer, der i forvejen har en lav effektivitet i organisationen, vil tilpasse deres organisationsstruktur, så en høj effektivitet opnås. En lav effektivitet i organisationen kan både skyldes interne og eksterne forhold i omverdenen. Dette betyder således, at lav effektivitet vil medføre en ændring i organisationsstrukturen, hvorimod høj effektivitet vil medføre en ændring i kontingenser. Det fremgår dog ikke af kontingensteorien, hvilken organisationsstruktur, der medfører en høj effektivitet i organisationen og omvendt. Det kan således være vanskeligt for en organisation at vurdere, hvilken tilpasning der er mest optimal.¹⁷⁰

På baggrund af kontingensteorien kan det konkluderes, at der er en klar sammenhæng mellem kontingenser og organisationsstruktur, hvilket betyder, at ændringer i kontingenser vil medføre strukturelle ændringer i organisationen.¹⁷¹ Som følge heraf vil en korrekt tilpasning til kontingenser medføre en højere effektivitet i organisationen, hvorfor organisationer må formodes at tilpasse deres struktur i forhold til ændringerne i kontingenser med henblik på at opnå en højere effektivitet.

¹⁶⁹ Donaldson, 2001, s. 247-249

¹⁷⁰ Ibid, s. 247 og 250

¹⁷¹ Ibid, s. 7 og 215

8.0 Forretningsmodel for en typisk online forhandler og statuering af fast driftssted

Det overordnede formål med dette afsnit er at belyse strukturen af en forretningsmodel for en typisk online forhandler under den nuværende fast driftssted-definition. Dette er nødvendigt for herefter at kunne vurdere, hvilke implikationer der kan forventes som følge af de foreslåede ændringer i Action 7 og dermed blive i stand til at besvare afhandlingens *fjerde* underspørgsmål.

I *afsnit 8.1* beskrives kort de typiske karakteristika ved digitale forretningsmodeller. Dernæst belyser *afsnit 8.2* indledningsvis forskellen mellem en online forhandler og en traditionel forhandler. Afsnittet er yderligere opdelt således, at forretningsmodellen for en typisk online forhandler behandles i *afsnit 8.2.1*. Efterfølgende behandles øvrige forretningsaktiviteter for en typisk online forhandler i *afsnit 8.2.2*, og dernæst belyses de forventede implikationer som følge af de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen i *afsnit 8.2.3*. Afslutningsvis indeholder *afsnit 8.3* en delkonklusion.

8.1 Karakteristika ved digitale forretningsmodeller

Overordnet set er der to typiske karakteristika ved forretningsmodeller, der opererer i den digitale økonomi.¹⁷² Det første karakteristikum vedrører *mobilitet* særligt i forhold til immaterielle aktiver og forretningsaktiviteter. Investering i og udvikling af immaterielle aktiver er et centralt element i den digitale økonomi, og det er forholdsvis nemt at overdrage immaterielle aktiver mellem multinationale virksomheders forskellige enheder.¹⁷³ Multinationale virksomheder, der opererer i den digitale økonomi, er typisk afhængige af teknologi, hvorfor der ofte investeres betydelige ressourcer i forskning og udvikling af den anvendte teknologi. Dette gælder også, hvor teknologien er inkorporeret i den digitale forretningsmodel til brug for styring af de grundlæggende ressourcer i et foretagende. Dette kan eksempelvis være tilfældet ved en online forhandler, der har udviklet en teknologi til at styre sit varelager eller andre forretningsaktiviteter.¹⁷⁴

De multinationale virksomheder har på baggrund af en øget mobilitet således i højere grad mulighed for at sprede deres forretningsaktiviteter og aktiver globalt. De har samtidig mulighed for at styre deres aktiviteter fra ét centralt sted, der ikke nødvendigvis er placeret det samme geografiske sted, hvorfra virksomheden udøves, eller hvor leverandører eller kunder befinder sig. Derved skabes nye og mere effektive forretningsmodeller, hvilket gør det muligt for selv små og mellemstore virksomheder at operere globalt. Den teknologiske udvikling har samtidig gjort det

¹⁷² OECD, “Action 1”, 2015, s. 72

¹⁷³ Ibid, s. 65, OECD, “Action Plan on BEPS”, 2013, s. 10 og 19-20 samt Bal og Gutiérrez, 2015, s. 3

¹⁷⁴ OECD, “Action 1”, 2015, s. 64-65

muligt for multinationale virksomheder at udøve virksomhed med betydeligt færre ansatte, end der tidligere har været behov for.¹⁷⁵

Det andet karakteristikum er *datanødvendighed*. Multinationale virksomheder i den digitale økonomi er afhængige af at indsamle og lagre data om deres kunder, leverandører og aktiviteter til at forbedre varer og tjenesteydelser. Den teknologiske udvikling har gjort det muligt for virksomhederne at indsamle, lagre og analysere data over en længere periode, i større mængder og over større afstande samtidig med, at omkostningerne til det er blevet mindre. At den indsamlede data kan blive lagret over en længere periode resulterer i, at den kan skabe værdi for virksomheden længe efter, at den er blevet indsamlet.¹⁷⁶ Eksempelvis kan data om kundernes lokationer, præferencer og købsmønstre været blevet indsamlet i forbindelse med, at kunderne har foretaget et digitalt køb længe før, at virksomheden analyserer disse data til internt brug. Disse analyser kan efterfølgende anvendes til blandt andet produktforbedringer eller markedsføringsmateriale.

I de følgende afsnit behandles en simplificeret forretningsmodel for en typisk online forhandler, der opererer globalt med digitalt salg af fysiske varer, men samtidig opretholder et varelager eller andre forretningsaktiviteter fysisk i forskellige lande.

8.2 Online forhandler

Til belysning af strukturen for en online forhandlers typiske forretningsmodel tages som nævnt i *afsnit 3.2* udgangspunkt i en modificeret forretningsmodel, der bygger på OECD's simplificerede forretningsmodel for en online forhandler. Herefter belyses eventuelle implikationer, der kan forventes som følge af de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen. Der redegøres indledningsvis for forskellen mellem en traditionel forhandler og en online forhandler med henblik på at belyse de typiske karakteristika for en online forhandler. Dette er væsentligt for at få en forståelse af, hvad der udgør en online forhandlers kerneaktivitet.

Forretningsmodellen for en typisk online forhandler er bygget på den traditionelle forhandlers forretningsmodel, der vedrører salg af fysiske varer eller tjenesteydelser gennem en fysisk butik. Det centrale for den traditionelle forhandlers forretningsmodel er, at forhandleren er *fysisk* til stede i de lande, hvorfra der udøves virksomhed. Det har de fordele, at kunderne blandt andet har mulighed for at købe, bytte eller returnere varer med det samme i butikken under forudsætning af, at den traditionelle forhandler har varerne på lager.¹⁷⁷ Derudover er kunderne ofte bekendt med den fysiske butik, hvilket skaber en form for tryghed og nærhed for kunderne. Sådanne nære kunde-relationer kan være vanskelige at skabe for en online forhandler. Den traditionelle forhandler har til

¹⁷⁵ OECD, "Action 1", 2015, s. 65-68 og 86 samt Bal og Gutiérrez, 2015, s. 3

¹⁷⁶ OECD, "Action 1", 2015, s. 68-69 og 72 samt OECD, "Action Plan on BEPS", 2013, s. 10

¹⁷⁷ Enders og Jelassi, 2000, s. 543

forskel fra en online forhandler mulighed for at tilbyde kunderne en samlet købsoplevelse, hvor kunderne dels har mulighed for at se, røre og prøve varerne samt dels at få personlig rådgivning i butikken.¹⁷⁸

Den væsentligste forskel på en traditionel forhandler og en online forhandler er, at online forhandleren er karakteriseret ved *digitalt* salg af fysiske varer eller tjenesteydelser.¹⁷⁹ Dette har den fordel, at en online forhandler kan foretage virksomhedsudøvelse globalt uden nødvendigvis at være fysisk til stede i alle de lande, hvorfra der foretages virksomhedsudøvelse.¹⁸⁰ For at en online forhandler kan konkurrere med en traditionel forhandler er det afgørende, at online forhandleren kan tilbyde en hurtig levering til sine slutkunder. Dette er nødvendigt, idet kunderne har mulighed for at få de købte varer udleveret med det samme ved køb i en fysisk butik. For at kunne begrænse leveringstiden mest muligt, er det derfor nødvendigt for online forhandleren at have fysiske varelagre beliggende tæt på slutkunderne.¹⁸¹

Det forhold, at en online forhandler opererer digitalt, skaber en fleksibilitet for kunderne, der har mulighed for at foretage et køb uden selv at skulle være fysisk til stede i en butik. Derudover har en online forhandler mulighed for at kunne tilbyde et udtømmende varesortiment, hvilket ligeledes kan være en fordel for kunderne.¹⁸² Til forskel fra en traditionel forhandler har en online forhandler ubegrænsede åbningstider, hvilket betyder, at kunderne kan foretage et køb, når det passer dem. Det er samtidig en fordel for en online forhandler, at det ikke er nødvendigt at foretage store investeringer i forbindelse med opretholdelse af fysiske butikker, idet salget foregår digitalt. Det er derfor kun nødvendigt at opretholde et antal fysiske varelagre.¹⁸³

I tabel 8.1 opsummeres de væsentligste forskelle mellem en traditionel -og en online forhandler.

Tabel 8.1: Forskelle mellem en traditionel forhandler og en online forhandler	
Traditionel forhandler	Online forhandler
Fysisk salg	Digitalt salg
Begrænset åbningstider	Ubegrænset åbningstider
Begrænset varesortiment	Ubegrænset varesortiment
Store investeringer til fysiske butikker	Ingen eller begrænset investeringer til fysiske butikker
Nemmere at skabe tryghed for kunderne	Vanskeligere at skabe tryghed for kunderne
Personlig rådgivning ved køb	Ingen eller begrænset personlig rådgivning ved køb

¹⁷⁸ Enders og Jelassi, 2000, s. 543

¹⁷⁹ OECD, "Action 1", 2015, s. 52-53

¹⁸⁰ Enders og Jelassi, 2000, s. 544, Steinfeld, 2002, s. 2 samt Bal og Gutiérrez, 2015, s. 3

¹⁸¹ Kuppens, 2016, s. 22 og OECD "Action 1", 2015, s. 12

¹⁸² Enders og Jelassi, 2000, s. 544

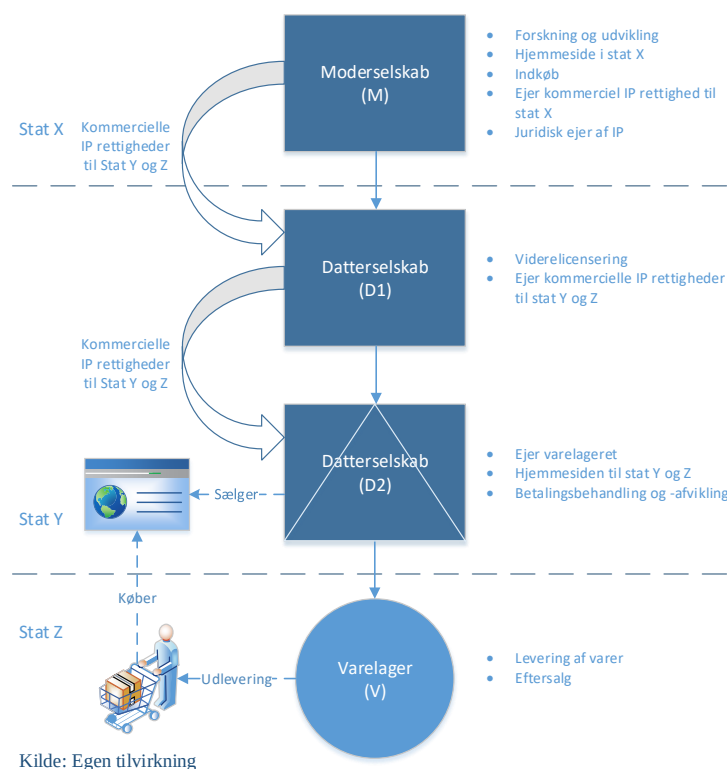
¹⁸³ Ibid, s. 543 og Steinfeld, 2002, s. 3

Det er relevant at bemærke, at der overordnet eksisterer to typer af online forhandlere. Den ene type online forhandler opererer *udelukkende* digitalt, hvorimod den anden type online forhandler opererer digitalt *samtidig* med, at der opretholdes et antal fysiske butikker. Det må vurderes, at fordelene ved sidstnævnte er, at denne type kombinerer de fordele, der er for en online forhandler, som udelukkende opererer digitalt, med de fordele, der er for en traditionel forhandler. I de følgende afsnit skelnes *ikke* mellem de to typer, hvorfor begrebet online forhandler refererer til begge typer af online forhandlere.

8.2.1 Forretningsmodellen for en typisk online forhandler

I dette afsnit belyses den simplificerede forretningsmodel for en typisk online forhandler, der illustreres nedenfor.

Figur 8.1: Den simplificerede forretningsmodel for en typisk online forhandler



Den simplificerede forretningsmodel tilhører *MD-gruppen* og består af et moderselskab (*M*) og to datterselskaber (*D1* og *D2*), hvor *D2*, der er hjemmehørende i stat *Y*, anvender eller opretholder et varelager (*V*) beliggende i stat *Z*. Det skal bemærkes, at varelageret i praksis ligeledes kan være anvendt eller opretholdt af et lokalt datterselskab.¹⁸⁴ Der skelnes ikke mellem, om varelageret anvendes eller opretholdes af et fast forretningssted eller et datterselskab, idet sidstnævnte problemstilling i henhold til *afsnit 2.3.1* ikke behandles i afhandlingen.

¹⁸⁴ OECD, "Action 1", 2015, s. 80

MD-gruppen er en multinational virksomhed, der opererer med digitalt salg af fysiske varer. Hjemmesiderne, som *MD-gruppens* varer kan købes igennem, er tilpasset de lokale markeder, hvor varerne udbydes. De fysiske varer bliver leveret af en uafhængig distributør fra *MD-gruppens* eget varelager, der er beliggende i stat Z. Til brug for markedsføring indsamler *MD-gruppen* data om kundernes præferencer i forbindelse med deres køb på hjemmesiden.¹⁸⁵

I de følgende afsnit foretages en funktionsanalyse, hvis formål er at foretage en detaljeret beskrivelse af de udførte funktioner, påtagne risici og anvendte aktiver i *MD-gruppen*. Dette er nødvendigt for at kunne identificere, hvor der efter den nuværende fast driftssted-definition kan statueres et fast driftssted.

Den funktionsanalyse der foretages er baseret på funktionsanalysen i OECD's TP Guidelines¹⁸⁶, men består i forhold til fast driftssted-problematikken af to trin. Det *første* trin vedrører vurderingen af, om det faste forretningssted kan udgøre et fast driftssted, hvorimod det *andet* trin vedrører allokering af den fortjeneste, der kan henføres til det faste driftssted.¹⁸⁷ Der fokuseres udelukkende på det *første* trin i funktionsanalysen, hvor det vurderes, hvorvidt det faste driftssted hypotetisk set udgør en selvstændig og uafhængig virksomhed, der beskæftiger sig med de samme eller lignende aktiviteter som foretagendet under de samme eller lignende betingelser i relation til de udførte funktioner, anvendte aktiver og påtagede risici, som overtages gennem det faste driftssted. Dette er nødvendigt at vurdere, idet et fast driftssted ikke er juridisk adskilt fra foretagendet.¹⁸⁸

Det skal bemærkes, at funktionsanalysen er underlagt en begrænsning, da det ikke er muligt teoretisk at vurdere, om det faste forretningssted udøver aktiviteter under samme eller lignende betingelser som foretagendet. På trods heraf vurderes funktionsanalysen at kunne bidrage til vurderingen af, om et fast forretningssted hypotetisk set udgør et fast driftssted, og dermed at fastlægge beskatningsretten mellem domicil- og kildestaten.

8.2.1.1 Moderselskab (M)

De immaterielle aktiver, der anvendes til udvikling og brug af hjemmesiderne, er udviklet af *M*'s medarbejdere, der også fremadrettet står for forbedringsfunktioner såsom forskning og udvikling. I forbindelse med disse funktioner er *M* således underlagt en forsknings- og udviklingsrisiko. Forskning og udviklingsrisiko vedrører risikoen i forbindelse med udførelse af forskning og eventuel udvikling af et aktiv, der ikke nødvendigvis skaber fortjeneste med det samme eller på længere sigt.¹⁸⁹ Denne risiko er dog begrænset, idet *M* deler alle fremtidige omkostninger med *D1*

¹⁸⁵ OECD, "Action 1", 2015, s. 168

¹⁸⁶ OECD, "Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishment", 2010, s. 13-14 og OECD, "TP Guidelines", 2010, s. 45-47

¹⁸⁷ OECD, "Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishment", 2010, s. 13, 24 og 49

¹⁸⁸ Ibid, s. 14 og 23-24

¹⁸⁹ OECD, "TP Guidelines", 2010, s. 46

vedrørende udvikling af eksisterende og fremtidige immaterielle aktiver. *M* har dog kontrollen i forbindelse med udvikling og forbedring af *MD-gruppens* immaterielle aktiver.

M er den juridiske ejer af *MD-gruppens* immaterielle aktiver og er derfor både ansvarlig for funktioner vedrørende registrering og beskyttelse af de immaterielle rettigheder. Det antages, at *M* har den fulde kontrol vedrørende funktioner, der omhandler registrering og beskyttelse af *MD-gruppens* immaterielle aktiver. *M* er således underlagt en patentrisiko, der blandt andet vedrører omkostninger til registrering og tab i forbindelse med retssager relateret til de immaterielle aktiver.¹⁹⁰ Omkostningerne i forbindelse med beskyttelse af de immaterielle aktiver er begrænset, idet *M* har viderelicenseret de kommercielle rettigheder, der vedrører stat *Y* og *Z* til *D1*.¹⁹¹

Som følge af, at *M* har viderelicenseret de kommercielle rettigheder, der vedrører stat *Y* og *Z*, står *M* således kun for styringen af hjemmesiden i stat *X*. *M* udnytter og vedligeholder således kun de immaterielle rettigheder i stat *X*. *M* antages således at være underlagt risici i forbindelse hermed. *M* har dog den fulde kontrol over funktioner, der vedrører udnyttelse og vedligeholdelse af *MD-gruppens* immaterielle aktiver i både stat *X*, *Y* og *Z*.

M er ligeledes ansvarlig for koordinering af indkøbs- og salgsaktiviteter for hele *MD-gruppen*. Baggrunden for dette er et ønske om at minimere de samlede omkostninger ved vareindkøb, opretholde en ensartethed på varerne og hjemmesiderne, forbedre lagerstyringen samt overordnet set at minimere omkostningerne til betalingsbehandling og administrative funktioner.¹⁹²

I forbindelse med *M*'s indkøbsaktiviteter antages *M* at være pålagt en lagerrisiko, idet de er ansvarlige for, at der ikke foreligger en overskydende lagerbeholdning. Baggrunden for dette er, at det antages, at faste forretningssteder, der foretager indkøbsaktiviteter, er underlagt en lagerrisiko, hvilket ligeledes er tilfældet for faste forretningssteder, der anvender eller opretholder varelagre.¹⁹³ Derudover kan der foreligge en valutarisiko. *M*'s datterselskaber er beliggende i andre stater end *M*, hvorfor det formodes, at *M* indkøber varerne i én valuta for dernæst at videresælge varerne til *MD-gruppens* øvrige datterselskaber i en anden valuta. Endvidere antages *M* at være underlagt en leverandørrisiko. Denne risiko må vurderes at vedrøre tilfælde, hvor den valgte leverandør ikke er i stand til at levere de aflagte ordrer, eller hvor denne ikke kan skaffe de varer, som kunderne efterspørger. I forbindelse med *M*'s salgsaktiviteter foreligger der en begrænset kreditrisiko, idet *M* kun står for det endelige salg til slutkunderne i stat *X*. Kreditrisiko antages at være pålagt den enhed, der står for at vurdere kundernes kreditværdighed.¹⁹⁴

¹⁹⁰ OECD, "TP Guidelines", 2010, s. 46

¹⁹¹ OECD, "Action 1", 2015, s. 168

¹⁹² Ibid

¹⁹³ OCED, "Report on the Attribution of Profit to Permanent Establishments", 2010, s. 17

¹⁹⁴ Ibid

8.2.1.2 Datterselskab (D1)

D1 er et datterselskab af *M* og er beliggende i stat *Y*. Som nævnt i det forrige afsnit er de kommercielle rettigheder, der anvendes til styring af hjemmesider i stat *Y* og *Z*, blevet overdraget til *D1*. I den forbindelse er *D1* ansvarlig for funktioner såsom beskyttelse af de immaterielle rettigheder og er derfor underlagt en begrænset patentrisiko i forbindelse med omkostninger vedrørende tab af retssager og beskyttelse af immaterielle rettigheder i stat *Y* og *Z*. *D1* er samtidig underlagt *M*'s kontrol. Udviklingen og forbedring af de immaterielle aktiver foretages ikke af *D1*, men udelukkende af *M*'s ansatte i stat *X*. *D1* fører ligeledes ikke kontrol i forbindelse med de forsknings- og udviklingsaktiviteter, som *M* foretager. På trods heraf er *D1* underlagt en begrænset forsknings- og udviklingsrisiko, idet omkostningerne til forsknings- og udviklingsfunktioner af de immaterielle aktiver deles mellem *D1* og *M*.¹⁹⁵

Derudover står *D1* for viderelicensering af de immaterielle aktiver, der er nødvendige for, at *D2* kan styre de forskellige hjemmesider i stat *Y* og *Z*. *D1* agerer således som et holdingselskab, men *D1*'s indblanding med *D2* er meget begrænset, idet *M* står for kontrollen af *D2*'s udnyttelse af de immaterielle aktiver. Derudover beskæftiger *D1* kun én medarbejder, og det faste forretningssted er begrænset til et slags "kontorhotel", hvor der regelmæssigt lejes forskellige kontorer med det formål at afholde bestyrelsesmøder.¹⁹⁶ *D1* ejer således ingen materielle aktiver, idet lokalerne er lejet.

8.2.1.3 Datterselskab (D2)

D2 er et datterselskab af *D1* og er ligeledes beliggende i stat *Y*. *D2* licenserer den kommercielle rettighed til at anvende de immaterielle aktiver til stat *Y* og *Z*. Der er ingen væsentlige risici forbundet hermed, idet *D2* ikke ejer rettighederne til de immaterielle aktiver.

Derudover står *D2* for al styring af hjemmesiderne i stat *Y* og *Z* og dermed udnyttelsen af *MD-gruppens* immaterielle rettigheder i stat *Y* og *Z*. Ordre fra kunder i stat *Y* og *Z* afvikles således af *D2*, der styrer alt fra salgsaktivitet til betalingsbehandling og -afvikling. Derudover har *D2* ejendomsretten til de fysiske varer, der sælges gennem hjemmesiderne til kunder i stat *Y* og *Z*.¹⁹⁷ I forbindelse hermed foreligger der en betydelig markedsrisiko, idet der er risiko for, at *D2* ikke får solgt alle sine varer med fortjeneste eller i det hele taget får solgt alle varerne. Dette kan skyldes en øget konkurrence, et fald i markedsefterspørgslen, eller at markedet har ændret sin opfattelse af *MD-gruppens* varer.¹⁹⁸ *D2* er desuden underlagt en kreditrisiko i forbindelse med salgsaktiviteterne og fakturering til kunderne, idet *D2* formodes at være ansvarlig for at fakturere kunderne i forbindelse med levering af varerne samt at føre regnskab med de modtagne betalinger. Kreditrisiko må antages at foreligge i de tilfælde, hvor betaling er udsat til en på forhånd fastsat dato eller i tilfælde, hvor betalingen slet ikke finder sted.

¹⁹⁵ OECD, "Action 1", 2015, s. 168

¹⁹⁶ Ibid

¹⁹⁷ Ibid, s. 168-169

¹⁹⁸ OECD, "TP Guidelines", 2010, s. 46

Da *D2* er ansvarlig for at styre hjemmesiderne i stat *Y* og *Z*, står de ansatte i *D2* for vedligeholdelsesfunktioner såsom småændringer og opdateringer heraf. Disse funktioner foretages af ufaglært personale. Der er en begrænset risiko i forbindelse med disse aktiviteter, idet *D2* ikke står for udviklingen af hjemmesiderne, men udelukkende står for opdateringer og småændringer. Andre funktioner såsom digitale salgsaktiviteter er baseret på automatiske processer foretaget af avanceret software, der regelmæssigt opdateres af medarbejderne i *M*. *D2* er således ikke underlagt nogen risici i forbindelse med disse aktiviteter, idet de er underlagt *M*'s processer og kontrol.¹⁹⁹

8.2.1.4 Varelager (*V*)

D2 anvender og opretholder desuden et varelager beliggende i stat *Z*. De aktiviteter, der udføres på varelageret, angår logistik- og eftersalgsaktiviteter vedrørende ordrer fra kunderne i stat *Z*. Eftersalgsaktiviteterne vedrører aktiviteter såsom returneringer eller reklamationer, og da *V* bærer omkostningerne til disse aktiviteter, er *V* således pålagt en risiko i forbindelse hermed.²⁰⁰

Ordre af de fysiske varer foretages via en hjemmeside, der er styret af *D2*. Kundernes ordrer ekspederes fra varelageret beliggende i stat *Z*, der ejes af *D2*. Varerne, der er oplagret på varelageret, ejes ligeledes af *D2*.²⁰¹ Der foreligger således en begrænset varelagerisiko, der vedrører tab i forbindelse med distribution af varerne. Tabene kan blandt andet skyldes, at varerne bliver uanvendelige eller går tabt under distributionen. Derudover må det antages, at omkostningerne forbundet med opretholdelse af et varelager ligeledes er inkluderet i denne risiko. I tilfælde, hvor varerne ikke er på lager i et varelager beliggende i stat *Z*, distribueres ordren fra det nærmeste varelager i forhold til slutkunden. Dette er en omkostning, som pålægges varelageret.²⁰²

I tabel 8.2 på efterfølgende side opsummeres funktionsanalysen for *MD-gruppen*. Markeringerne i tabellen er et udtryk for, hvilken enhed, der udøver funktioner, er pålagt risici og anvender aktiver. Markeringer med en parentes udtrykker begrænsede funktioner, risici eller aktiver.

¹⁹⁹ OECD, "Action 1", 2015, s. 168-169

²⁰⁰ Ibid

²⁰¹ Ibid

²⁰² Ibid

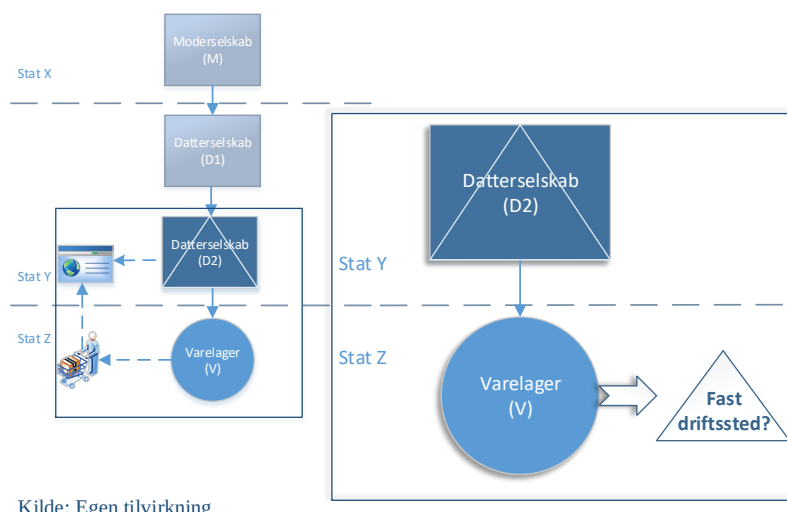
Tabel 8.2: Sammenfatning af funktioner, risici og aktiver				
Funktioner	Moderselskab (M)	Datterselskab (D1)	Datterselskab (D2)	Varelager (V)
Betalingsbehandling og -afvikling			✓	
Eftersalgsaktiviteter				✓
Forskning og udvikling	✓			
Koordineringsaktiviteter i forbindelse med indkøbs- og salgsaktiviteter	✓			
Logistikaktiviteter				✓
Registrering og beskyttelse af immaterielle rettigheder	✓	(✓)		
Salgsaktiviteter			✓	
Styring af hjemmesider	✓		✓	
Styring af varelager				✓
Viderelicensering af IP	✓	✓		
Risici	Moderselskab (M)	Datterselskab (D1)	Datterselskab (D2)	Varelager (V)
Forsknings- og udviklingsrisiko	(✓)	(✓)		
Kreditrisiko	(✓)		✓	
Leverandørrisiko	✓			
Markedsrisiko	✓		✓	
Patentrisiko	(✓)	(✓)		
Valutarisiko	✓			
Varelagerrisiko	✓		✓	(✓)
Aktiver	Moderselskab (M)	Datterselskab (D1)	Datterselskab (D2)	Varelager (V)
Ansatte	✓	(✓)	(✓)	✓
Fysisk varer			✓	
IP rettigheder	✓			
Varelager			✓	

Det efterfølgende afsnit har til formål at vurdere, om der på baggrund af funktionsanalysen kan statueres et fast driftssted for *MD-gruppen* efter den nuværende fast driftssted-definition.

8.2.1.5 Statuering af fast driftssted efter den nuværende fast driftssted-definition

I henhold til funktionsanalysen foreligger der en typisk fast driftssted-problematik efter den nuværende fast driftssted-definition. Denne problematik angår spørgsmålet om, hvorvidt varelageret beliggende i stat Z udgør et fast driftssted for D2. Problematikken er illustreret i figur 8.2 på den efterfølgende side.

Figur 8.2: Fast driftssted-problematik



Kilde: Egen tilvirkning

På baggrund af funktionsanalysen for *MD-gruppen* kan det fastslås, at de fleste af *MD-gruppens* udførte funktioner, påtage risici samt anvendte aktiver er fordelt mellem henholdsvis *M*, *D1* og *D2*. På varelageret udføres logistik- og eftersalgfunktioner samt funktioner, der vedrører den operationelle styring af varelageret. Det faste forretningssted, hvorigennem varelageret anvendes og opretholdes, er kun underlagt en begrænset varelagerisiko og ejer ingen materielle aktiver. Det kan således fastslås, at varelageret efter den nuværende fast driftssted-definition ikke på baggrund af funktionsanalysen udgør et fast driftssted.

Dette er tilfældet på trods af, at betingelserne for statuering af et fast driftssted som udgangspunkt er opfyldt, idet varelageret udgør et fast forretningssted, hvorfra *MD-gruppens* virksomhed helt eller delvis udøves. Grunden til, at varelageret alligevel ikke udgør et fast driftssted, er, at undtagelsesbestemmelsen finder anvendelse på varelagre, der udfører aktiviteter af forberedende og hjælpende karakter. At funktionerne, der udøves på varelageret, kan karakteriseres som forberedende og hjælpende skyldes, at disse aktiviteter har karakter af "rutinemæssige" funktioner, der ikke er forbundet med betydelige risici eller aktiver. Samtidig står *D2* for al salgsaktivitet og ejer endvidere varelageret samt dets oplagrede varer.²⁰³ Dette betyder således, at varelageret ikke må vurderes at udgøre et fast driftssted, hvilket medfører, at stat *Z* ikke kan beskatte den eventuelle fortjeneste, der kan henføres til varelageret beliggende i staten. Det skal samtidig bemærkes, at stat *Z* ligeledes ikke har beskatningsretten vedrørende *D2's* fortjeneste, idet *D2* ikke er fysisk til stede i stat *Z*.²⁰⁴

Det faktum, at aktiviteterne, der udøves på varelagre, kan karakteriseres som forberedende og hjælpende aktiviteter efter den nuværende fast driftssted-definition, er set fra et økonomisk per-

²⁰³ OECD, "Action 1", 2015, s. 170

²⁰⁴ Ibid

spektiv bekymrende. Baggrunden for dette er, at varelagre i et sådan tilfælde ikke bliver anset som værende en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets samlede aktivitet. Samtidig bliver formålet med varelageret anset for at være forskelligt fra hele foretagendets almindelige formål. Det kan synes usandsynligt, hvis dette skulle være tilfældet i forhold til en online forhandler.

Det er blevet [belyst i de forrige afsnit](#), at kerneaktiviteter for en typisk online forhandler udgør digitalt salg af fysiske varer. På trods af, at en online forhandler opererer digitalt, er det som nævnt indledningsvist i [afsnit 8.2](#) blandt andet centralt for en online forhandler at være placeret tæt på slutkunderne. Dette er nødvendigt for at kunne konkurrere med traditionelle forhandlere, der blandt andet har mulighed for at udlevere varerne med det samme. Det er således afgørende for en online forhandler at kunne levere varerne hurtigt og dermed være placeret tæt på slutkunderne. Dette er som udgangspunkt kun muligt, hvis online forhandleren anvender eller opretholder fysiske varelagre, der ikke nødvendigvis er placeret dér, hvor salgsaktiviteterne faktisk udøves, men som derimod er placeret dér, hvor kunderne befinder sig. På den måde sikres, at leveringstiden for varerne begrænses mest muligt.

I den simplificerede forretningsmodel for en typisk online forhandler er det netop tilfældet, at der anvendes eller opretholdes varelagre i de lande, hvor kunderne er placeret. I henhold hertil er *MD-gruppens* kerneaktivitet placeret hos *D2*, der står for al salgsaktivitet til kunder i stat *Z*. Det er kun muligt at levere de fysiske varer og tilmed at levere dem hurtigt til slutkunderne i stat *Z*, fordi *MD-gruppen* har et varelager beliggende i staten. På trods heraf er varelagerets aktiviteter alligevel efter den nuværende fast driftssted-definition som udgangspunkt karakteriseret som forberedende og hjælpende, hvilket kan synes bekymrende.

Det kan set fra et økonomisk perspektiv endvidere synes bekymrende, at aktiviteter, der udøves gennem et fast forretningssted, hvor der må antages at eksistere en operationel ledelse, kan være af forberedende og hjælpende karakter. Generelt set eksisterer der forskellige niveauer af ledelse og dermed også forskellige beslutningsniveauer i en forretningsmodel, der alle må vurderes at være af væsentlig betydning for hele foretagendet. For det første er der det *strategiske* niveau, der vedrører langsigtede beslutninger typisk op til et år. I relation til beslutninger vedrørende distribution vil det strategiske niveau eksempelvis omhandle beslutninger om, hvor varelagre strategisk bedst placeres samt fastlæggelse af det optimale antal varelagre i forhold til efterspørgslen.²⁰⁵ Det strategiske niveau er ofte placeret hos moderselskabet, der i forretningsmodellen for en typisk online forhandler er *M*. For det andet er der det *taktiske* niveau, som omhandler beslutninger på mellemlang sigt typisk fra et halvt til et helt år. Dette vedrører blandt andet beslutninger om systemer og måder, hvorpå leveringstid og kvalitet kan kontrolleres.²⁰⁶ I forretningsmodellen for en typisk online

²⁰⁵ Manzini, 2012, s. 1187-1188

²⁰⁶ Ibid, s. 1187 og 1192

forhandler må det antages, at *D2*, der anvender og opretholder varelageret, står for de taktiske beslutninger. Endelig vedrører det *operationelle* niveau kortsigtede beslutninger, der typisk vedrører beslutninger op til et halvt år. Disse beslutninger kan eksempelvis omhandle beslutninger om optimering af distributionsruter til slutkunderne.²⁰⁷ Det må antages, at ledelsen på varelageret er ansvarlig for beslutninger på det operationelle niveau.

Som det blev fastslået i *afsnit 4.2.2.1* vil en ledelsesfunktion altid udgøre en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets samlede aktivitet og kan derfor aldrig betragtes som en aktivitet af forberedende og hjælpende karakter. Det må fastslås, at funktioner, der er relateret til distribution, er afgørende for en online forhandlers varelagre. På trods af at varelagrene ofte ejes af et foretagende, der står for de taktiske beslutninger, så skal det stadig bemærkes, at varelageret styres af en operationel ledelse. Dette er netop baggrunden for, at de udøvede funktioner på et varelager, der tilhører en online forhandler, set fra et økonomisk perspektiv må formodes at være en væsentlig og betydningsfuld del af de samlede aktiviteter. Dette betyder således, at varelagerets udøvede funktioner, til trods for at de udgør ”rutinemæssige” funktioner bør udgøre en væsentlig og betydningsfuld del af en online forhandlers kerneaktivitet efter den nuværende fast driftssted-definition. Dette skyldes, at anvendelse eller opretholdelse af et varelager alt andet lige må anses for at være en afgørende aktivitet i relation til en online forhandlers salgsaktivitet, eftersom det er vigtigt for en online forhandler at have varelagre beliggende tæt på slutkunderne.

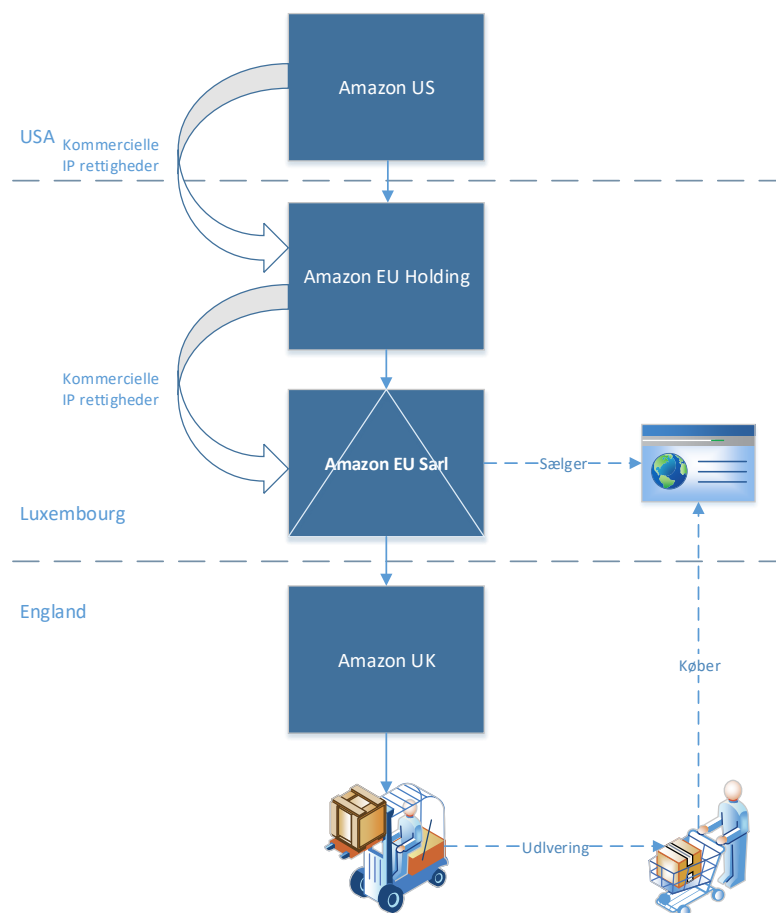
I praksis benytter multinationale virksomheder sig af globalt beliggende varelagre og distributionscentre, hvor deres producerede varer bliver oplagret, indtil varerne bliver solgt og distribueret til slutkunderne. Baggrunden for dette er netop et behov for at kunne levere varerne hurtigt til slutkunderne og dermed øge kundetilfredsheden.²⁰⁸ Et eksempel på en online forhandler, der blandt andet opererer digitalt med salg af fysiske varer og har distributionscentre beliggende globalt, er en multinational virksomhed såsom Amazon.

Overordnet set minder *MD-gruppens* forretningsmodel om dén forretningsmodel, som Amazon anvender til sin virksomhedsudøvelse i Europa. Amazons simplificerede forretningsmodel illustreres i figur 8.3 på den efterfølgende side.

²⁰⁷ Manzini, 2012, s. 1187 og 1195-1196

²⁰⁸ Eksempler herpå er Zalando, IKEA og H&M. Kilde: Zalando, ”Annual Report”, 2016, s. 2-3, 35 og 75, MarketLine ”Case study – IKEA Group”, 2015, s. 10-11, H&M, ”Annual Report”, 2016, s. 15 samt Bianco og Santos, 2016, s. 9

Figur 8.3: Amazons simplificerede forretningsmodel i Europa



Kilde: Egen tilvirkning

Amazon er hjemmehørende i Seattle, USA og er en af verdens største online forhandlere.²⁰⁹ I henhold til figuren viderelicenserer Amazon US immaterielle rettigheder til sit datterselskab Amazon EU Holding, der er beliggende i Luxembourg. Alle Amazons strategiske funktioner er placeret i Luxembourg og vedrører blandt andet funktioner såsom detailhandel, distribution, kundeservice, HR-funktioner samt økonomifunktioner.²¹⁰ Amazon EU Holding fungerer som et holdingselskab for Amazon US' øvrige datterselskaber i Europa. De står blandt andet for viderelicensering af de immaterielle rettigheder til Amazon EU Sarl, der står for styring af Amazons europæiske hjemmesider.²¹¹ Amazon EU Sarl ejer en række distributionscentre, der eksempelvis opretholdes af Amazon UK.²¹²

²⁰⁹ Marketline, "Company profile: Amazon.com, Inc.", 2016, s. 3-5 og Amazon, "Annual Report", 2015, s. 3

²¹⁰ Q366 i HM Revenue & Customs, "Annual Report and Accounts 2011-12", House of Commons Committee of Public Accounts, 2012

²¹¹ European Commission, 2014, s. 5-6 og Q389-390 i HM Revenue & Customs: "Annual Report and Accounts 2011-12", House of Commons Committee of Public Accounts, 2012

²¹² Q351, Q353 og Q381 i HM Revenue & Customs: "Annual Report and Accounts 2011-12", House of Commons Committee of Public Accounts, 2012

Amazon har argumenteret for, at den aktivitet, der udøves på distributionscentre, der opretholdes af Amazon UK, ikke er en del af Amazons kerneaktivitet, men blot udgør en aktivitet af forberedende og hjælpende karakter. Dette har de blandt andet begrundet med, at distributionscentret ikke ejes af Amazon UK, samt at de ansatte på distributionscentret ledes af personer, der er fysisk placeret i Luxembourg.²¹³

I henhold til den nuværende fast driftssted-definition er Amazons distributionscentre, der opretholdes af Amazon UK, omfattet af undtagelsesbestemmelsen, idet disse anvendes eller opretholdes til oplagring og udlevering af Amazons varer.²¹⁴ Det kan synes besynderligt, at Amazons distributionscentre under den nuværende fast driftssted-definition kan undtages fra at statuere et fast driftssted, idet aktiviteterne, der udøves gennem distributionscentre, alt andet lige må vurderes at være en del af Amazons kerneaktivitet.²¹⁵ Baggrunden for dette er, at det må vurderes at være af en så afgørende betydning for Amazons forretningsmodel at kunne levere hurtigt til slutkunderne.²¹⁶ Dette kan desuden begrundes med, at Amazon har behov for at investere i nye distributionscentre for at være så tæt på slutkunderne som muligt for dermed at begrænse leveringstiden. Dette skal sikre, at Amazon kan tilbyde sine slutkunder levering samme dag eller senest dagen efter.²¹⁷ Set fra et økonomisk perspektiv er dette blot endnu et argument for, at en anvendelse eller opretholdelse af et varelager generelt set ikke bør kunne undtages fra at statuere et fast driftssted, såfremt distribution udgør en væsentlig og betydningsfuld del af kerneaktiviteten.²¹⁸

I henhold til problematikken omkring statuering af et fast driftssted er OECD's primære fokus rettet mod anvendelse eller opretholdelse af varelager til oplagring, udstilling eller udlevering. I undtagelsesbestemmelsen til fast driftssted-definitionen er der dog også oplistet andre forretningsaktiviteter, der ligeledes må antages at være omfattet af problematikken omkring statuering af fast driftssted. Disse øvrige forretningsaktiviteter belyses derfor nærmere i det følgende afsnit med udgangspunkt i den simplificerede forretningsmodel for en typisk online forhandler.

8.2.2 Øvrige forretningsaktiviteter for en typisk online forhandler

I dette afsnit tages der udgangspunkt i de øvrige forretningsaktiviteter, der følger af undtagelsesbestemmelsens litra c)-e). De forretningsaktiviteter, der tages udgangspunkt i, vurderes at være typiske for en online forhandler og vil blive belyst særskilt i de efterfølgende afsnit.

²¹³ Q373 og Q383 i HM Revenue & Customs: "Annual Report and Accounts 2011-12", House of Commons Committee of Public Accounts, 2012

²¹⁴ Pleijsier, 2016, s. 445

²¹⁵ Ibid

²¹⁶ Bianco og Santos, 2016, s. 8-9

²¹⁷ IGD Research, "Retail Analysis: Amazon Profile", 2017, s. 8

²¹⁸ Pleijsier, 2016, s. 445

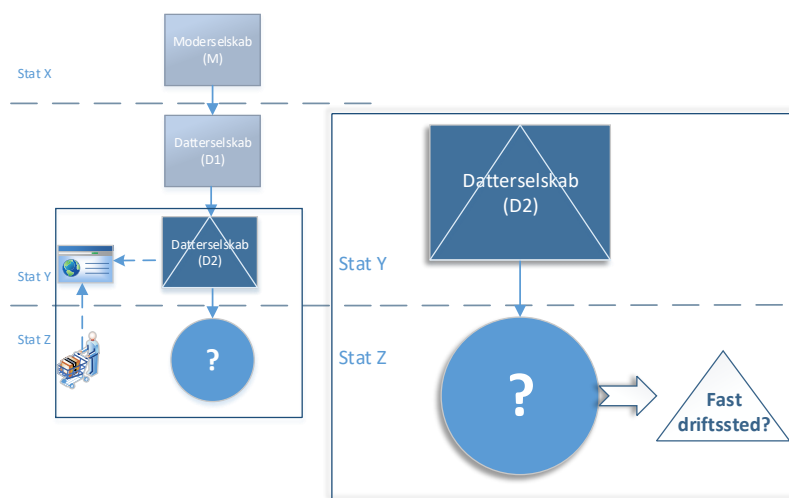
De forretningsaktiviteter, der vil blive belyst, vedrører opretholdelse af et:

- (1) varelager til produktion,
- (2) fast forretningssted til indkøb, *eller*
- (3) fast forretningssted til markedsføring.

Med henblik på senere hen at kunne vurdere, hvor der efter den nuværende fast driftssted-definition kan statueres et fast driftssted for en online forhandler, foretages en funktionsanalyse. Formålet med funktionsanalysen er at fastslå, hvilke funktioner, risici og aktiver, der følger af den givne forretningsaktivitet.

Der tages udgangspunkt i den simplificerede forretningsmodel for en typisk online forhandler. Forretningsmodellen gengives dog ikke i sin helhed, hvorfor de øvrige enheder i *MD-gruppen* kun inddrages, hvor ændringer i forretningsaktiviteterne giver anledning til det. Funktionsanalysen fokuserer således på det faste forretningssted, hvorfra de nævnte forretningsaktiviteter udøves. I figur 8.4 nedenfor illustreres den del af den simplificerede forretningsmodel for en typisk online forhandler, hvor der kan opstå en problematik omkring fast driftssted i relation til de øvrige forretningsfunktioner.

Figur 8.4: En typisk online forhandlers øvrige aktiviteter



Kilde: Egen tilvirkning

8.2.2.1 (1) Opretholdelse af et varelager til produktion

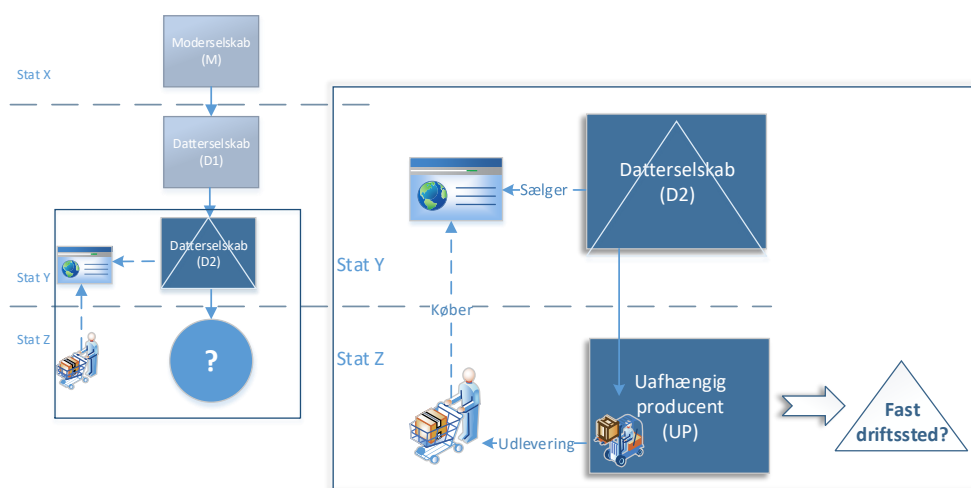
Indledningsvis behandles opretholdelse af et varelager til produktion hos en uafhængig producent, også kaldet *"toll manufacturing"*. Dette omhandler typisk tilfælde, hvor produktionen outsources til en uafhængig producent, ofte beliggende i et andet land end foretagendet selv. Det sker særligt til lande, der har højt specialiseret arbejdskraft til lavere lønninger end det land, hvor foretagendet er beliggende. Anvendelsen af *"toll manufacturing"* kan skyldes et ønske om at minimere produktionsomkostningerne og derved reducere driftsomkostningerne samt et ønske om at optimere

forsyningskæden.²¹⁹ I praksis benytter flere online forhandlere sig af ”*toll manufacturing*”, hvor der i den forbindelse opretholdes et eller flere varelagre. Produktionen foregår hovedsageligt i lande med lave lønninger som blandt andet Vietnam, Kina og Indonesien, hvorfor driftsomkostningerne reduceres.²²⁰

Det der generelt kendetegner ”*toll manufacturing*” er, at et foretagende betaler en uafhængig producent for produktion af sine varer. Alle råvarer, der anvendes i produktionen, ejes og leveres af foretagendet selv. Producenten oplagrer herefter råvarerne under hele fremstillingsprocessen fra bearbejdning af råvarerne, til de færdigproducerede varer er klar til at blive distribueret til slutkunderne. Hermed opretholder foretagendet et varelager hos den uafhængige producent.²²¹

Fast driftssted-problematikken vedrører netop det forhold, at der opretholdes et varelager til produktion hos en uafhængig producent. I figur 8.5 nedenfor illustreres forretningsmodellen for en typisk online forhandler, som funktionsanalysen tager udgangspunkt i. Dette er nødvendigt for at vurdere, om opretholdelse af varelageret kan statuere et fast driftssted for *MD-gruppen*.

Figur 8.5: Opretholdelse af et varelager til produktion



Kilde: Egen tilvirkning

Som det fremgår af figuren, opretholder $D2$ et varelager hos en uafhængig producent (UP), der er beliggende i en anden stat end $D2$. UP får råvarer leveret af M til brug for produktion af MD -gruppens varer, idet M som nævnt i afsnit 8.2.1.1 står for alle indkøbsaktiviteter. Når MD -gruppens varer er færdigproduceret, aftager $D2$ alle de færdigproducerede varer. I nogle tilfælde kan $D2$ have et behov for at overvåge produktionen, foretage kvalitetstjek eller på andre måder sikre en ensartethed i produktionen, idet $D2$ som nævnt i afsnit 8.2.1.3 står for al salgsaktivitet til kunder i

²¹⁹ Cuadros, A. R., 2014, s. 2

²²⁰ Som eksempler herpå kan blandt andet nævnes Nike og H&M. Kilde: Nike, "Annual Report", 2016, s. 59, H&M, "Annual Report", s. 12 og 72, MarketLine, "Company Profile – Nike Inc.", 2016, s. 31 samt Cuadros, A. R., 2014, 3

²²¹ Bilaney, K., 2014, s. 87

stat *Y* og *Z*. Der kan således være tilfælde, hvor *D2* løbende inspicerer produktionen og varelageret for at sikre, at produktionen forløber planmæssigt.

Funktioner såsom salgs- og markedsføringsaktiviteter står *UP* ikke for, da *D2* aftager alle de færdigproducerede varer og dermed står for det endelige salg. *UP* er således ikke ansvarlig for funktioner, der vedrører indkøb af råvarer eller distribution af de færdigproducerede varer.²²² Der kan dog forekomme tilfælde, hvor *UP* alligevel foretager indkøbs- og distributionsaktiviteter på vegne af *MD-gruppen*. Baggrunden for dette kan være, at *UP* ofte har bedre kendskab til lokale regler og procedurer samt generelt har et bedre kendskab til det lokale marked. *UP* er ikke underlagt nogen risiko vedrørende disse funktioner, idet *MD-gruppen* i sådan et tilfælde vil dække alle omkostningerne i forbindelse hermed.

UP opnår på intet tidspunkt ejerskab over råvarer eller *MD-gruppens* færdigproducerede varer, hvilket betyder, at *UP* hverken er underlagt en varelagerisiko eller en markedsrisiko.²²³ Det skal bemærkes, at en uafhængig producent ofte opnår en mindre fortjeneste end en traditionel producent, der udelukkende fremstiller varer til videresalg. Baggrunden herfor er netop det faktum, at en uafhængig producent på intet tidspunkt opnår ejerskab over råvarerne eller de færdigproducerede varer. Til gengæld har en uafhængig producent en sikkerhed for, at alle de færdigproducerede varer bliver aftaget.²²⁴

For at *UP* har mulighed for at producere *MD-gruppens* varer, er det afgørende, at den nødvendige knowhow om råvarer, varer og produktionsprocesser videregives, men det skal bemærkes, at *UP* ikke ejer disse immaterielle aktiver, men blot udnytter dem.²²⁵ Funktioner såsom forskning og udvikling samt beskyttelse af *MD-gruppens* immaterielle aktiver varetages således ikke af *UP*. I forbindelse hermed er *UP* således ikke underlagt nogen risici og er desuden underlagt *MD-gruppens* kontrol.

Foruden de nævnte funktioner er den uafhængige producent dog ansvarlig for indkøb samt vedligeholdelse af inventar og maskiner til brug for produktionen. En produktion kan variere mellem alt fra standardiseret til mere avanceret produktion, der kræver specialiseret produktionsudstyr og arbejdskraft. Det er alene den uafhængige producent, som er ansvarlig for produktionen, hvorfor denne ejer alle materielle aktiver forbundet hermed. Samtidig er producenten ansvarlig for de ansatte, hvorfor denne ligeledes kan eje de immaterielle aktiver, der er forbundet hermed. Den uafhængige producent er således underlagt risici forbundet med disse aktiver.²²⁶

²²² Cuadros, A. R., 2014, s. 7

²²³ Ibid, s. 7 og Bilaney, K., 2014, s. 87

²²⁴ Rubim, A., 2012, s. 2 og Bilaney, K., 2014, s. 87-88

²²⁵ Bilaney, K., 2014, s. 87

²²⁶ Ibid

I tabel 8.3 nedenfor opsummeres funktionsanalysen. Markeringerne er et udtryk for udøvede funktioner, påtagne risici og anvendte aktiver. Markeringer med en parentes udtrykker begrænsede funktioner, risici eller aktiver.

Tabel 8.3: Sammenfatning af funktioner, risici og aktiver	
Funktioner	Den uafhængige producent (UP)
Forskning og udvikling	
Indkøbs- og distributionsaktiviteter	(✓)
Indkøb og vedligeholdelse af inventar og maskiner	✓
Produktion	✓
Salgs- og markedsføringsaktiviteter	
Styring af varelager	
Risici	Den uafhængige producent (UP)
Markedsrisiko	
Risici i forbindelse med produktionsudstyr og de ansatte	✓
Varelagerrisiko	
Aktiver	Den uafhængige producent (UP)
Ansatte	✓
Immaterielle aktiver i form af knowhow	
Produktionsudstyr	✓

8.2.2.2 (2) Opretholdelse af et fast forretningssted til indkøbsaktiviteter

I praksis opretholder flere multinationale virksomheder faste forretningssteder, hvis formål er at udøve indkøbsaktiviteter, der typisk vedrører indkøb af råvarer, prisforhandlinger, valg af leverandører og administrative funktioner.²²⁷

Opretholdelse af et fast forretningssted til indkøb gør det lettere at opretholde en relation til leverandører og dermed øge muligheden for at opnå lavere indkøbspriser. Dette medfører, at de samlede driftsomkostninger alt andet lige mindskes. Samtidig skyldes opretholdelse af et fast forretningssted til indkøbsaktiviteter, at der sikres korrekt indkøb af de varer, som kunderne efterspørger.²²⁸

Indkøbsaktiviteter må således vurderes at være afgørende for enhver virksomhed, da det er vigtigt at have kendskab til, hvor de bedste råvarer til den bedste pris købes. Valg af forkerte leverandører kan have en negativ indvirkning på foretagendets fortjeneste.²²⁹ Det er ligeledes vigtigt at sikre

²²⁷ Ammer, S., 2009, s. 138

²²⁸ Som eksempler herpå kan blandt andet nævnes IKEA og H&M. Kilde: IKEA, "Annual Report", 2015, s. 29, 31 og 38 samt H&M, "Annual Report", 2016, s. 74

²²⁹ Ammer, S., 2009, s. 135

Med henblik på at undersøge om indkøbsaktiviteter udgør en væsentlig og betydningsfuld del af en typisk online forhandlers kerneaktivitet, foretages en funktionsanalyse. Dette er nødvendigt for at vurdere, om et fast forretningssted, der udøver indkøbsaktiviteter, kan statuere et fast driftssted for *MD-gruppen*.

Figur 8.6: Opretholdelse af et fast forretningssted til indkøbsaktiviteter



²³¹ Ammer, S., 2009, s. 137 og OECD, "Comments Received on Public Discussion Draft", 2015, s. 115

IK skal i forbindelse med indkøbsaktiviteterne være opmærksom på hverken at indkøbe for få eller for mange råvarer og færdigproducerede varer. Hvis der indkøbes for mange råvarer og færdigproducerede varer, kan omkostningerne til oplagring heraf risikere at overstige de omkostninger, der er forbundet med manglende råvarer og færdigproducerede varer.²³² Det er således vigtigt at finde den korrekte balance i forbindelse med mængden af indkøb.

Derudover varetages ligeledes en række administrative funktioner af det faste forretningssted. Funktionerne kan variere mellem alt fra koordinering af betalinger til leverandører og til sikring af en sammenhæng mellem *MD-gruppens* interne arbejdsprocesser. Der er ikke forbundet nogen væsentlige risici hermed, idet disse funktioner har karakter af ”rutinemæssige” funktioner.

I tabellen nedenfor opsummeres de udførte funktioner, påtagne risici og anvendte aktiver for *D2's* opretholdelse af det faste forretningssted, der står for *MD-gruppens* indkøbsaktiviteter.

Tabel 8.4: Sammenfatning af funktioner, risici og aktiver	
Funktioner	Indkøbskontor (IK)
Administrative funktioner	✓
Indkøbsaktiviteter, herunder prisforhandling og udvælgelse af leverandører	✓
Risici	Indkøbskontor (IK)
Leverandørrisiko	✓
Valutarisiko	✓
Varelagerrisiko	✓
Aktiver	Indkøbskontor (IK)
Ansatte	✓

8.2.2.3 (3) Opretholdelse af et fast forretningssted til markedsføringsaktiviteter

Multinationale virksomheder kan ligeledes opretholde faste forretningssteder, hvis formål er at udøve markedsføring. For en online forhandler, hvis kerneaktivitet består af digitalt salg af fysiske varer, kan det være særlig relevant at opretholde et sådan forretningssted. Baggrunden herfor er, at en online forhandler opererer globalt, hvorfor virksomhedsudøvelsen sker på flere forskellige markeder. Det er således vigtigt, at markedsføringen tilpasses disse forskellige lokale markeder, idet blandt andet kultur og regulering er forskellig i de enkelte lande.²³³

Generelt set er markedsføring en nødvendig funktion, idet et foretagende vil have vanskeligt ved at få solgt sine varer, hvis ikke kunderne har kendskab til dem eller dets varemærke.²³⁴ Markedsføring

²³² Ammer, S., 2009, s. 136

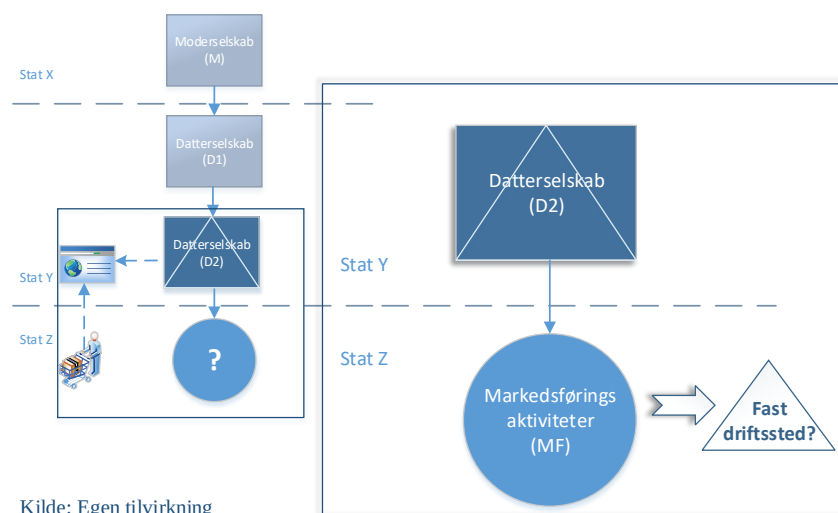
²³³ Armstrong, m.fl., 2017, s. 5

²³⁴ Ibid, s. 4

handler således overordnet om at skabe opmærksomhed omkring foretagendets varer over for såvel eksisterende som potentielle kunder. Dernæst handler det om at få kunderne til at identificere sig med foretagendet og dets varer og som følge heraf købe varerne. På den måde skabes der en værdi for kunderne i forbindelse med køb af varerne samtidig med, at der skabes en værdi for foretagendet.²³⁵ Markedsføringsaktiviteter er forbundet med store omkostninger, men er overordnet set en af de vigtigste funktioner for en virksomhed, uanset om denne er ny- eller veletableret på markedet.²³⁶

I figur 8.7 nedenfor illustreres forretningsmodellen for en typisk online forhandler, der opretholder et fast forretningssted, hvis formål er at udøve markedsføringsaktiviteter. Der foretages en funktionsanalyse med henblik på at vurdere, hvilke funktioner, aktiver og risici der er tilknyttet det faste forretningssted, der udøver markedsføringsaktivitet. Dette er nødvendigt for at vurdere, hvorvidt en sådan aktivitet kan statuere et fast driftssted for *MD-gruppen*.

Figur 8.7: Opretholdelse af et fast forretningssted til markedsføringsaktiviteter



Det fremgår af figuren, at *MF* står for markedsføring af *D2's* varer og dermed for udnyttelsen af *MD-gruppens* immaterielle aktiver. I forbindelse hermed omfatter det også funktioner som undersøgelse af de forskellige markeder, hvor *D2* ønsker at markedsføre sine varer. Det er vigtigt for *MD-gruppen* at have kendskab til kundernes præferencer samt kulturen og reguleringen i de lande, hvor *MD-gruppen* allerede opererer eller ønsker at operere. Kendskab til kundernes præferencer kan give *MD-gruppen* væsentlige konkurrencemæssige fordele i forhold til konkurrenterne, idet *D2* har mulighed for at være "first mover" på markedet.

²³⁵ Armstrong, m.fl., 2017, s. 2 og 4 samt Moorman og Rust, T., 1999, s. 182

²³⁶ Moorman og Rust, T., 1999, s. 180

Når kendskabet til markedet og kundernes præferencer er skabt, har *MF* mulighed for at udføre aktiviteter såsom design af kampagner og udarbejdelse af en markedsføringsstrategi.²³⁷ De ansatte udgør således et vigtigt immaterielt aktiv for *MF*.

Markedsføring af *MD-gruppen* eller varerne kan enten udføres fysisk eller digitalt. Uanset om markedsføringen udføres fysisk eller digitalt, er der forskellige risici forbundet hermed. De forskellige risici kan både vedrøre valg af medie, timing af kampagnen, samt design af kampagnen. Kampagner uden kreativitet er i stor risiko for ikke at gøre indtryk på kunderne,²³⁸ hvilket kan medføre, at *MD-gruppen* ikke i tilstrækkelig grad får solgt sine varer. Hvis dette er tilfældet, må det antages at påvirke *MD-gruppens* samlede fortjeneste negativt. Overordnet set må det antages, at *MF* er underlagt risikoen i forbindelse med markedsføringsfunktionerne.²³⁹ Det må dog forventes, at *MF* skal opnå godkendelse hos *M* med hensyn til designet af kampagner, hvorfor *MF* er underlagt *M*'s kontrol. Dette betyder således, at risikoen for markedsføringsaktiviteterne deles mellem *MF* og *M*, hvad angår selve designet.

Tabel 8.5 opsummerer det faste forretningssteds udførte funktioner, påtagne risici og anvendte aktiver i forbindelse med markedsføringsaktiviteten.

Tabel 8.5: Sammenfatning af funktioner, risici og aktiver	
Funktioner	Markedsføringskontor (MF)
Markedsføringsaktiviteter, herunder design af kampagner, mv.	✓
Markedsundersøgelse	✓
Udarbejde markedsføringsstrategi	✓
Risici	Markedsføringskontor (MF)
Markedsføringsrisici, herunder valg af medie, timing og design, mv.	(✓)
Aktiver	Markedsføringskontor (MF)
Ansatte	✓

8.2.2.4 Statuering af fast driftssted efter den nuværende fast driftssted-definition

I dette afsnit vurderes det, om en online forhandler der henholdsvis opretholder et varelager til produktion eller et fast forretningssted til indkøbs- eller markedsføringsaktiviteter i henhold til funktionsanalyserne udgør et fast driftssted efter den nuværende fast driftssted-definition. Disse behandles særskilt på de efterfølgende sider.

²³⁷ Armstrong, m.fl., 2017, s. 6

²³⁸ Ford og West, 2001, s. 80

²³⁹ Ibid, s. 81

Som følge af den nuværende fast driftssted-definition udgør opretholdelse af et varelager til produktion ikke et fast driftssted. I henhold til funktionsanalysen i *afsnit 8.2.2.1* ejer *UP* alle materielle aktiver såsom inventar og produktionsudstyr. Det forhold, at *D2* ikke ejer disse aktiver, må antages at være en af årsagerne til, at opretholdelsen af varelageret til brug for produktion må anses for at være en aktivitet af forberedende og hjælpende karakter. En anden årsag hertil kan være, at *UP* på intet tidspunkt opnår ejerskab over hverken råvarer eller de færdigproducerede varer. Det forhold, at *UP* ikke ejer råvarerne eller de færdigproducerede varer, men udelukkende står for produktionen, kan således ikke anses for at udgøre en del af *MD-gruppens* kerneaktivitet, der er digitalt salg af fysiske varer.

Omvendt kan netop det forhold, at *D2* ejer de færdigproducerede varer tale for, at opretholdelsen af varelageret til brug for produktion alligevel er en del af *MD-gruppens* kerneaktivitet. Derudover fremgår det af funktionsanalysen, at *MD-gruppen* og *UP* til en vis grad er afhængige af hinanden. Råvarer og knowhow leveres af *M* til *UP*, der omvendt stiller produktionsudstyr og arbejdskraft til rådighed. Der kan samtidig være store omkostninger forbundet med at skifte producent, når først knowhow er blevet videregivet. Som nævnt i *afsnit 8.2.1.3* står *D2* for al salgsaktivitet af *MD-gruppens* varer, hvorfor de er afhængige af, at *UP* leverer den rette mængde og kvalitet til tiden. Hvis varerne ikke bliver produceret i den rette mængde og kvalitet til tiden, er det ikke muligt for *D2* at udøve salgsaktiviteten, og dermed kan *MD-gruppen* ikke opretholde sin kerneaktivitet. Set fra et økonomisk perspektiv er de nævnte forhold netop argumenter for, hvorfor opretholdelsen af varelageret må vurderes at være en del af *MD-gruppens* kerneaktivitet. Det synes at være uklart, hvordan opretholdelsen af et varelager kan betragtes som en aktivitet af forberedende og hjælpende karakter efter den nuværende fast driftssted-definition, idet en online forhandlers kerneaktivitet er afhængig af de færdigproducerede varer.

Faste forretningssteder, der udelukkende udøver indkøbsaktiviteter udgør som udgangspunkt ikke et fast driftssted efter den nuværende fast driftssted-definition. I tilfælde hvor der foretages indkøb til internt brug, bidrager indkøbsaktiviteterne kun begrænset til den samlede fortjeneste og må derfor vurderes at udgøre ”rutinemæssige” indkøb. En sådan indkøbsfunktion vil ikke umiddelbart udgøre en del af et foretagendes kerneaktivitet og dermed ikke statuere fast driftssted.²⁴⁰ Det fremgår af funktionsanalysen i *afsnit 8.2.2.2*, at *IK* udøver indkøbsaktiviteter, der er nødvendige for, at *D2* kan udøve salgsaktiviteten. Hvis ikke varerne indkøbes i den rette mængde og kvalitet til tiden, har *D2* ikke mulighed for at udøve salgsaktiviteten tilstrækkeligt eller overhovedet at udøve den. Det fremgår desuden, at *IK* er underlagt væsentlige risici i forbindelse med indkøbsaktiviteterne. Set fra et økonomisk perspektiv må der derfor være tale om, at indkøbsaktiviteter udgør aktiviteter, der er en del af *MD-gruppens* kerneaktivitet og derfor bør statuere et fast driftssted. Det synes således at

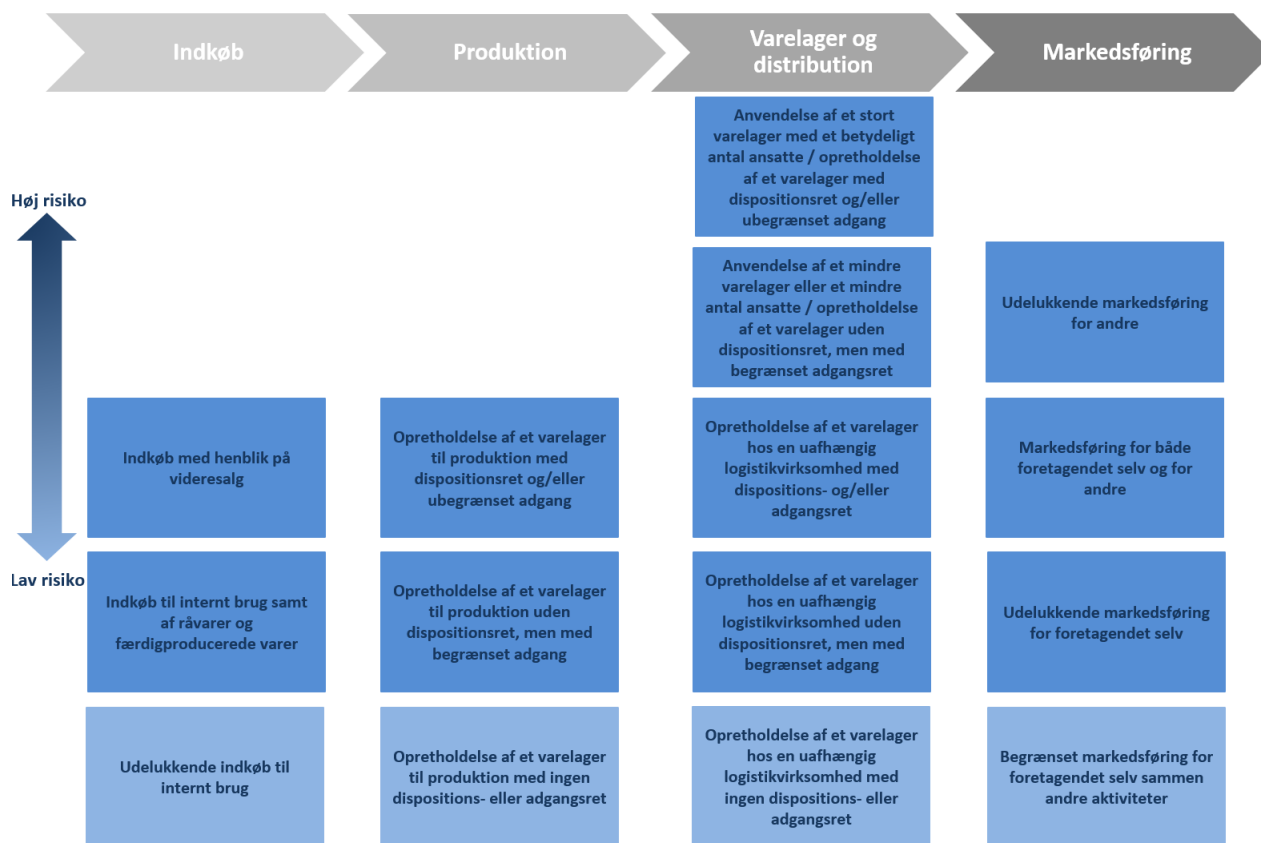
²⁴⁰ Lewis, T., 2009, s. 182

være bekymrende, at indkøbsaktiviteter ikke statuerer et fast driftssted for en online forhandler efter den nuværende fast driftssted-definition.

Markedsføringsaktiviteter er ligeledes undtaget fra den nuværende fast driftssted-definition i tilfælde, hvor aktiviteterne er af forberedende og hjælpende karakter. Det fremgår af funktionsanalysen i *afsnit 8.2.2.3*, at MF udøver markedsføringsaktiviteter for MD-gruppen. MF er dog ikke underlagt nogle væsentlige risici eller aktiver i forbindelse hermed, hvorfor aktiviteterne må anses for at være forberedende og hjælpende. Det fremgår ligeledes af afsnittet at markedsføringsaktiviteter som udgangspunkt ikke er en del af et foretagendes kerneaktivitet, idet disse funktioner må antages at supportere foretagendets øvrige aktiviteter. Markedsføringsaktiviteter må ikke antages at bidrage direkte til et foretagendes fortjeneste, som eksempelvis en salgsaktivitet gør. Omvendt fremgår det af afsnittet, at markedsføringsaktiviteter er en vigtig funktion for enhver virksomhed i forhold til at få solgt dets varer. Det er en fordel, hvis faste forretningssteder, der står for markedsføring, er placeret dér, hvor salgsaktiviteten foregår, da det i så fald er nemmere at opnå kendskab til det lokale marked og kundernes præferencer. I et sådan tilfælde opnås væsentlige konkurrencemæssige fordele. Dette må set fra et økonomisk perspektiv være et væsentligt argument for, at markedsføringsaktiviteter ikke kan karakteriseres som forberedende og hjælpende. Som nævnt i tidligere afsnit er en salgsaktivitet en del af kerneaktiviteten for en typisk online forhandler. Dette betyder således, at hvis varerne ikke bliver markedsført, kan det medføre, at mulighederne for salg mindskes. Dette er et væsentligt argument for, at markedsføringsaktiviteter ikke bør karakteriseres som forberedende og hjælpende. Det må derfor vurderes, at markedsføringsaktiviteter udgør en væsentlig del af *MD-gruppens* kerneaktivitet, idet *D2's* salgsaktivitet til en vis grad må formodes at være bestemt af markedsføringsaktiviteterne.

På baggrund af de forrige afsnit er det blevet fastslået, at et varelager til produktion, indkøbs- eller markedsføringsaktiviteter efter den nuværende fast driftssted-definition ikke udgør et fast driftssted, idet aktiviteterne anses for at være af forberedende og hjælpende karakter. Disse aktiviteter er alle hver for sig eller sammen en del af forretningsmodellen for en typisk online forhandler. I figuren på den efterfølgende side illustreres graden af risiko for statuering af fast driftssted ved de forskellige forretningsaktiviteter for en online forhandler under den nuværende fast driftssted-definition.

Figur 8.8: Risiko for statuering af et fast driftssted efter den nuværende fast driftssted-definition



Kilde: Egen tilvirkning

8.2.3 De forventede implikationer som følge af de foreslåede ændringer

Dette afsnit har til formål at vurdere, hvilke implikationer der kan forventes for en online forhandler som følge af de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen. Der tages indledningsvis udgangspunkt i forretningsmodellen for en typisk online forhandler, hvor denne enten anvender eller opretholder et varelager til oplagring, udstilling eller udlevering. Dernæst vurderes de forventede implikationer i tilfælde, hvor online forhandleren enten opretholder et varelager til produktion eller opretholder et fast forretningssted til indkøbs- eller markedsføringsaktiviteter.

8.2.3.1 Forretningsmodellen for en typisk online forhandler

Det blev fastslået tidligere at anvendelse eller opretholdelse af et varelager til oplagring, udstilling eller udlevering *ikke* som udgangspunkt udgør et fast driftssted efter den nuværende fast driftssted-definition, idet disse aktiviteter typisk er af forberedende og hjælpende karakter.

I henhold til *afsnit 6.1.2* udgør anvendelse af et *stort* varelager med et *betydeligt* antal ansatte, hvis formål er at oplagre, udstille eller udlevere et foretagendes fysiske varer, ikke en aktivitet af forberedende og hjælpende karakter. Dette betyder således, at disse aktiviteter fremadrettet anses for at være væsentlige og betydningsfulde for et foretagendes kerneaktivitet og dermed statuere et

fast driftssted. OECD fremhæver, at i tilfælde hvor det er afgørende for en online forhandler at være tæt på slutkunderne og dermed sikre en hurtig levering, vil anvendelse eller opretholdelse af et varelager udgøre en kerneaktivitet for online forhandleren. I et sådan tilfælde vil varelageret således ikke være en forberedende og hjælpende aktivitet og dermed ikke være omfattet af undtagelsesbestemmelsen. Der vil derfor blive statueret et fast driftssted efter de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen.²⁴¹

Set fra et økonomisk perspektiv synes det fornuftigt, at en online forhandler, der anvender eller opretholder et varelager til oplagring, udstilling eller udlevering, med stor sandsynlighed fremadrettet får statueret et fast driftssted. Dette skyldes, at en online forhandlers kerneaktivitet netop udgør digitalt salg af fysiske varer. I *afsnit 8.2* blev det fastslået, at det endvidere er vigtigt for en online forhandler at være fysisk tæt på slutkunderne for at kunne foretage en hurtig levering. Af disse årsager blev det i *afsnit 8.2.1.5* vurderet, at anvendelse eller opretholdelse af et varelager må anses for at være en væsentlig og betydningsfuld aktivitet for en online forhandler. I forhold til *MD-gruppen* må det derfor forventes, at der er en høj risiko for, at *D2's* varelager fremadrettet vil statuere et fast driftssted i stat Z, hvor varelageret er beliggende. Dette betyder således, at stat Z har mulighed for at beskatte fortjeneste, der kan henføres til varelageret. Det må forventes, at der er en høj risiko for statuering af et fast driftssted, uanset om *D2's* varelager er *stort* med et *betydeligt* antal ansatte, da det afgørende er, at det er vigtigt for *MD-gruppen* at være tæt på slutkunderne og kunne foretage en hurtig levering.

Det forhold, at et foretagendes kerneaktivitet skal vurderes ud fra, om varelageret er *stort* med et *betydeligt* antal ansatte, synes ud fra et økonomisk perspektiv besynderligt. Et foretagendes kerneaktivitet må vurderes at være den samme, uagtet om aktiviteten udøves gennem et *stort* varelager med et *betydeligt* antal ansatte eller om aktiviteten udøves gennem et *mindre* varelager med et *mindre* antal ansatte. Økonomisk set må det vurderes, at det bør være afgørende, om aktiviteten bidrager væsentligt til foretagendets samlede fortjeneste. Hvis dette er tilfældet, må aktiviteten anses for at være en del af kerneaktiviteten, hvorfor det ville være fornuftigt, at der statueres et fast driftssted. Hvis aktiviteten omvendt bidrager minimalt til foretagendets samlede fortjeneste, synes det ikke ud fra et økonomisk synspunkt at kunne retfærdiggøres, at denne udgør en del af kerneaktiviteten, og at der statueres et fast driftssted.

Der vil ligeledes fremadrettet være en høj risiko for statuering af et fast driftssted i tilfælde, hvor et foretagende har *dispositionsret* eller *ubegrænset adgang* til et varelager, der opretholdes til oplagring, udstilling eller udlevering. Dette betyder således, at der er stor sandsynlighed for, at flere foretagender fremadrettet vil få statueret et fast driftssted i de lande, hvor der opretholdes vare-

²⁴¹ OECD, "Action 1", 2015, s. 102

lagre.²⁴² Økonomisk set må det vurderes, at et foretagende i hvert fald har dispositionsret til et varelager i tilfælde, hvor der eksisterer en operationel ledelse på varelageret, der er underlagt foretagendets instruktionsbeføjelser. I sådan et tilfælde synes det fornuftigt, at opretholdelse af et varelager statuerer et fast driftssted for foretagendet.

I *afsnit 6.1.3* blev det vurderet, at opretholdelse af et varelager udgør en del af et foretagendes kerneaktivitet i tilfælde, hvor der er et behov for at have dispositionsret eller ubegrænset adgang til varelageret. Set fra et økonomisk perspektiv må det således synes fornuftigt, at en sådan aktivitet fremadrettet med stor sandsynlighed vil statuere et fast driftssted, såfremt aktiviteten bidrager væsentligt til foretagendets samlede fortjeneste. Hvis dette omvendt ikke gør sig gældende, synes det modsatte at være tilfældet.

8.2.3.2 Øvrige forretningsaktiviteter for en online forhandler

I henhold til *afsnit 8.2.2.4* udgør aktiviteter såsom opretholdelse af varelager til produktion eller opretholdelse af et fast forretningssted til indkøbs- eller markeringsføringsaktiviteter *ikke* et fast driftssted for et foretagende under den nuværende fast driftssted-definition, hvis disse kan karakteriseres som forberedende og hjælpende.

Det fremgår dog af *afsnit 6.1.4*, at opretholdelse af et varelager til produktion ikke er af forberedende og hjælpende karakter, såfremt foretagendet har *dispositionsret* eller *ubegrænset adgang* til varelageret. I tilfælde, hvor et foretagende opretholder et varelager til produktion hos en uafhængig producent må det formodes, at foretagendet ikke har en disposition over varelageret. Det må vurderes, at det er den uafhængige producent, der har den fulde dispositionsret over varelageret, idet denne ejer alle materielle aktiver såsom inventar og produktionsudstyr. Ud fra et økonomisk perspektiv synes det besynderligt, at det skal vurderes, om foretagendet har dispositionsret til varelageret. Det afgørende bør være, om aktiviteten, som den uafhængige producent udøver, økonomisk set bidrager væsentligt til foretagendets samlede fortjeneste. Hvis dette er tilfældet, er det set fra et økonomisk perspektiv fornuftigt, at der fremadrettet er høj risiko for statuering af et fast driftssted.

I tilfælde hvor foretagendet ikke har dispositionsret til varelageret, kan et foretagende alligevel få statueret fast driftssted, såfremt foretagendet har ubegrænset adgang til varelageret. Der må formodes at være ubegrænset adgang i tilfælde, hvor et foretagende har adgang til at foretage inspektioner på varelageret, overvåge produktionen og foretage kvalitetskontrol. Hvis et foretagende udøver disse aktiviteter må det set fra et økonomisk perspektiv indikere, at aktiviteterne, som den uafhængige producent udøver på vegne af foretagendet, alt andet lige må vurderes at være væsentlige for foretagendet. Det må antages, at såfremt opretholdelsen af varelageret var uvæsentlig

²⁴² Bianco og Santos, 2016, s. 8. Eksempler på multinationale virksomheder kan nævnes Amazon, IKEA, Zalando, H&M med videre.

for foretagendet, ville der ikke være et behov for at foretage inspektioner, overvågning og kontrol. På den baggrund må det vurderes, at det økonomisk set er fornuftigt, at der fremadrettet er en høj risiko for statuering af et fast driftssted i tilfælde, hvor et foretagende opretholder et varelager til produktion.

I henhold til *afsnit 6.1.5* udgør indkøbsaktiviteter ikke aktiviteter af forberedende og hjælpende karakter, hvis disse er en del af foretagendets kerneaktivitet. Hvis dette er tilfældet, er der fremadrettet høj risiko for, at der bliver statueret et fast driftssted for et foretagende. Indkøbsaktiviteter der ikke bidrager væsentligt til foretagendets samlede fortjeneste, må ikke vurderes at udgøre en så væsentlig og betydningsfuld del af de samlede aktiviteter, at der kan statueres fast driftssted. Det fremgår af *afsnit 8.2.2.4*, at det eksempelvis kan være tilfældet, hvor der foretages interne indkøb til opretholdelse af et kontor. I et sådan tilfælde må det økonomisk set vurderes at være besynderligt, hvis disse indkøbsaktiviteter statuerer et fast driftssted. Omvendt kan indkøb af råvarer og færdigproducerede varer i nogle tilfælde bidrage væsentligt til foretagendets samlede fortjeneste. Af den årsag må indkøbsaktiviteter vurderes at være en væsentlig og betydningsfuld del af et foretagendes samlede aktiviteter. Det forhold, at en online forhandlers kerneaktivitet er digitalt salg af fysiske varer, medfører, at indkøb af råvarer og færdigproducerede varer må antages at udgøre en væsentlig del af kerneaktiviteten. I relation til *MD-gruppen* må det derfor vurderes, at der fremadrettet er en høj risiko for, at det faste forretningssted, der opretholdes til indkøbsaktiviteter, statuerer et fast driftssted.

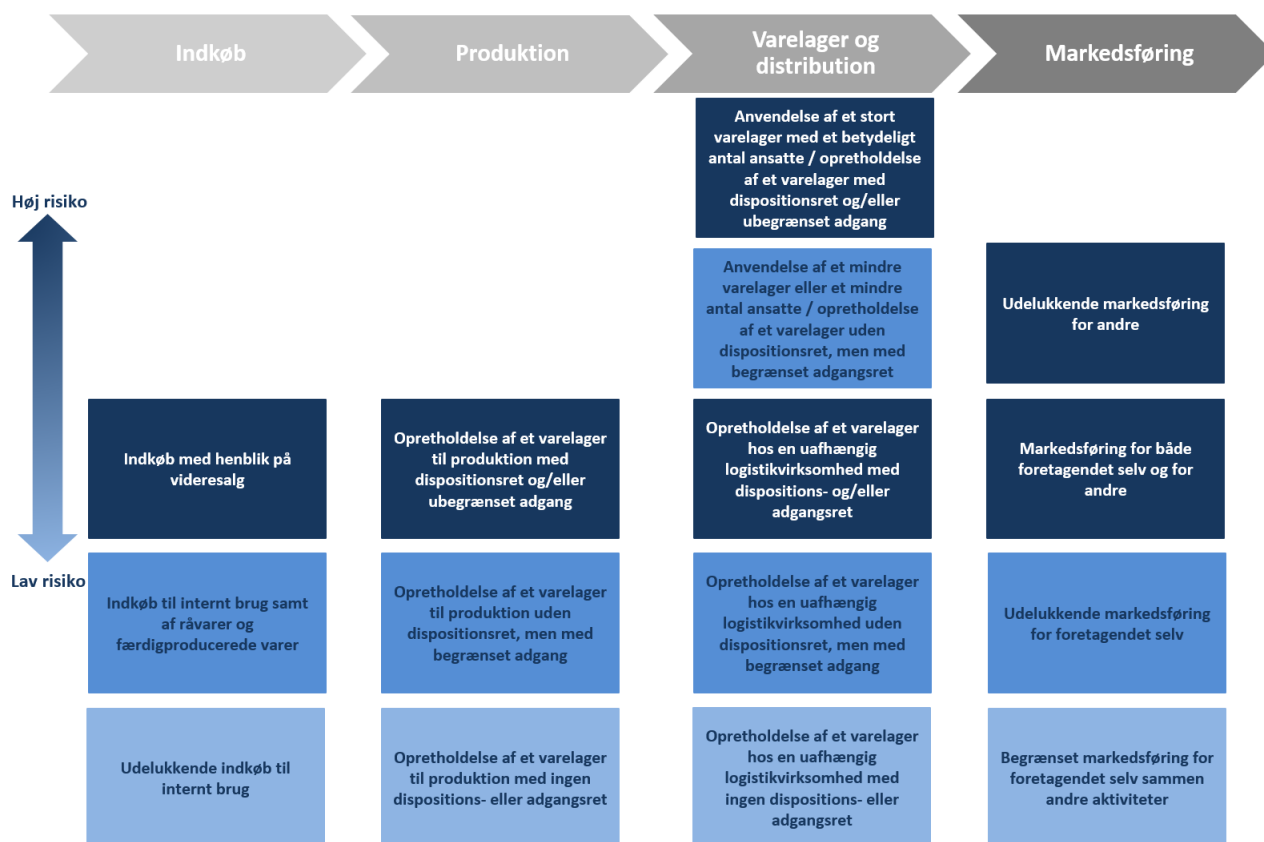
For at markedsføringsaktiviteter er af forberedende og hjælpende karakter, er det efter de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen stadig et kriterium, at aktiviteterne *udelukkende* udføres for foretagendet selv. Det må således vurderes, at der ikke er øget risiko for, at *MD-gruppen* fremadrettet vil få statueret et fast driftssted efter de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen.

Det kan ud fra et økonomisk perspektiv synes besynderligt, at det er afgørende, om markedsføringsaktiviteterne *udelukkende* udføres for foretagendet selv, eller om de også udføres for andre. Dette bør ikke være afgørende for vurderingen af, om markedsføringsaktiviteter er væsentlige for et foretagendes kerneaktivitet. At markedsføringsaktiviteter er væsentlige for ethvert foretagende taler for, at det må formodes at være underordnet, om markedsføringsaktiviteter *udelukkende* udføres for foretagendet selv, eller om de også udføres for andre.

8.2.3.3 Sammenfatning

I figur 8.9 på efterfølgende side illustreres graden af risiko for statuering af fast driftssted som følge af de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen i relation til de forskellige forretningsaktiviteter for en online forhandler.

Figur 8.9: Risiko for statuering af et fast driftssted efter de foreslåede ændringer



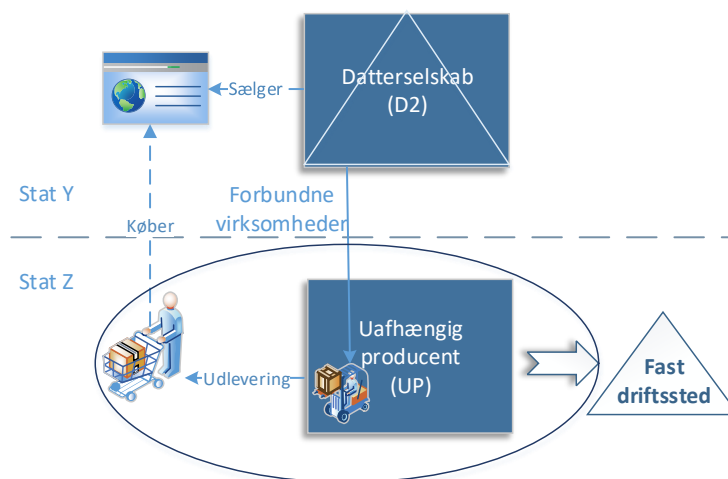
Kilde: Egen tilvirkning

Som det fremgår af figuren, vil en række funktioner fremadrettet medføre en høj risiko for statuering af fast driftssted. Et foretagende, der opretholder et kontor til indkøbsaktiviteter med henblik på videresalg, vil fremadrettet højst sandsynligt få statueret et fast driftssted. Det samme gælder ved opretholdelse af varelager til produktion under betingelse af, at der er dispositionsret eller ubegrænset adgang for foretagendet. I tilfælde hvor et foretagende anvender eller opretholder et varelager med det formål at oplagre, udstille eller udlevere foretagendets varer, vil der som udgangspunkt fremadrettet blive statueret fast driftssted. Endelig vil et fast forretningssted, der udfører markedsføringsaktiviteter for foretagendet, ligeledes statuere fast driftssted, såfremt aktiviteterne også udføres for andre end foretagendet selv.

Det skal bemærkes, at hvis flere af disse aktiviteter finder anvendelse i samme land eller i forskellige lande, og aktiviteterne udgør komplementære funktioner, vil der fremadrettet være risiko for, at de tilsammen vil være tilstrækkeligt til at statuere et fast driftssted. I relation til *MD-gruppen* betyder det således, at i tilfælde hvor *D2* eksempelvis opretholder et varelager hos en uafhængig producent, vil der fremadrettet statueres et fast driftssted, hvis *D2* og den uafhængige producent er forbundne virksomheder. Dette skyldes blandt andet, at *D2* nu har dispositionsret over varelageret,

samt at opretholdelse af varelageret til produktion udgør en komplementær funktion, der er en del af *MD-gruppens* samlede aktivitet. Figur 8.10 illustrerer dette nedenfor.

Figur 8.10: Eksempel



Kilde: Egen tilvirkning

For hele tiden at være konkurrencedygtige tilpasser mange multinationale virksomheder ofte måden, hvorpå deres forretningsmodel er struktureret.²⁴³ Dette kan enten være begrundet i interne eller eksterne forhold, der eksempelvis kan skyldes forandringer i omverdenen såsom de foreslåede ændringer i Action 7.

Som det blev fastslået i *afsnit 7.0* er multinationale virksomheders effektivitet afhængig af evnen til at tilpasse sig forandringer i omverdenen. De foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen må anses som en betinget variabel, idet multinationale virksomheders effektivitet er bestemt af risikoen for at få statueret et fast driftssted. Det betyder således, at hvis risikoen for at få statueret et fast driftssted er lav, vil effekten af de foreslåede ændringer på multinationale virksomheders forretningsmodel ligeledes være lav. Omvendt vil effekten af de foreslåede ændringer være høj, hvis risikoen for statuering af fast driftssted er høj.

I relation til en online forhandler er det blevet fastslået, at der fremadrettet er en høj risiko for statuering af fast driftssted ved aktiviteter som anvendelse eller opretholdelse af et varelager til oplagring, udstilling eller udlevering, opretholdelse af et varelager til produktion eller opretholdelse af et fast forretningssted til indkøbs- eller markedsføringsaktiviteter. Hvis online forhandlere formår at tilpasse deres forretningsmodel i forhold til de foreslåede ændringer, vil de i henhold til *afsnit 7.0* opnå en høj effektivitet. Det betyder således, at det må forventes, at flere online forhandlere vil

²⁴³ Rubim, A., 2012, s. 1

tilpasse deres forretningsmodel i forhold til de foreslåede ændringer med henblik på at fastholde den nuværende effektivitet eller opnå en højere effektivitet.

Det må formodes, at de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen overordnet set kan påvirke en online forhandler på tre måder. Enten kan online forhandleren fastholde sin nuværende forretningsmodel og uden videre fortsætte sin virksomhed som hidtil. I et sådan tilfælde vil der fortsat være en høj risiko for statuering af et fast driftssted. Derudover kan online forhandleren foretage en fuldkommen ændring af sin nuværende forretningsmodel med det formål helt at undgå statuering af et fast driftssted. Endelig kan online forhandleren blot tilpasse sin nuværende forretningsmodel med henblik på at mindske risikoen for statuering af fast driftssted efter de foreslåede ændringer.

Det skal bemærkes, at dette vil være en beslutning, der er op til den strategiske ledelse at foretage, idet der ikke er én korrekt måde at reagere på for en online forhandler. Den ”korrekte” beslutning afhænger af, hvorvidt omkostningerne ved at tilpasse den nuværende struktur overstiger den mulige gevinst, der er forbundet hermed. Hvis dette er tilfældet må det formodes, at der ikke sker en tilpasning af forretningsmodellen, hvorimod det modsatte gør sig gældende, hvis den mulige gevinst overstiger omkostningerne. Det må formodes, at online forhandlere i sidste ende vil agere ud fra, hvad der skaber mest mulig fortjeneste og øger den samlede effektivitet.

På trods af at Action 7 endnu ikke er fuldt implementeret, må det formodes, at nogle online forhandlere allerede har tilpasset sig i forhold til de foreslåede ændringer. Denne tilpasning må alt andet lige betyde, at deres effektivitet på kort sigt er blevet mindsket. Baggrunden for, at nogle online forhandlere alligevel har tilpasset sig, kan dels være, at risikoen for fremadrettet at få statueret et fast driftssted er høj, og dels en forventning til, at effektiviteten på længere sigt forøges.

I tilfælde hvor forretningsaktiviteternes placering er underordnet, må det formodes, at disse fremadrettet vil blive placeret de i lande, hvor skattesatsen er lavere end den nuværende.²⁴⁴ Omvendt må det antages, at der er tilfælde, hvor forretningsaktiviteternes placering er så afgørende for en online forhandler, at det er underordnet om der statueres et fast driftssted. Dette kan eksempelvis formodes at være tilfældet for Amazon, hvis omsætning på det engelske marked udgør omtrent 25% af deres samlede omsætning uden for USA.²⁴⁵ Det må derfor forventes, at de fortsat vil have distributionscentre og varelagre beliggende i England til trods for den høje risiko for statuering af fast driftssted.

Det kan således konkluderes, at der er en klar sammenhæng mellem risikoen for statuering af fast driftssted efter de foreslåede ændringer samt online forhandleres forretningsmodel og deres effektivitet. Det kan dog være vanskeligt at vurdere, hvilken tilpasning der vil medføre den højeste

²⁴⁴ Wagenaar, 2015, s. 90

²⁴⁵ Amazon, ”Annual Report”, 2015, s. 69

effektivitet, idet det afhænger af de konkrete omstændigheder. Det må forventes, at de online forhandlere, der er bedst til at vurdere dette, ligeledes er dem, der fremadrettet vil opnå det højeste niveau af effektivitet.

8.3 Delkonklusion

I tilfælde hvor en online forhandler anvender eller opretholder et varelager til oplagring, udstilling eller udlevering, kan der ikke som udgangspunkt efter den nuværende fast driftssted-definition statueres et fast driftssted. Det samme gør sig gældende, hvor en online forhandler opretholder et varelager til produktion hos en uafhængig producent eller opretholder et fast forretningssted til indkøbs- eller markedsføringsaktiviteter.

Som følge af de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen vil der fremadrettet være en høj risiko for, at disse aktiviteter statuerer et fast driftssted for en online forhandler. Dette skyldes, at aktiviteterne må vurderes at være en væsentlig og betydningsfuld del af en online forhandlers kerneaktivitet, der udgør digitalt salg af fysiske varer. Dermed vurderes det, at disse aktiviteter bidrager væsentligt til den samlede fortjeneste. De foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen kan overordnet set påvirke en online forhandler på tre måder, idet denne enten kan forholde sig passivt, ændre hele forretningsmodellen eller tilpasse den. Som følge af at der fremadrettet er en høj risiko for statuering af et fast driftssted, må det forventes, at flere online forhandlere vil tilpasse deres forretningsmodel for at fastholde eller opnå en høj effektivitet. Dette gælder dog kun, såfremt de forventede gevinster ved tilpasningen overstiger omkostningerne, der er forbundet hermed.

9.0 Diskussion

Det overordnede formål med nærværende afsnit er at besvare det *femte* underspørgsmål, der vedrører en vurdering af, hvorvidt de forventede virkninger ved de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen stemmer overens med formålet, der ligger bag. Efterfølgende belyses, om de forventede virkninger af de alternative forslag i OECD's Discussion Draft må formodes at stemme bedre overens med formålet i forhold til forslaget i Action 7. Dette er væsentligt for at blive i stand til at foretage en fyldestgørende besvarelse af afhandlingens problemformulering.

Nærværende afsnit er struktureret således, at det *femte* underspørgsmål besvares i *afsnit 9.1*, hvor de forventede virkninger af Action 7 indledningsvist belyses i *afsnit 9.1.1*.. I *afsnit 9.1.2* sammenholdes disse med formålet, der ligger bag. I *afsnit 9.2* belyses de forventede virkninger af de alternative forslag i OECD's Discussion Draft. Slutteligt indeholder *afsnit 9.3* en delkonklusion.

9.1 De forventede virkninger i forhold til formålet

Indledningsvis belyses de forventede virkninger ved de foreslåede ændringer til modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, der er blevet behandlet i afhandlingens tidligere afsnit. Dernæst sammenholdes disse med formålet, der ligger bag ændringerne, for efterfølgende at kunne vurdere, hvorvidt disse stemmer overens med formålet.

I *afsnit 6.0* blev det vurderet, at de foreslåede ændringer til modeloverenskomstens art. 5, stk. 4 overordnet set medfører, at anvendelsesområdet for undtagelsesbestemmelsen bliver bredere, idet de nye kriterier og eksempler ikke er defineret tydeligt. I forbindelse med de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen er de afgørende ændringer, at det fremadrettet direkte skal fremgå af modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, at de oplistede aktiviteter udelukkende *skal* være af forberedende og hjælpende karakter for at blive omfattet af undtagelsesbestemmelsen.

9.1.1 De forventede virkninger ved de foreslåede ændringer

Det blev i *afsnit 8.2.3* fastslået, at den mest markante virkning ved de foreslåede ændringer er, at anvendelse eller opretholdelse af et varelager til oplagring, udstilling eller udlevering fremadrettet medfører en høj risiko for statuering af fast driftssted. Baggrunden for dette er, at online forhandlere, hvis kerneaktivitet udgør digitalt salg af fysiske varer, ikke bør kunne blive omfattet af undtagelsesbestemmelsen.

Som det blev fastslået i *afsnit 6.1*, er der en særlig høj risiko for at få statueret fast driftssted i tilfælde, hvor varelageret er *stort* og beskæftiger et *betydeligt* antal ansatte. I et sådan tilfælde vurderes et varelager, der anvendes til oplagring, udstilling eller udlevering, at udgøre en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets kerneaktivitet. Derudover kan opretholdelse af et varelager fremadrettet ligeledes udgøre et fast driftssted i tilfælde, hvor et foretagende har *dispositionsret*

eller *ubegrænset adgang* til varelageret. Dette vil blandt andet være relevant i tilfælde, hvor varelageret opretholdes til produktion hos en uafhængig producent. I *afsnit 8.2.3* blev det fastslået, at en online forhandler fremadrettet vil have en høj risiko for at få statueret et fast driftssted, hvor der opretholdes et varelager hos en uafhængig producent. Dette gælder særligt i tilfælde, hvor online forhandleren har behov for at foretage kontrol i forbindelse hermed og er afhængig af producenten.

Det blev desuden fastslået i *afsnit 8.2.3*, at der fremadrettet ligeledes er en høj risiko for statuering af et fast driftssted, hvad angår et fast forretningssted, der udøver indkøbsaktiviteter, idet denne aktivitet set fra et økonomisk perspektiv må vurderes at være en del af en online forhandlers kerneaktivitet. Det samme gælder, hvor online forhandleren opretholder et fast forretningssted, der udøver markedsføringsaktiviteter. I begge tilfælde kan aktiviteterne ikke antages at være karakteriseret som forberedende og hjælpende.

I de foreslåede kommentarer nævnes eksempler på tilfælde, hvor indkøbsaktiviteter henholdsvis ikke er og er omfattet af undtagelsesbestemmelsen. I tilfælde hvor der er tale om en *stor* indkøbsvirksomhed, der udelukkende foretager indkøb til videresalg, er indkøbsaktiviteter ikke omfattet af undtagelsesbestemmelsen. Det modsatte gør sig gældende i tilfælde, hvor der opretholdes et kontor i et andet land, hvis formål er at undersøge det lokale marked i en begrænset tidsperiode, og hvor der i den forbindelse foretages indkøb til opretholdelse af kontoret.

Der må ligeledes vurderes at være en høj risiko for statuering af et fast driftssted efter de foreslåede ændringer ved aktiviteter såsom informationsindsamling. I de foreslåede kommentarer illustreres kun eksempler på, hvornår informationsindsamling kan anses for at være forberedende og hjælpende for et foretagende og dermed være omfattet af undtagelsesbestemmelsen.

Det er uklart, hvornår der er tale om et *stort* varelager med et *betydeligt* antal ansatte, ligesom det er uklart, hvornår det vurderes, at et foretagende har *dispositionsret* eller *ubegrænset adgang* til et varelager. Det fremgår ligeledes ikke, om indkøbsaktiviteter kun kan statuere et fast driftssted i tilfælde, hvor der opretholdes en *stor* indkøbsvirksomhed, og hvornår der i øvrigt er tale om en *stor* indkøbsvirksomhed. I de foreslåede kommentarer til modeloverenskomsten gives der ikke nogen klar vejledning til, hvordan disse nye kriterier skal forstås. Derudover fremgår det ikke, hvornår aktiviteter vedrørende informationsindsamling *ikke* er omfattet af undtagelsesbestemmelsen.

Der er ligeledes ingen tilstrækkelig vejledning til forståelse af den foreslåede anti-fragmenteringsregel, hvor det blandt andet er en betingelse for reglens anvendelse, at de udøvede aktiviteter på de faste forretningssteder udgør komplementære funktioner, der er en del af en sammenhængende virksomhed. Det fremgår ikke af den foreslåede anti-fragmenteringsregel eller af kommentarerne hertil, hvad der skal forstås hermed.

Set fra et juridisk perspektiv resulterer de uklare definitioner og den manglende vejledning til disse begreber i, at der skabes uklarhed omkring fortolkningen for både skattemyndighederne og skatteyderne. Det må således vurderes, at anvendelsesområdet for undtagelsesbestemmelsen bliver bredere, hvilket kan føre til dobbeltbeskatning.

Særligt online forhandlere, hvis typiske forretningsmodel blev belyst i *afsnit 8.2* vil være underlagt en høj risiko for statuering af fast driftssted. Fra et økonomisk perspektiv må det forventes, at flere online forhandlere fremadrettet vil foretage en strategisk beslutning om at tilpasse deres forretningsmodel således, at risikoen for statuering af fast driftssted mindskes eller helt elimineres. Dette er nødvendigt for at sikre en høj effektivitet, der i sidste ende vil medføre en øget fortjeneste. I forbindelse med tilpasningen må det forventes, at online forhandleren på kort sigt vil opleve, at effektiviteten mindskes, men at denne dog på lang sigt igen vil øges.

9.1.2 Sammenfatning

I dette afsnit sammenholdes de forventede virkninger af de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen med formålet, der ligger bag.

Det overordnede formål med de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen har for OECD's side været at skabe internationale skatteregler, der er klare og forudsigelige for blandt andet skattemyndighederne, idet samspillet mellem nationale skatteregler er vigtigt for den globale økonomi og velfærd.²⁴⁶ Der har ligeledes været et ønske om at skabe klarhed og forudsigelighed for de multinationale virksomheder for at øge den globale samhandel.²⁴⁷ Derudover har formålet været at sikre, at multinationale virksomheder ikke har mulighed for kunstig undgåelse af fast driftssted ved at fragmenterer aktiviteter. På den måde sikres en fair global skattekonkurrence ved, at beskattningen af en given aktivitet sker dér, hvor den faktiske fortjeneste bliver genereret. Det skal således ikke fremadrettet være muligt for multinationale virksomheder at udnytte den nuværende fast driftssted-definition.

OECD har generelt store forventninger til virkningerne af de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen. Forventningerne er, at de foreslåede ændringer vil modvirke risikoen for dobbeltbeskatning og sikre, at fortjeneste fremadrettet bliver beskattet i dét land, hvor den genereres.²⁴⁸ Det er ligeledes forventningen, at de foreslåede ændringer vil modvirke, at multinationale virksomheder underkastes en meget lav eller slet ingen beskatning af den fortjeneste, der genereres over landegrænser. Det er således forventningen, at skattemyndighederne fremadrettet får mulighed for at beskatte det faste forretningssteds fortjeneste.²⁴⁹

²⁴⁶ OECD, "Action Plan on BEPS", 2013, s. 7

²⁴⁷ Russo og Saint-Amans, 2016, s. 236 og 241

²⁴⁸ OECD, "Action 7", 2015, s. 3

²⁴⁹ OECD, "Action 7", 2015, s. 9 og 14

Efter OECD's egen opfattelse er de forventede faktiske virkninger ved de foreslåede ændringer således i overensstemmelse med formålet. OECD mener, at høringssvarene til dets Discussion Drafts har været med til at sikre, at de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen er målrettede og ikke pålægger de multinationale virksomheder unødige administrative omkostninger. OECD mener således, at de foreslåede ændringer har skabt større klarhed og forudsigelighed for både skattemyndigheder og skatteydere.²⁵⁰

På baggrund af de forventede virkninger ved de foreslåede ændringer kan det dog diskuteres, om disse reelt set må formodes at være i overensstemmelse med OECD's formål. Særligt formålet om klare og forudsigelige internationale skatteregler har været genstand for diskussion i forbindelse med OECD's udarbejdelse af BEPS-projektet og herunder Action 7. Der har i høringssvarene været udtrykt en generel bekymring om, at de forventede virkninger ved de foreslåede ændringer ikke er i overensstemmelse med formålet. Der har været kritik af, at det direkte fremgår af undtagelsesbestemmelsen, at de oplistede aktiviteter udelukkende *skal* udgøre aktiviteter af forberedende og hjælpende karakter. Baggrunden for kritikken har været og er til stadighed, at der ikke er nogen klar definition af, hvad der skal forstås ved forberedende og hjælpende aktiviteter. Desuden vedrører kritikken, at der mangler generel vejledning og konkrete eksempler til forståelsen heraf.²⁵¹ Dette må ikke antages at bidrage til at skabe større klarhed eller forudsigelighed for hverken skattemyndighederne eller skatteyderne.

Der har ligeledes været kritik af, at de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen går ud over, hvad der er nødvendigt. Baggrunden for dette er, at multinationale virksomheder, der ikke har til hensigt kunstigt at undgå statuering af et fast driftssted ligeledes risikerer at blive påvirket. Derudover pålægges de multinationale virksomheder unødige administrative omkostninger, hvorfor der argumenteres for, at de foreslåede ændringer medfører utilsigtede virkninger.²⁵² De administrative omkostninger vedrører blandt andet omkostninger til dobbeltbeskatningstvister som følge af, at de foreslåede ændringer er uklare, og at der mangler generel vejledning til forståelsen heraf. De uklare kriterier og manglende vejledning medfører, at risikoen for statuering af flere faste driftssteder fremadrettet forøges.²⁵³ I sidste ende kan dette medvirke til at begrænse den globale samhandel, hvilket må formodes ikke at være hensigten med de foreslåede ændringer.²⁵⁴

OECD's forslag om indførelsen af en anti-fragmenteringsregel vurderes ligeledes ikke at bidrage til formålet om at skabe klare og forudsigelige internationale skatteregler for såvel skattemyndighederne som skatteyderne. Der foreligger ingen klar vejledning til forståelsen af ”komplementære

²⁵⁰ Russo og Saint-Amans, 2016, s. 236 og Baker, 2014, s. 12

²⁵¹ OECD, “Comments Received on Revised Discussion Draft”, 2015, s. 5, 45, 79, 108, 117, 121, 130, 143 m.fl.

²⁵² Ibid, s. 26, 246, 299 m.fl.

²⁵³ Hemmelrath og Wilcox, 2016, s. 6

²⁵⁴ OECD, “Comments Received on Revised Discussion Draft”, 2015, s. 42, 79, 311 m.fl. og Baker, 2014, s. 13

funktioner, der er en del af en sammenhængende virksomhed”. Det samme må antages at være tilfældet ved OECD’s alternative forslag til undtagelsesbestemmelsen. Det forhold, at OECD foreslår et alternativ til undtagelsesbestemmelsen, må ikke vurderes at bidrage til at skabe større klarhed og forudsigelighed. Tværtimod kan der argumenteres for, at dette alternative forslag skaber større usikkerhed for såvel skattemyndighederne som skatteyderne, idet skattemyndighederne kan være af forskellig opfattelse af, hvilke aktiviteter der anses som forberedende og hjælpende.

Det kan således synes optimistisk, når OECD vurderer, at de foreslåede ændringer i Action 7 bidrager med klare og forudsigelige internationale skatteregler. Bekymringerne og kritikken af OECD’s fremlagte forslag synes ikke at være blevet indarbejdet i tilstrækkelig grad i Action 7, hvorfor det må antages, at disse til en vis grad stadig gør sig gældende. Det kan dog synes for vidtgående, at andre mener, at Action 7 er en direkte fiasko.²⁵⁵ Baggrunden for dette er, at de foreslåede ændringer trods alt må formodes at have en effekt for blandt andet online forhandlere, idet anvendelse eller opretholdelse af varelagre fremadrettet skal betragtes som en del af kerneaktiviteten.²⁵⁶ Det må således formodes, at beskatningen i højere grad vil ske dér, hvor varelagrene er placeret, hvilket som udgangspunkt stemmer overens med OECD’s formål om, at beskatningen skal ske i dét land, hvor den økonomiske aktivitet er placeret. Det må dog alligevel vurderes, at de forventede virkninger ikke helt er i overensstemmelse med formålet, idet kriterierne for, hvornår en aktivitet er forberedende og hjælpende fortsat er uklare. Dette synes at være i overensstemmelse med den generelle holdning, der er i såvel litteraturen som i høringssvarene. Som følge heraf må de foreslåede ændringer derfor forventes fremadrettet at medføre flere faste driftssteder. Det har den positive virkning, at kerneaktiviteter med stor sandsynlighed ikke fremadrettet kan omfattes af undtagelsesbestemmelsen. Omvendt må det forventes, at de foreslåede ændringer ligeledes vil påvirke multinationale virksomheder, der anvender eller opretholder faste forretningssteder til aktiviteter oplistet i undtagelsesbestemmelsen, men som ikke udgør en del af kerneaktiviteten.

9.1.2.1 Perspektivering

I det forrige afsnit blev det fastslået, at de forventede virkninger af de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen ikke fuldt ud stemmer overens med formålet, der ligger bag ændringerne. Det må således vurderes, at OECD ikke når helt i mål med de foreslåede ændringer. Dette afsnit har således til hensigt at belyse, hvad dette kan skyldes.

At OECD ikke når helt i mål med de foreslåede ændringer til den nuværende fast driftssted-definition kan blandt andet skyldes, at ændringerne må formodes at have utilsigtede virkninger. Dette skyldes primært, at de nye kriterier ikke er defineret tydeligt, og at der derudover ikke foreligger tilstrækkelige eksempler i de foreslåede kommentarer, der skal bidrage med vejledning til fortolkning heraf. Kriterierne er således fortsat uklare og uforudsigelige for både skattemyndig-

²⁵⁵ Pleijsier, 2016, s. 442 og Bouma, 2016, s. 1 og 4-5

²⁵⁶ Hongler, 2015, s. 2 og Pleijsier, 2016, s. 445

hederne og skatteyderne. Det medfører, at der kan forventes at blive statueret flere faste driftssteder, hvilket medfører øget risiko for dobbeltbeskatning. Dette vurderes at have en negativ indvirkning på den globale samhandel.²⁵⁷

Det kan også skyldes, at hele BEPS-projektet, herunder Action 7, er en politisk handlingsplan, der har til hensigt overordnet set at sikre en fair global skattekonkurrence.²⁵⁸ Multinationale virksomheders skatteplanlægning kan skade den globale økonomi og velfærd. De virksomheder, der ikke opererer globalt, kan have vanskeligt ved at konkurrere med de multinationale virksomheder, der udøver skatteplanlægning, idet disse har væsentligt lavere skattebetalinger som følge af lavere eller slet ingen beskatning. Dette resulterer i, at de virksomheder, der ikke opererer globalt, således bærer en større del af skattebyrden end nødvendigt.²⁵⁹

I forbindelse med udarbejdelsen af Action 7 har der været forskellige parter indblandet, der hver især har forskellige interesser. I det følgende behandles særskilt tre centrale parter, hvis interesser og roller belyses: 1) OECD som organisation, 2) de enkelte medlemslande og deres skattemyndigheder samt 3) de multinationale virksomheder som skatteydere.

1) OECD som organisation

OECD har sammen med G20-landene udarbejdet de foreslåede ændringer i Action 7 og har således haft en central rolle i forbindelse hermed.²⁶⁰ OECD er en international organisation, der består af 35 medlemslande, der både omfatter industri- og udviklingslande. OECD samarbejder desuden tæt med lande som Kina, Indien og Brasilien samt forskellige udviklingslande i Afrika, Asien, Latinamerika og Caribien.²⁶¹ Den overordnede mission er at skabe politikker, der forbedrer den globale økonomi og velfærd. Dette gøres blandt andet ved at udarbejde fælles retningslinjer såsom BEPS-projektet, herunder Action 7.²⁶²

Det er nødvendigt, at både medlemslandenes interesser og interesser fra lande uden for organisationen varetages. Det må formodes, at OECD har været under pres fra G20-lande som Kina, Indien og Brasilien i forbindelse med udarbejdelsen af BEPS-projektet og Action 7, idet G20-landene repræsenterer 90% af verdensøkonomien og 80% af den globale handel.²⁶³ Disse lande har udtrykt et øget behov for at få tildelt retten til at beskatte fortjeneste, der kan henføres til de multinationale virksomheders kerneaktivitet, der ofte er placeret i et af disse lande. Derfor har de i stigende grad

²⁵⁷ OECD, "Comments Received on Revised Discussion Draft", 2015, s. 69-70, 79, 130, 310 m.fl., Hemmelrath og Wilcox, 2016, s. 6 og Baker, 2014, s. 13

²⁵⁸ OECD, "Action 7", 2015, s. 3 samt Bianco og Santos, 2016, s. 4

²⁵⁹ OECD, "Action Plan on BEPS", 2013, s. 8

²⁶⁰ Burkhalter m.fl., 2016, s. 2 og OECD, "Action 7", 2015, s. 3 og 13

²⁶¹ OECD, "Members and partners", 2017

²⁶² OECD, "About the OECD", 2017

²⁶³ OECD, "OECD and G20", 2017

ønsket at beskatningsretten tildeles de lande, hvor den økonomiske aktivitet er placeret. Det samme gør sig gældende for nogle af OECD's medlemslande, der ligeledes har udtrykt ønske om klare og forudsigelige internationale skatteregler, der dels skal sikre at beskatningsretten tildeles dét land, hvor den økonomiske aktivitet er placeret og dels skal sikre, at kerneaktiviteter ikke kan omfattes af undtagelsesbestemmelsen.²⁶⁴ OECD har således en interesse i at skabe fælles retningslinjer, så der ikke vedtages interne regler til beskatning af faste driftssteder. Hvis dette er tilfældet, vil det medføre, at der skabes en endnu større usikkerhed for såvel skattemyndighederne som skatteyderne. Omvendt vil det skabe større klarhed og forudsigelighed, at der skabes fælles retningslinjer.²⁶⁵

2) De enkelte medlemslande og deres skattemyndigheder

De enkelte medlemslande må ligeledes formodes at have haft en væsentlig rolle i forbindelse med OECD's udarbejdelse af BEPS-projektet og Action 7.²⁶⁶ Skattekonkurrence mellem lande verden over har været genstand for debat, da multinationale virksomheder kan placere deres kerneaktivitet i andre lande end dér, hvor fortjenesten faktisk genereres.

Overordnet set må det formodes, at de enkelte medlemslande har to modstridende interesser. På den ene side har de en interesse i at sikre en fair global skattekonkurrence. Ved at sikre at der skabes nogle fælles retningslinjer for beskatning af fortjeneste, der kan henføres til faste driftssteder, må det formodes, at den samlede globale økonomi og velfærd forøges. Fælles retningslinjer kan dog også medføre nogle negative konsekvenser såsom, at den globale samhandel forværres, hvis multinationale virksomheder tilpasser deres forretningsmodel på en uhensigtsmæssig måde.

På den anden side har de enkelte medlemslande en interesse i at øge den samlede økonomi og velfærd i deres eget land. Det må antages, at de alt andet lige har en interesse i at have en så høj skattesats som muligt for at øge økonomien og velfærden i landet. I dette tilfælde kan de dog risikere, at det ikke er ligeså attraktivt for multinationale virksomheder at placere deres økonomiske aktivitet i landet. Det må derfor vurderes, at de enkelte medlemslande ligeledes skal varetage de multinationale virksomheders interesse for at sikre, at disse vil foretage virksomhedsudøvelse i landet. Dette kan de blandt andet gøre ved at sænke skattesatsen, hvilket alt andet lige må antages at resultere i, at flere multinationale virksomheder vil placere faste forretningssteder i landet.

3) De multinationale virksomheder som skatteydere

Det må antages, at multinationale virksomheder har en interesse i at skabe størst mulig fortjeneste til aktionærene. Dette kan de blandt andet gøre ved at benytte sig af skatteplanlægning, hvor de indtil nu har haft mulighed for at undtage kerneaktiviteter fra at udgøre et fast driftssted. Dette har

²⁶⁴ Bianco og Santos, 2016, s. 1

²⁶⁵ Ibid

²⁶⁶ Russo og Saint-Amans, 2016, s. 241

været muligt ved at fragmentere aktiviteter eller argumentere for, at de udøvede aktiviteter har været af forberedende og hjælpende karakter.

I forbindelse med udarbejdelsen af Action 7 har de multinationale virksomheder haft mulighed for at give deres mening til kende ved at kommentere på OECD's Discussion Drafts.²⁶⁷ De har således haft en direkte rolle i forbindelse med OECD's arbejde, men det kan dog diskuteres, hvorvidt denne rolle har været afgørende. Dette skyldes, at OECD ikke i tilstrækkelig grad har imødekommet den kritik, som skatteyderne har givet af de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen.²⁶⁸ Det må derfor vurderes, at skatteyderne ikke har haft en afgørende rolle i forbindelse med udarbejdelsen af Action 7.

Opsummering

Det må konkluderes, at OECD i forbindelse med udarbejdelsen af BEPS-projektet og herunder Action 7 har skullet iagttage forskellige modstridende interesser. OECD og G20-landene har foruden de enkelte medlemslande og deres skattemyndigheder ligeledes samarbejdet med Europa Kommissionen og en række internationale organisationer. BEPS-projektet og Action 7 er således en politisk handlingsplan, der har til hensigt at tilgodese de forskellige interesser.

Det skal bemærkes, at blot fordi de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen endeligt er vedtaget i Action 7, er det ikke nødvendigvis ensbetydende med, at forslaget er det bedste ud af de oprindeligt fremlagte forslag i OECD's Discussion Draft. Som fastslået i indledningsvist i afsnittet når OECD ikke helt i mål med det endeligt vedtagne forslag i Action 7, hvilket betyder, at de forventede virkninger ikke fuldt ud stemmer overens med formålet bag ændringerne. Forslaget i Action 7 må dog vurderes at være dét forslag, som OECD og G20-landene har kunnet nå til enighed om.²⁶⁹ Det blev det fastslået, at de positive effekter vedrører skabelsen af en fair global konkurrence, idet det bliver vanskeligt for multinationale virksomheder at argumentere for, at de udøvede aktiviteter er af forberedende og hjælpende karakter. I den forbindelse må det antages, at den økonomiske aktivitet fremadrettet bliver beskattet i dét land, hvor den genereres. Dette må samlet set forventes at have en positiv effekt på den globale økonomi og velfærd. Derudover blev det fastslået, at de negative effekter blandt andet kan være højere administrative omkostninger til opretholdelse af flere faste driftssteder og flere mulige tvister om dobbeltbeskatning. Som følge heraf kan der være en risiko for, at multinationale virksomheder tilpasser sig på måder, der ikke nødvendigvis er til gavn for den globale økonomi og velfærd.

Derudover må de foreslåede ændringer forventes at påvirke flere virksomheder end tilsigtet, idet anvendelsesområdet for undtagelsesbestemmelsen bliver bredere. Disse effekter vil samlet set på-

²⁶⁷ OECD, "Action 7", 2015, s. 3 og Russo og Saint-Amans, 2016, s. 236

²⁶⁸ OECD, "Revised Discussion Draft", 2015, s. 5

²⁶⁹ OECD, "Action 7", 2015, s. 3 samt OECD, "Revised Discussion Draft", 2015, s. 5-6

virke den globale økonomi og velfærd negativt. Det må dog alt andet lige antages, at OECD har opvejet de positive effekter ved de foreslåede ændringer i forhold til de negative effekter, der er for skattemynderne.

Selvom OECD endeligt har vedtaget de foreslåede ændringer i Action 7, kan det dog være relevant at diskutere, om et eller flere af de øvrige fremlagte forslag til den foreslåede fast driftssted-definition må vurderes at være mere hensigtsmæssige. Dette belyses i det efterfølgende afsnit.

9.2 De alternative forslag i OECD's Discussion Draft

Formålet med dette afsnit er at belyse, om de forventede virkninger ved de alternative forslag i OECD's Discussion Draft,²⁷⁰ der vedrører undtagelsesbestemmelsen, i højere grad må formodes at være i overensstemmelse med formålet, der ligger bag de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen. Formålet med dette er at blive i stand til at kunne besvare afhandlingens problemformulering fyldestgørende.

OECD i sit Discussion Draft oplistet nogle alternative forslag, der dog efterfølgende er blevet forkastet til fordel for forslaget i Action 7. De alternative forslag belyses i de efterfølgende afsnit og vedrører følgende:

- (1) at ordet "udlevering" i modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra a) og b) slettes;
- (2) at indkøbsaktiviteter i modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra d) slettes;
- (3) at hele modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra d) slettes; samt
- (4) at en alternativ anti-fragmenteringsregel indføres.²⁷¹

De tre første forslag skal ses som separate alternativer til de foreslåede ændringer, der bestemmer, at det skal fremgå direkte af undtagelsesbestemmelsen, at alle de oplistede aktiviteter *skal* være af forberedende og hjælpende karakter. Det sidste forslag er et alternativt forslag til anti-fragmenteringsreglen.²⁷²

9.2.1 (1) Ordet "udlevering" i modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra a) og b)

Dette afsnit har til formål at belyse det *første* af de alternative forslag med henblik på at kunne vurdere, om de forventede virkninger af dette forslag i højere grad må forventes at være i overensstemmelse med formålet med ændringerne til fast driftssted-definitionen.

²⁷⁰ OECD, "Public Discussion Draft", 2014

²⁷¹ Ibid, s. 6-7

²⁷² Ibid, s. 16 og 19-20

Forslaget vedrører, at ordet ”udlevering” i modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra a) og b) skal slettes. Baggrunden for dette alternative forslag er en bekymring for, at det kan være vanskeligt at retfærdiggøre de nuværende bestemmelser. Dette gælder i tilfælde, hvor et foretagende anvender et *meget stort* varelager med et *betydeligt* antal ansatte, hvis formål er at udlevere foretagendets fysiske varer, der sælges digitalt.²⁷³ Såfremt ordet ”udlevering” slettes i modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra a) og b), vil ordlyden være følgende:

- ”a) the use of facilities solely for the purpose of storage **or** display of goods or merchandise belonging to the enterprise;
 b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage **or** display;”²⁷⁴

Det fremgår direkte af bestemmelsernes ordlyd, at der ikke kan statueres et fast driftssted i tilfælde, hvor et fast forretningssted anvender eller opretholder et varelager udelukkende til oplagring eller udstilling af foretagendets varer. Dette betyder således, at anvendelse eller opretholdelse af et varelager udelukkende til *udlevering* af foretagendets varer i *alle* tilfælde vil medføre et fast driftssted.

I tabel 9.1 nedenfor illustreres forskellene mellem modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra a) og b) efter den nuværende fast driftssted-definition, forslaget i Action 7 og dette alternative forslag.

Tabel 9.1: Forskellen mellem modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra a) og b), forslaget i Action 7 og det alternative forslag		
Undtagelsesbestemmelsens litra a) og b)	De foreslåede ændringer i Action 7	Det alternative forslag
Medium risiko for statuering af et fast driftssted.	Høj risiko for statuering af et fast driftssted.	Der statueres i <i>alle</i> tilfælde et fast driftssted.

Det blev fastslået i *afsnit 4.2.2*, at anvendelse eller opretholdelse af et varelager med det formål at udlevere foretagendets varer efter den nuværende undtagelsesbestemmelse umiddelbart er en aktivitet af forberedende og hjælpende karakter. I *afsnit 6.1* blev det derimod slået fast, at anvendelse eller opretholdelse af et sådant varelager efter de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen som udgangspunkt *ikke* vil være omfattet af undtagelsesbestemmelsen. Baggrunden for dette er, at aktiviteter, der angår udlevering, anses for at udgøre en del af kerneaktiviteten for en online forhandler.

I nogle tilfælde vil anvendelse eller opretholdelse af et varelager, hvis formål er udlevering, dog alligevel være en aktivitet af forberedende og hjælpende karakter efter de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen. Dette er eksempelvis tilfældet ved en traditionel forhandler, hvor op-

²⁷³ OECD, “Public Discussion Draft”, 2014, s. 16

²⁷⁴ Ibid, s. 17

lagring og udlevering ikke må antages at være en væsentlig og betydningsfuld del af kerneaktiviteten.²⁷⁵ Modsat er gældende ved en online forhandler, hvor oplagring og udlevering må anses for at være en del af kerneaktiviteten.²⁷⁶ Dette er blevet belyst i *afsnit 8.2*, hvoraf det fremgår, at hurtig levering er nødvendig for, at en online forhandler kan konkurrere med en traditionel forhandler. De foreslåede ændringer til den nuværende fast driftssted-definition giver således stadig mulighed for, at nogle virksomheder kan være omfattet af undtagelsesbestemmelsen, såfremt der er tale om aktiviteter af forberedende og hjælpende karakter. Det modsatte gør sig gældende, hvis ordet ”udlevering” slettes fra modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra a) og b). I sådan et tilfælde vil anvendelse eller opretholdelse af et varelager, hvis formål er udlevering af foretagendets varer, *altid* udgøre et fast driftssted. Dette resulterer samtidig i, at anvendelsesområdet for undtagelsesbestemmelsen bliver mindre.²⁷⁷

Det må klart forventes, at forslaget særligt vil have en effekt for online forhandlere, der anvender eller opretholder et varelager til udlevering af fysiske varer, der således vil få statueret et fast driftssted.²⁷⁸ Det fremgår af høringssvarene, at størstedelen er af den overbevisning, at det er bedre at gøre hele modeloverenskomstens art. 5, stk. 4 til forberedende og hjælpende end blot at slette ordet ”udlevering” i litra a) og b). Der argumenteres for, at de forventede virkninger går langt ud over det formål, der ligger bag, ved at slette ordet ”udlevering” fra undtagelsesbestemmelsen.²⁷⁹ Det må formodes, at forslaget således ikke kun har en effekt for online forhandlere med *meget store* varelagre med et *betydeligt* antal ansatte, men ligeledes vil påvirke multinationale virksomheder med *mindre* varelagre, der beskæftiger et *mindre* antal ansatte samt virksomheder, der anvender eller opretholder varelagre.

Der er dog nogen, der mener, at det alternative forslag er mere hensigtsmæssigt. Dette gælder særligt for lande, der er af den overbevisning, at opretholdelse af et fast forretningssted, der foretager udlevering, *aldrig* kan være af forberedende og hjælpende karakter.²⁸⁰ Dette kan synes fornuftigt, da det i *afsnit 8.2* er blevet fastslået, at opretholdelse af varelagre til udlevering udgør en del af kerneaktiviteten for en online forhandler.

Det kan være vanskeligt, hvis ikke umuligt, at komme frem til en fast driftssted-definition, der dækker alle forretningsmodeller. Det alternative forslag om at slette ordet ”udlevering” fra undtagelsesbestemmelsen vil sikre, at online forhandlere, der anvender eller opretholder *meget store* varelagre med et *betydeligt* antal ansatte vil få statueret et fast driftssted. Det samme gør sig

²⁷⁵ OECD, “Comments Received on Public Discussion Draft”, 2015, s. 272

²⁷⁶ Ibid, s. 192 og Pleijsier, 2016, s. 445

²⁷⁷ Ibid, s. 27

²⁷⁸ Betten og Naoum, 2015, s. 12-13 og Pleijsier, 2016, s. 445

²⁷⁹ OECD, “Comments Received on Public Discussion Draft”, 2015, s. 83, 134, 140, 166, 192, 272, 307, 316 m.fl.

²⁸⁰ Ibid, s. 113 og 173-174

gældende for øvrige multinationale virksomheder, der anvender eller opretholder et varelager udelukkende til udlevering.²⁸¹ Det må således vurderes, at dette forslag isoleret set må antages at stemme bedre overens med formålet, der ligger bag ændringerne til fast driftssted-definitionen. Baggrunden for dette er, at det i så fald ikke længere vil være nødvendigt at skulle vurdere, hvorvidt udlevering af en aktivitet er af forberedende eller hjælpende karakter. Det vil ligeledes ikke længere være aktuelt at diskutere de uklare kriterier i forbindelse med, hvorvidt der er tale om et *stort* varelager med et *betydeligt* antal ansatte, eller om foretagendet har *disposition over* eller *ubegrænset adgang* til varelageret. Forslaget har dog samtidig nogle utilsigtede virkninger, idet alle virksomheder, der opretholder varelagre til udlevering, bliver påvirket, hvilket må vurderes at være for vidtgående. Samlet set må det således vurderes, at de forventede virkninger ved forslaget ikke stemmer bedre overens med formålet bag ændringerne til fast driftssted-definitionen.

9.2.2 (2) Indkøbsaktiviteter i modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra d)

Formålet med dette afsnit er at belyse det *andet* af de alternative forslag med henblik på at kunne vurdere, om de forventede virkninger ved dette forslag i højere grad er i overensstemmelse med formålet med ændringerne til fast driftssted-definitionen.

Dette forslag går ud på, at indkøbsaktiviteter i modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra d) skal slettes. Oprindeligt er undtagelsen i modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra d) vedrørende indkøbsaktiviteter blevet begrundet med, at ingen fortjeneste hverken kan eller bør henføres til sådanne aktiviteter.²⁸² Dette er ikke længere tilfældet som følge af, at modeloverenskomstens art. 7, stk. 5 er blevet afskaffet. I henhold til denne bestemmelse fremgik det direkte, at ingen fortjeneste skulle kunne henføres til et fast driftssted, hvis dette alene foretog indkøbsaktiviteter for foretagendet. Netop fordi denne bestemmelse er blevet afskaffet, er der ikke længere et behov for en undtagelsesbestemmelse, der vedrører indkøbsaktiviteter.²⁸³

Hvis indkøbsaktiviteter slettes i modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra d), vil bestemmelsen have følgende ordlyd:

*”d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of collecting information for the enterprise.”*²⁸⁴

I henhold til bestemmelsen vil indkøbsaktiviteter ikke være omfattet. Det er således kun aktiviteter vedrørende indsamling af oplysninger, der vil være omfattet af undtagelsesbestemmelsen, forudsat at disse er af forberedende og hjælpende karakter. Det fremgår af hørings svarene, at indkøbsaktivi-

²⁸¹ Betten og Naoum, 2015, s. 12

²⁸² OECD, “Public Discussion Draft”, 2014, s. 17

²⁸³ Ibid

²⁸⁴ Ibid, s. 19

teter ligeledes bør være omfattet af undtagelsesbestemmelsen.²⁸⁵ Der argumenteres for, at netop fordi ingen virksomhed som udgangspunkt kan fungere uden indkøb af varer, hvad enten de er til internt brug, produktion eller videresalg, så udgør indkøbsaktiviteter ikke en væsentlig og betydningsfuld del af selve kerneaktiviteten.²⁸⁶ Dette begrundes yderligere med, at indkøbsaktiviteter sjældent udgør hovedårsagen til foretagendets fortjeneste, og at en eventuel fortjeneste, der kan henføres til indkøbsaktiviteter, vil være så minimal, at statuering af et fast driftssted ikke kan retfærdiggøres.²⁸⁷ Det er dog ikke i alle tilfælde, at der kan henføres en fortjeneste til indkøbsaktiviteter. Dette gælder i tilfælde, hvor varerne indkøbes til en overpris, eller hvis efterspørgslen efter foretagendets varer fejlkalkuleres. Dette vil resultere i, at der indkøbes for mange varer, hvilket medfører, at det ikke er muligt at videresælge dem med en fortjeneste.²⁸⁸

I høringsvarene fremgår yderligere et argument for, at indkøbsaktiviteter bør være omfattet af undtagelsesbestemmelsen. Indkøbsaktiviteter kan have en positiv effekt i dét land, hvor aktiviteten finder sted, da disse kan tiltrække udenlandske købere, hvilket gavner lokale leverandører og økonomien i det pågældende land. Hvis indkøbsaktiviteter slettes fra undtagelsesbestemmelsen, kan det medføre en begrænsning for samhandlen med lokale leverandører. Dette vil påvirke de fleste lande i en vis grad, men særligt udviklingslande vil blive påvirket. Dette vil i sidste ende have en negativ effekt på den globale økonomi og velfærd.²⁸⁹

I afsnit 8.2.2.2 blev det fastslået, at det ikke er muligt for en online forhandler at udøve digitalt salg af fysiske varer, hvis der ikke foretages indkøbsaktiviteter. Der kan således argumenteres for, at indkøbsaktiviteter udgør en del af en online forhandlers kerneaktivitet. Dette gælder særligt i tilfælde, hvor indkøb foretages med henblik på produktion og videresalg. Hvis indkøb foretages til internt brug, eller hvis et givent marked undersøges, er der omvendt tale om aktiviteter af forberedende og hjælpende karakter. Det må således vurderes, at der er et behov for, at visse indkøbsaktiviteter er omfattet af undtagelsesbestemmelsen.

Hvis indkøbsaktiviteter bliver slettet fra modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra d), vil opretholdelse af et fast forretningssted til indkøbsaktiviteter i *alle* tilfælde statuere et fast driftssted. Baggrunden for dette er, at det ikke længere vil være nødvendigt at vurdere hvilken type af indkøb, der foretages eller, hvorvidt indkøbsaktiviteten udøves af en *stor* indkøbsvirksomhed og dermed udgør en væsentlig og betydningsfuld del af kerneaktiviteten. At en online forhandlers indkøbsaktiviteter vil statuere et fast driftssted vurderes at være i overensstemmelse med formålet om, at en kerneaktivitet ikke skal kunne omfattes af undtagelsesbestemmelsen til fast driftssted. Indkøbs-

²⁸⁵ OECD, “Comments Received on Public Discussion Draft”, 2015, s. 116, 381, 402, 790 m.fl.

²⁸⁶ Ibid, s. 114-115

²⁸⁷ Ibid, s. 114 og 790

²⁸⁸ Ibid, s. 115

²⁸⁹ Ibid, s. 115, 141-142, 216, 402 og 790 m.fl.

aktiviteter udgør kun en kerneaktivitet for en online forhandler, når indkøb foretages til produktion eller videresalg.

Det må dog vurderes at de forventede virkninger isoleret set går videre end, hvad der er nødvendigt, idet aktiviteter, der må anses for at være forberedende og hjælpende, ligeledes vil statuere et fast driftssted. Dette gælder eksempelvis indkøb til internt brug eller tilfælde, hvor et fast forretningssted udfører kvalitetskontrol i forbindelse med indkøbsaktiviteterne.²⁹⁰ Omvendt må de forventede virkninger ved dette forslag dog alligevel antages ikke at stemme bedre overens med formålet med ændringerne til fast driftssted-definitionen. Grunden til dette er, at en online forhandler stadig har mulighed for at anvende eller opretholde et varelager til oplagring, udstilling eller udlevering, som kan omfattes af undtagelsesbestemmelsen. Fortjenesten, der kan henføres til denne aktivitet, må alt andet lige antages at være betydeligt større end fortjenesten, der kan henføres til indkøbsaktiviteter. Det må således på den baggrund vurderes, at de forventede virkninger ved dette forslag ikke stemmer bedre overens med formålet bag ændringerne til fast driftssted-definitionen.

9.2.3 (3) Hele modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra d)

Dette afsnit har til formål at vurdere, hvorvidt de forventede virkninger af det *tredje* af de alternative forslag i højere grad må forventes at være i overensstemmelse med formålet bag ændringerne til fast driftssted-definitionen.

Dette forslag går ud på, at hele modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra d) skal slettes fra undtagelsesbestemmelsen, hvilket er et bredere alternativ til forslaget om, at kun indkøbsaktiviteter slettes fra modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra d). Til forskel herfra foreslås det, at også informationsindsamling skal slettes. Baggrunden for at slette hele litra d) i undtagelsesbestemmelsen er en bekymring for, at nogle multinationale virksomheder vil udnytte undtagelsesbestemmelsen, hvis blot indkøbsaktiviteter slettes. Som fastslået i *afsnit 8.2.2.2* vedrører indkøbsaktiviteter både indkøb af varer til internt brug, produktion eller videresalg, men ligeledes aktiviteter såsom undersøgelse af et givent marked. Multinationale virksomheder kan således ”forklæde” aktiviteter såsom undersøgelse af et givent marked ved at samle denne information i en rapport og på den måde blive omfattet af undtagelsesbestemmelsen.²⁹¹

Generelt må informationsindsamling vurderes at være væsentlig for mange multinationale virksomheder,²⁹² hvilket særligt gælder i tilfælde, hvor eksempelvis strategiske beslutninger om at indtræde på et givent marked skal træffes. I et sådan tilfælde er det efterfølgende nødvendigt at analysere det indsamlede data.²⁹³ Der synes at være bred enighed om, at data *i sig selv* ikke har en værdi for

²⁹⁰ OECD, “Comments Received on Public Discussion Draft”, 2015, s. 308

²⁹¹ OECD, “Public Discussion Draft”, 2014, s. 19

²⁹² OECD, “Comments Received on Public Discussion Draft”, 2015, s. 74, 141, 440, 545, 638 m.fl.

²⁹³ Ibid, s. 216, 247 m.fl.

foretagendet, idet værdien først bliver skabt, når det relevante data bliver analyseret.²⁹⁴ Netop af denne årsag argumenteres der for, at informationsindsamling bør udgøre en aktivitet af forberedende og hjælpende karakter, såfremt aktiviteten ikke udøves af et foretagende, hvis primære aktivitet består af informationsindsamling.²⁹⁵

Andre aktiviteter, der også vedrører informationsindsamling, vil ligeledes statuere et fast driftssted, hvis modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra d) slettes. Dette kan eksempelvis være markedsføringsaktiviteter, der både består af markedsføring af et foretagendes varer, og af aktiviteter som informationsindsamling. I *afsnit 8.2.2.3* blev det fastslået, at en online forhandler kan opretholde et fast forretningssted til markedsføringsaktiviteter, der ligeledes består i indsamling af relevant information om et givent marked, hvor online forhandleren allerede opererer eller ønsker at operere. I sådan et tilfælde vil det være klart, at markedsføringsaktiviteterne som følge af informationsindsamlingen vil statuere et fast driftssted for online forhandleren.

Såfremt modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra d) slettes, vil faste forretningssteder, der udøver henholdsvis indkøbsaktiviteter og informationsindsamling, udgøre faste driftssteder. Det betyder, at hvor der førhen ville være en høj risiko for statuering af fast driftssted, vil forslaget medføre, at der med sikkerhed vil blive statueret et fast driftssted. Dette betyder, at de multinationale virksomheder, hvor informationsindsamling er kerneaktiviteten, ikke længere vil være omfattet af undtagelsesbestemmelsen. Isoleret set må dette antages at stemme bedre i overensstemmelse med formålet om, at en kerneaktivitet ikke skal kunne omfattes af undtagelsesbestemmelsen.

Omvendt vil multinationale virksomheder, der udøver andre aktiviteter, der også vedrører informationsindsamling, men som ikke er en del af kerneaktiviteten, ligeledes få statueret et fast driftssted. Dette vil betyde, at risikoen for dobbeltbeskatning og dobbeltbeskatningstvister øges.²⁹⁶ Forslaget kan således synes uhensigtsmæssigt, da formålet med ændringerne til fast driftssted-definitionen netop er at undgå dobbeltbeskatning. Samtidig kan forslaget synes for vidtgående i tilfælde, hvor informationsindsamling ikke er en del af kerneaktiviteten, idet informationsindsamling i sig selv ikke skaber nogen værdi. Det må således formodes, at de administrative omkostninger ved opretholdelse af et fast driftssted vil overstige den potentielle fortjeneste, der vedrører informationsindsamling.²⁹⁷ Derudover vil en eventuel fortjeneste, der kan henføres til et fast forretningssted, der udøver indkøbsaktiviteter, være så minimal, at statuering af et fast driftssted ikke kan retfærdiggøres. Hvis hele modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, litra d) slettes, vil det ligeledes medføre en begrænsning for samhandlen, hvilket kan have en negativ effekt på den globale økonomi og velfærd. Baggrunden for dette er blandt andet, at informationer om markedsandele og -udvikling

²⁹⁴ OECD, “*Comments Received on Public Discussion Draft*”, 2015, s. 142, 193, 216, 351, 840 m.fl.

²⁹⁵ Ibid, s. 167, 193, 351 m.fl.

²⁹⁶ Ibid, s. 167, 290, 403 m.fl.

²⁹⁷ OECD, “*Comments Received on Public Discussion Draft*”, 2015, s. 216

samt leverandører ofte kun er tilgængelige på de lokale markeder.²⁹⁸ Det må således fastslås, at de forventede virkninger ved forslaget samlet set ikke stemmer bedre overens med formålet med ændringerne til fast driftssted-definitionen.

9.2.4 (4) Alternativt forslag til anti-fragmenteringsreglen

Formålet med dette afsnit er at vurdere, hvorvidt de forventede virkninger af det *fjerde* alternative forslag til den foreslåede anti-fragmenteringsregel i højere grad må forventes at være i overensstemmelse med formålet med ændringerne til fast driftssted-definitionen.

I *afsnit 5.0* blev det fastslået, at formålet bag anti-fragmenteringsreglen overordnet er at sikre, at multinationale virksomheder ikke har mulighed for at fragmentere aktiviteter med henblik på at blive omfattet af undtagelsesbestemmelsen. Derved sikres samtidigt, at beskatningen sker i dét land, hvor den økonomiske aktivitet er placeret,²⁹⁹ Følgende ordlyd er blevet foreslået til den alternative anti-fragmenteringsregel:

*”4. Notwithstanding the preceding provisions of this Article **and subject to paragraph 4.1**, the term “permanent establishment” shall be deemed not to include: (...)*

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 an associated 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 associated enterprise under the provisions of this Article, and***
- b) the business activities carried on by the two enterprises at the same place, or by the same enterprise or associated enterprises at the two places, constitute complementary functions that are part of a cohesive business operation.”**³⁰⁰*

Som det fremgår af forslaget, finder undtagelsesbestemmelsen ikke anvendelse på aktiviteter, der udøves af det samme foretagende på forskellige steder. Derudover finder undtagelsesbestemmelsen ikke anvendelse på aktiviteter, der udøves af forbundne foretagender på det samme sted eller på for-

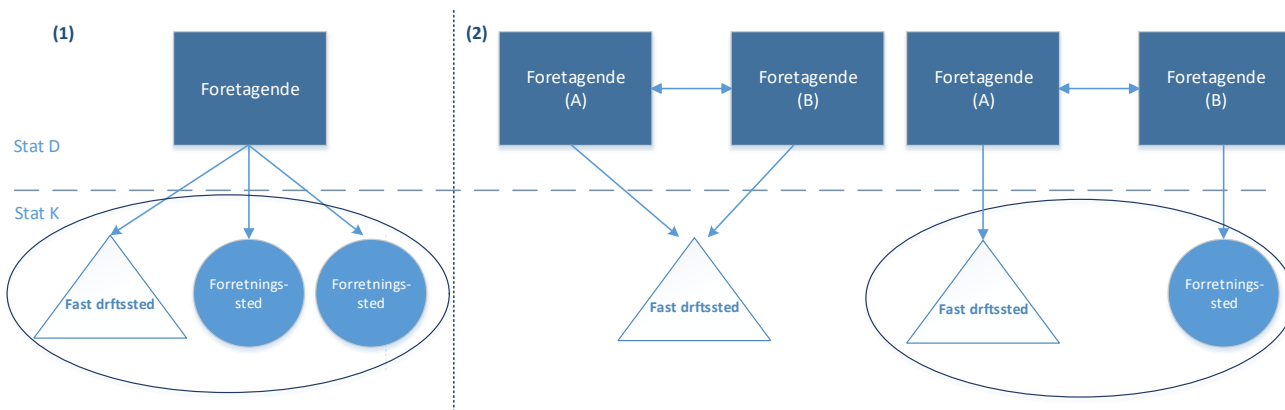
²⁹⁸ OECD, “Comments Received on Public Discussion Draft”, 2015, s. 790

²⁹⁹ Ibid, s. 67

³⁰⁰ OECD, “Public Discussion Draft”, 2014, s. 19-20

skellige steder. I figur 9.1 nedenfor illustreres de tilfælde, hvor den alternative anti-fragmenteringsregel finder anvendelse.

Figur 9.1: Den alternative anti-fragmenteringsregels anvendelsesområde



Kilde: Egen tilvirkning

For at den alternative anti-fragmenteringsregel finder anvendelse, er det en betingelse, at der er statueret mindst ét fast driftssted i en kontraherende stat. Det skal bemærkes, at denne ikke er begrænset til situationer, hvor et foretagende i en kontraherende stat foretager virksomhedsudøvelse i en anden kontraherende stat. Anti-fragmenteringsreglen gælder således også i situationer, hvor et foretagende hjemmehørende i begge stater eller i en tredjestat foretager virksomhedsudøvelse i tredjestaten.³⁰¹

Derudover er det en betingelse, at de udøvede aktiviteter udgør komplementære funktioner, der er en del af en sammenhængende virksomhed.³⁰² Det skal bemærkes, at denne betingelse ligeledes er gældende under anti-fragmenteringsreglen i Action 7. Den eneste forskel mellem det alternative forslag og anti-fragmenteringsreglen i Action 7 er således, at den alternative anti-fragmenteringsregel *ikke* finder anvendelse på tilfælde, hvor ingen af forretningsstederne udgør et fast driftssted, men hvor kombinationen af aktiviteterne i stedet går ud over, hvad der er forberedende og hjælpende.³⁰³

I høringssvarene er der delte meninger om, hvilken anti-fragmenteringsregel der er at foretrække fremfor den anden. Der er flere, der mener, at den alternative anti-fragmenteringsregel er bedre end anti-fragmenteringsreglen i Action 7. Dette skyldes blandt andet, at der under den alternative anti-fragmenteringsregel stadig er mulighed for at udøve aktiviteter af forberedende og hjælpende

³⁰¹ OECD, "Public Discussion Draft", 2014, s. 20

³⁰² Ibid

³⁰³ Ibid, s. 21

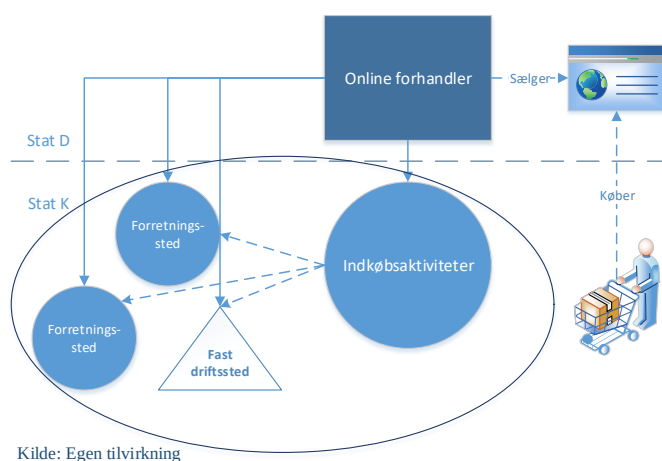
karakter mellem forbundne foretagender, uden at der statueres et fast driftssted.³⁰⁴ Omvendt mener andre, at anti-fragmenteringsreglen i Action 7 er bedre end den alternative anti-fragmenteringsregel, blandt andet fordi det ikke er en betingelse, at der i forvejen er statueret mindst ét fast driftssted. Dette betyder således, at undtagelsesbestemmelsen ikke finder anvendelse i tilfælde, hvor kombinationen af de fragmenterede aktiviteter går ud over, hvad der kan karakteriseres som forberedende og hjælpende.³⁰⁵

Der er dog andre, der argumenterer for, at begge anti-fragmenteringsregler vil resultere i flere faste driftssteder, hvilket vil medføre øget administrative omkostninger for skatteyderne.³⁰⁶ Dette kan medføre nogle utilsigtede virkninger, hvor multinationale virksomheder omstrukturerer deres forretningsmodel på en måde, der kan være ineffektiv og i sidste ende skade samhandlen.³⁰⁷ Der argumenteres samtidig for, at det generelt er u hensigtsmæssigt med en anti-fragmenteringsregel, idet en sådan regel udfordrer princippet om ”*separate entity*”.³⁰⁸

I tilfælde hvor en online forhandler opretholder et fast forretningssted, der eksempelvis udøver indkøbsaktiviteter for alle de forbundne foretagender, vil den alternative anti-fragmenteringsregel kun finde anvendelse, hvis ét af de forbundne foretagender udgør et fast driftssted. Omvendt må den alternative anti-fragmenteringsregel ikke formodes at finde anvendelse, hvis ét af de forbundne foretagende ikke udgør et fast driftssted.³⁰⁹

Figur 9.2 nedenfor har til hensigt at illustrere det beskrevne eksempel.

Figur 9.2: Eksempel hvor anti-fragmenteringsreglen finder anvendelse



³⁰⁴ OECD, “Comments Received on Public Discussion Draft”, 2015, s. 39, 57, 67, 118, 368, 493, 536, 565-566, 741 m.fl.

³⁰⁵ Ibid, s. 174, 282, 440, 458 m.fl.

³⁰⁶ Ibid, s. 27, 193 m.fl.

³⁰⁷ Ibid, s. 117

³⁰⁸ Ibid, s. 39, 84, 117 og 260 samt CFE Fiscal Committee, 2015, s. 207

³⁰⁹ OECD, “Comments Received on Public Discussion Draft”, 2015, 117-118

Hvis den alternative anti-fragmenteringsregel bliver indført, er det stadig nødvendigt at diskutere, hvorvidt der er tale om komplementære aktiviteter, der er en del af en sammenhængende virksomhed. Dette betyder, at der stadig er uklarhed omkring forståelsen af dette kriterium, da den alternative anti-fragmenteringsregel ikke umiddelbart skaber større klarhed og forudsigelighed om forståelsen af kriteriet. Derudover medfører betingelsen om, at der i forvejen skal være statueret mindst ét fast driftssted, at multinationale virksomheder fortsat har mulighed for at fragmentere aktiviteter, der samlet set går ud over, hvad der kan karakteriseres som forberedende og hjælpende. Dette må vurderes ikke at stemme overens med formålet om at sikre, at beskatningen sker i dét land, hvor den økonomiske aktivitet er placeret. Dette stemmer ligeledes ikke overens med formålet om, at kerneaktiviteter ikke skal kunne omfattes af undtagelsesbestemmelsen, hvilket samlet set må vurderes ikke at bidrage til at skabe en fair global skattekonkurrence. Det må således fastslås, at de forventede virkninger ved den alternative anti-fragmenteringsregel ikke stemmer bedre overens med formålet med ændringerne til fast driftssted-definitionen.

9.2.5 Sammenfatning og perspektivering

På baggrund af de foregående afsnit kan det konkluderes, at de formodede virkninger af de alternative forslag i forhold til forslaget i Action 7 ikke stemmer bedre overens med formålet, der ligger bag ændringerne til fast driftssted-definitionen. Det må således vurderes, at forslaget i Action 7 om, at alle de oplyste aktiviteter i undtagelsesbestemmelsen udelukkende *skal* være af forberedende og hjælpende karakter, er mere hensigtsmæssigt end de tre første alternative forslag. Det samme er tilfældet ved anti-fragmenteringsreglen i Action 7, der ligeledes må vurderes at være mere hensigtsmæssig end det fjerde alternative forslag.

Baggrunden for, at forslaget i Action 7 er det mest hensigtsmæssige forslag, er, at de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen sikrer, at kerneaktiviteter ikke kan udgøre aktiviteter af forberedende og hjælpende karakter og dermed blive omfattet af undtagelsesbestemmelsen. Dette er ligeledes i overensstemmelse med formålet om, at beskatningen skal ske i dét land, hvor den økonomiske aktivitet er placeret. Der sikres således, at der skabes en fair global skattekonkurrence, hvilket samlet set må forventes at have en positiv effekt på den globale økonomi og velfærd. I *afsnit 6.0* blev det dog fastslået, at det må forventes, at multinationale virksomheder får større administrative omkostninger som følge af, at anvendelsesområdet for undtagelsesbestemmelsen bliver bredere, og at der derfor fremadrettet forventes at blive statueret flere faste driftssteder. Dette bevirker, at der er en høj risiko for, at aktiviteter, der reelt set er af forberedende og hjælpende karakter, ligeledes fremadrettet vil statuere et fast driftssted. Disse virkninger stemmer ikke umiddelbart overens med formålet om at skabe klare og forudsigelige internationale skatteregler for både skattemyndigheder og skatteydere. Det samme gør sig gældende med formålet om at mindske risikoen for dobbeltbeskatning. Det blev dog fastslået i *afsnit 9.1.2.1*, at de forventede positive virkninger ved forslaget i Action 7 alligevel må formodes at opveje de forventede negative virkninger, som forslaget medfører.

På trods af at de foreslåede ændringer i Action 7 må vurderes at være det mest hensigtsmæssige forslag ud af de oprindeligt fremlagte forslag i OECD's Discussion Draft, må det samtidig vurderes, at forslaget ikke er helt i overensstemmelse med formålet. I *afsnit 6.0* blev det diskuteret, at forslaget indeholder uklare kriterier i forbindelse med vurderingen af, om en aktivitet er af forberedende og hjælpende karakter. Det kan således være relevant at diskutere, hvad OECD bør gøre for at skabe større klarhed omkring kriterierne i forbindelse med vurderingen heraf.

De kriterier, der fremgår af de foreslåede kommentarer til modeloverenskomsten, vedrører, hvorvidt der er tale om *store* varelagre med et *betydeligt* antal ansatte, *store* indkøbsvirksomheder eller *store* discountbutikker. Der foreligger ingen vejledning til forståelsen af disse kriterier, hvorfor de ud fra et juridisk perspektiv bør defineres yderligere. Det samme gælder kriterierne for, hvorvidt et foretagende har *disposition* over eller *ubegrænset adgang* til et varelager. Endeligt fremgår det ikke af de foreslåede kommentarer til modeloverenskomsten, hvornår der er tale om komplementære funktioner, der er en del af en sammenhængende virksomhed, hvilket ligeledes bør defineres yderligere.

Som det fremgår af *afsnit 6.0*, vurderes det at være op til skattemyndighederne at foretage den nærmere afgrænsning af disse uklare kriterier, hvilket hverken stemmer overens med formålet om at skabe klare og forudsigelige internationale skatteregler eller formålet om at mindske risikoen for dobbeltbeskatning. I *afsnit 8.0* blev det diskuteret, at det kan synes bekymrende, at de oplistede aktiviteter i undtagelsesbestemmelsen kan udgøre aktiviteter af forberedende og hjælpende karakter, hvis disse reelt set må antages at være en væsentlig og betydningsfuld del af multinationale virksomheders kerneaktivitet. På baggrund af diskussionen i afsnittet må det ud fra et økonomisk perspektiv vurderes at være bekymrende, hvis kriterier såsom *store* og *betydelige* skal være afgørende for, hvornår der er tale om en kerneaktivitet. En aktivitet kan godt være en del af en kerneaktivitet, selvom denne ikke udøves gennem et *stort* fast forretningssted med et *betydeligt* antal ansatte. Omvendt må de øvrige kriterier, der vedrører *dispositionsret*, *ubegrænset adgang* samt *komplementære funktioner, der er en del af en sammenhængende virksomhed*, økonomisk set vurderes at være fornuftige. Hvis et foretagende har behov for at have dispositionsret eller ubegrænset adgang til et fast forretningssted, må det formodes, at de udøvede aktiviteter udgør en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets samlede aktiviteter. Det samme gælder ved komplementære funktioner, der er en del af en sammenhængende virksomhed. Det er dog nødvendigt juridisk set at definere, at kriterierne udelukkende bør gælde i tilfælde, hvor aktiviteterne bidrager direkte til foretagendets samlede fortjeneste.

Det må således samlet set vurderes, at kriterierne som *store* og *betydelige* bør slettes fra de foreslåede kommentarer til modeloverenskomsten, hvorimod de øvrige kriterier vurderes fortsat at kunne indgå i kommentarerne. Såfremt disse kriterier bliver defineret yderligere, antages de at bidrage væsentligt i vurderingen af, hvad der skal forstås ved forberedende og hjælpende aktiviteter.

Hvis kriterierne som *store* og *betydelige* bliver slettet fra de foreslåede kommentarer i modeloverenskomsten, vil både anvendelse og opretholdelse af varelagre samt udøvelse af indkøbsaktiviteter statuere et fast driftssted for et foretagende uagtet størrelsen på det faste forretningssted. I *afsnit 8.2* er der dog blevet argumenteret for, at statuering af et fast driftssted ikke kan retfærdiggøres, hvis den fortjeneste der kan henføres til det faste driftssted er minimal i forhold til foretagendets samlede fortjeneste. For at sikre at dette ikke er tilfældet, foreslås det at tilføje tre kumulative betingelser til de foreslåede kommentarer til modeloverenskomsten. I henhold til disse betingelser er der *ikke* tale om en kerneaktivitet, såfremt alle betingelserne er opfyldt.

Den *første* betingelse er, at der bør indføres en øvre grænse for, hvornår en fortjeneste i *alle* tilfælde må vurderes at udgøre en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets samlede fortjeneste og dermed statuere et fast driftssted. Samtidig bør der indføres en nedre grænse for, hvornår en fortjeneste *i hvert fald* kan anses for at være så minimal i forhold til et foretagendes samlede fortjeneste, at de udøvede aktiviteter må anses for at være forberedende og hjælpende. Hvis fortjenesten er under denne grænse, skal det efterfølgende vurderes, om den anden betingelse finder anvendelse.

Under den *anden* betingelse bør det vurderes, om den udøvede aktivitet udgør en generel og nødvendig aktivitet for opretholdelse af *enhver* virksomhed inden for samme branche. Hvis dette er tilfældet, må det antages, at aktiviteten er så generel, at den ikke udgør en del af selve kerneaktiviteten. Omvendt må aktiviteten vurderes at udgøre en del af kerneaktiviteten, hvis det faste forretningssted *udelukkende* udøver denne aktivitet. I et sådan tilfælde kan aktiviteten derfor ikke karakteriseres som forberedende og hjælpende.

Endeligt bør det som *tredje* og sidste betingelse vurderes, om den udøvede aktivitet foretages over en kort tidsperiode, hvormed der menes, at aktiviteter ikke har karakter af at være permanente. Hvis dette er tilfældet, må det antages, at aktiviteten er forberedende og hjælpende. Omvendt medfører dette således, at aktiviteten antages at udgøre en del af kerneaktiviteten, hvis denne har karakter af at være permanent.

De tre kumulative betingelser må forventes at medføre, at eksemplerne i de foreslåede kommentarer til modeloverenskomsten ikke i samme grad er nødvendige. Baggrunden herfor er, at de kumulative betingelser forventes af skabe en større klarhed og forudsigelighed for både skattemyndighederne og skatteyderne i forbindelse med forståelse af begrebet "*forberedende og hjælpende*". Det skal dog bemærkes, at de kumulative betingelser må forventes at have en begrænset effekt, såfremt anti-fragmenteringsreglen ikke implementeres. Hvis anti-fragmenteringsreglen ikke implementeres, må det forventes, at multinationale virksomheder fortsat vil kunne udnytte undtagelsesbestemmelsen i modeloverenskomsten. Dette kan de gøre ved at fragmentere deres aktiviteter, så disse hver især opfylder de tre kumulative betingelser. Under forudsætning af at den foreslåede anti-fragmen-

teringsregel kun finder anvendelse på aktiviteter, der bidrager direkte til foretagendets samlede fortjeneste, må det vurderes, at reglen medvirker til, at kerneaktiviteter ikke kan omfattes af undtagelsesbestemmelsen. Dette medfører, at beskattningen vil ske i dét land, hvor den økonomiske aktivitet er placeret, hvilket bidrager til at sikre en fair global skattekonkurrence.

Det skal bemærkes, at indførelsen af de tre kumulative betingelser vil medføre øgede administrative omkostninger for skatteyderne, da det vil være nødvendigt at foretage en opgørelse af den fortjeneste, der kan henføres til det faste forretningssted i forbindelse med den første af de tre kumulative betingelser. I henhold til modeloverenskomstens art. 7 skal der først foretages en sådan opgørelse *efter*, at der er blevet statueret et fast driftssted. Dette betyder således, at der skal foretages en opgørelse af fortjenesten allerede *før*, der er blevet statueret et fast driftssted. Det må dog antages, at der i forbindelse med de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen alligevel skal udarbejdes en form for opgørelse i relation til vurderingen af de nye kriterier såsom et stort varelager og et *betydeligt* antal ansatte. På den baggrund må forslaget med de tre kumulative betingelser på trods af de øgede administrative omkostninger samlet set vurderes at bidrage til at skabe klarhed og forudsigelighed om fortolkningen af begrebet ”forberedende og hjælpende”.

9.3 Delkonklusion

Overordnet set må det forventes, at en online forhandler fremadrettet har en høj risiko for at få statueret et fast driftssted. Dette synes at stemme overens med OECD's formål om, at kerne-aktiviteter ikke skal kunne omfattes af undtagelsesbestemmelsen. Dette medvirker samtidig til, at beskattningen sker i dét land, hvor fortjenesten genereres.

I forbindelse med de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen er der foreslået nye kriterier, der skal bidrage med vejledning til, hvornår en aktivitet kan anses for at være forberedende og hjælpende. Der synes dog fortsat at være uklarhed omkring forståelsen af begrebet ”forberedende og hjælpende”, idet der fortsat mangler vejledning til fortolkning af begrebet. Dette stemmer ikke uden videre overens med OECD's formål om at skabe klare og forudsigelige internationale skatteregler. Det vil samtidig medføre øget risiko for dobbeltbeskatning og dobbelt ikke-beskatning, idet der fremadrettet må formodes at blive statueret flere faste driftssteder. Dette medfører, at der vil være en øget risiko for flere dobbelt-beskatningstvister, hvilket resulterer i øgede administrative omkostninger.

Det må vurderes, at de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen går ud over, hvad der er nødvendigt, hvilket ikke stemmer overens med formålet om at sikre en fair global skattekonkurrence. Samlet set må det konkluderes, at de forventede virkninger ved de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen således ikke stemmer helt overens med formålet, der ligger bag ændringerne.

10.0 Konklusion

Nærværende afhandling har haft til formål at vurdere, om der bør foretages en justering af de foreslåede ændringer i Action 7 til fast driftssted-definitionen i OECD's modeloverenskomst art. 5, stk. 4 og i givet fald, hvilke justeringer der bør foretages. Afhandlingen har haft særligt fokus på forretningsmodellen for en typisk online forhandler, dels fordi det vurderes, at OECD har haft særligt fokus på online forhandlere, og dels fordi det forventes, at antallet af online forhandlere fremover vil stige.

Det overordnede formål har været at undersøge, om de forventede virkninger ved de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen stemmer overens med formålet, der ligger bag ændringerne. Det har derfor været nødvendigt at undersøge formålet, idet en vurdering af de forventede virkninger er vanskelig uden en forståelse heraf. Det har ligeledes været nødvendigt at fastlægge gældende ret i forhold til modeloverenskomstens art. 5, stk. 1 og 4 for at kunne vurdere, på hvilken måde de foreslåede ændringer vil påvirke gældende ret. Det har samtidig været nødvendigt i vurderingen af, hvilke implikationer en typisk online forhandler fremadrettet kan forvente som følge af de foreslåede ændringer.

I vurderingen af hvorvidt et forretningssted kan statuere et fast driftssted efter den nuværende fast driftssted-definition, blev det i *afsnit 4.0* fastslået, at forretningsstedet både skal være geografisk og tidsmæssigt fast. Derudover er det en betingelse, at der foretages virksomhedsudøvelse gennem det faste driftssted. Hvis disse betingelser er opfyldt, foreligger der et fast driftssted, *medmindre* de udøvede aktiviteter er af forberedende og hjælpende karakter og dermed omfattet af undtagelsesbestemmelsen. I relation hertil er det afgørende at vurdere, om aktiviteterne udgør en *væsentlig og betydningsfuld* del af foretagendets kerneaktivitet.

Efter den nuværende fast driftssted-definition har det været muligt for multinationale virksomheder, herunder særligt online forhandlere, kunstigt at undgå statuering et fast driftssted ved enten at fragmentere aktiviteter eller argumentere for, at de udøvede aktiviteter er forberedende og hjælpende. Med henblik på at bekæmpe kunstig undgåelse af et fast driftssted har OECD og G20-landene vedtaget Action 7, der vedrører ændringerne til fast driftssted-definitionen. Formålet er at sikre en fair global skattekonkurrence ved at skabe klare og forudsigelige internationale skatteregler. Dette skal medføre, at kerneaktiviteter ikke fremadrettet kan undtages fra at udgøre et fast driftssted og dermed sikre, at beskatningen sker i dét land, hvor den faktiske fortjeneste genereres. Det blev i *afsnit 5.0* vurderet, at klare og forudsigelige internationale skatteregler har en positiv effekt på den globale økonomi og velfærd, idet risikoen for både dobbeltbeskatning og dobbelt ikke-beskatning mindskes.

I henhold til de foreslåede ændringer til fast driftssted-definitionen viste afhandlingens *afsnit 6.0*, at de oplistede aktiviteter i modeloverenskomstens art. 5, stk. 4 fremadrettet udelukkende *skal* være af

forberedende og hjælpende karakter. Analysen viste, at det stadig er nødvendigt at vurdere, om de udøvede aktiviteter udgør en *væsentlig* og *betydningsfuld* del af kerneaktiviteten, men at de foreslåede ændringer indeholder nye kriterier og eksempler på, hvornår en aktivitet er forberedende og hjælpende. I henhold hertil viste analysen, at forberedende aktiviteter typisk udføres før andre aktiviteter og over en kort tidsperiode, samt at hjælpende aktiviteter har karakter af support aktiviteter. Derudover fremgår det af de foreslåede kommentarer, at anvendelse af et *stort* varelager med et *betydeligt* antal ansatte ikke fremadrettet kan undtages fra at udgøre et fast driftssted. Det samme gør sig gældende i tilfælde, hvor der opretholdes et fast forretningssted, som foretagendet har *disposition* over eller *ubegrænset* adgang til. Samtidig viste analysen, at den foreslåede anti-fragmenteringsregel fremadrettet vil finde anvendelse på *komplementære funktioner, der er en del af en sammenhængende virksomhed*. Det blev konkluderet, at rækkevidden af undtagelsesbestemmelsens anvendelsesområde synes uklart, da det er tvivlsomt, hvordan disse nye kriterier skal fortolkes.

Som følge af de foreslåede ændringer blev det i *afsnit 8.0* endvidere konkluderet, at der fremadrettet er en høj risiko for, at anvendelse eller opretholdelse af et varelager til oplagring, udstilling eller udlevering vil statuere et fast driftssted for en online forhandler. Dette gælder også opretholdelse af et varelager til produktion hos en uafhængig producent eller opretholdelse af et fast forretningssted til indkøbs- eller markedsføringsaktiviteter. Analysen viste, at disse aktiviteter er væsentlige og betydningsfulde for en online forhandler, hvis kerneaktivitet er digitalt salg af fysiske varer. Det blev i analysen fastslået, at det må forventes, at flere online forhandlere som følge heraf vil tilpasse deres nuværende forretningsmodel for at fastholde eller opnå en høj effektivitet.

Det kan samlet vurderes, at der bør foretages en justering af de foreslåede ændringer i Action 7 til fast driftssted-definitionen i OECD's modeloverenskomst art. 5, stk. 4, idet analyserne viste, at de forventede virkninger ved de foreslåede ændringer ikke stemmer helt overens med formålet, der ligger bag. Baggrunden for dette er, at der fortsat mangler klarhed og forudsigelighed ved fortolkning af undtagelsesbestemmelsen, hvorfor ændringerne medfører utilsigtede virkninger såsom unfair global skattekonkurrence. De justeringer, der er blevet foreslået, er, at kriterierne som *store* og *betydelige* bør slettes og at de nye kriterier defineres tydeligt. Derudover er det blevet foreslået, at der indføres tre kumulative betingelser, der samlet vurderes at bidrage positivt til fortolkningen af, hvad der skal forstås med forberedende og hjælpende aktiviteter. I henhold til *første* betingelse er en aktivitet forberedende og hjælpende, såfremt fortjenesten, der kan henhøres, er under en given nedre grænse for, hvornår der kan statueres et fast driftssted. Derudover følger det af *anden* betingelse, at en aktivitet er forberedende og hjælpende, hvis denne er en generel og nødvendig aktivitet for enhver virksomhed inden for samme branche. Endelig er en aktivitet i henhold til *tredje* betingelse forberedende og hjælpende, hvis den udøves over en kort tidsperiode og dermed ikke er permanent. I tilfælde, hvor alle betingelserne er opfyldt, udgør aktiviteten en forberedende og hjælpende aktivitet, og der kan derfor ikke statueres et fast driftssted.

11.0 Anvendte forkortelser

Amazon.com, Inc.	Amazon US
Amazon Europe Technologies Holding SCS	Amazon EU Holding SCS
Amazon EU S.a.r.l	Amazon EU Sarl
Amazon UK Services LTD	Amazon UK
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
DBO	Dobbeltbeskatningsoverenskomst
EU	Europæisk Union
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
G20	Group of Twenty Finance Ministers and Central Bank Governors
IP	Intellectual property
Model Tax Convention	Model Tax Convention on Income and on Capital

12.0 Kildefortegnelse

Artikler

Ammer, Dean S. 2009. Purchasing for Profits. *Harvard Business Review* 39(3): 135-143

Baker, Philip. 2014. What does success look like for BEPS, and what is failure?. *Tax Journal* s. 12-13

Bianco, João F. og Ramon Tomaz. 2016. A Change of Paradigm in International Tax Law: Article 7 of Tax Treaties and the Need To Resolve the Source versus Residence Dichotomy. *Bulletin for International Taxation* 70(3): 1-12

Bilaney, Sunny Kishore. 2014. *Supply Chain Management Using Alternative Manufacturing Models*. *International Transfer Pricing Journal* 21(2): 85-95

Blum, Daniel W. 2015. Permanent Establishments and Action 1 on the Digital Economy of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Initiative – The Nexus Criterion Redefined?. *Bulletin for International Taxation* 69(6/7): 314-325

Bouma, Herman B. 2016. The OECD' s BEPS Project: The Emperor Has No Clothes. *Tax Management International Journal* 45(1): 31-34

Brauner, Yariv. 2016. OECD – Commentary on Article 5 of the OECD Model. *Topical Analyses IBFD*

Cuadros, Miguel Adolfo Rodríguez. 2014. Toll and Contract Manufacturing Structures – Strategies and Challenges for Cross-Border Outsourcing Activities. *Bulletin for International Taxation* 68(11): 1-13

Enders, Albrecht og Tawfik Jelassi. 2000. The Converging Business Models of Internet and Bricks-and-Mortar Retailers. *European Management Journal* 18(5): 542-550

Ford, John og Douglas West. 2001. Advertising Agency Philosophies and Employee Risk Taking. *Journal of Advertising* 30(1): 77-91

Hoffart, Benjamin. 2007. Permanent Establishment in the Digital Age: Improving and Stimulating Debate Through an Access to Markets Proxy Approach. *Northwestern Journal of Technology and Intellectual Property* 6(1): 106-121

Hongler, Peter. 2015. Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy. *IBFD* 15: 1-63

Kuppens, Jeroen. 2016. Taxation and Electronic Commerce. *Topical Analyses IBFD*

Lewis, Howard T. 2009. Purchasing in relation to Industrial Marketing. *Harvard Business Review* 10(2): 181-191

Manzini, Riccardo. 2012. A top-down approach and a decision support system for the design and management of logistic networks. *Elsevier* 48(6): 1185-1204'

Moormann, Chrstine og Roland T. Rust. 1999. The Role of Marketing. *Journal of Marketing* 63: 180-197

Olbert, Marcel og Christoph Spengel. 2017. International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?. *World Tax Journal* 9(1): 3-46

Panayi, Dr. Christiana HJI. 2016. International Tax Law Following the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. *Bulletin for International Taxation* 70(11): 628-660

Parsons, Talcott. 1961. Suggestions for a Sociological Approach to the Theory of Organizations. *Administrative Science Quarterly* 1(1): 63-85

Pleijssier, Arthur. 2016. The Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status: A Reaction to the BEPS Action 7 Final Report. *International Transfer Pricing Journal* 23(6): 442-446

Rubum, Fernanda Antunes. 2012. Permanent Establishment Risks following Manufacturing and Distributing Restructurings. *Bulletin for International Taxation* 66(6): 1-11

Russo, Raffaele og Pascal Saint-Amans. 2016. The BEPS Package: Promise Kept. *Bulletin for International Taxation* 70(4): 236-241

Sanger, Chris. 2014. How some countries are going it alone. *Tax Journal* s. 13-14

Steinfeld, Charles. 2002. Understanding Click and Mortar E-Commerce Approaches. *Journal of Interactive Advertising* 2(2): 1-10

Van de Ven, Andrew H. og Robert Drazin. 1985. The Concept of Fit in Contingency Theory. *The Strategic Management Research Center* 19: 1-46

Wagenaar, Leonard. 2015. The Effect of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Action Plan on Developing Countries. *Bulletin for International Taxation* 69(2): 84-92

Zeithaml, Valarie A., m.fl. 1988. The Contingency Approach: Its Foundations and Relevance to Theory Building and Research in Marketing. *European Journal of Marketing* 22(7): 37-64

Bøger

Alf, Ross. 1971 (1953). *Om ret og retfærdighed: En indførelse i den analytiske retsfilosofi*. København: Nyt Nordisk Forlag.

Andersen, Ib. 2013. *Den skinbarlige virkelighed – vidensproduktion i samfundsvidenskaberne*. Frederiksberg: Samfundslitteratur. 5. udgave.

Armstrong, Gary, Philip Kotler, m.fl. 2017. *Principles of Marketing*. Harlow: Pearson. 7. udgave

A. Skaar, Arvid. 1991. *Permanent Establishment*. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers

Bal, Aleksandra og Carlos Gutiérrez. 2015. *Chapter 9: Taxation of the Digital Economy i International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures*. Online Books IBFD. (Afsnit i bog)

Betten, Rijkele og Monia Naoum. 2015. *Chapter 2: Permanent Establishments in International Tax Structuring*. i *International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures*. Online Books IBFD (Afsnit i bog)

Burkhalter, Natassia, Christoph Schelling og Dr. Jessica Salom. 2016. Overview of the Base Erosion and Profit Shifting Project i *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*. Zurich: Schulthess: side 1-20 (Afsnit i bog)

Chandler, Alfred D., Jr. 1962. *Strategy and Structure: Chapters in the History of the Industrial Enterprise*. Cambridge: MIT Press

Dahlberg, Mattias. 2012. *Internationell Beskattning*. Lund: Studentlitteratur. 3. Udgave

Danon, Robert. 2016. *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*. Zurich: Schulthess

Donaldson, Lex. 2001. *The Contingency Theory of Organizations*. Thousand Oaks: Sage Publications

Evald, Jens og Sten Schaumburg-Müller. 2004. *Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære*. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag. 1. Udgave

Hemmelrath, A. og Wilcox, E. 2016. *Chapter 8 AOA, BEPS, E-Commerce – “Permanent Establishment” in Flux*. i Practical Problems in European and International Tax Law. Online Books IBFD (Afsnit i bog)

Michelsen, Aage. 2003. *International Skatteret*. København: Forlaget Thomson. 3. Udgave

Nielsen, Ruth og Christina Tvarnø. 2014. *Retskilder og retsteorier*. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag. 4. udgave

Nørgaard Laursen, Anders. 2011. *Fast driftssted*. København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

OECD. 2015. *OECD's Modeloverenskomst 2014 - med kommentarer*. København: Karnov Group. 6. udgave.

OECD. 2014. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*. Paris: OECD Publishing.

Pfeffer, Jeffrey og Gerald R. Salancik. 1978. *The External Control of Organizations: A Resource Dependence Perspective*. New York: Harper and Row

Reimer, Ekkehart, Nathalie Urban og Stefan Schmid. 2012. *Permanent Establishments: A domestic taxation, bilateral tax treaty and OECD perspective*. Riverwoods: Kluwer Law International

Schaffner, Jean. 2013. *How Fixed is a Permanent Establishment?*. Riverwoods: Kluwer Law International

Schmidt, Peter Koerver, Michael Tell og Katja Dyppel Weber. 2015. *International skatteret – i et dansk perspektiv*. København: Hans Reitzels Forlag. 1. Udgave

Taylor, Frederick W. 1984. *Scientific Management*. i Critical Studies in Organization & Bureaucracy. Philadelphia: Temple University Press. Side 44-54 (Afsnit i bog)

Winther-Sørensen, Niels. 2000. *Beskatning af international erhvervsindkomst: indkomstopgørelsen for et fast driftssted*. København: Forlaget Thomson

Yin, Robert K. 2003. *Case Study Research: Design and Methods*. Thousand Oaks, Californien: Sage Publications, Inc.

Hjemmesider

Emarketer. 2016. *Worldwide Retail Ecommerce Sales Will Reach \$1.915 Trillion This Year: Double-digit growth will continue through 2020, when sales will top \$4 trillion*. Internetadresse: <https://www.emarketer.com/Article/Worldwide-Retail-Ecommerce-Sales-Will-Reach-1915-Trillion-This-Year/1014369> - Besøgt d. 20.04.2017

OECD. 2016. *About the OECD*. Internetadresse: <http://www.oecd.org/about/> - Besøgt d. 14.04.2017

OECD. 2016. *Members and Partners*. Internetadresse: <http://www.oecd.org/about/membersandpartners/> - Besøgt d. 14.04.2017

OECD. 2016. *OECD and G20*. Internetadresse: <http://www.oecd.org/g20/> - Besøgt d. 14.04.2017

Rapporter

Amazon. 2015. *Annual Report*

H&M. 2016. *Annual Report*

House of Commons Committee of Public Accounts. 2012. *HM Revenue & Customs: Annual Report and Accounts 2011–12*. The Stationery Office by Order of the House. Nineteenth Report of Session 2012–13

IGD Research. 2017. *Retail Analysis: Amazon Profile*

IKEA. 2015. *Annual Report*

MarketLine. 2015. *Case study: IKEA Group*.

MarketLine. 2016. *Company profile: Amazon.com, Inc.*

MarketLine. 2016. *Company Profile: Nike Inc.*

Nike. 2016. *Annual Report*

OECD. 2013. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. OECD Publishing.

OECD. 2010. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. OECD Publishing.

OECD. 2010. *Report on Attribution of Profits to Permanent Establishments*. Centre for Tax Policy and Administration.

OECD. 2014. *Public Discussion Draft. BEPS Action 7: Preventing the Artificial Avoidance of PE Status*. OECD Publishing.

OECD. 2015. *Comments Received on Public Discussion Draft. BEPS Action 7: Preventing the Artificial Avoidance of PE Status*. OECD Publishing.

OECD. 2015. *Revised Discussion Draft. BEPS Action 7: Preventing the Artificial Avoidance of PE Status*. OECD Publishing.

OECD. 2015. *Comments Received on Revised Discussion Draft. BEPS Action 7: Preventing the Artificial Avoidance of PE Status*. OECD Publishing.

OECD. 2015. *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status. Action 7: 2015 Final Report*. OECD Publishing.

OECD. 2015. *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. Action 1: 2015 Final Report*. OECD Publishing.

OECD. 2016. *Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty related to prevent Base Erosion and Profit Shifting*. OECD Publishing.

Zalando. 2016. *Annual Report*

Konventionsoversigt, international retspraksis og administrative afgørelser

Astellas Pharma Europe BV v. Federal Tax Service, Case A40-155695/12, Federal Arbitration court af 6. februar 2015

European Commission. *State aid SA.38944 (2014/C) – Luxembourg. Alleged aid to Amazon by way of a tax ruling*, C(2014) 7156 final

Federal Arbitration Court, Case N A40-58575/11-129-248 af 2. august 2012

Pioneer Overseas Corporation v. ADIT, ITA Nos. 1868, 1869, 1870 and 1871/DEL/2005, ITAT af 24. december 2009

Skatterådet, SKM2015.41.SR af 13. januar 2015

Skatterådet, SKM2017.213.SR af 22. marts 2017

Wienerkonventionen af 23. maj 1969 om traktatretten

13.0 Bilag

MAKING ALL THE SUBPARAGRAPHS OF ART. 5(4) SUBJECT TO A “PREPARATORY OR AUXILIARY” CONDITION

Replace paragraph 4 of Article 5 by the following (changes to the existing text of the paragraph appear in **bold italics** of additions and ~~striketthrough~~ for deletions):

4. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term “permanent establishment” shall be deemed not to include:

- a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise;
- b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery;
- c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;
- d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;
- e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity ~~of a preparatory or auxiliary character~~;
- f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e), ~~provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character,~~

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

Replace paragraphs 21 to 30 of the existing Commentary on Article 5 (changes to the existing text of the Commentary appear in **bold italics** of additions and ~~striketthrough~~ for deletions):

Paragraph 4

21. This paragraph lists a number of business activities which are treated as exceptions to the general definition laid down in paragraph 1 and which ~~are not~~, ***when carried on through fixed places of business, are not sufficient for these places to constitute*** permanent establishments, ~~even if the activity is carried on through a fixed place of business. The final part of the paragraph provides that these exceptions only apply if the listed activities have a preparatory or auxiliary character. The common feature of these activities is that they are, in general, preparatory or~~

auxiliary activities. This is laid down explicitly in the case of the exception mentioned in ~~Since~~ subparagraph e) ***applies to any activity that is not otherwise listed in the paragraph (as long as that activity has a preparatory or auxiliary character), the provisions of the paragraph*** which actually amounts to a general restriction of the scope of the definition ***of permanent establishment*** contained in paragraph 1 and, when read with that paragraph, provide a more selective test, by which to determine what constitutes a permanent establishment. To a considerable degree, ***these provisions*** ~~it~~ limits the definition ***in paragraph 1*** and excludes from its rather wide scope a number of forms of business organisations which, although they are carried on through a fixed place of business ***fixed places of business which, because the business activities exercised through these places are merely preparatory or auxiliary,*** should not be treated as permanent establishments. It is recognised that such a place of business may well contribute to the productivity of the enterprise, but the services it performs are so remote from the actual realisation of profits that it is difficult to allocate any profit to the fixed place of business in question. *[the last two sentences and the last part of the preceding one have been moved from paragraph 23 to this paragraph]* Moreover subparagraph f) provides that combinations of activities mentioned in subparagraphs a) to e) in the same fixed place of business shall be deemed not to be a permanent establishment, ***subject to the condition, expressed in the final part of the paragraph,*** ~~provided~~ that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character. Thus the provisions of paragraph 4 are designed to prevent an enterprise of one State from being taxed in the other State, if it ***only*** carries on ~~in that other State~~, activities of a purely preparatory or auxiliary character in that State. ***The provisions of paragraph 4.1 (see below) complement that principle by ensuring that the preparatory or auxiliary character of activities carried on at a fixed place of business must be viewed in the light of other activities that constitute complementary functions that are part of a cohesive business and which the same enterprise or closely related enterprises carry on in the same State.***

21.124. It is often difficult to distinguish between activities which have a preparatory or auxiliary character and those which have not. The decisive criterion is whether or not the activity of the fixed place of business in itself forms an essential and significant part of the activity of the enterprise as a whole. Each individual case will have to be examined on its own merits. In any case, a fixed place of business whose general purpose is one which is identical to the general purpose of the whole enterprise, does not exercise a preparatory or auxiliary activity.

21.2 ***As a general rule, an activity that has a preparatory character is one that is carried on in contemplation of the carrying on of what constitutes the essential and significant part of the activity of the enterprise as a whole. Since a preparatory activity precedes another activity, it will often be carried on during a relatively short period, the duration of that period being determined by the nature of the core activities of the enterprise. This, however, will not always be the case as it is possible to carry on an activity at a given place for a substantial period of time in preparation***

for activities that take place somewhere else. Where, for example, a construction enterprise trains its employees at one place before these employees are sent to work at remote work sites located in other countries, the training that takes place at the first location constitutes a preparatory activity for that enterprise. An activity that has an auxiliary character, on the other hand, generally corresponds to an activity that is carried on to support, without being part of, the essential and significant part of the activity of the enterprise as a whole. It is unlikely that an activity that requires a significant proportion of the assets or employees of the enterprise could be considered as having an auxiliary character.

21.3 Subparagraphs a) to e) refer to activities that are carried on for the enterprise itself. A permanent establishment, ~~however,~~ *would therefore exist if such activities were performed on behalf of other enterprises at the same fixed place of business* ~~the fixed place of business exercising any of the functions listed in paragraph 4 were to exercise them not only on behalf of the enterprise to which it belongs but also on behalf of other enterprises.~~ If, for instance, an advertising agency *enterprise that maintained an office for the advertising of its own products or services* were also to engage in advertising ~~for~~ *on behalf of* other enterprises *at that location, that office* would be regarded as a permanent establishment of the enterprise by which it is maintained.

22. ~~Subparagraph a) relates only to the case in which an enterprise acquires the use of~~ **to a fixed place of business constituted by facilities used by an enterprise** for storing, displaying or delivering its own goods or merchandise. *Whether the activity carried on at such a place of business has a preparatory or auxiliary character will have to be determined in the light of factors that include the overall business activity of the enterprise. 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.* Subparagraph b) relates to the stock of merchandise itself and provides that the stock, as such, shall not be treated as a permanent establishment if it is maintained for the purpose of storage, display or delivery. Subparagraph c) covers the case in which a stock of goods or merchandise belonging to one enterprise is processed by a second enterprise, on behalf of, or for the account of, the first mentioned enterprise. ~~The reference to the collection of information in subparagraph d) is intended to include the case of the newspaper bureau which has no purpose other than to act as one of many "tentacles" of the parent body; to exempt such a bureau is to do no more than to extend the concept of "mere purchase".~~

22.1 ***Subparagraph a) would cover, for instance, a bonded warehouse with special gas facilities that an exporter of fruit from one State maintains in another State for the sole purpose of storing fruit in a controlled environment during the custom clearance process in that other State. It would also cover a fixed place of business that an enterprise maintained solely for the delivery of spare parts to customers for machinery sold to those customers. Paragraph 4 would not apply, however, where*** ~~A permanent establishment could also be constituted if an enterprise maintained a fixed place of business for the delivery of spare parts to customers for machinery supplied to those customers~~ ***and, in addition, where, in addition, it for the maintenances or repairs of such machinery, as this would goes beyond the pure delivery mentioned in subparagraph a) of paragraph 4 and would not constitute preparatory or auxiliary activities*** ~~Since these after-sale activities constitute organisations perform an essential and significant part of the services of an enterprise vis-à-vis its customers, their activities are not merely auxiliary ones [the preceding two sentences have been moved from paragraph 25 to this paragraph].~~

22.2 ~~26.1~~ ***Issues may arise concerning the application of the definition of permanent establishment to*** ~~Another example is that of facilities such as cables or pipelines that cross the territory of a country. Apart from the fact that income derived by the owner or operator of such facilities from their use by other enterprises is covered by Article 6 where they~~ ***these*** ~~facilities constitute immovable property under paragraph 2 of Article 6, the question may arise as to whether subparagraph a) paragraph 4 applies to them. Where these facilities are used to transport property belonging to other enterprises, subparagraph a), which is restricted to delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise that uses the facility, will not be applicable as concerns the owner or operator of these facilities. Subparagraph e) also will not be applicable as concerns that enterprise since the cable or pipeline is not used solely for the enterprise and its use is not of preparatory or auxiliary character given the nature of the business of that enterprise. The situation is different, however, where an enterprise owns and operates a cable or pipeline that crosses the territory of a country solely for purposes of transporting its own property and such transport is merely incidental to the business of that enterprise, as in the case of an enterprise that is in the business of refining oil and that owns and operates a pipeline that crosses the territory of a country solely to transport its own oil to its refinery located in another country. In such case, subparagraph a) would be applicable. An additional~~ ***A separate*** ~~question is whether the cable or pipeline could also constitute a permanent establishment for the customer of the operator of the cable or pipeline, i.e. the enterprise whose data, power or property is transmitted or transported from one place to another. In such a case, the enterprise is merely obtaining transmission or transportation services provided by the operator of the cable or pipeline and does not have the cable or pipeline at its disposal. As a consequence, the cable or pipeline cannot be considered to be a permanent establishment of that enterprise.~~

22.3 Subparagraph b) relates to the *maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise* stock of merchandise itself and provides that the stock, as such, shall not be treated as a permanent establishment if it is maintained for the purpose of storage, display or delivery. *This subparagraph is irrelevant in cases where a stock of goods or merchandise belonging to an enterprise is maintained by another person in facilities operated by that other person and the enterprise does not have the facilities at its disposal as the place where the stock is maintained cannot therefore be a permanent establishment of that enterprise. Where, for example, an independent logistics company operates a warehouse in State S and continuously stores in that warehouse goods or merchandise belonging to an enterprise of State R, the warehouse does not constitute a fixed place of business at the disposal of the enterprise of State R and subparagraph b) is therefore irrelevant. Where, however, that enterprise is allowed unlimited access to a separate part of the warehouse for the purpose of inspecting and maintaining the goods or merchandise stored therein, subparagraph b) is applicable and the question of whether a permanent establishment exists will depend on whether these activities constitute a preparatory or auxiliary activity.*

22.4 Subparagraph c) covers the situation ~~case in which~~ *where* a stock of goods or merchandise belonging to one enterprise is processed by a second enterprise, on behalf of, or for the account of, the first-mentioned enterprise. *As explained in the preceding paragraph, the mere presence of goods or merchandise belonging to an enterprise does not mean that the fixed place of business where these goods or merchandise are stored is at the disposal of that enterprise. Where, for example, a stock of goods belonging to RCO, an enterprise of State R, is maintained by a toll-manufacturer located in State S for the purposes of processing by that toll-manufacturer, no fixed place of business is at the disposal of RCO and the place where the stock is maintained cannot therefore be a permanent establishment of RCO. If, however, RCO is allowed unlimited access to a separate part of the facilities of the toll manufacturer for the purpose of inspecting and maintaining the goods stored therein, subparagraph c) will apply and it will be necessary to determine whether the maintenance of that stock of goods by RCO constitutes a preparatory or auxiliary activity. This will be the case if RCO is merely a distributor of products manufactured by other enterprises as in that case the mere maintenance of a stock of goods for the purposes of processing by another enterprise would not form an essential and significant part of RCO's overall activity. In such a case, unless paragraph 4.1 applies, paragraph 4 will deem a permanent establishment not to exist in relation to such a fixed place of business that is at the disposal of the enterprise of State R for the purposes of maintaining its own goods to be processed by the toll-manufacturer.*

22.5 The first part of subparagraph d) relates to the case where premises are used solely for the purpose of purchasing goods or merchandise for the enterprise. Since this exception only applies if that activity has a preparatory or auxiliary character, it will typically not apply in the case of a

fixed place of business used for the purchase of goods or merchandise where the overall activity of the enterprise consists in selling these goods and where purchasing is a core function in the business of the enterprise. The following examples illustrate the application of paragraph 4 in the case of fixed places of business where purchasing activities are performed:

- Example 1: RCO is a company resident of State R that is a large buyer of a particular agricultural product produced in State S, which RCO sells from State R to distributors situated in different countries. RCO maintains a purchasing office in State S. 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 by RCO. In this example, although the only activity performed through the office is the purchasing of products for RCO, which is an activity covered by subparagraph d), paragraph 4 does not apply and the office therefore constitutes a permanent establishment because that purchasing function forms an essential and significant part of RCO's overall activity.*
- Example 2: RCO, a company resident of State R which operates a number of large discount stores, maintains an office in State S during a two-year period for the purposes of researching the local market and lobbying the government for changes that would allow RCO to establish stores in State S. During that period, employees of RCO occasionally purchase supplies for their office. In this example, paragraph 4 applies because subparagraph f) applies to the activities performed through the office (since subparagraphs d) and e) would apply to the purchasing, researching and lobbying activities if each of these was the only activity performed at the office) and the overall activity of the office has a preparatory character.*

22.6 The second part of subparagraph d) relates to a fixed place of business that is used solely to collect information for the enterprise. An enterprise will frequently need to collect information before deciding whether and how to carry on its core business activities in a State. If the enterprise does so without maintaining a fixed place of business in that State, subparagraph d) will obviously be irrelevant. If, however, a fixed place of business is maintained solely for that purpose, subparagraph d) will be relevant and it will be necessary to determine whether the collection of information goes beyond the preparatory or auxiliary threshold. Where, for example, an investment fund sets up an office in a State solely to collect information on possible investment opportunities in that State, the collecting of information through that office will be a preparatory activity. The same conclusion would be reached in the case of an insurance enterprise that sets up an office solely for the collection of information, such as statistics, on risks

in a particular market and in the case of a newspaper bureau set up in a State solely to collect information on possible news stories without engaging in any advertising activities: in both cases, the collecting of information will be a preparatory activity.

23. Subparagraph e) *applies to* ~~provides that~~ a fixed place of business ***maintained solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any activity that is not expressly listed in subparagraphs a) to d); as long as that activity*** ~~through which the enterprise exercises solely an activity which has for the enterprise a preparatory or auxiliary character,~~ ***that place of business*** is deemed not to be a permanent establishment. The wording of this subparagraph makes it unnecessary to produce an exhaustive list of ~~exceptions~~ ***the activities to which the paragraph may apply, the examples listed in subparagraphs a) to d) being merely common examples of activities that are covered by the paragraph because they often have a preparatory or auxiliary character.*** Furthermore, ~~this subparagraph provides a generalised exception to the general definition in paragraph 1 [(the following part of the paragraph has been moved to paragraph 21): and, when read with that paragraph, provides a more selective test, by which to determine what constitutes a permanent establishment. To a considerable degree it limits that definition and excludes from its rather wide scope a number of business activities which, although they are carried on through a fixed place of business, should not be treated as permanent establishments. It is recognised that such a place of business may well contribute to the productivity of the enterprise, but the services it performs are so remote from the actual realisation of profits that it is difficult to allocate any profit to the fixed place of business in question.] Examples are fixed places of business solely for the purpose of advertising or for the supply of information or for scientific research or for the servicing of a patent or a know how contract, if such activities have a preparatory or auxiliary character. [that last sentence has been moved to paragraph 23]~~

24. ~~It is often difficult to distinguish between activities which have a preparatory or auxiliary character and those which have not. The decisive criterion is whether or not the activity of the fixed place of business in itself forms an essential and significant part of the activity of the enterprise as a whole. Each individual case will have to be examined on its own merits. In any case, a fixed place of business whose general purpose is one which is identical to the general purpose of the whole enterprise, does not exercise a preparatory or auxiliary activity [the preceding three sentences have been moved to paragraph 21.1]. Examples of places of business covered by subparagraph e) are fixed places of business **used** solely for the purpose of advertising or for the supply of information or for scientific research or for the servicing of a patent or a knowhow contract, if such activities have a preparatory or auxiliary character [this sentence currently appears at the end of paragraph 23]. Paragraph 4 would not apply, however, This would not be the case, where, for example, if a fixed place of business **used for the supply of information** would does not only give information but **would** also furnishes plans etc. specially developed for the purposes of the individual customer. Nor would it be the case **apply** if a research establishment were to concern itself with manufacture~~

[these two sentences currently appear at the end of paragraph 25]. **Similarly,** ~~Where, for example,~~ the servicing of patents and know-how is the purpose of an enterprise, a fixed place of business of such enterprise exercising such an activity cannot get the benefits of **paragraph 4 subparagraph e)**. A fixed place of business which has the function of managing an enterprise or even only a part of an enterprise or of a group of the concern cannot be regarded as doing a preparatory or auxiliary activity, for such a managerial activity exceeds this level. If ~~an~~ enterprises with international ramifications establishes a so-called “management office” in ~~a~~ States in which ~~they~~**it** maintains subsidiaries, permanent establishments, agents or licensees, such office having supervisory and coordinating functions for all departments of the enterprise located within the region concerned, **subparagraph e) will not apply to that “management office” because** ~~a permanent establishment will normally be deemed to exist, because the management office may be regarded as an office within the meaning of paragraph 2. Where a big international concern has delegated all management functions to its regional management offices so that the functions of the head office of the concern are restricted to general supervision (so-called polycentric enterprises), the regional management offices even have to be regarded as a “place of management” within the meaning of subparagraph a) of paragraph 2. The function of managing an enterprise, even if it only covers a certain area of the operations of the concern, constitutes an essential part of the business operations of the enterprise and therefore can in no way be regarded as an activity which has a preparatory or auxiliary character within the meaning of subparagraph e) of paragraph 4.~~

~~25. A permanent establishment could also be constituted if an enterprise maintains a fixed place of business for the delivery of spare parts to customers for machinery supplied to those customers where, in addition, it maintains or repairs such machinery, as this goes beyond the pure delivery mentioned in subparagraph a) of paragraph 4. Since these after sale organisations perform an essential and significant part of the services of an enterprise vis-à-vis its customers, their activities are not merely auxiliary ones. Subparagraph e) applies only if the activity of the fixed place of business is limited to a preparatory or auxiliary one. This would not be the case where, for example, the fixed place of business does not only give information but also furnishes plans etc. specially developed for the purposes of the individual customer. Nor would it be the case if a research establishment were to concern itself with manufacture.~~

~~26. Moreover, subparagraph e) makes it clear that the activities of the fixed place of business must be carried on for the enterprise. A fixed place of business which renders services not only to its enterprise but also directly to other enterprises, for example to other companies of a group to which the company owning the fixed place belongs, would not fall within the scope of subparagraph e).~~

~~26.1 Another example is that of facilities such as cables or pipelines that cross the territory of a country. Apart from the fact that income derived by the owner or operator of such facilities from~~

~~their use by other enterprises is covered by Article 6 where they constitute immovable property under paragraph 2 of Article 6, the question may arise as to whether paragraph 4 applies to them. Where these facilities are used to transport property belonging to other enterprises, subparagraph a), which is restricted to delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise that uses the facility, will not be applicable as concerns the owner or operator of these facilities. Subparagraph e) also will not be applicable as concerns that enterprise since the cable or pipeline is not used solely for the enterprise and its use is not of preparatory or auxiliary character given the nature of the business of that enterprise. The situation is different, however, where an enterprise owns and operates a cable or pipeline that crosses the territory of a country solely for purposes of transporting its own property and such transport is merely incidental to the business of that enterprise, as in the case of an enterprise that is in the business of refining oil and that owns and operates a pipeline that crosses the territory of a country solely to transport its own oil to its refinery located in another country. In such case, subparagraph a) would be applicable. An additional question is whether the cable or pipeline could also constitute a permanent establishment for the customer of the operator of the cable or pipeline, i.e. the enterprise whose data, power or property is transmitted or transported from one place to another. In such a case, the enterprise is merely obtaining transmission or transportation services provided by the operator of the cable or pipeline and does not have the cable or pipeline at its disposal. As a consequence, the cable or pipeline cannot be considered to be a permanent establishment of that enterprise.~~

27. As already mentioned in paragraph 21 above, paragraph 4 is designed to provide for exceptions to the general definition of paragraph 1 in respect of fixed places of business which are engaged in activities having a preparatory or auxiliary character. Therefore, according to subparagraph f) ~~of paragraph 4~~, the fact that one fixed place of business combines any of the activities mentioned in subparagraphs a) to e) ~~of paragraph 4~~ does not mean of itself that a permanent establishment exists. As long as the combined activity of such a fixed place of business is merely preparatory or auxiliary, a permanent establishment should be deemed not to exist. Such combinations should not be viewed on rigid lines, but should be considered in the light of the particular circumstances. ~~The criterion “preparatory or auxiliary character” is to be interpreted in the same way as is set out for the same criterion of subparagraph e) (see paragraphs 24 and 25 above). States which want to allow any combination of the items mentioned in subparagraphs a) to e), disregarding whether or not the criterion of the preparatory or auxiliary character of such a combination is met, are free to do so by deleting the words “provided” to “character” in subparagraph f).~~

~~27.1 Subparagraph f) is of no importance in a case where an enterprise maintains several fixed places of business within the meaning of subparagraphs a) to e) provided that they are separated from each other locally and organisationally, as in such a case each place of business has to be viewed separately and in isolation for deciding whether a permanent establishment exists. Places of business are not “separated organisationally” where they each perform in a Contracting State~~

complementary functions such as receiving and storing goods in one place, distributing those goods through another etc. An enterprise cannot fragment a cohesive operating business into several small operations in order to argue that each is merely engaged in a preparatory or auxiliary activity.

28. The fixed places of business ~~mentioned into~~ **which** paragraph 4 **applies do not** ~~cannot be deemed to constitute permanent establishments so long as~~ **the business activities performed through those fixed places of business are restricted to the activities referred to in that paragraph** functions which are the prerequisite for assuming that the fixed place of business is not a permanent establishment. This will be the case even if the contracts necessary for establishing and carrying on these business **activities** are concluded by those in charge of the places of business themselves. **The conclusion of such contracts by these employees will not constitute a permanent establishment of the enterprise under** ~~The employees of places of business within the meaning of paragraph 4 who are authorised to conclude such contracts should not be regarded as agents within the meaning of paragraph 5 as long as the conclusion of these contracts satisfies the conditions of paragraph 4 (see paragraph 33 below).~~ A case in point would be a research institution **An example would be where the manager of which a place of business where preparatory or auxiliary research activities are conducted** ~~of which is authorised to concludes the contracts necessary for establishing and maintaining that place of business the institution and who exercises this authority within the framework as part of the activities carried on at that location functions of the institution.~~ A permanent establishment, however, exists if the fixed place of business exercising any of the functions listed in paragraph 4 were to exercise them not only on behalf of the enterprise to which it belongs but also on behalf of other enterprises. If, for instance, an advertising agency maintained by an enterprise were also to engage in advertising for other enterprises, it would be regarded as a permanent establishment of the enterprise by which it is maintained.

29. If, **under paragraph 4**, a fixed place of business ~~under paragraph 4~~ is deemed not to be a permanent establishment, this exception applies likewise to the disposal of movable property forming part of the business property of the place of business at the termination of the enterprise's activity **at that place** ~~in such installation~~ (see paragraph 11 above and paragraph 2 of Article 13). ~~Since~~ **Where**, for example, the display of merchandise during a trade fair **or convention** is excepted under subparagraphs a) and b), the sale of ~~that~~ merchandise at the termination of ~~the~~ a trade fair or convention is covered by **subparagraph e) as such sale is merely an auxiliary activity** ~~this exception~~. The exception does not, of course, apply to sales of merchandise not actually displayed at the trade fair or convention.

30. **Where paragraph 4 does not apply because a** ~~A~~ fixed place of business **used by an enterprise** ~~both for activities that are listed in that which rank as exceptions of (paragraph 4) is also used and~~ for other **activities that go beyond what is preparatory or auxiliary, that place of business constitutes a single permanent establishment of the enterprise and the profits attributable to the**

permanent establishment with respect to ~~as regards~~ both types of activities *may be taxed in the State where that permanent establishment is situated*. ~~This would be the case, for instance, where a store maintained for the delivery of goods also engaged in sales.~~

30.1 *Some States consider that some of the activities referred to in paragraph 4 are intrinsically preparatory or auxiliary and, in order to provide greater certainty for both tax administrations and taxpayers, take the view that these activities should not be subject to the condition that they be of a preparatory or auxiliary character, any concern about the inappropriate use of these exceptions being addressed through the provisions of paragraph 4.1. States that share that view are free to amend paragraph 4 as follows (and may also agree to delete some of the activities listed in subparagraphs a) to d) below if they consider that these activities should be subject to the preparatory or auxiliary condition in subparagraph e)):*

4. *Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term “permanent establishment” shall be deemed not to include:*

- a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise;*
- b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery;*
- c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;*
- d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;*
- e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any activity not listed in subparagraphs a) to d), provided that this activity has a preparatory or auxiliary character, or*
- f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e), provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character.*

NEW ANTI-FRAGMENTATION RULE

Add the following new paragraph 4.1 to Article 5:

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.

*Proposed changes to the Commentary on Article 5 (changes to the existing text of the Commentary appear in **bold italics** for additions and ~~striketrough~~ for deletions)*

Replace existing paragraph 27.1 of the Commentary on Article 5 by the following:

27.1 Unless the anti-fragmentation provisions of paragraph 4.1 are applicable (see below), ~~Subparagraph f) is of no importance in a case where an enterprise maintains several fixed places of business within the meaning of subparagraphs a) to e) provided that they are separated from each other locally and organisationally, as in such a case each place of business has to be viewed separately and in isolation for deciding whether a permanent establishment exists. Places of business are not “separated organisationally” where they each perform in a Contracting State complementary functions such as receiving and storing goods in one place, distributing those goods through another etc. An enterprise cannot fragment a cohesive operating business into several small operations in order to argue that each is merely engaged in a preparatory or auxiliary activity.~~

Add the following new paragraphs to the Commentary on Article 5:

Paragraph 4.1

30.2 The purpose of paragraph 4.1 is to prevent an enterprise or a group of closely related enterprises from fragmenting a cohesive business operation into several small operations in

order to argue that each is merely engaged in a preparatory or auxiliary activity. Under paragraph 4.1, the exceptions provided for by paragraph 4 do not apply to a place of business that would otherwise constitute a permanent establishment where the activities carried on at that place and other activities of the same enterprise or of closely related enterprises exercised at that place or at another place in the same State constitute complementary functions that are part of a cohesive business operation. For paragraph 4.1 to apply, however, at least one of the places where these activities are exercised must constitute a permanent establishment or, if that is not the case, the overall activity resulting from the combination of the relevant activities must go beyond what is merely preparatory or auxiliary.

30.3 The concept of “closely related enterprises” that is used in paragraph 4.1 is defined in subparagraph b) of paragraph 6 of the Article (see paragraphs 38.8 to 38.10 below).

30.4 The following examples illustrate the application of paragraph 4.1:

- Example A: RCO, a bank resident of State R, has a number of branches in State S which constitute permanent establishments. It also has a separate office in State S where a few employees verify information provided by clients that have made loan applications at these different branches. The results of the verifications done by the employees are forwarded to the headquarters of RCO in State R where other employees analyse the information included in the loan applications and provide reports to the branches where the decisions to grant the loans are made. In that case, the exceptions of paragraph 4 will not apply to the office because another place (i.e. any of the other branches where the loan applications are made) constitutes a permanent establishment of RCO in State S and the business activities carried on by RCO at the office and at the relevant branch constitute complementary functions that are part of a cohesive business operation (i.e. providing loans to clients in State S).*
- Example B: RCO, a company resident of State R, manufactures and sells appliances. SCO, a resident of State S that is a whollyowned subsidiary of RCO, owns a store where it sells appliances that it acquires from RCO. RCO also owns a small warehouse in State S where it stores a few large items that are identical to some of those displayed in the store owned by SCO. When a customer buys such a large item from SCO, SCO employees go to the warehouse where they take possession of the item before delivering it to the customer; the ownership of the item is only acquired by SCO from RCO when the item leaves the warehouse. In this case, paragraph 4.1 prevents the application of the exceptions of paragraph 4 to the warehouse and it will not be necessary, therefore, to determine whether paragraph 4, and in particular subparagraph 4 a), applies to the warehouse. The conditions for the application of paragraph 4.1 are met because*

- *SCO and RCO are closely related enterprises;*
- *SCO's store constitutes a permanent establishment of SCO (the definition of permanent establishment is not limited to situations where a resident of one Contracting State uses or maintains a fixed place of business in the other State; it applies equally where an enterprise of one State uses or maintains a fixed place of business in that same State); and*
- *The business activities carried on by RCO at its warehouse and by SCO at its store constitute complementary functions that are part of a cohesive business operation (i.e. storing goods in one place for the purpose of delivering these goods as part of the obligations resulting from the sale of these goods through another place in the same State).*