

Mastergradsoppgave
JUS399

Etablering av fast driftssted etter kriteriet i OECDs mønsteravtale artikkel 5 (5).

- Med hovedvekt på hvordan uttrykket ”slutte
kontrakter på vegne av” i OECDs mønsteravtale
artikkel 5(5) skal forstås som følge av Dell -
Avgjørelsen

Kandidat nr: 186047
Veileder: Ingrid Midtun Førde
Innleveringsfrist: 1. juni 2012
Antall ord: 14402
31. mai 2012

Forord

Denne oppgaven markerer slutten på min master i rettsvitenskap og en flott studietid ved universitetet i Bergen. Å skrive masteroppgave er en lang, spennende og krevende prosess. Samtidig var temaet et felt som jeg hadde begrenset kunnskap om, noe som gjorde at oppgaven var både engasjerende og skremmende på samme tid. Jeg har fått god hjelp på veien, og ønsker å benytte anledningen å takke personer som har gjort dette mulig.

Først og fremst vil jeg takke Skatt øst, Kontroll & Rettsanvendelse, Internasjonal seksjon for disponering av skriveplass i deres lokaler dette semesteret. Særlig vil jeg rette en takk til skattejurist Camilla Fingarson som har vært fadderer min på Skatt øst, og har hjulpet meg med alt fra kildesøk til kopiering underveis. Videre vil jeg også gi en stor takk til Jan Kraugerud, seniorskattejurist, Skatt Øst, for å ta seg tid til å dele sin solide kunnskap og sin brede erfaring med meg.

Uten min veileder, Ingrid Midtun Førde, ville ikke masteroppgaven foreligget i dag. Tusen takk for god veiledning, tips og inspirasjon gjennom hele prosessen, både når det gjelder å komme i gang med oppgaven, arbeidet og det faglige innholdet. En ekstra takk også til Øyvind Ropstad og Per Thore Olsen som har lest korrektur på oppgaven.

Jeg vil også benytte anledning til å takke mine medstudenter som har gjort studietiden i Bergen til en fantastisk og minnerik tid. Spesielt vil jeg takke min trofaste kollokvie gruppe, Anette Moldrem, Kristina Jørgensen og Mona Danielsen for mange gode faglige, og utenom faglige, samtaler underveis i studiet.

Innholdsfortegnelse

<u>1. INNLEDNING</u>	1
1.1 AVHANDLINGENS TEMA OG PROBLEMSTILLING	1
1.2 BEGREPSAVKLARING	2
1.3 OVERSIKT OVER INNDELINGEN AV AVHANDLINGEN	3
1.3.1 Avgrensning av oppgaven.....	4
<u>2. SKATTEAVTALER OG INTERNASJONAL RETT</u>	4
2.1 INNLEDNING	4
2.2 GRUNNLEGGENDE HENSYN BAK SKATTEAVTALENE	5
2.2.1 Internasjonal fordeling av skattefundamenter	5
2.2.2 Forhindre dobbeltbeskatning.....	6
2.3 SKATTEAVTALER OG DERES FORHOLD TIL NORSK RETT	6
2.4 TOLKNING AV SKATTEAVTALER	7
2.5 OECDs MØNSTERAVTALE.....	9
2.6 HISTORISK FORANKRING AV FAST DRIFTSSTED.....	9
<u>3. ETABLERING AV FAST DRIFTSSTED</u>	10
3.1 DEFINISJON AV FAST DRIFTSSTED, DET PRIMÆRE OG SEKUNDÆRE KRITERIET	10
3.1.1 OECDs mønsteravtale artikkel 5(1)	11
<u>4. FAST DRIFTSSTEDSBEGREPET I ARTIKKEL 5 (5)</u>	12
4.1 UTGANGSPUNKTET FOR DRØFTELSEN	12
4.2 VIRKSOMHETSKRAVET.....	13
4.3 REPRESENTANTEN MÅ VÆRE AVHENGIG AV HOVEDMANNEN	13
4.3.1 Sammenhengen mellom art. 5(5) og art. 5(6)	14
4.4 REPRESENTANTEN MÅ OPPTRE PÅ VEGNE AV HOVEDMANNEN ”ACTING ON BEHALF”	14
<u>5. REPRESENTANTEN MÅ HA FULLMAKT TIL Å INNGÅ AVTALER SOM ER BINDENDE FOR HOVEDMANNEN OVERFOR KUNDENE</u>	15
5.1 INNLEDNING	15
5.2 DIREKTE OG INDIREKTE REPRESENTASJON	15
5.3 RETTSGRUNNLAGET FOR AGENTFORHOLDET	16
5.3.1 ”Fullmakt til å slutte kontrakter”	16
5.3.2 Representanten må vanligvis utøve fullmakten	17
5.4 REPRESENTANTEN HAR FULLMAKT TIL Å ”SLUTTE KONTRAKTER PÅ VEGNE AV FORETAKET” ..	17
5.4.1 Vilkårets betydning i kommisjonærforhold.....	18
5.4.2 Saksforholdet i Dell-avgjørelsen	19
<u>6. TOLKNING AV ”PÅ VEGNE AV” I KOMMISJONÆRFORHOLD I LYS AV DELL-AVGJØRELSEN</u>	20
6.1 SPRÅKLIG FORSTÅELSE AV ORDLYDEN ”PÅ VEGNE AV”	20
6.1.1 Hvor er den funksjonelle tolkningen rettskildemessig forankret?	20
6.2 KOMMENTARENE TIL OECDs MØNSTERAVTALE	21
6.2.1 Vurderingstemaet rettslig bindende i lys av OECD kommentarene.....	22
6.3 ANDRE LANDS DOMSPRAKSIS I HØYERE INNSTANS	23
6.4 FORMÅLSBETRAKTNINGER – SIKRE KILDEBESKATNING?.....	24
6.5 RETTSTEKNISKE OG PRAKTISKE HENSYN	25
6.6 GJELDENE RETT PÅ OMRÅDET ETTER DELL-AVGJØRELSEN	25
<u>7. VEIEN VIDERE ETTER HØYESTERETTS DOM I DELL- SAKEN</u>	26
7.1 INNLEDNING	26
7.2 ”PÅ VEGNE AV” VILKÅRETS BETYDNING I AGENTFORHOLD	26
7.3 INTERNASJONAL PRAKSIS PÅ RETTOMRÅDET ETTER DELL-AVGJØRELSEN	27

7.4 ALTERNATIVE MULIGHETER FOR Å BEHOLDE SKATTEJURISDIKSJON	28
7.4.1 <i>Endring av skatteavtaler, mønsteravtalen og kommentarene til denne</i>	28
7.4.2 <i>Internprising etter armlengdeprinsippet som et alternativt rettsgrunnlag</i>	29
7.5 AVSLUTTENDE KOMMENTARER	30
8. LITTERATURLISTE	31
8.1 LITTERATUR	31
8.2 ARTIKLER	32
8.3 FOREDRAG.....	33
8.4 NORSKE ADMINISTRATIVE TOLKNINGSUTTALELSER OG INTERNASJONALE RETNINGSLINJER	33
8.5 VEDLEGG 1	34
8.6 VEDLEGG 2.....	41
8.7 VEDLEGG 3.....	74

1. Innledning

1.1 Avhandlingens tema og problemstilling

Den grenseoverskridende varehandelen er større enn noen gang i dagens samfunn. Internasjonal frihandel og EUs indre marked medvirker til at handelshindringene reduseres. Samtidig øker også grenseoverskridende samarbeidsformer mellom uavhengige parter. Dagens elektroniske infrastruktur og virkemidler gjør det enklere for foretak å drive virksomhet på tvers av landegrensene. Således har foretak nå som aldri før inntekter og utgifter som kan spores til flere land. Følgelig er det en fare for at multinasjonale selskapers inntekter er skattebare både i staten hvor selskapet er hjemhørende og for driftsstedstaten. Resultatet kan bli internasjonal dobbeltbeskatning. Unngåelse av dobbeltbeskatning er ett av to grunnleggende hensyn bak utarbeidelse av skatteavtaler. Det andre grunnhensynet er hensynet til vern av nasjonale skattefundamenter. Fast driftsstedsterminologien har tradisjonelt vært et redskap for å forhindre dobbeltbeskatning.¹ Fast driftssted er derfor et grunnleggende begrep i internasjonal skatterett.² Begrepet har hatt så stor tilslutning fra slutten av 1800-tallet at det ikke var nødvendig å begrunne dette begrepet noe nærmere i OECD-kommentarene i 2010.³ Utviklingen i verdensøkonomien har likevel gjort spørsmålet særlig aktuelt de siste tiår.

Begrepet har ingen parallell i norsk intern rett. Skaar uttaler følgende om begrepets karakter:

”Fast driftssted utgjør et kompromiss mellom kildebeskatning og bostedsbeskatning. Et fast driftssted kan betraktes som ”bosted” til et utenlandsk selskap som driver forretningsvirksomhet i en annen stat”.⁴

Hovedregelen om fast driftssted fremgår av artikkel 5 i OECDs «Articles of the model convention with respect to taxes on income and on capital 1963» (heretter OECDs mønsteravtale). Fast driftssted foreligger dersom det er en forretningsinnretning (eventuelt forretningssted) i en annen stat hvor virksomheten er hjemhørende (heretter kildestaten eller driftsstedstaten) som er fast hvor skatteyder driver sin virksomhet gjennom.⁵ Denne avhandlingen tar imidlertid sikte på OECDs mønsteravtale artikkel 5(5). Fast driftssted konstitueres etter dette kriteriet dersom det utenlandske selskapet driver virksomheten sin gjennom en representant (med fullmakt som benyttes regelmessig, og under visse nærmere omstendigheter) i kildestaten.⁶

OECDs mønsteravtale er mal for de fleste internasjonale skatteavtaler som regulerer inntektsbeskatning mellom stater. Mønsteravtalen vil derfor være et hjelpemiddel for å få en ensartet tolking av skatteavtaler i medlemsstatene. Følgelig vil avhandlingens fokus være å tolke mønsteravtalen art. 5(5). Retten til å beskatte virksomhetsinntekt blir regulert av art. 7 nr.1. Utgangspunktet etter denne bestemmelsen er at hjemstaten har beskatningsrett etter globalinntektsprinsippet. Virksomhet som blir drevet gjennom et fast driftssted, kan imidlertid

¹ Zimmer s. 29

² Zimmer s. 34-36

³ OECDkomm art. 7- 9

⁴ Skaar s. 126

⁵ se nærmere redegjørelse om hovedregelen i avhandlings avsnitt 3.1.1

⁶ Skaar s. 127

bli beskattet av driftsstedstaten. Hvor kildestaten er tillagt beskatningsretten, må hjemstaten lempe beskatningen for at dobbeltbeskatning skal unngås, jf. mønsteravtalen art. 23.

Den overordnede problemstillingen for avhandlingen er hvilke vilkår som må være til stede for etablering av et fast driftssted gjennom en representant i kildestaten for et utenlandsk selskap jf. kriteriet i OECDs mønsteravtale artikkel 5(5). Bestemmelsen stiller opp fire vilkår for at etablering av fast driftssted gjennom en representants virksomhet skal kunne foreligge.⁷

Det har lenge hersket tvil både her i Norge og i OECD organet hvordan uttrykket ”fullmakt til å slutte kontrakter på vegne av foretak” i OECDs mønsteravtale artikkel 5(5) skal forstås. Hovedfokuset i denne oppgaven vil derfor være å utdype vilkårets innhold ved etablering av fast driftssted etter bestemmelsen.

Høyesterett avsa 2. desember 2011 en avgjørelse; Rt. 2011 s. 1581/ HR-2011-2245-A (heretter Dell-avgjørelsen). Spørsmålet avgjørelsen reiste var om Dell products hadde fast driftssted i Norge etter skatteavtalen mellom Irland og Norge av 22. november 2000 artikkel 7 nr.1 jf. artikkel 5 nr. 5.⁸ Skatteavtalens artikkel 5 nr. 5 er identisk med mønsteravtalens art. 5(5).⁹ Det springende punktet for Høyesterett var om ”på vegne av”- vilkåret i art. 5(5) reiste et krav om avtalene som representanten inngår med tredjemann må være rettslig bindende for Dell Products, eller om det var tilstrekkelig at avtalene i realiteten var bindende for hovedmannen. Førstvoterende kom frem til at fortolkningen av vilkåret var at representanten må inngå kontrakter som er rettslig bindende for Dell Products. Følgelig hadde ikke Dell Products etablert et fast driftssted gjennom kommisjonæren i Norge.

Dell-avgjørelsen avklarer rettsstilstanden på et område som det lenge har hersket tvil om. Følgelig vil avgjørelsen være sentral for avhandlingen ved tolkningen av vilkåret. Den sentrale problemstillingen i avhandlingen er følgelig hvilke konsekvenser avklaringen av innholdet i ”slutte kontrakter på vegne av”- vilkåret i mønsteravtalens art. 5(5) i Dell-avgjørelsen har for kommisjonærforhold og andre ordinære agentforhold.

I tillegg til Dell-avgjørelsen vil også OECDs mønsteravtale og kommentarene til denne være sentrale rettskilder i avhandlingen.¹⁰ Det er ikke utgitt noen rettskilder på området av nevneverdig vekt etter at Dell-avgjørelsen ble avsagt.

1.2 Begrepsavklaring

Mønsteravtalens artikkel 5(5) har mange navn, og jeg vil i avhandlingen bruke flere navn på kriteriet. Artikkelen omtales ofte som agentregelen eller representasjonsregelen. Det påpekes at uttrykket kan være noe misvisende, fordi navnet er en fellesbetegnelse på både artikkel 5(5) og 6. ledd.¹¹ Det kan også hevdes at agentregelen bare er treffende på artikkel 5(6) som omhandler uavhengige agenter, og når ordet ”agent” er bare nevnt i 6. ledd av bestemmelsen. Når det i avhandlingen likevel vises til agentregelen eller representasjonsregelen, peker jeg på kun artikkel 5(5) og ikke artikkel 5(6).

Videre vil jeg også bruke det sekundære kriteriet om artikkel 5(5) i avhandlingen. Navnet understreker at det er en særskilt regel av hovedregelen om etablering av driftssted jf. art 5(1),

⁷ nærmere om denne oppdelingen av vilkårene i avhandlingens avsnitt 4.1 ff.

⁸ se Dell-avgjørelsens avsnitt 1

⁹ Lc. avsnitt 44

¹⁰ se nærmere redegjørelse om dette hhv. i avhandlingens avsnitt 2.4 og 2.5

¹¹ Zimmer s. 184

det såkalte primære kriteriet. At artikkel 5(5) er et supplement til hovedregelen om fast driftssted fremgår direkte av ordlyden ”Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2[...].” jf. art 5(5).¹² Følgelig vil terminologien det sekundære kriteriet omfatte art. 5(5), mens det primære kriteriet vil referere til art. 5(1).

1.3 Oversikt over inndelingen av avhandlingen

Som bakgrunn for den videre fremstillingen vil innledningen avsluttes med en kortfattet gjennomgang av de grunnleggende hensynene skatteavtalene skal ivareta. I kapittel 2.3 tar jeg for meg skatteavtalene og deres forhold til norsk rett. I kapittel 2.4 vil jeg også redegjøre for hvilke rettskilder som er av interesse ved tolkning av en skatteavtale og en kort beskrivelse av OECDs mønsteravtale vil bli foretatt i 2.5. Hensikten med denne delen av oppgaven er å sette oppgaven i en større sammenheng og sette fokuset på de særlige spørsmålene som reiser seg ved tolkning av skatteavtaler. En kort historisk forankring av begrepet vil bli belyst i 2.6. Utgangspunktet er at det utenlandske foretaket etablerer fast driftssted i kildestaten hvis en av kategoriene i artikkel 5 er oppfylt.¹³ Grensedragningen mellom artikkel 5(1) og 5(5) bli redegjort for i kapittel 3.1. Følgelig vil også en kortfattet fremstilling av hvilke vilkår som må være oppfylt for å etablere et fast driftssted etter hovedregelen i artikkel 5(1) bli gjort i 3.1.1. Hensikten med avsnittet er å få frem samspillet i artikkel 5.

En introduksjon av agentregelen vil bli gitt i kapittel 4. Kriteriet innerholder fire kumulative vilkår; Virksomhetsvilkåret, avhengighetsvilkåret, ”opptre på vegne av”-vilkåret og fullmaktskravet. Mange teoretikere velger å dele opp kriteriet i tre vilkår; avhengighetsvilkåret, representanten opptre på vegne av foretaket og representanten må ha rett til å slutte kontrakter på vegne av foretaket.¹⁴ Jeg mener min fremstilling er mer oversiktlig, samtidig som den får frem bedre nyansene og samspillet med vilkårene i bestemmelsen. Jeg vil også gjennomgå de øvrige vilkårene i kriteriet for å illustrere at alle vilkårene må være oppfylt for å danne fast driftssted etter artikkel 5(5) i 4.2 ff.

Problematikken knyttet til at representanten må ha fullmakt til å inngå avtaler som er bindende for hovedmannen vil bli drøftet i kapittel 5. Under dette kapittel vil vilkåret bli delt opp i to, hvor jeg først vurderer ”fullmakt til å slutte kontrakter” for deretter å vurdere ”på vegne av”-vilkåret. Tolkningen av sistnevnte vilkår er oppgavens sentrale problemstilling og vil bli viet størst plass. Tilknytningsforholdene agent og kommisjonærforhold vil bli drøftet i 5.2. Agentforhold tar sikte på et topartsforhold, (hovedmann – tredjemann) mens kommisjonærforhold tar sikte på et trepartsforhold, (kommittent- kommisjonær – tredjemann.) Følgelig vil strukturen av forholdene tilsi ulike rettslige vurderinger knyttet til vilkåret. Vilkårets betydning i kommisjonsforhold vil bli drøftet i 5.4.1, hvor det i 5.4.2 vil bli redegjort for saksforholdet i Dell- avgjørelsen som omhandlet et kommisjonærforhold.

I kapittel 6 har jeg delt opp dommen i seks underkapitler for å analysere hvilke rettskilder Høyesterett anvendte ved tolkningen av vilkåret slutte kontrakter ”på vegne av”. Jeg vil også fortløpende i dette kapitlet foreta en grundig domsanalyse av avgjørelsen.

Tema for kapittel 7 er veien videre etter Dell-avgjørelsen. Det gjenstår flere uløste problemstillinger knyttet til andre agentforhold enn kommisjonærstruktur. Følgende vil ”på vegne av” vilkårets betydning i agentforhold bli vurdert i 7.2. I 7.3 vil det bli belyst hvorvidt Dell-avgjørelsen er i samsvar med internasjonal oppfatning på rettsområdet. Etter Dell-

¹² se avhandlingens avsnitt 3.1

¹³ Skaar s. 127

¹⁴ slik tolker jeg bl. a. Zimmer s. 184-185 og Skaar s. 181- 186

avgjørelsen vil det ikke være anledning å etablere fast driftssted ved bruk av norsk kommisjonær i Norge. Under kapittel 7.4 vil det bli skissert alternative måter på hvordan skattemyndighetene i Norge skal få rett til å skatlegge det utenlandske foretaket ved bruk av norsk kommisjonær etter skatteavtaler basert på mønsteravtalen. Det påpekes at avsnittet ikke er ment som en uttømmende fremstilling. I etterkant har skattemyndighetene fått kritikk for ikke å ha anført internprising i Dell-avgjørelsen og kritikken er muligens berettiget. Problematikken knyttet til bruk av internprising som alternativt rettsgrunnlag vil bli belyst i 7.4.2. Avslutningsvis vil det knyttes noen kommentarer vedrørende utsiktene for begrepet.

1.3.1 Avgrensing av oppgaven

Av plasshensyn må avhandlingen avgrenses. Når et utenlandsk selskap etablerer seg i kildestaten, danner det seg også andre spørsmål som f. eks. allokering av inntekter til det faste driftsstedet,¹⁵ samt ikke-diskriminering av det faste driftsstedet.¹⁶ Allokeringsspørsmålet blir nevnt sporadisk i avhandlingen for å illustrere hva som skjer når det etableres fast driftssted. Utenom dette er andre spørsmål knyttet til etableringen ikke omtalt i oppgaven. Videre vil ikke andre særtilfeller av hovedregel om fast driftssted bli nevnt.¹⁷

Det avgrenses også mot de situasjonene hvor norske selskaper bruker representanter i andre land for å statuere fast driftssted der.

Det forutsettes avklart hvor et foretak er hjemmehørende ved etablering av alminnelig skatteplikt. Det vesentlige er bedriftens skattemessige forbindelse til kildestaten. Forutsetningen er at skatteyder er hjemmehørende i en stat, og driver virksomhet gjennom en agent i kildestaten.

Hvis det blir foretatt noen andre avgrensninger underveis i avhandlingen vil dette bli nevnt fortløpende.

2. Skatteavtaler og internasjonal rett

2.1 Innledning

Bakgrunnen for skatteavtaler ligger i praktiseringen av statssuverenitetsprinsippet. I utgangspunktet er skattejurisdiksjon avgrenset geografisk av den enkelte stat jf. territorialprinsippet.¹⁸ Følgelig hjemler lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (heretter skatteloven eller sktl.) § 2- 3(1) b beskatning av utenlandske selskaper som ”utøver eller deltar i virksomhet som drives her eller bestyres” fra Norge. Bestemmelsen tar sikte på et større anvendelsesområde enn hva fast driftsstedsbegrepet har. Derfor setter fast driftsstedsbegrepet rammen for hvilke virksomheter som har begrenset skatteplikt til Norge.

Skatteavtaler er et kompromiss på folkerettslig nivå og statene gir fra seg en del av skatleggingssuvereniteten mot at skatteyteren ikke blir gjenstand for dobbeltbeskatning. Dette har resultert i at Norge ca. 80 bilaterale skatteavtaler i tillegg til den multilaterale

¹⁵ Jf. mønsteravtalen art. 7(2)

¹⁶ Lc. art. 24

¹⁷ se f. eks. regel om byggearbeid jf. OECD art. 5(3) og aktiviteter av forberedende art og hjelpevirksomhet jf. art. 5(4)

¹⁸Sverre s. 12 definerer prinsippet som en ”stat skatlegger enhver aktivitet av økonomisk karakter på statens territorium og enhver formuesgjenstand som finner seg på statens territorium.”

Skatteavtale mellom de nordiske land. På verdensbasis er det over 2500 bilaterale skatteavtaler.¹⁹

Rekkevidden av norsk beskatningsrett av utenlandske selskaper begrenses til dels av internretten jf. sktl. § 2-3(1) b og dels på skatteavtalenes begrep ”fast driftssted”. Dette innebærer at de bare er skattepliktige for inntekt som har sin kilde i Norge.²⁰ Skatteavtaler kan ikke erstatte manglende intern rettslige regler og derfor må det foreligge intern hjemmel for beskatning. Dersom det ikke er inngått skatteavtale med vedkommende stat, eller det konkrete forholdet faller utenfor virkeområdet til skatteavtalen, skal beskatning gjennomføres etter internretten. Foreligger det en skatteavtale, må det undersøkes om Norge har gitt avkall på beskatningsretten i skatteavtalen med den kontraherende stat, samt se hvilken metode som skal anvendes for å unngå dobbeltbeskatning.²¹ Følgelig vil det være skatteavtalene med den kontraherende stat som må tolkes ift. spørsmål om Norge har rett til å beskatte utlendingers virksomhetsinntekt i Norge.

Hovedregelen er at driftsstatsstaten bare kan beskatte så mye av fortjenesten som kan tilskrives det faste driftsstedet i denne stat, den såkalte allokeringbestemmelsen.²² Mønsteravtalen gir to alternative metoder for å unngå dobbeltbeskatning; unntaksmetoden og kredittmetoden.²³ Unntaksmetoden innebærer at hjemstaten unnlater i sitt beregningsgrunnlag den inntekt og/ eller formue som etter skatteavtalen kan beskattes i den kontraherende stat. De fleste skatteavtaler Norge inngår, bygger i all hovedsak på kredittmetoden.²⁴ Metoden innebærer at hjemstaten beskatter først inntekten fra den andre staten. Skatt som betales i utlandet skal deretter fradragsføres direkte i norsk skatt ilignet på samme inntekt. Dette er også regelen som følger av internretten, jf. sktl. § 16-20 flg.

2.2 Grunnleggende hensyn bak skatteavtalene

2.2.1 Internasjonal fordeling av skattefundamenter

For skattesubjekter med alminnelig skatteplikt til Norge, innebærer globalinntektsprinsippet (også kalt hjemstatsprinsippet) jf. sktl. § 2-1(1) jf. 9. Ledd at skatteytters hjemstat (Norge) har full beskatningsrett for all deres inntekt, uavhengig av hvor disse er inntjent.²⁵ Videre fremgår det av kildeprinsippet at også selskaper som ikke er hjemhørende i Norge er begrenset skattepliktig for sin formue og inntekt som har kilde her jf. sktl. § 2-3(1). Følgelig står globalinntektsprinsippet mot kildeprinsippet. Enten må driftsstaten gi avkall på retten til å skattlegge avkastningen som har sin kilde der, eller så må foretakets hjemstat fraskrive seg den eksklusive beskatningsretten. Skatteavtaler basert på mønsteravtalen gjør unntak fra hovedregelen om hjemstatsbeskatning. Kildestatens skattefundament vernes ved at et utenlandsk selskap som driver gjennom et fast driftssted i kildestaten, skattlegges av driftsstedstaten. Det er dog vanskelig å spore all inntekt, særlig kapitalinntekt, som er opptjent i utlandet. Derfor er selskapet skattepliktig for den aktuelle inntekten som er opptjent i kildestaten.²⁶ Hjemstaten kan beskatte den samme inntekten, men er pliktig å gi skattefradrag

¹⁹ www.regjeringen.no/nb/dep/fin, oppdatert 14. november 2011.

²⁰ OECD Mønsteravtale art. 7

²¹ Lignings- ABC 2011/12 s. 1293, jf. dobbeltbeskatningsloven § 15 nr. 1

²² se OECD Mønsteravtale art 7.

²³ hhv. OECD Mønsteravtale art. 23A og 23B

²⁴ Lignings- ABC 2011/12 s. 1382.

²⁵ Zimmer s. 34

²⁶ jf. OECD mønsteravtale art. 5.(1- 6), art. 7 og Zimmer s. 36

av den skattbare inntekten som betales til kildestaten.²⁷ Resultatet er at mønsteravtalen verken gir hjemstat eller kildestat noen eksklusiv beskatningskompetanse. Fast driftssted fungerer derfor som et ”reelt kompromiss” mellom kilde og hjemstat.²⁸ Uten eksistensen av skatteavtaler som bygger på mønsteravtalen, ville Norge beskattet all inntekt som har sin kilde her, jf. sktl. § 2-3(1) og dermed ofte dobbeltbeskattet utenlandske foretak som driver virksomhet i Norge.

Høyesterett synes å ha lagt vekt på hensynet til nasjonalt skattefundament i mange rettsavgjørelse for å fastslå innholdet i fast driftssted- begrepet, se f. eks. Rt.1984 s. 99. Likevel må ikke hensynet vektlegges for sterkt. Hensynet til å verne eget skattefundament kan bidra til at skatteavtaler forstås til fordel for kildestaten, og følgelig bidrar dette til ulik tolkning av skatteavtalene.²⁹ Vektlegging av nasjonalt skattefundament som et reelt hensyn ved tolkning av skatteavtalene bør derfor anvendes med varsomhet.

2.2.2 Forhindre dobbeltbeskatning

En av de eldste problemstillingene i internasjonal skatterett er internasjonal dobbeltbeskatning.³⁰ Dobbeltbeskatning resulterer i at skatteyder ilegges skatt på samme inntekt eller formue i to eller flere stater for samme inntektsperiode.³¹ Det typiske eksempelet er et selskap som driver virksomhet i flere stater og blir skattepliktig for inntekten både i staten hvor virksomheten er hjemmehørende (alminnelig skatteplikt etter globalinntektsprinsippet) og i det land virksomheten foretas (begrenset skatteplikt etter kildeprinsippet).³² Dobbeltbeskatning er en uheldig konsekvens for multinasjonale skatteytere som driver over landegrensene. Det kan stride både mot hensynet til rettferdighet og til økonomisk effektivitet, og kan hemme internasjonal handel og samkvem.³³ De fleste skatteavtaler bygger på mønsteravtalen, og spørsmålet er som oftest hvorvidt det er etablert et fast driftssted etter denne. OECDs mønsteravtale art. 25 oppfordrer stater til å utforme skatteavtaler som forhindrer dobbeltbeskatning. Imidlertid må den enkelte skatteavtalen tolkes for å forebygge internasjonal dobbeltbeskatning, da folkeretten ikke gir et generelt forbud.³⁴ Klargjøringen av agentregelens innhold er således viktig for å oppnå et forebyggende virkemiddel mot internasjonal dobbeltbeskatning.

2.3 Skatteavtaler og deres forhold til norsk rett

Etter vanlig dualistisk oppfatning er traktater ikke en del av norsk rett før de er vedtatt ved lov.³⁵ Videre fremgår det av sikker norsk rettsoppfatning at traktater ikke er en del av norsk rett med lovs trinnhøyde, med mindre traktaten er transformert eller inkorporeres til norsk rett.³⁶ Kongen inngår traktater etter at Stortinget har gitt sitt samtykke jf. Grunnloven § 26(2).³⁷ Skatteavtaler gjør unntak fra skattelovgivning, og samtykke vil derfor alltid kreves. Følgelig vil det forlanges at skatteavtalen transformeres til eller inkorporeres i norsk rett ved

²⁷ Lilland og Norbø s. 30

²⁸ Skaar, Mer katolsk enn paven? s. 339

²⁹ i Dell-avgjørelsen ble hensynet til ensartet tolkning av skatteavtaler lagt større vekt på enn hensynet å sikre nasjonal skattefundament.

³⁰ Ruud & Ulfstein S. 93-94

³¹ Lignings – ABC 2011/12 s. 1381

³² Lilland og Norbø s. 25

³³ Zimmer s. 29

³⁴ Lc. s. 29

³⁵ Lc. s. 59

³⁶ NOU 1972:16

³⁷ lov av 17. mai 1814

særlig lovvedtak.³⁸ Dette er en svært tungvinn løsning i lys av antall skatteavtaler som blir inngått. Derfor heter det bl. a. av dobbeltbeskatningsloven § 15 nr. 1³⁹ at:

”Under forbehold av gjensidighet kan Kongen med Stortingets samtykke ved overenskomst med fremmed stats regjering

1) med omsyn til offentlig skatter og avgifter fastsette regler for deling av skattefundamentene og herunder innrømme slik lemping i beskatningen av dobbeltbeskatning helt eller delvis unngås[...].”

Bestemmelsen forutsetter klart, men ikke eksplisitt, en forhåndsinkorporasjon av skatteavtalene i norsk rett (de avtaler Kongen inngår med Stortingets samtykke) og umiddelbart er en del av norsk lov, samtidig som det er en delegasjon av lovgivningsmyndighet til Kongen og Stortinget i Plenum.⁴⁰ Følgelig vil skatteavtaler være bindende for både for borgere og skattemyndigheter uten særskilt lovfesting av avtalens bestemmelser. På bakgrunn av ovenstående vil skatteavtalene få trinnhøyde som norsk lov allerede ved ratifiseringen, selv om Norge benytter seg av det folkerettslige dualistiske prinsipp.⁴¹

Skatteavtaler er inkorporert i norsk rett med trinnhøyde minst som formell lov.⁴²

Skatteavtalenes bestemmelser går foran eldre intern lovgivning. Spørsmålet om skatteavtaler går foran ny lovgivning har aldri vært prøvd i Norge. Av plasshensyn diskuteres dette ikke ytterligere.

Skatteavtalene kan kun lempe norsk beskatningsrett. Etter sitt innhold hjemler derfor avtalene ikke skjerpet skattlegging i forhold til det som fremgår av internretten. Skatteavtalene reduserer følgelig ikke beskatningen, men fordeler dette mellom de involverte statene.⁴³

2.4 Tolkning av skatteavtaler

Skatteavtaler er mellomstatlige traktater, og folkerettslige regler om tolkning skal legges til grunn.⁴⁴ Regler om tolkning av traktater er nedfelt i Wienkonvensjonen om traktatretten av 1969 art. 31 ff. Selv om Norge ikke har ratifisert konvensjonen, følger det av sikker folkerettslig sedvanerett at konvensjonens regler om traktattolkning er en kodifisering av folkerettslig sedvane (jus cogens).⁴⁵

Traktaten skal tolkes etter et objektivt fortolkningsprinsipp. Ordlyden i traktaten har en sentral betydning da den gjenspeiler det statene har blitt enige om jf. Wienkonvensjonen art. 31(1)⁴⁶. Tolkningen av avtalen skal likevel skje ”in good faith”, ved at det skal tas hensyn til traktatens sammenheng ”Context”, og fortolkningen skal skje i lys av traktatens formål ”object and purpose” jf. Wienkonvensjonen art. 31(1). God tro-kravet gjenspeiler prinsippet om at avtaler skal holdes. Følgelig skal det tilstrebes å legge til grunn tolkningsresultatet som samsvarer best overens med statens felles forståelse av traktaten.⁴⁷

³⁸ Innst. S 167 1975- 76 s. 4 der det forutsettes at traktatsamtykke og lovendring kan finne sted i en operasjon

³⁹ lov av 28. juli 1949

⁴⁰ Zimmer s. 60

⁴¹ Vogel s. 39

⁴² bekrefte av Kjæremålsutvalget i Uncle John, Rt. 1994 s. 132

⁴³ Zimmer s. 60

⁴⁴ NOU 1972: 16

⁴⁵ dette følger også bl. a. av Rt. 2004 s. 957 og Ruud & Ulfstein s. 65

⁴⁶ Zimmer s. 75.

⁴⁷ Ruud og Ulfstein s, 93- 94

Etter Wien-konvensjonen artikkel 31 nr. 2 - 4 vil også andre omstendigheter knyttet til avtalen kunne vektlegges. Det vil imidlertid ikke være rom for formålsbetraktninger som grunnlag for en utvidende tolkning.⁴⁸ I lys av suverenitetsprinsippet har ikke staten avgitt beskatningsrett ut over det som fremgår uttrykkelig av avtalen.

Etter praksis blir kommentarene til mønsteravtalen tillagt stor vekt ved tolkingen.⁴⁹ Ut fra måten domstolene bruker kommentarene på, må det legges til grunn at de utgjør en primær rettskilde ved tolkingen av norske skatteavtaler. Kommentarene blir utferdiget til den enkelte bestemmelse i forbindelse med utgivelse og revisjon av mønsteravtalen. Kommentarene skal gi veiledning ved tolkingen av de ulike bestemmelsene i avtalen. Tolkingen av skatteavtaler som bygger på modellavtalen er derfor satt i en særstilling sammenlignet med tolkingen av andre internasjonale traktater.⁵⁰ OECD-kommentarene er imidlertid utformet av representanter for medlemslandenes finansdepartementer (skattekreditor) etter forhandlinger mellom medlemsstatene. Dette kan være et argument mot å legge kommentarene ukritisk til grunn.⁵¹

Det er ikke avklart om medlemsstatene er pliktig til å vurdere kommentarene ved tolkning av den konkrete skatteavtalen som bygger på mønsteravtalen. Dette beror på hvilken rettskildevekt kommentarene vil ha, og til dels hvordan de vil passe inn i Wienkonvensjonens traktattolkningssystem.⁵² Det er vanskelig å begrunne at kommentarene til mønsteravtalen kan ha rettskildemessig vekt i lys av Wienkonvensjonen. Dette skyldes at Wienkonvensjonen ikke er utferdiget for traktater som bygger på samme bakgrunn som OECDs mønsteravtale. Den beste begrunnelsen for å tillegge kommentarene stor rettskildevekt, er å konstantere at Wienkonvensjonen artikkel 31 og 32 ikke gir en uttømmende liste over regler om traktattolkning, og må nødvendigvis suppleres med "principals of logic and good sense".⁵³ En annen innfallsvinkel er å se kommentarene som en etterfølgende avtale/arbeid jf. Wienkonvensjonen art. 31(3) og kan derfor vektlegges ved tolkingen av skatteavtaler.⁵⁴

Likestilte språkversjoner antas å ha samme betydning.⁵⁵ Lar de offisielle versjonene seg ikke forlike, blir resultatet at spørsmålet ikke blir ansett for å være regulert i skatteavtalen.

Wienkonvensjonen artikkel 31(3) bokstav c autoriserer bruk av rettskildefaktor både som støtteargument og som tolkningsbidrag av innholdet i de ulike reglene. Først og fremst gjelder dette for norsk praksis vedrørende den samme skatteavtale. Mer tvilsomt er det i hvilken grad nasjonale domstoler bør legge vekt på andre lands domspraksis i høyere instans. Hensynet til bl. a. å forebygge dobbeltbeskatning taler for å tillegge den annen stats praksis betydning, men på den andre side må man ta hensyn til nasjonal selvstendighet.⁵⁶ Norsk rett har vært tilbakeholden med å tillegge avgjørende vekt på andres lands standpunkt, se eks. Rt. 2002 s. 718 og Rt. 1994 s. 752. Imidlertid legger Høyesterett i Dell - avgjørelsen stor vekt på den

⁴⁸ jf. Rt. 2004 s. 957

⁴⁹ jf. Rt-1994-752, Rt-1997-653, Rt-2004-957 og Dell-avgjørelsen

⁵⁰ Skaar s. 58

⁵¹ Zimmer "Høyesterett som skatteavtaletolker" s. 948-949

⁵² Skaar s. 58

⁵³ Laursen s. 276

⁵⁴ se Uckmar s. 157

⁵⁵ Zimmer s.76, Wienkonvensjonen art. 33

⁵⁶ Zimmer, "Høyesterett som skatteavtaletolker" s. 954

franske Zimmer- avgjørelsen.⁵⁷ Vektleggelse av andre lands rettslige avgjørelser bidrar til ensartet tolkning av skatteavtalene på tvers av landegrensler.

2.5 OECDs mønsteravtale

Medlemslandene har vært enige om en harmonisering av gjeldene og fremtidige skatteavtaler. Etter andre verdenskrig har The OECD committee on Fiscal Affairs hatt hovedansvaret og fullmakt til å utarbeide internasjonale retningslinjer for å motvirke dobbeltbeskatning.⁵⁸ Dette resulterte i mønsteravtalen av 1963. Mønsteravtalen er senere revidert og oppdatert flere ganger; en revidert versjon kom i 1977, og fra 1992 har modellavtalen og kommentarene vært publisert med oppdateringer og revideringer i 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008 og 2010.⁵⁹

Mønsteravtalen tar først og fremst sikte på å regulere forholdet mellom industriland. Dette har resultert i at FN har utarbeidet sin egen mønsteravtale som er mer U- landsvennlig. OECD har ikke myndighet til å binde medlemsstatene og avtalen er derfor ikke rettslig bindende. For at to stater skal bli bundet må det inngås individuell avtale mellom statene. Statene velger selv om de vil følge mønsteret helt eller delvis, selv om OECD har rådet statene å følge mønsteravtalen fullt ut.⁶⁰ Hvis mønsteravtalen blir fulgt vil den og kommentarene til den, være en viktig tolkningsfaktor når innholdet av den individuelle avtalen skal fastsettes. Mønsteravtalen er brukt som modell for alle skatteavtaler Norge har inngått etter 1963.⁶¹

2.6 Historisk forankring av fast driftssted

Agentregelen har forekommet i skatteavtalene siden den første internasjonale skatteavtale i 1869. Alle agenter og faste representanter etter de tidligste skatteavtaler utgjorde fast driftssted. Senere i 1920 årene, ble agentregelen bearbeidet i retning av å utelukke agenter som ikke utgjør en integrert del av prinsipalens konserner.⁶²

”Fast driftssted” i dagens skatteavtaler har sitt opphav og utviklet seg fra forretningslovgivningen i tysk intern rett på 1800 -tallet. Den første skatteavtalen vi kjenner til som introduserte begrepet var mellom Prøysen og Sachsen, og ble inngått 16. april 1869.⁶³ Etter første verdenskrig var det Folkeforbundets organer som stod for utarbeidelsen av skatteavtaler for å forhindre dobbeltbeskatning, deriblant også variasjoner av termen fast driftssted.⁶⁴ Da andre verdenskrig brøt ut, opphørte arbeidet. Mexico, USA og Canada tok over oppdraget, som resulterte i Mexicoavtalen av 1943.⁶⁵ Denne mønsteravtalen tok sikte på et fast driftsstedsbegrep som langt på vei anmodet en ren kildestatsbeskatning.⁶⁶ Etter at avtalen gjennomgikk flere endringer, ble utkastet fremlagt som London- avtalen i 1946,⁶⁷ og følgelig fulgt opp av det vestlige Europa. Slik ble termen ”fast driftssted” som vi kjenner den i dag introdusert i europeisk skatterett. Den samsvarer i det vesentlige med termen fra de tyske skatteavtalene.

⁵⁷ Frankrikes Conseil d’Etat avsa dommen 31.mars 2010

⁵⁸ Liland og Nordbø s. 29.

⁵⁹ Zimmer s. 55

⁶⁰ OECD Recommendation s. 940

⁶¹ Liland og Nordbø s.29

⁶² Lc. s. 126

⁶³ Uckmar s. 150

⁶⁴ Skaar s. 126 jfr. f. eks. League of Nations, Double Taxation and Tax Evasion, committee of Technical Experts, Geneve 1927

⁶⁵ se Mexico 1943 model treaty

⁶⁶ Skaar s.126

⁶⁷ jf. League of Nations, London and Mexico Tax Conventions, Commentary and Text 14 (1946)

OECD ble dannet etter andre verdenskrig, og målet var å få i stand en mønsteravtalen for å forene internasjonale skatteavtaler. I 1963 ble den første mønsteravtalen introdusert.⁶⁸ Definisjonen av fast driftssted i mønsteravtalen har ikke endret seg i vesentlig grad. OECD-kommentarene har som formål å gjøre avtalen dynamisk. I tråd med utviklingen i samfunnet og verdensøkonomien, har kommentarene drevet innholdet i definisjonen videre. Å fastlegge innholdet av termen har tilsynelatende vært en vanskelig oppgave.

OECD presenterte et høringsnotat om fast driftssted 12. oktober 2011- 10. februar 2012, hvor de selv uttalte at det fins en lang rekke uløste spørsmål knyttet til innholdet av mønsteravtalen artikkel 5. Det er uenighet om hvordan art. 5(5) skal forstås blant OECDs medlemsland og i næringslivet. Spørsmålet om hva som ligger i uttrykket ”to conclude contracts in the name of the enterprise.” ble tatt opp. Problemstilling i diskusjonsutkastet er i tråd med problemet i Dell- og Zimmer- avgjørelsen.⁶⁹ Etter å ha vurdert spørsmålet konkluderte høringsgruppen med at det ikke var mulig å komme til enighet vedrørende spørsmålet.⁷⁰ Dette indikerer at den rettslige problemstillingen Dell-avgjørelsen reiser er svært kompleks og sammensatt, samtidig som den er svært aktuell.

3. Etablering av fast driftssted

3.1 Definisjon av fast driftssted, det primære og sekundære kriteriet

Etter det primære driftsstedskriteriet som følger av hovedregelen i art. 5(1) beror vurderingen av hvorvidt selskapet har en utvidet og varig tilstedeværelse ved forretningsinnretningen som knytter skatteyter til driftsstedstaten.⁷¹ Hvis selskapet oppfylder vilkårene bestemmelsen stiller opp, vil selskapet ha etablert et eget skattesubjekt som kildestaten skal skattlegge. Kjerneeksemplet er at et utenlandsk selskap har en filial i driftsstedstaten hvor selskapet helt eller delvis driver sin forretningsvirksomhet gjennom. Dersom selskapet blir skattepliktig til kildestaten, har de begrenset skatteplikt til kildestaten, for den inntekten som er opptjent ved filialen.⁷²

Art. 5(5) omhandler situasjoner hvor en person, fysisk eller juridisk, handler på andres vegne. Artikkel 5(5) er et supplement til det primære driftsstedskriteriet jf. formuleringen ”uansett bestemmelsene i punktene 1 og 2[...]”. Bestemmelsen medfører en utvidelse av fast driftsstedbegrepet, og således en utvidelse av kildestatens skattejurisdiksjon jf. ordlyden.

Representantens virksomhet anses som et selvstendig skattesubjekt som er hjemmehørende i Norge når den oppfylder vilkårene skatteloven § 2- 1 stiller opp. Således foreligger det alminnelig skatteplikt for representantens virksomhet til Norge for all sin egen fortjeneste.⁷³ Dersom art. 5(5) får anvendelse, vil også det utenlandske selskapet forbindes med virksomheten som utøves av den norske representanten. Følgelig blir også det utenlandske selskapet begrenset skattepliktig til Norge for den del av avkastningen som det utenlandske selskapet frambringer av representantens salg i Norge.⁷⁴ Uten agentregelen ville kildelandene

⁶⁸ se avhandlingens avsnitt 2.5

⁶⁹ Lc. avsnitt 5.4.1

⁷⁰ jf. Join Working Group on Business Restructuring som studerte dette spørsmålet

⁷¹ Skaar, Mer katolsk enn paven? S. 339

⁷² Zimmer s. 23

⁷³ jf. globalinntektsprinsippet

⁷⁴ Skattedirektoratets domskommentar s. 2

kunne blitt forfordelt i kampen om adgangen til å beskatte selskapsinntekt som genereres på deres territorium. Beskatningsretten kunne henføres til andre lavbeskatningsland hvor det utenlandske selskapet har verdier eller virksomhet.⁷⁵

Det utenlandske selskapet kan fritt velge om de vil etablere et fast driftssted gjennom en fast forretningsinnretning etter det primære kriteriet, eller å etablere seg i driftsstedstaten gjennom en representant etter det sekundære kriteriet.

Det ville være en uheldig rettstilstand dersom det utenlandske selskapet i betydelig omfang kunne drive virksomhet i driftsstedstaten, uten at kildestaten fikk skattejurisdiksjon og følgelig tape betydelig skatteproveny av avkastningen som har sin kilde i Norge.

Bestemmelsen må derfor være et resultat av å prøve å forhindre en slik situasjon.⁷⁶ Følgelig vil hovedmannens tilstedeværelse i kildestaten gjennom en lokal representant likestilles med innretninger for fast driftssted etter det primære kriteriet.

3.1.1 OECDs mønsteravtale artikkel 5(1)

Hovedregelen om begrenset skatteplikt fremgår av OECDs mønsteravtale art. 5(1). Det følger av ordlyden i art. 5(1) at ved etablering av et fast driftssted må det foreligge ”et forretningssted” som er ”fast” og skatteyters virksomhet må drives ”gjennom” forretningsstedet.⁷⁷

”Et forretningssted” skal fortolkes vidt.⁷⁸ Også utstyr, maskiner og lignende kan ansees som et ”forretningssted”. Imidlertid må det oppstilles minimumskrav. Det må være en materiell innretning; bankkonto, postadresse eller webside vil falle utenfor bestemmelsen.⁷⁹ Det er en betingelse at selskapet skal ha en disposisjonsrett over forretningsstedet, ”the right of use test” (disposisjonskravet).⁸⁰

Videre må forretningsinnretningen ha stedlig geografisk tilknytning til et bestemt sted (stedskravet) og må eksistere i en viss varighet (varighetskravet) jf. ordlyd ”fast”.⁸¹ Som en tommelfingerregel kreves det i dag 6 måneders varighet.⁸² Et ytterligere vilkår som utledes av ”fast”- vilkåret er at det må foreligge en sterk tilknytning mellom aktiviteten som foretas, og forretningsinnretningen. Mønsteravtalen har ingen universell definisjon av virksomhetsbegrepet (virksomhetskravet).⁸³ Derfor må det drives aktivitet ”gjennom” forretningsinnretningen, og dette må betraktes som virksomhet etter intern rett.

Det sekundære kriteriet kompenserer kun vilkåret om fast forretningssted. Tidskravet og virksomhetskravet, herunder unntakene i artikkel 5(4), gjør seg også gjeldende ved vurderingen om det foreligger fast driftssted etter artikkel 5(5).⁸⁴ Artikkel 5(2) vil være uaktuell, da den lister opp eksempler på forretningssteder som ikke er et vilkår etter det sekundære kriteriet.⁸⁵

⁷⁵ SU 2012, 140 s.248

⁷⁶Skaar s. 179 fl.

⁷⁷ OECD Mønsteravtale art 5(1)

⁷⁸ OECDkomm. Art. 5-4

⁷⁹se Laursen s. 278. Skaar s. 127 fl. sonderer mellom driftsstedets objektive, subjektive og funksjonelle sider. Avsnittet er ment å illustrere hovedlinjene i det primære kriteriet, og derfor har jeg valgt å ikke fremstille artikkelen etter Skaar sin sondering.

⁸⁰ Skaar, ”Mer katolsk enn paven?” s. 339

⁸¹ OECDkomm. Art 5-6

⁸² Laursen s. 280

⁸³ Vogel s. 55

⁸⁴ Zimmer s. 173

⁸⁵ Skaar s. 180

4. Fast driftsstedsbegrepet i artikkel 5 (5)

4.1 Utgangspunktet for drøftelsen

Representasjonsregelen i mønsteravtalen er et alternativt grunnlag for å etablere et fast driftssted. Dersom bestemmelsens vilkår er oppfylt, vil representantens aktivitet i seg selv utgjøre et fast driftssted, uavhengig om selskapets aktivitet kan sies å være knyttet til noe fast forretningssted slik dette er definert i art. 5(1).⁸⁶

Den sentrale ordlyden av art. 5(5) for avhandlingen er følgende (norsk oversettelse):

”Når en person, som ikke er uavhengig mellommann [...] opptrer på vegne av et foretak og har, og vanligvis utøver, i en kontraherende stat fullmakt til å slutte kontrakter på vegne av foretaket, skal foretaket [...] anses for å ha fast driftssted i denne stat for enhver virksomhet som denne personen påtar seg for foretaket”.

Bestemmelsen oppstiller fire kumulative vilkår som må oppfylles for at representantens aktivitet i seg selv skal utgjøre et fast driftssted:

- Virksomhetskravet
- Representanten må være avhengig av hovedmannen
- Representanten må opptre på vegne av hovedmannen (”acting on behalf”)
- Representanten må ha fullmakt til å inngå bindende kontrakter på vegne av hovedmannen som vanligvis utøves (fullmaktskravet)

Bestemmelsen krever ingen personlig representasjon. Skatteavtaler som er basert på Mønsteravtalen, krever at agenten er en ”person”, men ordlyden er ikke avgrenset til fysiske personer. En ”person” kan være en fysisk eller juridisk person, samt ethvert selskap.⁸⁷ Videre kan også flere ”personer” utgjøre én agent. Et foretak er også en agent selv om oppdraget er framstilt av ulike mennesker innenfor konsernet. Det samme gjelder antakelig selv om en annen form for lokal ledelse finnes, uten at denne innebærer et rettssubjekt.⁸⁸

En særlig tilknytning mellom kildestatens territorium og agentens virksomhet er påkrevd for å konstituere fast driftssted etter agentregelen. Dersom agenten driver sin virksomhet gjennom et fast tilholdssted, byr ikke dette på tvil. I praksis vil agenten ofte være hjemmehørende eller bosatt i kildestaten, og således alminnelig skattepliktig etter sktl. §§ 2-1 eller 2-2. Dersom forretningsstedet er mer mobilt, og kun sporadisk eller forbigående tilstede i kildestaten, er ikke dette tilstrekkelig for å etablere et fast driftssted etter agentregelen.⁸⁹

Dersom det utenlandske selskapet oppfyller vilkårene i bestemmelsen, er det etablert et fast driftssted i den kontraherende stat. Følgelig blir spørsmålet videre om det er grunnlag for å allokere noe av selskapets overskudd til det faste driftsstedet i driftsstaten. Avhandlingen tar ikke sikte på den sistnevnte problemstillingen.⁹⁰

⁸⁶ jf. avhandlingens avsnitt 3.1.1

⁸⁷ OECDkomm art. 3-1(c)

⁸⁸ Vogel art. 3 pkt. 17

⁸⁹ Laursen s. 278

⁹⁰ se imidlertid avhandlingens avsnitt 2.1, OECD Mønsteravtale art. 7(1-4) og art. 23

4.2 Virksomhetskravet

Kriteriet opererer ikke med et selvstendig virksomhetskrav. Det primære kriteriets virksomhetskrav gjelder derfor også for femte ledd i bestemmelsen.⁹¹ Aktiviteten som drives gjennom det faste driftsstedet skal være en virksomhet. Skaar fremholder at kravet inneholder fire isolerte tester.⁹² Første kravet er at virksomheten må defineres som "virksomhet" etter de reglene i det land agenten opererer i (lex fori), og for det andre må ikke aktiviteten være unntatt fra virksomhetsregelen i skatteavtalen.⁹³ For det tredje må driften ansees som kjerneaktiviteter, dette vil m.a.o. bety at aktiviteten ikke kan være av hjelpende eller forberedende karakter. Siste vilkåret Skaar oppstiller er at aktiviteten må ha en bestemt forbindelse til den faste forretningsinnretningen, dvs. at virksomheten må utføres "gjennom" den faste forretningsinnretningen.

4.3 Representanten må være avhengig av hovedmannen

For at det utenlandske selskapet kan anses for å ha et fast driftssted i driftsstaten, må representanten regnes som avhengig av selskapet. For å kunne avgjøre om representanten kan ansees som avhengig, må det foretas en konkret vurdering.⁹⁴

Det følger av en antitetisk tolkning av kommentar 37 til bestemmelsen at dersom representanten er økonomisk eller juridisk avhengig av hovedmannen, eller han opptrer utenfor rammen av hva som ville vært hans ordinære forretningsvirksomhet, vil representanten måtte ansees som avhengig, og vilkåret vil være oppfylt. Videre følger det av kommentar 38.1 at hovedmannens kompetanse til å instruere eller utføre omfattende kontroll er blitt ansett som et viktig kjennetegn på avhengighet. Uten instruksjonsmyndighet er det vanskelig å statuere et agentforhold. En agent som er gjenstand for omfattende og detaljerte forpliktelser under instruksjon fra prinsipalen vil mest sannsynlig være en økonomisk avhengig agent, og oppfyller avhengighetsvilkåret.⁹⁵ At hovedmannen stoler på representantens ferdigheter og kunnskaper er en indikasjon på uavhengighet.⁹⁶

Når det gjelder hovedmannens rett til kontroll og sanksjoner, er dette et ledd i å konstituere deler av agentforholdet i seg selv. Det er graden av kontroll eller sanksjon som indikerer at representanten er avhengig.⁹⁷ Prinsipalens dekning av økonomisk støtte til agentens virksomhet kan utgjøre bevis for avhengighet. En sterk indikasjon på kommersiell eller forretningsmessig avhengighet eksisterer også der hovedmannen har overtagelsesrett av agentens lokaler når oppdraget avsluttes.⁹⁸

⁹¹ se avhandlingens avsnitt 3.1.1

⁹² Skaar s. 158

⁹³ Skaar s. 187, OECDkomm. art. 5- 32

⁹⁴ OECDkomm. art. 5- 32-33.1

⁹⁵ Skaar s. 185

⁹⁶ OECDkomm art. 5- 38.3

⁹⁷ OECDkomm art.5- 38.1 lister opp eksempler som hovedmannens rett til gjennomgå agentens regnskapsbøker og kasse, samt rett til å benytte agentens fasiliteter for slike gjøremål er en klar indikasjon på avhengighetsforhold

⁹⁸ Skaar s. 185

En annen faktor for å vurdere uavhengighet er antall hovedmenn representanten representerer. Uavhengighet er mindre sannsynlig hvis representantens virksomhet er rettet mot en hovedmann, og dette har vært situasjonen i lang tid.⁹⁹

For vurderingen av spørsmålet er det også relevant å se til om representanten opptrer under samme varemerke som hovedmannen bruker. Hvis dette er tilfelle, er agenten ”merket” helt likt med hovedmannen, uten å eie merkevaren selv. Følgelig indikerer forholdet avhengighet. Dette var et av de avgjørende momentene lagmannsretten la vekt på som indikerte at Dell AS var en avhengig agent.¹⁰⁰

Et annet viktig kriterium er risikodelingen mellom hovedmannen og agenten.¹⁰¹ Spørsmålet blir derfor om representantens virksomhet er selvstyrt, og om agenten bærer risikoen for og høster fortjenesten av sine ferdigheter og sin kunnskap.¹⁰² Dekning av samtlige eller en vesentlig del av kostnadene vil være et eksempel på at agenten ikke har økonomisk risiko, og derfor må ansees avhengig.¹⁰³

4.3.1 Sammenhengen mellom art. 5(5) og art. 5(6)

Art. 5(5) angir i hvilke tilfeller og under hvilke forutsetninger en representant kan stautere et fast driftssted for det utenlandske selskapet. Derimot skisserer art. 5(6) opp de tilfellene som ikke medfører fast driftssted. Agenten må opptre ”innenfor rammen av sin ordinære forretningsvirksomhet” og være ”en megler, kommisjonær eller annen uavhengig mellommann” for at ikke fast driftssted skal foreligge jf. art. 5(6). Dette reiser spørsmål om grensen mellom avhengige og uavhengige representanter.¹⁰⁴ Det strides i teorien hvorvidt 6. ledd er et unntak av 5. ledd eller om 6. ledd har et selvstendig anvendelsesområde for fast driftssted. Diskusjon om hva som er den riktige tolkningen av samspillet mellom leddene går jeg ikke videre inn på.¹⁰⁵ Uansett hvilke innfallsvinkel som blir lagt til grunn, må personkretsen være uavhengig av det utenlandske foretaket for ikke å statuere fast driftssted etter art. 5(6). Den typiske uavhengige representanten har et resultatansvar overfor hovedmannen, men bestemmer selv hvordan den selvstendige virksomheten utøves. Agenten bærer også selv den økonomiske risikoen for sin virksomhet.¹⁰⁶ Se for øvrig avsnittet over for hva som skal til for å konstituere at agenten er avhengighet.

4.4 Representanten må opptre på vegne av hovedmannen ”acting on behalf”

Vilkåret knytter seg til det ytre representasjonsforholdet. En person kan opptre ”på vegne av”/ ”acting on behalf” for den utenlandske prinsipalen uten at det foreligger noe fullmakt. Typetilfellet kan være hvor fullmakten mellom agenten og hovedmannen ikke er gjeldende lenger, men agenten opptrer fremdeles bevisst eller ubevisst på vegne av selskapet. Problemet reiser spørsmål vedrørende grensen mellom rett og legitimasjon og følgelig hvilke rettslige konsekvenser det vil ha dersom representanten opptrer uten at det foreligger en fullmakt.¹⁰⁷

⁹⁹ OECDkomm. art. 5- 38.6

¹⁰⁰ jf. LB-2010-32855 s. 10. (Høyesterett tok ikke stilling til spørsmålet da de sluttet seg til lagmannsrettens vurdering av dette punktet.) Dell AS måtte ansees for å være både økonomisk og juridisk avhengig av Dell Products BV.

¹⁰¹ OECDkomm. art. 5-38.3

¹⁰² Lc. 38.6

¹⁰³ Chang Hee Lee s. 1325

¹⁰⁴ OECDkomm art. 5- 36- 38-8

¹⁰⁵ se imidlertid bl.a. Laursen s. 226 ff., Jones m.fl. s. 378 og Skaar II s. 503 ff.

¹⁰⁶ Zimmer s. 186

¹⁰⁷ S. Lassen, Kontraktsrettslige representasjon s. 33 ff.

Denne problemstilling retter seg mot fullmaktslæren i avtaleretten, og følgelig vil ikke problemstillingen bli drøftet videre i avhandlingen.

5. Representanten må ha fullmakt til å inngå avtaler som er bindende for hovedmannen overfor kundene

5.1 Innledning

Representanten må være utstyrt med en fullmakt som gir rett til inngå avtaler med kunden som binder hovedmannen. Dette kriteriet hersker det ofte størst tvil om, særlig i kommisjonærforhold.¹⁰⁸ Vilkåret reiser igjen to spørsmål.

Det første som må vurderes er hvorvidt mellommannen har fullmakt til å slutte kontrakter for prinsipalen, m.a.o. det rettslige grunnlaget for agentforholdet. Dette peker på det indre forholdet mellom hovedmannen og mellommannen. Følgelig må kontrakten mellom agenten og prinsipalen tolkes for å se om agenten har fullmakt til å handle på vegne av prinsipalen.¹⁰⁹ Videre må det vurderes om fullmakten tilfredsstiller hyppighetskravet, ”vanligvis utføres”. Problemstillingen er kun aktuell dersom det er inngått avtaler som er bindende i skatteavtalenes forstand.

Den andre problemstillingen vilkåret reiser er om representanten har inngått avtaler som er bindende for hovedmannen i skatteavtalens forstand. Problemstillingen retter seg mot det ytre forholdet, nemlig relasjonen mellom prinsipalen og tredjemann/kjøperen. Dette beror på tolkning av ”på vegne av/in the name of” i bestemmelsen. Problemet er hvorvidt det er et krav om at avtalen må være rettslig bindende for hovedmannen eller om det er tilstrekkelig at avtalen ”i realiteten” er bindende for prinsipalen.

I kommisjonærforhold vil det sentrale være hvorvidt kommisjonæren binder kommittenten. I agentforhold vil det aktuelle som oftest være hvorvidt det foreligger en fullmakt. Ved bruk av underproblemstillingene blir vurderingen mer nyansert og direkte knyttet opp mot de rettslige utfordringene de ulike tilknytningsformene reiser.

5.2 Direkte og indirekte representasjon

Valget av mellommann er valgfritt, samtidig som det er gjenstand for ulike rettslige reguleringer og vil derfor ha skattemessige konsekvenser. I avsnittet nevnes kun tilknytningsformene som er av størst praktisk betydning, og er dermed ikke dette ment som en uttømmende fremstilling.

En norsk distributør har kundeavtaler i eget navn og for egen regning og risiko. Følgelig vil aldri distributør opptre på vegne av hovedmannen, og faller utenfor virkeområdet til bestemmelsen og derfor også utenfor denne avhandlingen.

Civil law land beskriver et tradisjonelt skille mellom to kategorier av agentforhold, nemlig direkte og indirekte representanter.¹¹⁰

¹⁰⁸ se bl. a. Skaar s. 179-182, Skaar II s.487- 488, Vogel s. 331, Laursen s. 212-221

¹⁰⁹ Skaar s. 181

¹¹⁰ selv om det er grovt forenklet, vil Norge være en del av Civil law land i denne avhandlingen, selv om det kan hevdes at Norge har et mixed legal system jf. retts historie og komparativ rett faget på 3. studieår. Civil law landenes regler om agentforhold er naturligvis ikke entydige, og det finnes uttalige varianter i det enkelte land regulering. Fremstillingen er derfor utelukkende en skissering av de mest fremtredende karakteristika, på bakgrunn av en bidrag fra en rekke forskere som gjør greie for sitt syn jf. Avery and Ward s. 344 ff.

Direkte representanter er mellommenn som karakteriseres ved at de har pådratt seg ansvar for ”salg eller kjøp av varer for hovedmannens regning ved å innhente ordrer til hovedmannen eller ved å inngå avtaler i hovedmannens navn”, typisk agenter jf. lov av 19. juni 1992 (heretter agenturloven) § 1.

Ved indirekte representasjon handler representanten (kommisjonæren) for en annens regning, men inngår kundeavtaler i eget navn og blir dermed selv kontraktpart både overfor hovedmannen (kommittenten) og kjøperen.¹¹¹ At kommisjonæren opptre i eget navn innebærer at han har samme rettigheter og plikter ovenfor sin medkontrahent som enhver annen selger eller kjøper. Følgelig kan forholdet beskrives som et typisk trepartsforhold, og kunden kan ikke forholde seg direkte til hovedmannen.¹¹² Kommisjonæren kan derfor ikke rettslig binde kommittenten jf. lov av 30. juni 1916 (heretter kommisjonsloven eller kml.) § 56. At kommisjonæren opptre på fremmed regning innebærer at den økonomiske risiko ved avtalen til syvende og sist påhviler kommittenten. Opptreden på fremmed regning innebærer også som et utgangspunkt at han har plikt overfor oppdragsgiveren til å levere videre hva han har kjøpt inn for hovedmannen, og til å gi kommittenten oppgjør for den varen han har solgt jf. kommisjonsloven § 13. I utstrekning av dette kan også kommisjonæren returnere varen han ikke får solgt. Dette er ikke uttrykkelig skrevet i loven, men følger av en alminnelig tolkning av kommisjonsloven.¹¹³ En kommisjonær får som regel sitt vederlag ved provisjon. Provisjonen er basert på omsetning eller kostnader.¹¹⁴ For sikkerhet for provisjonskravet har kommisjonæren viss tilbakeholdsrett i ”prøver, mønstre eller andet, som tilhører kommittenten og ikke er bestemt til salg” jf. kommisjonsloven § 39.

Common law-landene opererer ikke med slikt skille. I disse landene er en agent en person som ved rettshandel skaper rettigheter og forpliktelser for sin oppdragsgiver i relasjon til tredjemann, som om oppdragsgiveren selv hadde inngått kundeavtalene.¹¹⁵ Innholdet i begrepet i Common law-landene viser hvilken utfordring mønsteravtalen har med å forene og samkjøre to rettstradisjoner som er bygget opp på ulike måter.

5.3 Rettsgrunnlaget for agentforholdet

5.3.1 ”Fullmakt til å slutte kontrakter”

Et agentforhold kan bero på tolkning av en kontrakt mellom agenten og prinsipalen, der prinsipalen gir fullmakt til å handle på hans vegne. På grunnlag av slike avtaler, er agenten utstyrt med myndighet til å handle etter eget skjønn innenfor de instruksjoner hovedmannen har gitt, typisk en arbeidskontrakt.¹¹⁶

Det er ikke et vilkår at det foreligger en formell fullmakt til å binde hovedmannen. En person som kan forhandle alle elementer og detaljer i en kontrakt på en måte som er bindende for hovedmannen, har slik fullmakt, selv om avtalen undertegnes av hovedmannen.¹¹⁷ At agenten har vært til stede ved eller deltatt i forhandlingen mellom hovedmannen og kunden er imidlertid ikke nok til å konkludere at fullmakt foreligger.¹¹⁸

¹¹¹ Laursen s. 172

¹¹² Hov og Høgberg s. 219

¹¹³ Arnholm s. 189

¹¹⁴ Hov og Høgberg s. 221

¹¹⁵ Se Avery and Ward s. 346 ff.

¹¹⁶ Skaar s. 181

¹¹⁷ OECDkomm. art. 5-33, Skaar s. 183

¹¹⁸ OECDkomm art.5-33

Fravær av aktivt engasjement fra hovedmannen i transaksjonene, indikerer at representanten er gitt denne fullmakten.¹¹⁹

Det følger i forlengelsen av dette at en representant også vil måtte anses å ha fullmakt når det inngås avtaler etter en standardisert mal, hvor slike avtaler rent formelt undertegnes av hovedmannen uten en nærmere prøving av avtalevilkårene i den enkelte avtale.

Representanten i en slik situasjon vil være den som faktisk har tatt den endelige beslutningen om avtaleinngåelsen.

Et vilkår er imidlertid at fullmakten må omfatte hovedmannens kjerneaktiviteter.¹²⁰ Dette fremgår også av det implisitte virksomhetskravet jf. avhandlingens avsnitt 4.2. At representanten har fullmakt til å ansette andre for å hjelpe seg med sitt arbeid for hovedmannen, eller har fullmakt til å slutte interne transaksjoner, er ikke nok.¹²¹ Av dette antas at det heller ikke er nok å inngå avtaler innenfor hjelpeaktiviteter. Likevel fordrer ikke kriteriet at hovedmannen gir agenten en generell fullmakt.

5.3.2 Representanten må vanligvis utøve fullmakten

Dersom fullmakten som foreligger tilfredsstillende kriteriets krav, må agenten i tillegg ”vanligvis” utøve sin fullmakt for at forholdet kan utgjøre et fast driftssted etter agentregelen. Det er ikke nok at fullmakten utøves en gang.¹²² Om kravet er oppfylt, beror på en konkret vurdering hvorav de avgjørende momentene til dels er kontraktens art og arten av den virksomheten det arbeides for. Illustrerende for dette vilkåret er Alphawell-dommen.¹²³ Det var uomtvistet at skatteyderen Pergrum hadde fullmakt til å binde selskapet. Skatteyderen inngikk den opprinnelige avtalen med Statoil og forlenget avtalen ved tre anledninger, slik at hver kontrakt hadde en varighet på ett år. Høyesterett fant at representanten ikke ”vanligvis” benyttet sin fullmakt og derfor var det ikke etablert et fast driftssted.

I lys av kravet til territorial tilknytning, vil en fullmakt som anvendes hyppig i kildestaten men bare i en kort periode, ikke oppfylle kriteriet artikkelen stiller opp. Motsatt vil ikke hyppighetskravet være oppfylt i de tilfellene hvor en person besøker kildestaten over lenger tid, men i tidsrommet slutter en beskjeden andel av kontrakter.¹²⁴

5.4 Representanten har fullmakt til å ”slutte kontrakter på vegne av foretaket ”

Det har ikke vært klart hvordan begrepene ”authority to conclude contracts in the name of the enterprise” i den engelske versjonen av mønsteravtalen og ”fullmakt til å slutte kontrakter på vegne av foretaket ” i den norske versjonen skal forstås. Særlig har det vært omtvistet hvordan begrepet skal forstås i kommisjonærforhold. Kjernen i konflikten er om begrepet krever at salgskontrakten agenten inngår blir rettslig bindende for hovedmannen, eller om det er tilstrekkelig at kontrakten i realiteten binder kommittenten.

¹¹⁹ OECDkomm art.5-32.1

¹²⁰ Lc. 16

¹²¹ Lc. 33

¹²² Lc 32

¹²³ Rt.1994 s. 752

¹²⁴ Skaar s. 187

5.4.1 Vilkårets betydning i kommisjonærforhold

Kommisjonsforholdet er ikke et fullmaktsforhold, og blir regulert i kommisjonsloven.¹²⁵ Det er som oftest klart at det foreligger en avtale mellom kommisjonæren og kommittenten som gir kommisjonæren rett til å inngå avtaler med kundene. Kjernespørsmålet blir hvorvidt avtalene er bindende for kommittenten i skatteavtalenes forstand. Såfremt kommisjonsforholdet blir regulert av kommisjonsloven, vil avtalene kommisjonæren inngår ikke formelt binde kommittenten. Kommisjonæren opptrer i eget navn, og kommittenten blir derfor ikke bundet av avtaler som kommisjonæren inngår med kunden.¹²⁶ Hva som ligger i "eget navn" fremgår av kommisjonsloven § 56(1). Det er i utgangspunktet bare kommisjonæren selv som blir forpliktet ovenfor tredjemannen han kontraherer med.¹²⁷ Således vil ikke kommittenten være rettslig bundet av de avtalene kommisjonæren inngår med tredjemann dersom kommisjonsavtalen er regulært av kommisjonsloven. Hvis ordlyden "på vegne" av blir tolket dit hen at kommisjonæren rettslig må binde kommittenten av de avtalene han inngår med tredjemann, vil dette resultere i at kommisjonæren i Norge aldri vil kunne etablere et fast driftssted i skatterettslig forstand for kommittenten. Følgelig kan kommisjonsavtale brukes for å unngå fast driftssted og således vil tolkningen åpne for tilpasninger. Hvis en funksjonell tilnærming av vilkåret blir lagt til grunn, vil ikke kml. § 4 jf. § 56(1) være til hinder for å etablere et fast driftssted i skatterettslig forstand. Etter denne tilnærmingen vil det sentrale være om kommisjonæren i realiteten binder kommittenten.¹²⁸

Det har vært uklart helt frem til Dell-avgjørelsen ble avsagt 2. desember 2011 hvilket rettslig innhold vilkåret skal ha.

Skaar fremholder "i utgangspunktet er vilkåret for fast driftssted etter agentregelen at agenten har kompetanse til å binde prinsipalen".¹²⁹ Videre påstår han at "it must be required that the contracts are concluded in the name of the principal enterprise".¹³⁰ Det fremgår i Jones mfl. sin artikkel om fast driftssted i OECDs mønsteravtale at "there can be a permanent establishment only if the principal is bound by the agent's contract".¹³¹ På samme måte angir Vogel at agenten må inneha "an authority to conclude contracts in the name of the enterprise he represents. This is the case if the enterprise is bound by his statement".¹³² Følgelig kan dette tjene til inntekt for at litteraturen skisserte opp et krav om at kommittenten må være rettslig bundet av kontraktene dersom det skal foreligge et fast driftssted etter artikkelen.

I motsatt retning kan også den samme litteraturen indikere at vilkåret peker på at kommisjonæren i realiteten må binde kommittenten. Skaar fremholder at agentregelens konkrete formål er å unngå omgåelser av kildeprinsippet ved bruk av "fast driftssted".¹³³ For å realisere dette må en funksjonell tilnærming legges til grunn. Videre uttaler Skaar at det foreligger et fast driftssted "hvis realiteten er at prinsipalen må ansees bundet av agentens arbeid".¹³⁴ Skaar har også tatt til ordet for at kommisjonæren i utgangspunktet må involvere hovedmannen i særlig stor grad i driftsstedstaten for at det skal oppstå et fast driftssted.¹³⁵

¹²⁵ se kommisjonsloven § 1

¹²⁶ jf. kommisjonsloven § 4(1)

¹²⁷ Arnholm s. 188

¹²⁸ Dell – avgjørelsen avsnitt 27

¹²⁹ Skaar s. 182

¹³⁰ Skaar II s. 488

¹³¹ Jones mfl. S. 162-163

¹³² Vogel s. 331

¹³³ Skaar s. 179- 180

¹³⁴ Skaar s. 183, OECDkomm. art 5-32.1

¹³⁵ Skaar II s. 487, OECDkomm. art. 5-32

Videre fremgår det av finansdepartementets uttalelse i Utv. 2000 s. 949 at dersom representanten reelt sett binder hovedmannen “må kommisjonæren inngå kontrakter som i realiteten binder kommittenten [...] selv om kontrakten formelt ikke er inngått mellom kommittenten og kunden”.¹³⁶

I tiden før Dell-avgjørelsen ble Zimmer- avgjørelsen avsagt 31.mars 2010 av Frankrikes Conseil d’Etat, høyeste instans i skattesaker.¹³⁷ Kommisjonæren Zimmer SAS var et fransk selskap som solgte ortopedisk utstyr som var produsert i England av Zimmer UK. Med henvisninger til Code de commerce, fremhevet Conseil d’Etat at Zimmer SAS var en fransk kommisjonær, og følgelig kunne ikke selskapet inngå rettslig bindende avtaler for Zimmer UK. Forholdet ble derfor ikke omfattet av skatteavtalens bestemmelser som svarer til mønsteravtalens artikkel 5(5), og det forelå dermed intet fast driftssted i Frankrike for Zimmer UK.¹³⁸ Dommen ble godt mottatt av rådgivere og multinasjonale selskaper, idet dommen ble sett på som et vern mot at nasjonale skattemyndigheter kunne angripe kommisjonærforhold ved å statuere fast driftssted.¹³⁹

5.4.2 Saksforholdet i Dell-avgjørelsen

Avsnittet over viser at rettsområdet før Dell-avgjørelsen var lite oversiktlig, og tolkninger av litteraturen kan trekke i begge retninger. Dell-avgjørelsen gjaldt spørsmålet om hva som skal til for at en representant for skatteyter utgjør fast driftssted. Spørsmålet var om det irske selskapet Dell Products hadde fast driftssted i Norge, som følge av kontraktene som ble inngått mellom det norske selskapet Dell AS og kjøperne. I så fall var Dell Products skattepliktig i Norge etter artikkel 5 nr.5 i skatteavtalen mellom Irland og Norge av 22.november 2000. Dell AS er hjemmehørende i Norge.¹⁴⁰ Dell Products er stiftet i Nederland, men skattemessig hjemmehørende i Irland. Det irske selskapet Dell Products er ansvarlig for Dell- konsernets markedsføringer, salg og distribusjon av Dell- produkter i Europa, Midtøsten og Asia. Dell-konsernet solgte datamaskiner og datautstyr i Norge til større bedrifter og til det offentlige gjennom en kommisjonsavtale, hvor det norske selskapet Dell AS opptrer som kommisjonær. Forholdet er et ordinært kommisjonsforhold i samsvar med kommisjonslovens bestemmelser. Følgelig selger Dell AS datamaskiner og utstyr til norske kunder i eget navn, men for kommittentens regning. Dell AS hadde en brutto omsetning i 2003 og 2004 på henholdsvis kr 1,4 mrd. og kr 1 mrd. kroner, og den skattbare inntekten var på hhv. 10,1 millioner kroner i 2003, og 10,3 millioner kroner i 2004. Det skattbare overskuddet utgjør ca. 1,3 % av omsetningen. Disse tallene viser hvorfor problemstillingen var aktuell for norske skattemyndigheter. Dell AS anså seg skattepliktig til Norge for inntektene av virksomheten som kommisjonær. Spørsmålet for Høyesterett var om Dell Products hadde etablert et fast driftssted i Norge gjennom aktiviteten Dell AS hadde utøvet, med den følge at også Dell Products ble ansett skattepliktig til Norge for sin andel av fortjenesten på de norske salgene. Det springende punktet for Høyesterett var om det må foreligge en avtale mellom kommisjonæren og tredjemann som er reelt sett eller rettslig bindende for kommittenten jf. tolkningen av ordlyden ”på vegne av”.¹⁴¹ Høyesterett kom enstemmig til at uttrykket på ”vegne av” forespeiler et krav om at kontraktene kommisjonæren inngår med tredjemann skal rettslig binde kommittenten. Motsatt resultat

¹³⁶ brev datert 4. April 2000 til et advokatfirmaet som ville ha spørsmålet vurdert.

¹³⁷ avgjørelse 304715, se vedlegg tre

¹³⁸ se saksforholdet i vedlegg 3

¹³⁹ SU 2012, 140 s. 237

¹⁴⁰ se sktl. § 2-1(1)

¹⁴¹ se Dell-avgjørelsens avsnitt 55

forelå i Tingretten og Lagmannsrettens domsavsigelse.¹⁴² Følgelig vurderer ikke Høyesterett spørsmålet vedrørende allokeringen, da Dell Products ikke har begrenset skatteplikt til Norge.

6. Tolkning av ”på vegne av” i kommisjonærforhold i lys av Dell-avgjørelsen

6.1 Språklig forståelse av ordlyden ”på vegne av”

Det primære rettsgrunnlaget for begrenset skatteplikt til Norge er skatteavtalen mellom de kontraherende stater. Dersom skatteavtalen mellom de kontraherende statene bygger på OECDs mønsteravtale art 5(5) er det ordlyden av denne som er avgjørende.¹⁴³ Den norske ordlyden ”på vegne av” i skatteavtalen mellom Norge og Irland kan sies å være noe feil og misvisende oversettelse av den engelske språkversjonen, ”in the name of”.¹⁴⁴

Førstvoterende fremholder at den relative formuleringen i den engelske og norske skatteavtalen har samme formulering, og fant videre at ”ei rein språkleg forståing av desse uttrykka [talte] for at det blir stilt krav om rettsleg bindande avtaler for det føretaket som mellommannen har oppdrag for”.¹⁴⁵ At uttrykkene blir ansett for å ha samme innhold er i overensstemmelse med prinsippet om ensartet tolkning av skatteavtaler, og følgelig i tråd med hensynet å forebygge dobbeltbeskatning.¹⁴⁶

Spørsmålet for Høyesterett var derfor ”om det ligg føre andre rettkjelder som taler for ei anna løysing enn det ordlyden isolert sett tilsier”.¹⁴⁷ Førstvoterende uttrykker videre at den engelske versjonen av skatteavtalen var identisk med mønsteravtalen, og må legges til grunn at de kontraherende statene ikke har et ønske om en avvikende ordning ift. mønsteravtalen.¹⁴⁸ Derfor er avgjørelsen av prinsipiell betydning og det må av den grunn legges til også der hvor vilkåret i mønsteravtalen skal tolkes uavhengig av den konkrete skatteavtalen.

6.1.1 Hvor er den funksjonelle tolkningen rettskildemessig forankret?

Skatteetaten påberoper seg flere steder i avgjørelsen at det sentrale vurderingstema av ”på vegne av”-vilkåret er hvorvidt kommisjonæren i realiteten binder kommittenten jf. bl.a. avsnitt 27, 29, 31 og 38. Førstvoterende går ikke inn på en nærmere vurdering av tolkningsalternativet, men konstaterer kun at en slik løsning vil by på ”store praktiske og retts tekniske vanskar med å få til ein nokonlunde einsarta praksis”.¹⁴⁹ Videre tolker jeg Fredrik Zimmer i Skatterett nr.1 2012 s. 77 dit hen at han synes det er uklart hvor tolkningsalternativet staten påberoper seg egentlig er rettskildemessig forankret. Han fremholder at den funksjonelle tolkningen synes å være ukjent i både folkerettslig og norsk tolkningsteori.¹⁵⁰

¹⁴²LB-2010-32855-UTV-2011-807, TOSLO-2009-66493-UTV- 2010-107

¹⁴³Dell-avgjørelsens avsnitt 41

¹⁴⁴ det er en gjengs oppfatning at de ulike skatteavtalenes språkversjoner bruker denne oversatte formuleringen jf. gjennomgang av skatteavtaler som Norge har inngått. Se www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok

¹⁴⁵ Dell-avgjørelsen, avsnitt 43

¹⁴⁶ Zimmer i skatterett nr. 1 for 2012 s. 74

¹⁴⁷Dell-avgjørelsen avsnitt 43

¹⁴⁸Lc. 44

¹⁴⁹ Lc. 55

¹⁵⁰ Zimmer i skatterett nr. 1 for 2012 s. 77

Finansdepartementet kom med en uttalelse i 2000,¹⁵¹ hvor departementet fastslår at det er de reelle underliggende forhold som må legges til grunn. Videre blir ordet ”binde” i BFU 107/03 som omhandler agentforhold vurdert. Det fulgte av Skattedirektoratets bindende forhåndsutsagn at det i realiteten er i Norge avtalen fremforhandles, og at godkjenning i utlandet kun er en formalitet i de tilfellene standard kontraktsvilkår benyttes. Det er derfor ikke avgjørende hvem som signerer kontrakten, men hvem som i realiteten inngår kontrakten. Videre kan også tolkningen av teorien som forelå før Dell-avgjørelsen trekke i retning av en slik forståelse av ordlyden som skattetaten påberoper.¹⁵²

Rettskildeverdien av isolerte uttalelser fra forvaltningsorganer kan diskuteres, og har som regel minimal rettskildevikt. Det er imidlertid klart at slike uttalelser fra de fremste forvaltningsorganene på skatt i Norge legger føringer på statlige skattekontors praksis når rettskildebildet før avgjørelsen var så ullent som det var. Når både uttalelsen fra skattedirektoratet og departementet trekker i samme retning, er det bredden og ensartetheten i forvaltningspraksisen som kan ha rettskildemessig vekt, såkalt ligningspraksis. Ligningspraksis er den praksis som skapes når skattekontorene tolker og utfyller lov og treffer vedtak i enkeltsaker.¹⁵³ Videre må ligningspraksis foreligge over et visst tidsrom, praksis må være konsekvent og det spørsmål som er skapt i praksis, må ofte forekomme.¹⁵⁴ Det er alminnelig akseptert i norsk rettsteori at Høyesterett er det organ som utvikler og skaper rettskildelæren. Høyesteretts anvendelse av ligningspraksis blir etter dette normgivende for andre rettsanvendere. Et søk på Lovdata viser at ligningspraksis har vært brukt som rettskilde eller har vært anført av en av partene i 137 høyesterettsavgjørelser.¹⁵⁵ Det kan således utledes fra Høyesterettspraksis at ligningspraksis er en ikke ubetydelig rettskilde i skatteretten.¹⁵⁶

Det er derfor etter mitt syn legitimt av skattemyndighetene å påberope seg en funksjonell tolkning på bakgrunn av bl.a. foreliggende forvaltningspraksis på området. Det er en mulighet at prejudikatvirkningen av dommen ville ha vært mer tungtveiende hvis førstvoterende i det minste hadde vurdert statens tolkningsmåte av uttrykket ”på vegne av”. Zimmer fremholder at tolkningen har ingen støtte i norsk tolkningsteori. Ved gjennomlesing av Zimmers skatterettsbøker tolker jeg han dit hen at forvaltningspraksis har liten rettskildevikt, og er trolig grunnen til at han uttrykker seg så bastant på dette området. Uansett skal det bemerkes at den funksjonelle tolkningstilnærmingen av begrepet staten påberoper seg, ikke er et resultat av synsing fra deres side, men heller en påberopelse av ensartet praksis fra overordnede forvaltningsorganer og tolkning av teorien på et rettsområde som tilsynelatende var svært uklart før avgjørelsen.

6.2 Kommentarene til OECDs mønsteravtale

Høyesterett vurderte deretter OECD kommentarer for å søke støtte for det førstvoterende mente fremgikk av ordlyden. Det konstatertes innledningsvis med henvisninger til dommer at kommentarene ”har vekt ved tokninga”.¹⁵⁷ I avsnitt 45 siterer førstvoterende kommentar nr.

¹⁵¹ se utv.2000 s. 949 og avhandlingens avsnitt 5.4.1

¹⁵² se avhandlingens avsnitt 5.4.1

¹⁵³ se J. Engelberth s. 15- 18

¹⁵⁴ på bakgrunn av Høyesterettspraksis på område og skatterett nr. 03 2008 s. 749 kan det oppstilles tre grunnvilkår som må være til stede for at ligningspraksis skal tillegges vekt som rettskilde. Det kan diskuteres om to uttalelser oppfyller kravene til ligningspraksis. Denne problemstillingen går går jeg ikke videre inn på.

¹⁵⁵ siste søket foretatt 13.04.12, ved bruk av søkeordet ”ligningspraksis”

¹⁵⁶ for en nærmere analyse av ligningspraksis som rettskilde se Frediksen Ola, ”Høyesterett anvendelse av ligningspraksis som rettskilde.” skatterett nr. 03 2008.

¹⁵⁷ se Rt. 2008 s. 577 jf. Rt. 2004 s.957 avsnitt 46, Dell-avgjørelsen avsnitt 45

32 til artikkel 5 som begrunner hvorfor man har valgt å knytte grensedragningen til representanten har fullmakt til å inngå avtaler. Det heter i kommentar nr. 32 at bare aktiviteter fra "persons having the authority to conclude contracts" kan gi grunnlag for fast driftssted. Førstvoterende finner dermed støtte for det han mener fulgte av ordlyden.

Videre gjengir førstvoterende kommentar 32.1.¹⁵⁸ Det følger blant annet av første setning, som er av størst interesse, at "authority to conclude contracts in the name of the enterprise does not confine the application of the paragraph to an agent who enters into contracts literally in the name of the enterprise". Ifølge førstvoterende hadde tilføyelsen til formål å avklare de særskilte problemene som kommisjonærbegrepet i common law land reiser. Hovedregelen i denne rettstradisjonen er at kommittenten blir bundet av kontrakter som er sluttet av kommisjonæren, også i de tilfellene hvor den ikke er inngått i kommittentens navn.¹⁵⁹ Kommentaren ble inntatt i 1994 for å imøtegå en slik bokstavtolkning og at avtaler representanten slutter må være bindende for kommittenten for at kommisjonæren skal etablere et fast driftssted. Således kunne ikke kommentaren tjene til inntekt for et annet syn enn det Høyesterett mener fulgte av ordlyden av vilkåret.¹⁶⁰ Det interessante ved dette er at kommentarene tolkes ut fra deres formål, og ikke på bakgrunn av en ren tolkning av ordlyd. Det fremgår av avsnitt 47 at Førstvoterende mener kommentaren kom inn i 2003. Det er imidlertid bare riktig for annet punktum. Første punktum som er av størst interesse, var med i kommentarene fra 1994, men da som siste punktum i kommentar nr. 32.¹⁶¹ Skatteavtalen var fra 2000. Nyere kommentarer kan ikke uten videre kan anvendes på eldre skatteavtaler. Betydningen av dette i den konkrete saken er trolig minimal.¹⁶²

6.2.1 Vurderingstemaet rettslig bindende i lys av OECD kommentarene

En rød tråd i avgjørelsen er at Høyesterett anser ordlyden i skatteavtalen mellom Norge og Irland så klar at ingen funksjonell tilnærming vil være aktuell. En streng ordlydsfortolkning samsvarer med det objektive tolkningsprinsippet.¹⁶³ Imidlertid er ikke vurderingstema rettslig bindende brukt i artikkel 5(5) eller nevnt i kommentarene til artikkel 5(5). Kommentarene fra 2010 bruker begrepet "binde", men i en kontekst som kan være tvetydig. Eksempelvis heter det i kommentar 32 til artikkel 5 at "the person has sufficient authority to bind the enterprise's participation in the business activity in the State concerned" og i kommentar 32.1 heter det at "[...]the paragraph applies equally to an agent who concludes contracts which are binding on the enterprise even if those contracts are not actually in the name of the enterprise". Kommentaren 32 refererer ikke eksplisitt til vurderingstemaet rettslig bindende. Den rettslige forpliktelsen av termen "binding" ser imidlertid ut som å være mer vanlig i kommentar 32.1. Høyesterett viser til kommentaren 32.1, men førstvoterende anser ikke kommentaren som rettslig relevant da den tar sikte på å avklare fortolkningen av artikkel 5(5) i common law land.¹⁶⁴

Høyesterett bruker aktivt kommentar 32 for å underbygge sin språklige forståelse av ordlyden "in the name of". Etter min mening trekker ikke ordet "binding" så klart i retning av

¹⁵⁸ Dell-avgjørelsen avsnitt 47

¹⁵⁹ Lc. avsnitt 48

¹⁶⁰ Zimmer i skatterett nr. 1 for 2012 s. 76, SU 2012. 140 S. 239

¹⁶¹ jf. Vogel s. 329

¹⁶² Zimmer i skatterett nr. 1 for 2012 s. 75

¹⁶³ jf. avhandlingens avsnitt 2.4

¹⁶⁴ Lc. avsnitt 6.2

vurderingstema rettslig bindende som førstvoterende legger opp til. Følgelig burde førstvoterende ha gått inn i en bredere analyse av den språklige forståelsen av ordlyden.¹⁶⁵

6.3 Andre lands domspraksis i høyere instans

Et spørsmål som har vært gjenstand for diskusjoner de siste årene er om og i hvilken grad nasjonale domstoler bør legge vekt på andre lands domspraksis i høyere instans, ved tolkning av skatteavtaler som er basert på OECDs mønsteravtale.¹⁶⁶ Det er på det rene at internasjonale rettskildedefaktorer ikke er tilstrekkelig som selvstendig hjemmel for inngrep overfor norske borgere hvis reglene ikke er gjennomført i norsk rett. Likevel kan de bidra til tolkningen av interne norske rettskildedefaktorer jf. Wienkonvensjonen artikkel 31(3) bokstav c. Internasjonale rettskilder er et sterkt tolkningsbidrag for å opprettholde ensartet praksis i OECDs medlemsstater.

I avgjørelsens avsnitt 51- 52 introduserer førstvoterende den såkalte Zimmer-avgjørelsen.¹⁶⁷ Dommen har sammenfallende faktiske omstendigheter med Dell-avgjørelsen. Conseil d'Etat konkluderte med at kommisjonsforholdet ikke gir grunnlag for fast driftssted, med mindre det fremgår noe i avtaleforholdet mellom kommittenten og kommisjonæren ut over en vanlig kommisjonsavtale.¹⁶⁸

Det fremgår i avsnitt 51 at; ”Ved forståinga av skatteavtalar som byggjer på OECDs mønsteravtale, er det naturlegvis også av interesse korleis vedkomande artikkel er forstått i andre land. Og ikkje minst gjeld det tilfelle der det ligg føre avgjerder frå dei øvste domstolane i ein stat.” Førstvoterende bruker uttrykket ”av interesse” i overnevnte avsnitt. Selv om han uttrykker seg forsiktig, tolkes avsnittet dit hen at Zimmer-avgjørelsen blir tillagt vesentlig vekt.¹⁶⁹

Jeg vil imidlertid påpeke at Zimmer-avgjørelsen var kryptisk og bygget på et vanskelig faktum, og kunne derfor vært gjenstand for en nærmere analyse enn kun å konstantere at omstendighetene er sammenfallende.¹⁷⁰ Samtidig bidrar vektleggingen av dommen til en ensartet tolkning av skatteavtaler og følgelig også av OECDs mønsteravtale. Dette resulterer i at mønsteravtalen vil bli tolket likt på tvers av landegrenser. Dette bør hilses velkommen, da handelsøkonomien over landegrenser øker. Det hadde vært lite hensiktsmessig dersom OECD medlemslandene hadde tolket mønsteravtalen ulikt og operert med store tolkningsvariasjoner av bestemmelsene.

Høyesterett legger også vekt på at Dell har tilsvarende avtaler i 15 land. Ingen av disse mener at kommisjonsforholdet gir grunnlag for å etablere et fast driftssted på grunnlag av den lokale kommisjonærens aktivitet.¹⁷¹ Det bemerkes i samme avsnitt at samme situasjon i Spania er uavklart. Førstvoterende viser til bokettersynrapport i Sverige av skatteverket, vedtak 24. november 2010, hvor spørsmålet ikke ble tatt opp. Slik praksis har også vekt ved rettsanvendelse i Norge. Imidlertid dreier det seg her om ett vedtak fra et svensk forvaltningsorgan, og rettskildevekten av ett vedtaket som sådan er minimal.

¹⁶⁵ B. Arnold s. 2 gjør greie for den samme kritikken

¹⁶⁶ Zimmer i skatterett nr. 1 for 2012 s. 76

¹⁶⁷ se avhandlingens avsnitt 5.4.1

¹⁶⁸ se den uoffisielle engelske oversettelse av dommen, vedlegg tre

¹⁶⁹ Zimmer i skatterett nr. 1 for 2012 s. 76

¹⁷⁰ se vedlegg tre

¹⁷¹ se Dell-avgjørelsen avsnitt 53

6.4 Formålsbetraktninger – sikre kildebeskatning?

Staten fremholder i avsnitt 28 at formålet med agentregelen er at selskapet skal skattlegges der verdien blir skapt, det såkalte kildeprinsippet. Videre i samme avsnitt fastslår de at regelen om fast driftssted burde ikke kunne ”unngåast ved ein formalitet. Gjennomgåande må tolkinga skje slik at ho gir ei fornuftig og rasjonell løysing på omgåingsproblemet, også ut frå rettstradisjonen i det enkelte landet”. I lys av å sikre kildebeskatning, som omtales som funksjonell tolkning, skal det avgjørende for vurderingen være om kommisjonæren i realiteten binder kommittenten.¹⁷² Denne oppfatningen er også i tråd med hva skattedirektoratet uttalte i brev datert 4. April 2000.¹⁷³ Skatteetaten forankrer standpunktet sitt i det allmenne skatterettslige prinsippet om dersom representanten trekker inn hovedmannen i den nasjonale økonomien skal det skattlegges der,¹⁷⁴ samt å unngå omgåelser av fast driftssted som er det konkrete formålet med bestemmelsen.¹⁷⁵ Å legge til grunn den funksjonelle tilnærmingen ville ha vært i tråd med en formålsrettet tolkning av ordlyden i artikkel 5(5) jf. Wienkonvensjonen art. 31. Staten hadde derfor god grunn til å påberope seg en omgåelse av kildeprinsippet.

Etter alminnelig lovtolkningslære er det på det rene at det er et visst rom for å ta hensyn til at lovregler ikke skal kunne omgås. Men i hvilken grad dette også gjelder traktattolkning er mindre klart.¹⁷⁶ Dette er trolig en av årsakene til at formålsbetraktninger ikke fikk gjennomslag hos førstvoterende. Han mente også at ordlyden var klar, og det forelå ellers et så klart rettskildebilde som støttet ordlyden at formålsbetraktninger ikke kunne slå gjennom.¹⁷⁷

Når Høyesterett har slått en strek over at alle kommisjonsforhold ikke vil danne grunnlag for etablering av fast driftssted i Norge, vil det være enkelt å omgå kildeprinsippet selv om den økonomiske og rettslige tilknytningen til driftsstedstaten er sterk. Et eksempel på nettopp omgåelse av kildeprinsippet, er Dell AS sitt skattbare overskudd utgjør kun ca. 1,3 % av omsetningen.

Det er hevet over enhver tvil at kommisjonsavtaler brukes mye for å unngå fast driftssted i Norge. Den nåværende rettsstilstanden gir multinasjonale konserner muligheten til å spekulere i ulikhetene i statenes skatteregler og unngå å statuere fast driftssted.¹⁷⁸ Jeg tør å påstå at dette også var hovedsiktemålet hos Dell; det er neppe noen tilfeldighet at kommittenten er skattmessig hjemmehørende i Irland, med 12,5 % som selskapskattesats i motsetning til Norge som opererer med 28 % selskapskattesats.¹⁷⁹

Sammen med den franske Zimmer- avgjørelsen, bekrefter Dell-avgjørelsen at i Civil law land, kan multinasjonale selskaper strukturere sine driftssteder gjennom kommisjonærforhold for å unngå å betale skatt til kildestater som opererer med høy selskapskattesats som f. eks Norge. Kommisjonæren er kun skattepliktig for sin egen fortjeneste til kildestaten. Derimot er ikke kommittenten skattepliktig til Norge for den andel av kommittentens fortjeneste av salget i Norge, hvor varen er solgt. Følgelig kan overskuddet bli eksportert ut av landet til land med

¹⁷² Dell-avgjørelsen avsnitt 27,29, 31,32 og 38

¹⁷³ se avhandlingens avsnitt 5.4.1

¹⁷⁴ jf. kildeprinsippet

¹⁷⁵ Skaar s. 179-180

¹⁷⁶ Zimmer i skatterett nr. 1 for 2012 s. 77

¹⁷⁷ se Dell-avgjørelsen avsnitt 54. I tillegg er det nokså lite å gå på før man i realiteten er over i å påberope seg omgåelsesnormen. Rettsteknisk og praktisk argument(se avsnitt under) er også en del av grunnen.

¹⁷⁸ SU 2012, 140 s. 248

¹⁷⁹ se Zimmer i skatterett nr. 1 2012 s. 77

mindre selskapskattesatser enn Norge. Resultatet blir at Norge kan tape mange millioner i skatteinntekter på grunn av et rent strukturvalg av representantforhold, som er bestemmende for skatterettslige forpliktelser for selskaper.

6.5 Rettstekniske og praktiske hensyn

I avgjørelsen, avsnitt 55, legger Førstvoterende vekt på et retts teknisk og praktisk moment. Det fremgår av avsnittet at dersom statens forståelse av traktatens ordlyd skulle ble lagt til grunn, måtte grensen etableres uten støtte i teksten i skatteavtalen eller i mønsteravtalen. Dette ville gi en ”temmelig laus” avgrensning, som ville skape usikkerhet, ikke bare for denne skatteavtalen, men for alle de ”svært mange skatteavtaler” som på dette punktet er utformet på samme måte. ”Det kunne bli store praktiske og retts tekniske vanskar med å få til ein nokolunde einsarta praksis”. Som avslutningsformuleringen viser, har argumentet vekt i relasjon til prinsippet om ensartet tolkning av skatteavtaler og således også forutsigbarhet for skatteyter.¹⁸⁰

Artikkel 5(5) retter seg mot de situasjonene hvor et utenlandsk selskap driver virksomheten i kildestaten gjennom en mellommann. Forutsetningen var at mellommannen må kunne binde sin oppdragsgiver til avtaler med tredjemann for at representasjonsforholdet skulle medføre fast driftssted.¹⁸¹ Forutsetningen bak kriteriet inneholder en klar henvisning til avtaleloven § 10 hvor det heter ”foretar fulmægtigen en retshandel i fulmagtsgiverens navn og indenfor fuldmagtens grænse, stifter retshandelen ret og pligt umiddelbart for fuldmagtsgiveren”.¹⁸² I kommisjonærforhold har kommisjonæren fullmakt til å slutte kontrakt jf. sikker rett. Likevel følger det av kommisjonsloven § 56 at partene i kontrakten er kommisjonæren og tredjemann da kommisjonæren opptrer ”i eget navn”. Således er ikke kommittenten part i avtalen med tredjemann.

Skattemyndighetene gjorde gjeldende en realitetsvurdering frigjort fra norsk intern rett som sikret kildebeskatning i lys av skatteavtalens formål. Problemet med en funksjonell tolkning av art. 5(5) i kommisjonærforhold vil være at det strider mot norsk intern rett, og ville derfor vært vanskelig å få gjennomslag for.¹⁸³ Følgelig er dette et viktig argument for å legge til grunn tolkningsalternativet rettslig bindende i artikkelen. Dette vurderte Høyesterett indirekte jf. over. Det kan stilles spørsmål om ikke Høyesterett burde vurdert eksplisitt hvilke tolkningsalternativ som sammenfaller med internretten.

6.6 Gjeldene rett på området etter Dell-avgjørelsen

Høyesterett konkluderte således med at ”på vegne av”- vilkåret i skatteavtalens artikkel 5 nr.5 innerholder et krav om at kommisjonæren må rettslig binde kommittenten. Følgelig hadde ikke Dell products fast driftssted i Norge jf. kml. § 4(1) jf. § 56(1).¹⁸⁴

Dell-avgjørelsen er en viktig og interessant dom som oppklarer situasjon på et rettsområde som lenge har vært uklart. Avgjørelsen bidrar til å klarlegge hvordan begrepet fast driftssted i OECDs mønsteravtale vil fortolkes i kommisjonærforhold. Følgelig vil ikke etablering av fast

¹⁸⁰ se Zimmer i skatterett nr. 1 2012 s. 77

¹⁸¹ SU 2012, 140 S. 238

¹⁸² Lov om avslutning av avtaler, om fuldmagt og om ugyldige viljeserklæringer, Lov – 1918- 05- 31- 4

¹⁸³ Zimmer i News analysis s. 2, SU 2012, 140 S. 237- 239

¹⁸⁴ Dell- avgjørelsens avsnitt 58.

driftssted i kommisjonærforhold i lys av mønsteravtalens art. 5(5) være en problemstilling som byr lenger på særlig tvil.¹⁸⁵

Imidlertid er det på det rene at domstolene kan foreta en selvstendig prøving om en kommisjonæravtale rent faktisk oppfyller kravene som stilles til et kommisjonærforhold. Det sentrale er hvilke faktiske omstendigheter som foreligger i tilknytningsforholdet. Hva det kalles i avtalen mellom partene er ikke avgjørende. Er domstolen uenig i at det faktisk foreligger et kommisjonærforhold, kan virksomheten etter forholdene utgjøre et fast driftssted. Dette vil bl.a. være tilfeller hvor kommisjonsavtalen er pro forma, eller hvor partene selv ikke overholder kommisjonsavtalens rammer i innholdet.¹⁸⁶

Slik rettsbildet fortøner seg i dag, kunne ikke Høyesterett kommet til et annet resultat enn det de gjorde. Det blir spennende å se i tiden fremover hvordan Norge vil håndtere situasjonen, da staten kan tape store skatteinntekter under den nåværende rettsituasjonen.¹⁸⁷

7. Veien videre etter Høyesteretts dom i Dell- saken

7.1 Innledning

Det gjenstår fortsatt flere uløste problemstillinger knyttet til andre agentforhold enn kommisjonærstruktur etter kriteriet i OECDs mønsteravtale art. 5(5). Eksempelvis spørsmålet vedrørende om Dell-avgjørelsen har prejudikatverdi på ordinære agentforhold. Problemstillingen er ikke vurdert i noen rettskilder av betydelig vekt. Spørsmålet er svært aktuelt og kommer trolig opp i rettsystemet innen kort tid.¹⁸⁸ Det er allerede en tendens å spore i uttalelser fra bl.a. PWC, Fredrik Zimmer, Arvid Skaar, Anders Nørgaard Laursen og skattedirektoratet at avgjørelsen ikke vil ha noen rettskildevikt på agentforhold.¹⁸⁹

7.2 ”På vegne av” vilkårets betydning i agentforhold

Agentforhold blir regulert av agenturloven (agl.) jf. § 1. En agent utfører som regel markedsføringstjenester eller salgsfremmede tjenester for hovedmannen. En agent handler ”på hovedmannens regning [...] eller ved å inngå avtaler i hovedmannens navn”.¹⁹⁰ Følgelig er forholdet en kontrast til kommisjonærforholdene hvor kommisjonæren inngår avtaler i eget navn. Kommittenten har heller ingen rettslig forpliktelse på den ene eller andre måten overfor tredjemann.¹⁹¹

Agenten kan ikke uten ”særskilt fullmakt” inngå avtaler om kjøp eller salg som binder hovedmannen jf. agl. § 1. Bestemmelsen gir uttrykk for at agenten ikke har noen stillingsfullmakt. Videre kan ikke agenten ta imot betaling uten at det foreligger særskilt fullmakt til det jf. agl. § 23(1). Om det foreligger en ”særskilt fullmakt” beror i skatteavtalers sammenheng på om vilkåret ”fullmakt til å slutte kontrakter” i mønsteravtalen art. 5(5) er oppfylt.

¹⁸⁵ i motsetning til den uoversiktlige rettsituasjonen som fortonet seg på rettsområde før Dell-avgjørelsen jf. avhandlingens avsnitt 5.4.1

¹⁸⁶ avsnittet baserer seg på SU 2012, 140 s. 247

¹⁸⁷ en samfunnsøkonomisk side av problemstillingen er om selskapsskattesatsene i Norge er for høye ift. andre land. Dette spørsmålet er ikke et tema for avhandlingen.

¹⁸⁸ samtale med Jan Kraugerud, seniorskattjurist, Kontroll & Rettsanvendelse, Skatt Øst.

¹⁸⁹ Foredrag hos pwc, 13.03.12, mailkorrespondanse med Fredrik Zimmer 5.03.12, mailkorrespondanse med Arvid Skaar 20.04.12, SU 2012,140 s. 239 og Skattedirektoratets domskommentar s. 4

¹⁹⁰ se agenturloven § 1

¹⁹¹ jf. kommisjonsloven § 4

Etter Dell- avgjørelsen er det avklart at formuleringen ”slutte kontrakter på vegne av” må tolkes slik at det må være inngått kontrakter som er rettslig bindende for hovedmannen. Hvis det foreligger en særskilt fullmakt i skateavtalenes forstand mellom hovedmann og agenten, kan agenten binde hovedmannen i prinsipalens navn. Oppdragsgiver og tredjemann blir derfor avtalens parter, og følgelig kan tredjemann forholde seg direkte til hovedmannen. Det er dermed ikke tvilsomt at hovedmannen er rettslig forpliktet av avtalen. Kriteriet ”på vegne av” i agentforhold er således oppfylt. I kommisjonærforhold er denne betingelsen derimot ikke oppfylt, tredjemann og kommittenten forpliktes ikke over for hverandre.

Resultatet i agentforhold av det overnevnte vil derfor være at hovedspørsmålet som kommer på spissen i disse sakene er hvorvidt agenten reelt sett inngår kontrakter med tredjemann (og ikke hovedmannen selv).¹⁹² Vurderingen vil være gjenstand for en større, bredere og lengre diskusjon om agenten ”slutte kontrakter på vegne av” hovedmannen. Momenter som f. eks hovedmannens kontroll, hovedmannens reelle eller rent formelle overprøving av inngåtte avtaler, akseptavvisning av avtaler og hvilken rolle agenten har i forhandlingsfasene vil fremdeles ha relevans i vurderingen.¹⁹³ Hvis agenten sender ut nye tilbud eller informasjon om lansering av produkter og om agenten sender ut ordrene til kundene uten noen formell godkjenning av hovedmannen før de blir sendt til lageret med beskjed om utlevering, er også et relevant moment. For øvrig drøftes innholdet i vilkåret inngående i avhandlingens avsnitt 5.2.

7.3 Internasjonal praksis på rettområdet etter Dell-avgjørelsen

Etter at Zimmer- og Dell-avgjørelsen ble avsagt med samme resultat, har det etablert seg en bred internasjonal konsensus om at domsavsigelsene er riktig. Flere teoretikere har publisert artikler for å uttrykke sin tilslutning til domsavsigelsen. Det er bare Brian J. Arnold i *International tax treaty case law news* februar 2012, som mener at Høyesterett sin argumentasjon ikke er tilfredsstillende, samtidig som han til dels er enig med domsresultatet. En lik internasjonal forståelse vedrørende problemstillingen bidrar til en ensartet tolkning av skatteavtaler og følgelig også av OECDs mønsteravtale.

Det er nylig avsagt to Høyesterettsdommer fra Italia og en fra Spania vedrørende samme problemstilling.^{194 195}

Den Italienske Høyesterett i mars 2012 konkluderer likt med Dell-avgjørelsen. Spørsmålet i saken var om Boston Scientific International BV i Italia for det nederlandske selskapet hadde fullmakt til å ”conclude contracts in the name of the company” etter skatteavtalen mellom Italia og Nederland artikkel 5.¹⁹⁶ Underretten i Italia konkluderte med at det nederlandske selskapet ikke hadde etablert et fast driftssted gjennom kommisjonæren i Italia. Italienske skattemyndigheter anket avgjørelsen til Høyesterett. De påberopte seg (i likhet med norske skattemyndighetene i Dell- saken) at ordlyden ”in the name of” i artikkel 5(5) i mønsteravtalen (tilsvarende artikkel 5 i skatteavtalen mellom Nederland og Italia) må forstås dit hen at kommisjonæren reelt må binde kommittenten overfor tredjemann, kontra den rettslige

¹⁹² se Zimmer i News analysis s.2

¹⁹³ Skattedirektoratets domskommentar s. 4

¹⁹⁴ engelsk oversettelse av Høyesterettsavgjørelse i Italia, 13.03.2012, referanse 3769, se vedlegg 1

¹⁹⁵ engelsk oversettelse av Høyesterettsavgjørelse i Spania (TS), 12.01.12, referanse: anke nr.1626/2008, se vedlegg 2

¹⁹⁶ vedlegg 1, avsnitt 2

bindende tilnærmingen underretten har inntatt.¹⁹⁷ Høyesterett i Italia påpeker for at en klage skal bli tatt til følge, må det foreligge sterk indikasjon på at kriteriet er tolket feil av underinstansen. Samtidig må skattemyndighetene ha konkrete og tydelige argumenter for å vise at den juridiske tolkningen av underretten ikke er tilstrekkelig.¹⁹⁸ Høyesterett tilføyer deretter at det ikke foreligger tilstrekkelig dokumentasjon fra skattemyndighetene for at Høyesterett kan overprøve underretten sin juridiske vurdering. Høyesterett forkastet anken. Av premissene i dommen vurderer ikke Høyesterett om de er enig eller uenig med den juridiske vurderingen av underinstansen. Etter min mening kan derfor ikke dommen tjene til inntekt eller imot Dell-avgjørelsen, da anken ble forkastet på grunnlag av formelle omstendigheter.¹⁹⁹

Det er hevdet at den spanske Høyesterettsdommen, avsagt 12.1.2012, konkluderte mot Dell. Imidlertid er denne dommen uklar. Selskapet Roche vitaminas i Spania utførte fakturering og promoteringsarbeid på forespørsel av det sveitiske selskapet Vitamines Europe Ltd. Spansk Høyesterett konkluderte med at Vitamines Europe hadde fast driftssted i Europa gjennom virksomheten til Roche vitaminas jf. skatteavtalen mellom Spania og Sveits (1966) artikkel 5.²⁰⁰ Høyesterett vurderte først ”fixed place of business”- vilkåret i mønsteravtalen art. 5(1) og deretter konstaterte at Roche vitaminas var en avhengig agent. Avgjørelsen er oppsviktvekkende fordi Høyesterett mikser ”fixed place of business”-vurderingen i artikkel 5(1) og avhengig agent- vurderingen i artikkel 5(5) for å konstantere at det foreligger et fast driftssted for det sveitiske selskapet i Spania.²⁰¹ Vurderingen til Høyesterett samsvarer til dels ikke med OECDs mønsteravtale og heller ikke med OECDs retningslinjer for internprising.²⁰² Høyesterettsavgjørelser i Spania har ikke automatisk prejudikatvirkning for senere saker, men avgjørelsen vil trolig bli brukt som retningslinje for skattemyndighetene i Spania vedrørende spørsmål om etablering av fast driftssted.²⁰³

Avgjørelsen konkluderer i motsatt retning av Dell-avgjørelsen. Vurderingen er lagt opp til en sammenblanding av vurderingen etter mønsteravtalen artikkel 5(1) og 5(5) for å fastlå fast driftssted.²⁰⁴ Den rettslige vurderingen samsvarer ikke med gjeldende internasjonale retningslinjer. Følgelig er trolig avgjørelsen ikke vektig som et internasjonalt tolkningsbidrag.

7.4 Alternative muligheter for å beholde skattejurisdiksjon

7.4.1 Endring av skatteavtaler, mønsteravtalen og kommentarene til denne

Skatteavtaler er som oftest bilaterale avtaler. OECDs mønsteravtale er ikke et rettslig bindende instrument, og det er følgelig opp til de kontraherende stater å forhandle frem den individuelle skatteavtale. Dersom Norge vil ha en klausul om rettslig regulering om fast driftssted i kommisjonærforhold i eksisterende skatteavtaler, må statene bli enige om en endringsprotokoll. Et søk på Finansdepartementets hjemmesider viser at det ikke er et

¹⁹⁷ vedlegg 1, avsnitt 6

¹⁹⁸ Lc avsnitt 6

¹⁹⁹ det er her uenigheter i teorien om domsresultatet. Arvid Skaar mener at Høyesterett konkluderer likt som Dell (noe de gjør, uten å vurdere det juridiske aspektet av det) jf. mail korrespondanse med han, 20.04.11. Slik jeg tolket Philip Baker, foredrag om etablering av fast driftssted i agentforhold, (Skatt øst, 19.04.12) mener han at dommen tjener til inntekt for motsatt resultat av Dell-avgjørelsen. Han påpeker videre at han ikke er enig med dommens resultatet.

²⁰⁰ vedlegg 2, side 54

²⁰¹ Tax – Transfer Pricing Alert s. 2

²⁰² Lc. s. 3

²⁰³ Lc. S. 3

²⁰⁴ se vedlegg 2, avsnitt ”foundations in law” s. 50 ff.

fremmed element å fremforholde en endringsprotokoll i eksisterende skatteavtaler. Ved inngåelse av nye avtaler, kan regulering av fast driftssted i kommisjonsforhold forhandles om og avvike fra mønsteravtalen art. 5(5). Dersom ikke de kontraherende statene blir enige, kan nasjoner vurdere å reservere seg mot art. 5(5) i sin nåværende form for fremtidige bilaterale skatteavtaler.²⁰⁵

En annen mulighet er å forandre ordlyden i OECDs mønsteravtale art. 5(5). Endring av ordlyden i art. 7 ble inntatt i mønsteravtalen juli 2010. Dette har vist seg å være en svært tidskrevende og tungvinn prosess. Endringsprosjektet vedrørende ordlyden i artikkel 7 begynte i 1998.²⁰⁶ Det er bred internasjonal enighet om at ordlyden ”in the name of” i agentregelen ikke er treffende, og må forandres. Det er dog vanskelig å innstille en alternativ ordlyd med internasjonal konsensus for et så komplekst forhold kriteriet tar sikte på. Hvor lang tid endringsarbeidet vil ta, vil tiden vise.

Siden ordlyden av mønsteravtalen er statisk, er kommentarene til mønsteravtalen en viktig tolkningsfaktor når innholdet av den konkrete skatteavtale skal forstås. Kommentarene driver mønsteravtalen fremover og gir den et dynamisk preg. OECD drøftet etablering av fast driftssted i kommisjonærforhold og tolkningsproblemerne dette medfører etter kriteriet i mønsteravtalen art. 5(5) i høringsnotat om fast driftssted 12. oktober 2011- 10 februar 2012.²⁰⁷ Høringsgruppen ble ikke enig om den nærmere forståelsen. Det blir spennende å se hva OECD senere kommer frem til, og hvilke tiltak som blir iverksatt for å sikre kildebeskatning av kommisjonærselskaper i høyere grad.

7.4.2 Internprising etter armlengdeprinsippet som et alternativt rettsgrunnlag

Gjengs oppfatning for skattemyndigheter i stater er at den skattbare inntekten som agentene legger igjen i statene er for liten.²⁰⁸ Eksempelvis genererer Dell AS i 2004 en omsetning i overkant av 1 milliarder kroner og har en skattbar inntekt i underkant av 10,3 millioner kroner.²⁰⁹ Den skattbare inntekten utgjør derfor kun ca. 1,3 % av omsetningen. Disse tallene vekker derfor skattemyndighetenes oppmerksomhet.

Det har vært omdiskutert i litteraturen i hvilket omfang det overhodet er en fordel for skattemyndigheter å statuere fast driftssted gjennom kommisjonærselskapet for den utenlandske prinsipalen.²¹⁰ Synspunktet er at et alternativ til skattejurisdiksjon av fast driftssted for det utenlandske selskapet er internprising etter armlengdeprinsippet. Armlengdeprinsippet statuerer at et kommersielt og finansielt samkvem mellom nærstående foretak skal være inngått på samme vilkår som om transaksjonen var inngått mellom uavhengige foretak under sammenlignbare forhold og omstendigheter.²¹¹ Prinsippet er hjemlet i sktl. § 13- 1, skatteavtalene (som baserer seg på mønsteravtalen) art. 9 og OECDs retningslinjer om internprising. Spørsmålet er da om aktiviteten kan skattlegges etter armlengdeprinsippet.

²⁰⁵ SU 2012,140 s. 247, B. Arnold s. 4-5

²⁰⁶ Article 7 – New OECD Rules for Profit Attribution of Permanent Establishment. International taxation Conference 2010. Mumbai, 4.12.2010

²⁰⁷ se avhandlingens avsnitt 3.2

²⁰⁸ jf. samtale med seniorskattejurist Jan Kraugerud, 23.04.12

²⁰⁹ Se Dell-avgjørelsens avsnitt 6

²¹⁰ Philip Baker, foredrag om etablering av fast driftssted i agentforhold, (Skatt øst, 19.04.12), Hans Pijl i European Taxation 2006/1 s. 29 ff.

²¹¹ OECDs retningslinjer for internprising s. 1-1

På bakgrunn av en risiko- og funksjonsanalyse må det vurderes hva som foregår i Norge og hvor omfattende denne virksomheten er for å se hen til om agentvederlaget er priset riktig. Dersom skattemyndighetene på bakgrunn av analysen finner at agentvederlaget ikke er priset riktig (samsvarer ikke med priser og vilkår som ville vært avtalt mellom uavhengige parter), kan skattemyndighetene justere vederlag i tråd med armlengdeprinsippet.²¹²

I samtale med Jan Kraugerud, 23.04.12, hevder han at det er enklere å forholde seg til transaksjoner mellom de kontraherende stater ved etablering av fast driftssted enn den dokumentasjonen som skal foreligge om aktiviteten kan skattlegges etter armlengdeprinsippet. Ved bruk av armlengdeanalyse på kommisjonsvederlaget som et alternativt grunnlag må skattemyndighetene utføre en komplisert manøver iht. det juridiske, men også når det gjelder de faktiske omstendigheter.

Videre gjør Hr. Kraugerud i samme samtale gjeldende at etablering av fast driftssted samtidig vil trekke den kontraherende stat inn i Norge, og selskapet er skattepliktig for andre funksjoner, aktivitet og risikoplassering som ikke knytter seg til Norge via agentens virksomhet. Skattemyndigheter vil, i lys av omfanget av virksomheten, som hovedregel skattlegge det utenlandske selskapet mer rettfærdig i lys av kildeprinsippet ved bruk av fast driftssted- metoden enn ved bruk av armlengdeanalyse på kommisjonærvederlaget. OECDs retningslinjer om internprising fra 2010 vurderer dette spørsmålet.

7.5 Avsluttende kommentarer

Problemstillingen vedrørende etablering av fast driftssted etter mønsteravtalens artikkel 5(5) er sammensatt. Slik rettskildebilde fortøner seg per dags dato, har Dell-avgjørelsen bidratt til avklaring på rettsområdet som lenge har vært uavklart. Likevel gjenstår det flere uavklarte spørsmål etter avgjørelsen, deriblant avgjørelsens betydning for andre mellommennstrukturer.²¹³

Kommisjonærforhold eksisterte ikke som kjent handelsstruktur og terminologi ved utarbeidelsen av OECDs mønsteravtale på starten av 1960-tallet. Dette resulterte i at artikkel 5(5) i mønsteravtalen ikke tok sikte på kommisjonærforhold, og følgelig blir ikke forholdene regulert av bestemmelsen. I foredraget Philip Baker holdt for skatteetaten 19.4.12 hevdet han at det er hevet over enhver tvil at dersom kommisjonærforhold var en kjent terminologi på 60-tallet, hadde dette blitt inkorporert i bestemmelsen på lik linje med ordinære agentforhold. Selskaper bruker følgelig mye tid og ressurser på valget av mellommannstruktur, da strukturen er bestemmende for den skatterettslige forpliktelsen. Slik tilpasning etter bestemmelsen er ikke i tråd med OECDs eller andre lands skattemyndigheters vilje. Problemstillingen er derfor veldig aktuell og blir ofte debattert, både i OECD-forumer og andre steder. Det blir spennende å se når, og ikke minst hvordan OECD-organisasjonen velger å løse dette ved hjelp av rettskildematerialet som foreligger.

²¹² Lignings- ABC 2011/12 s. 679

²¹³ se avhandlingens kapittel 7 ff.

8. Litteraturliste

8.1 Litteratur

Arnholm

Carl Jacob Arnholm, Privatrett II "Avtaler" Oslo, 1964. Forlagt av Johan Grundt Tanum

Hov og Høgberg

Jo Hov og Alf Petter Høgberg, "Alminnelig avtalerett." 1.utgave 2009

Laursen

Anders Nørgaard Laursen, Fast driftssted. Utgave 1, Aalborg og Århus 2011.

J. Engelberth

Jorang Engelberth, "Ligningspraksis som rettskilde," Oslo 2002

Lignings – ABC 2011/12

Utarbeidet av Skattedirektoratet, Lignings – ABC 2011/12. 33. Utgave 1. Opplag 2012.

Lilland og Norbø

Anders H. Liland og Espen Norbø (red), Internasjonal skattekåndbok. Oslo 2002

Ruud & Ulfstein

Morten Ruud og Geir Ulfstein, innføring i folkerett. 3 utgave, Oslo 2006.

S. Lassen, Kontraktsrettslige representasjon

Birger Stuevold Lassen, Kontraktsrettslige representasjon. Oslo 1992

Skaar

Arvid Aage Skaar m. fl. Norsk skatteavtalerett. 1.utgave, 1 opplag Oslo 2006.

Skaar II

Arvid Aage Skaar. Permanent Establishment, Erosion of a tax treaty principle. Deventer 1991

Sverre

Øystein A. Sverre, Skatt i internasjonal virksomhet: en praktisk håndbok for ekspertbedrifter . Oslo 1999

Uckmar

Victor Uckmar, Double taxation conventions i International Law, redigert av Andrea Amatucci, Aalphen aan den Rijn, Nederland 2006.

Vogel

Klaus Vogel m.fl., Klaus Vogel on double taxation conventions: a commenary to the OECD -, Un and US modell conventions for avoidance of double taxation of income and capital with particular referance to German treaty practice 3.utg. London 1997.

Zimmer

Fredrik Zimmer, Internasjonal inntektsskatterett. 4.utgave, Oslo 2009

8.2 Artikler

Avery and Ward

John F. Avery Jones og David A. Ward. "Agents as Permanent Establishments under the OECD Model Tax Convention" i BTR 1993/ 5 s. 341

B. Arnold

Brian J. Arnold International – tax treaty case law news,
Issue: Bulletin for International Taxation, 2012 (Volume 66), NO 4/5
Publisert på internett: 7.02.2012

Chang Hee Lee

Reprinted from Tax Notes International 4 November 2002, p. 451

Jones mfl.

John F. Avery/David A. Ward , "Agents as Permanent Establishment under the OECD modell Tax Convention." BTR 1993/ 5 s. 341 ff.

Skaar, Mer katolsk enn paven?

Arvid Aage Skaar, Domscommentar, Mer katolsk enn paven? Skatterett (SR) 1995 s.339-364

Skattedirektoratets domskomentar

Høyesteretts dom av 2.desember 2011 (Dell), Skattedirektoratets domskomentar.

Skatterett nr. 03 2008

Frediksen Ola, "Høyesterett anvendelse av ligningspraksis som rettskilde".
Skatterett nr. 03 2008

SU 2012, 140

Skat Udland (Danmark) , April 2012, 140. Kommisjonærer og fast driftssted i lyset af Dell – sagen. Av: post. Doc, ph.d. Anders Nørgaard Laursen. Juridisk fakultet, Aarhus Universitet

Tax – Transfer Pricing Alert

Tax – Transfer Pricing Alert. Supreme Court recognizes PE attraction drivers in exclusive manufacturing and promotional low risk activities. Deloitte Asesores Tributarios, S.L, Spania. 28. februar 2012.

Zimmer, Høyesterett som skatteavtaletolker

Fredrik Zimmer, "Høyesterett som skatteavtaletolker" i "rettsteori og rettsliv."
Festskrift til Carsten Smith side 939-954, Oslo 2002

Zimmer i News analysis

Fredrik Zimmer; "News analysis: Nowegian Court sides with Tax Authorities in Dell"
Reprinted from Tax notes international volume 61 number 13 march 2011

Zimmer i skatterett nr. 1 for 2012

Tidsskrift for skatt og avgift nr.1 2012
Høyesterettsdommer i skattesaker 2011. Fredrik Zimmer s. 43-85

8.3 Foredrag

Foredrag hos pwc, 13.03.12

Foredrag hos advokatfirmaet Pricewaterhousecoopers As, Oslo 13. Mars 2012. Kl. 0900 – 1200. Time 3, Mellommann, Distributør, kommisjonær eller agent? – Ynge Ueland

Philip Baker, foredrag om etablering av fast driftssted i agentforhold

Philip Baker, foredrag om etablering av fast driftssted i agentforhold.
Skatt Øst, 19.04.2012 kl. 1000 – 1300

8.4 Norske administrative tolkningsuttalelser og internasjonale retningslinjer

BFU107/03

Bindende forhåndsuttalelse avgitt av skattedirektoratet av 31. desember 2003 (BFU107/03)

Bokettersynrapport i Sverige av skatteverket, vedtak 24. november 2010

Vedtak skatteverket- Utenlandssattekontoret Stockholm, Omprøving av 2005-2007 Års Taxering for Dell AB

OECDkomm

Model Tax Convention on Income and on Capital. OECD Comitte of Fiscal Affairs. Model Convention. Commentaries. Condensed version July 2010. Henvisningen art. 5-32 gjelder kommentar nr 32 til artikkel 5.

OECDs mønsteravtale

OECD Articles of the model convention with respect to taxes on income and on capital (as they read on 18 July 2008

OECD Recommendation

OECD Recommendation of the OECD council concerning the Model Tax Convention on Income and on Capital, 23.10.1997 – C(97)195/Final. (sitert 23. Januar)

Tilgang: <http://erbdomino1.oecd.org/horizontal/oecdact.nsf/Display/>

OECDs retningslinjer for internprising

Transfer Pricing Guidelines for Multinational Entreprises and Tax administrations av 1995. Retningslinjene er oversatt på norsk og finnes på www.fin.dep.no

Skatteavtale mellom Norge og Irland

St prp nr 33 (2000-2001) Om samtykke til å sette i kraft en skatteavtale mellom Norge og Irland, undertegnet i Dublin 22. november 2000 m/ skatteavtalen engelsk og norsk versjon

Utv. 2000 s. 949

Uttalelse avgitt av finansdepartementet 4. April 2000 i utv. 2000 s. 949

8.5 Vedlegg 1

Boston Scientific Case, Italian Supreme Court, Judgment No. 3769 dated March 9, 2012

THE TRIAL:

1. The Pleadings of the Judgment of Legitimacy

On March 29, 2010, **Boston Scientific International BV** ("BSI BV") was notified the appeal by the **Italian Revenue Agency** for the cassation of the judgment described below (filed on December 2, 2009), which had rejected an appeal by the Revenue Agency against the judgment of the Milan Provincial Tax Court No.450/35/2007 through which the taxpayer's appeal against the notice of assessment for corporate income tax (the "old" IRPEG) and ILOR for year 1997 had fully been upheld.

The company defended itself with a counter-appeal and a conditional cross-appeal.

The controversy was discussed at the public hearing dated February 29, 2012 in which the State Attorney proposed for the dismissal of the appeal.

2. The Facts of the Case

Through the abovementioned notice of assessment -- adopted after the issuance of an audit report (PVC) by the Italian Tax Police of Liguria on December 6, 2005 -- the Revenue Agency assessed profits produced by the Dutch company BSI BV attributed to an Italian permanent establishment and thus considered as taxable income. The latter was identified in **Boston Scientific Spa** ("BS SpA"), an Italian company with headquarters in Milan, owned 99% by BSI BV and the remaining 1% by Boston Scientific Corporation. The latter is identifiable as the parent company that carries out an activity aimed at "designing, manufacturing and marketing of minimally invasive medical devices", whose distribution in Europe is provided by Group companies based in various European countries.

Within such a framework BSI BV acts as the buyer for the sale of group products and enters into commissionaire agreements with various European subsidiaries in charge of marketing and distributing products (therefore acting in their own names but on behalf of BSI BV), thus earning commissions contractually agreed upon.

By arguing that BS SpA was neither legally nor economically independent from its parent company and that the Dutch company also appeared to be the only customer of the Italian company, the Revenue Agency concluded that the former carried on its business as a permanent establishment of the latter. Thus, the Dutch company was deemed liable to taxation in Italy and, as such, should have had to book separately the revenues from sale of products in Italy, as per Art. 14(4) Presidential Decree No. 600 of 1973, by filing income tax returns in our country.

The Dutch company had appealed to the Provincial Tax Court of Milan against the tax

assessment notice. The latter fully accepted the taxpayer's reasons (by dismissing the claim that BS SpA was a permanent establishment in Italy). Next, the Revenue Agency appealed against this first judgment but the Regional Tax Court totally rejected it.

3. The Grounds of the Appeal

The judgment under appeal is justified meaning that for the purposes of determining whether or not there is a permanent establishment all of the facts valued by the public party must be taken into consideration, for only the combination of these elements allows (under Article 5 of the Italy/Netherlands Treaty against double taxation with respect to income taxes) to find a solution to the core issue, which is whether the Italian company "had the power to execute agreements on behalf of the foreign company". For the above, indeed, the existence of a brokerage/agency agreement or the existence of shareholding control, whatever stringent, is not determinative.

That said, and after examining the specific company relationships; the agreements; the business relationships; and the trade relationships between BSI BV and BS SpA, the Regional Tax Court decided that BS SpA -- having endured the sale of products in a totally autonomous manner by bearing the business risk pertaining to; having supported its own sales organization with the proceeds earned from the carrying out of its business -- could not be considered a mere permanent establishment of BSI BV, but rather an independent business entity. It must be added that the income produced by BSI BV under the relationship with BS SpA was still subject to taxation in The Netherlands, country of the European Union characterized by similar tax burden to the one existing in Italy. Therefore, the risk of taxing BSI BV Italian profits twice is not at all unsubstantiated. Compared to this risk, the danger that the implementation of a textual interpretation of the provisions regulating transactions between the two countries may end up facilitating tax avoidance becomes merely apparent, provided that the entrepreneurial activities involve homologous countries.

4. The Appeal to the Supreme Court

The appeal to the Supreme Court by the Revenue Agency has been argued on the basis of three different grounds and ends -- after the indication of the value of the lawsuit in the range of €50 million -- with the request of quashing the judgment under appeal, with the consequential decision even with reference to litigation expenses.

The conditional counter-appeal to the Supreme Court by BSI BV is supported with two grounds of appeal and ends -- after the statement the conditional appeal does not involve changes in the value of the dispute -- with the request for dismissal of the main appeal or of acceptance of the reasons of counter-appeal, with aside the nullification of judgment under appeal and consequent nullification of the notices of assessment.

GROUND OF THE DECISION:

5. The First Ground of the Principal Appeal

With the first reason of the main appeal (categorized as: "with reference to Art. 360(5) of the Italian Code of Civil Procedure: insufficient statement on a decisive and controversial fact"), the Revenue Agency complains that the Court of Appeals has held that the BS SpA should be

considered as an "independent" agent, although the Tax Police had collected clear evidence about BS SpA's legal dependence upon BSI BV or, more generally, the Boston Group through its audit.

Those elements can be found in the Dutch company's shareholding control position on the Italian company; in the statements issued to the tax inspectors by Dr. V.U., sales director of the endoscopy and urology divisions of BS SpA, which showed the "direct interference of the Boston Group on the performance of BS SpA's activity "; in the statements issued to the inspectors by T. M., General Director of BS SpA, which revealed that "BS SpA was required to comply to the Boston Group's strict rules as prescribed in the guidelines", circumstances that cannot be considered as the ordinary way of doing business by independent persons; in the statements made by the Boston Scientific Group in the patronage letter sent to Mediafactoring SpA according to which BS SpA was stated as being "a company whose management falls under our direct control and responsibility"; in the uncontroversial fact that BSI BV was the only seller of products to the Italian company, which means that, pursuant to paragraph 38.6 of the OECD Commentary to Article 5, the agent/commissionaire is less likely to present an independent status.

In facing this overall evidentiary framework, the Regional Tax Court of Lombardy had failed to consider some sources of evidence and had made unfounded underestimation of others, so that the expressed judgment on BS SpA's independence could only appear as the result of a partial and inadequate examination of the evidence obtained during the trial.

The ground of appeal as summarized above is unsubstantiated.

Indeed, it should first be noted that none of the evidence listed by the Revenue Agency appears to have been omitted by the Court of Appeals, as the applicant infers in the first part of his plea.

Not the ground related to the shareholding control relationship, widely covered in the section on "Company Reports"; not the statements relating to V.U. and T. M., which were analyzed by the Judges in the section on "business relationships"; not the ground concerning the letter of "patronage", which was examined by the Judges in the section on business relationships; not one related to the fact that BSI BV over time was the only customer (buyer) of Italian society, a fact considered thoroughly by the Judge in the chapter on contractual relationships, even seasoned with a pinch of irony.

In the light of these objective circumstances, nothing else remains to be considered other than the fact argued by the applicant concerning the Judges' alleged "unjustified underestimation" of some of the circumstances that have been enumerated, for the attainment of their decision.

Provided that this assumption has been articulated in the grounds of appeal, the latter results to be undoubtedly tainted by inadmissibility.

The plaintiff does not specify in any way which among those listed for the purpose of giving support to the plea would be the specific circumstances underestimated by the Judges, undermining in this way the compulsory specificity principle required in order to support an appeal.

Furthermore, the claimant does not clarify the point in the reasoning where the Judges would have overlooked the circumstances here at end. Therefore, the thesis on the insufficient motivations cannot be backed up.

Thus, the plaintiff's complaint is in fact restricted to the censorship of the insufficient evaluation of the overall examination performed by the Judges, including sources of evidence not specifically described in detail but generally recalled as well as evaluations only briefly identified in the wide-ranging reference to the "judgment" expressed by the Court.

In this way, the plaintiff specifically denies the kind of evaluation that can be performed by the Court of Legitimacy, which (according to the teaching of this Court) "exists only if the Judges reasoning fails to examine decisive points and may not instead consist of an appreciation of the facts and evidence that differs from that demanded by the party. The Supreme Court has no power to review and evaluate the so called "merits" of the case, but only to assess, on logical-formal and legally sound basis, the examination and evaluation of the Judge, who alone is competent to identify the sources of his conviction and purpose, evaluate evidence, checking on the latter's reliability and conclusiveness and choosing between the collected evidence, in order to prove the facts under discussion" (Supreme Court, Section 3, judgment No. 828 dated January 16, 2007).

Thus, the Court is not empowered to review the whole issue but has the sheer authority to control, in terms of legal fairness and logical-formal consistency, the Judge's reasoning.

The omitted analytical description of the Judge's reasoning essentially alters the characteristic of the complaints turning it into an "uneven appreciation" (regarding the facts and evidence) compared to that implemented by the Judge of Merits.

The plaintiff misrepresented the grounds of appeal. Accordingly, the Court is compelled to declare such ground inadmissible.

6. The Second Ground of Principal Appeal

With the second ground of appeal (identified as: "Violation of Article 5 of the Convention between Italy and the Netherlands against double taxation on income and on capital, ratified by Law No. 305 dated July 26, 1993,") the applicant points out that BS SpA should be considered a permanent establishment of the Dutch company provided that it had been proved that the company normally had the powers to execute agreements "on behalf" of same-Dutch company. The plaintiff complains that the Judge has denied the existence of such requirement, due to an "incorrect interpretation of the relevant legal definition " that implied the powers of attorney. According to the plaintiff, such requirement should not have had to be evaluated according to a strict contract law statutory criterion, but on the basis of a "substance over form" approach.

Allegedly, what needs to be clarified is whether the agent operating in Italy has executed contracts with the foreign company, regardless of whether those contracts were actually executed "in the name of the company". In fact, the agent provided and received orders that were sent directly to a warehouse from which the goods were delivered and where the foreign

company's regularly approved the transactions (please refer to page 10 of the audit report). Thus, it should have been concluded that BSI BV was not "actively involved" in the execution of contracts proposed by BS SpA (commissionaire).

The judgment had taken the latter into consideration but had then pointed out that -- since, in case of product differences, the customer should not have addressed its claims to BSI BV but to BS SpA instead -- the latter in dealing with customers did not appear as a mere commissionaire but as an effective party. The Court enhanced the formal interpretation of the Treaty disregarding its "substantial" value.

The plaintiff formulated an inadmissible ground of appeal.

The plaintiff held that the Judge of Merit had considered as necessary the demonstration of the exercise of powers of attorney (in order to ascertain the existence of "permanent establishment") but did not describe it accurately, with reference to the specific points of the judgment that show such a decisive statement.

Provided that this Court is not competent for making up the applicant's inaccuracy, it should be pointed out, anyhow, that from the appealed decision it does not emerge that "entering into contracts on behalf of the parent company" would necessarily imply the need for the "power of attorney". Contrariwise, in the chapter on "contractual relationships" the Court focused specifically on the consideration that BS SpA "spent its own name and not that of the parent company", and from this, inferred that it was acting "on its own", as well as "in its own interest".

Thus, no assumption on the lack of powers of attorney with respect to the settlement of the case can be inferred.

But, most importantly, with regard to the violation and misapplication of Article 5 of the aforementioned Convention, in the grounds of the appeal no connection is operated between such assumption and the (erroneous) conclusion of the issue. The plaintiff did not demonstrate in any way the reasons according to which the assumption on the existence of such powers of attorney clashes with the general interpretation of the aforesaid provision. Accordingly, the claim is unsubstantiated and left unproven by virtue of mere and apodictic assertions. Indeed, the plaintiff simply rewrites the arguments contained in the decision here under appeal, as if they alone can act as a demonstration of their own inaccuracy.

It must be noted that the plaintiff's approach is not consistent with the guidelines repeatedly made available by this Court in relation to the claim's content, that "under penalty of inadmissibility, must include not only the strict indication of the rules allegedly infringed, but also the specific and intelligible theses designed to demonstrate how certain statements contained in the appealed judgment should contrast with the rules governing the case at hands" (in these terms, Supreme Court Judgment No. 11501 of 2006).

In short, the Court considers that the grounds of appeal now under consideration have not properly clarified the content of the breach of law. Indeed, the sheer indication of the standards that have been breached is not sufficient if it is not followed by a detailed evaluation of the solutions adopted by the judge. Furthermore, such evidence must be provided through a comparison between the proposed solutions and not through the mere

juxtaposition of the latter to those inferred from the grounds of judgment.

The plaintiff's claim cannot be considered compliant to its chief purpose, namely, to allow the Supreme Court of legitimacy to fulfill its institutional role (appraise the content of the alleged violation). Hence, it can only be concluded that even this second ground is inadmissible.

7. The Third Ground of Principal Appeal

With the third ground of appeal (identified as: "Insufficient reasoning on a decisive and controversial fact -- in relation to art. 360(1)(5) of the Italian code of civil procedure"), the applicant complains that the judge failed to recognize the existence of a permanent establishment by reason of ascertained "activities carried out beyond the ordinary course of business of the sales commissionaire" carried out by BS SpA.

Indeed, BS SpA should have restricted its activity to the execution of sales contracts on behalf of BSI BV while instead "deposit and loan contracts executed by BS SpA with hospital facilities " have been found. Through such agreements, BS SpA had used BSI BV's products without a specific power of attorney.

Moreover, even Mr. T. had stated that in some cases the machinery was not granted on loan but "leased to customers", and it was not clear under what powers the commissionaire would also have the authority to lease others' property.

T. also stated that, in reference to the execution of the deposit and loan agreements, he often would sign on behalf of BSI BV in order "to obtain a simplification of the execution" itself. And yet, the statements made by Dr. S. (Appendix No. 13 of the tax audit report) showed that BS SpA had carried out factoring transactions involving the transfer of BSI BV's receivables, supporting the charges fully and without recharging them on the Principal; furthermore, (as resulting in page 19 of the tax audit report) BS SpA had participated in the Boston Group's expenditure on marketing strategy on insurance contracts or civil liability for promoters in various European countries, without receiving any consideration.

All these elements (and in particular the endurance of cost for agreements entered into by the parent company to its own benefit) showed the participation of the commissionaire in activities outside its business purpose. In a paradoxical way, the Court of Appeals had considered these elements as an expression of the Italian company's independence.

Even these additional grounds are unacceptable.

The applicant in fact assembles a set of facts without respecting the self-sufficiency criterion, which would require a thorough description both with reference to the places in which the documents have been produced and with reference to the specific content of the document itself. Provided that these facts represent a symptom of the carrying out by BS SpA of activities that go beyond the ordinary course of business, the plaintiff bases its reasoning on this set of facts by inferring that the latter was not taken into consideration by the Judge of Merits.

Accordingly, the plaintiff does not explain nor clarifies in any way the reason why legally

pre-determined acts such as the deposit contract; bailment contract, leasing contract, factoring agreement, are alien and even contrary to the typical duties of the commissionaire, by causing these acts be eventually included in what the OECD Commentary (under par.38.7) defines as "activities which, economically, belong to the sphere of the enterprise rather than to that of their own business operations" (*ie*, the activity of the Principal).

Therefore, the plaintiff challenged the grounds provided by the Judge of Merits without any reasoning whatsoever. Instead of proving the Italian company's dependence to the Dutch parent company, the abovementioned grounds enhance the company's independent position (in the section called "business relationship"), so that the appellant's challenge can only result in a judgment of inadmissibility.

The lack of a clear explanation of the reasons for which the Judge of Merits overlooked one or the other of the factual elements acquired in trial certainly represents a suitable justification for the declaration of inadmissibility, provided that, according to the repeated teaching of this Court: "The logical evaluation on the factual judgment as per Art. 360(5) of the Italian Code of Civil Procedure, is not equivalent to the review of the so-called decisional reasoning, *ie*, the reasoning that has led the trial judge to adopt a particular solution for the issue under consideration, given that such a review, in fact, implies a factual judgment, and would result substantially in a new decision itself, colliding with the function assigned to the Supreme Court of legitimacy. It follows that any possible flaw in the Supreme Court's reasoning that leads to the performance of a new trial on the merits of the trial is entirely outside the scope".

Nor, similarly, the Supreme Court could take into consideration a new fact, different or additional to those used by the Judge of Merits to support its decision, (Supreme Court, Section L, Judgment No. 3161 dated March 5, 2002). Even in the latter situation, the Court of legitimacy would perform a so-called judgment of merit.

In conclusion, none of the grounds of appeal raised by the appellant appears to be acceptably formulated. The rejection of the main grounds of appeal precludes the consideration of those enhanced in the defendant's appeal, expressly influenced by the possible acceptance of the first.

With regards to this instance, settlement on legal costs must respond to the principle according to which the expenses are charged on the party whose petition is rejected.

FOR THESE REASONS

The Court rejects the appeal by asking for the appellant to pay the costs of litigation, settled in €50 thousands together with the legal accessories and more than €100 for disbursements.

This has been decided in Rome, during the Council held on February 29, 2012. Filed with the Court Chancellery on March 9, 2012.

S U P R E M E C O U R T
Judicial Review
Chamber
Section: TWO
JUDGEMENT

Judgment Date: 1/12/2012

APPEAL FOR REVERSAL

Appeal No.: 1626/2008

Judgment/Decision: Appeal Denied

Vote: 1/11/2012

Court of Origin: National Court Tax and Treasury Bench Section 2

Presiding Judge: The Honorable Mr. Manuel Martín Timón

Court Secretary: The Honorable Mrs. Gloria Sancho Mayo

Written by: MCM

Note:

Non-resident income tax. 1999 and 2000 Operation in Spain through a permanent establishment

APPEAL FOR REVERSAL No.: 1626/2008

Vote: 1/11/2012

His Honor Mr. Manuel Martín Timón

Secretary: The Honorable Mrs. Gloria Sancho Mayo

JUDGEMENT

SUPREME COURT JUDICIAL REVIEW CHAMBER SECTION: TWO

The Honorable Mssrs.

Notified on 1-30-2012

Chief Magistrate:

Mr. Rafael Fernández Montalvo

Magistrates:

Mr. Manuel Vicente Garzón Herrero

Mr. Emilio Frías Ponce

Mr. Oscar González González

Mr. Manuel Martín Timón

In the City of Madrid, on twelve January two thousand twelve.

Chamber Three, Section Two of the Supreme Court, formed by the Honorable Mssrs. Magistrates listed above has reviewed the appeal for reversal number 1626/2008, filed by Mrs. -----, Court Solicitor, on behalf of the company **XXXX** (formerly **XXXX**), against the judgment handed down by Section Two of the Judicial Review Chamber at the National Court on -- ----- -----, issued with respect to the appeal for judicial review -----/----- filed against the decision reached by the Central Economic and Administrative Tribunal on --- ----- -----, regarding the settlement of Non-Resident Income Tax in the years 1999 and 2000.

The respondent to the appeal is **THE STATE GENERAL ADMINISTRATION**, represented and defended by the State's Attorney.

BACKGROUND

ONE.- On 6 March 2003, the Inspectorate at the Special Delegation in Madrid of the State Tax Administration Agency raised an assessment, Form A02, for Non-Resident Income Tax 1999 and 2000, which has been contested by the taxpayer, with the argument that the company operated in Spain through a permanent establishment and did not file returns for this tax. The Inspector provides details of revenues, consumption of goods, sales commissions, promotional services, other operating expenses and management and administration costs, based on which the tax base was calculated. As a result, the Inspector proposes a settlement for both years that have been examined totaling €1,265,410 and late-payment interest brings the total tax liability to €1,420,256.94.

In the mandatory supplementary report (pages 1215 to 1262 of the case file), the Inspector develops the foundation of his proposal, starting with the appropriateness of considering the party concerned to be a company that has a permanent establishment in Spain. He examines the two agreements concluded by that party and the Spanish company YYYY, which entered into force on 1 August 1999 and the Spanish and English language copies are in the case file (pages 784 to 812 and 824 to 856). The first, or the manufacturing agreement, establishes the commitment on the part of YYYY to produce and package (at its plant located at ----- in -----) the products that the appealing party indicates in its orders, which must specify the necessary information (type of product, amount, delivery date, etc.). These products will be manufactured by YYYY at a price equivalent to total cost plus the defined margin, which is intended to compensate the manufacturer for the use of the resources necessary for production. Exhibit I to the agreement lists the costs included in the total cost and Exhibit II defines how the margin is calculated. For 1999 this figure was defined as 3.3% of the total production cost. Under the second agreement the appealing party designates YYYY as its "Agent in Spain" to promote the products that are listed in an Exhibit. YYYY commits to "representing, protecting and developing" the other party's interests in exchange for 2% of all sales it makes in Spain.

In light of these agreements, the Inspector considers in his report that the claimant has a permanent establishment in Spain in accordance with Article 5 of the Spain-Switzerland Double Taxation Treaty and the Inspector

understands that it carries out in Spain "a primary activity fully covered by the corporate purpose for which the Company was incorporated and these activities are not of a preparatory or auxiliary nature". He also considers that according to the commission agreement the commission agent acts as an agent for the other party, thereby converting it into a dependent commission agreement.

Once the taxpayer had filed allegations, on 23 April 2003 the Chief Inspector issued a tax settlement administrative action that confirmed the proposal set out in the Assessment. The Chief Inspector, in addition to including some of the opinions and responses to requests for rulings from the Directorate General for Taxation invoked by the Inspector and in the light of the operations defined by the two aforementioned agreements, concludes "that the party that will really obtain profits in Spain through YYYY is XXXX, who is the party that really exercises an economic activity that may provide unlimited profits and even a loss, which are the potential results of an economic activity and it is not sufficient to manufacture and cover costs without assuming company risk. The non-resident party assumes this risk and, as a result, the party that through the Spanish company carries out an economic activity".

TWO.- The appealing company filed an appeal with the Central Economic and Administrative Tribunal against the assessment raised and after the presumed dismissal due to administrative silence, it was redirected to the Economic and Administrative Chamber at the National Court, although subsequently it was extended to include the resolution handed down by the Central Economic and Administrative Tribunal on --- -----, which allowed part of the claim, due to the exclusion from the revenues attributed to the claimant of the amount of the products sold from outside Spain to customers located in Portugal.

THREE.- Section Two of the Economic Administrative Chamber at the National Court processed the judicial review appeal filed under number -----/-----, and handed down a judgment on --- -----, stating the following:

"DISALLOW the economic administrative appeal filed by the representative of XXXX, against the decision handed down by the Central Economic and Administrative Tribunal dated --- ---- ----, to which this action relate and, therefore, CONFIRM the appealed decision as it is in accordance with the law".

FOUR.- The representative of XXXX prepared an appeal for reversal against the aforementioned decision and, after being prepared it was filed in writing on 16 May 2008 and requested that the decision be reversed and voided.

FIVE.- The State Attorney opposed the appeal through a document filed on December 5, 2008, requesting that the appeal be disallowed.

SIX.- The date for deliberation and judgment was set for eleven January two thousand twelve and on that date the proceedings took place.

The Presiding Magistrate was the Honorable Mr. MANUEL MARTÍN TIMÓN, Magistrate of the Court

FOUNDATIONS IN LAW

ONE.- The appealed judgment states that "the debate in this judicial; review process raises the core question of determining whether, for the purposes of non-resident tax, XXX operated in Spain through a permanent establishment. Secondly, and only in the event that the first issue receives a favorable response, the errors made in the calculation of the appealing party's tax base will be examined.

These are the same questions that were included in the appeal for reversal that we must resolve.

However, before resolving these issues, the judgment starts with the main characteristics of the agreements that bind XXXX and YYYY, in the terms established in Foundation of Law Two, which states:

"(..).- For the analysis of the first point, it should be borne in mind that, as from 1 July 1999, XXXX was bound to the Spanish public limited company YYYY under two contracts: a manufacturing agreement and a promotional agreement.

Under the first of those contracts, XXXX, licensee of certain formulas, know-how, patents and trademarks in the pharmaceutical, cosmetic and animal food sectors, contracted YYYY, the owner in our country (-----) of facilities used to manufacture products of those sectors for their subsequent sale. YYYY undertook to prepare and package the products, and to sell them to the Swiss company, pursuant to the instructions given by the latter, which undertook to acquire those products. The price was determined for each year

according to the production costs, to which there was added a margin specified according to market criteria. YYYY accepted liability for defects due to incorrect application of quality parameters, while XXXX would bear those arising from improper specification of those parameters or from their modification after the goods were manufactured.

In the second contract, YYYY undertook to promote in Spain the merchandise which XXXX purchased from it, as well as those others which the Swiss company acquired in intra-community transactions. In addition, by virtue of this business, the former leased to the latter a warehouse of 22 square meters for deposit of the products prior to their distribution to the clients. In any event, the price of sale to third parties was set by XXXX, which issued and sent the relevant invoices, although the purchase orders could be managed by either of the two companies indistinctly, without, however, the Spanish company being able to alter or negotiate the terms of sale or accept any contract for the account of the Swiss company. The compensation consisted of 2% of the sales in Spain, which would be added to the costs incurred by YYYY, plus 750 pesetas for each square meter of the leased warehouse.

Both contracts, as is emphasized in the claim, entailed a change in strategy, whereby YYYY, theretofore manufacturer, importer and seller of products, began to produce them for a single client —XXXX— who then proceeded to introduce them in the market. The aim was to reduce costs, by centralizing them in a single country: Switzerland

Afterwards, the first of the issues raised is resolved in the terms stated in Foundations of Law Three through Six:

[...]- Spanish Act 41/1998 of 9 December 1998 on the Income Tax on Non-Residents (Ley del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes) (published in the official State gazette, BOE, on 10 December 1998), stipulates that income obtained in Spanish territory by foreign natural and legal persons (articles 1 and 11) is subject to tax. Income obtained from economic activities or operations carried on with a permanent establishment in Spain is considered to be income obtained in Spain. The latter provision provides that a foreign person is considered to operate through a permanent establishment when the enterprise:

(1) Under any title possesses in our country, on a continual or regular basis, facilities or work places of any kind in which the business of the enterprise is wholly or partly carried on. In particular, permanent establishments include (a) places of management, branches, offices, factories, workshops, warehouses, shops or other establishments, (b) mines, oil wells,

quarries, farms, forestry facilities, livestock farms or any other site where natural resources are exploited or extracted, as well as (c) building sites or construction or assembly projects which exist for more than six months.

(2) Habitually operates in Spain through an agent authorized to contract in its name and for its account.

Now, taking into account that the claimant company is established in Switzerland, there must be taken into consideration the Treaty for avoidance of double taxation on matters of income tax and wealth tax between the Spanish State and the Swiss Confederation, signed in Berne on 26 April 1966 and ratified by means of an instrument published in the BOE of 3 March 1967. That agreement, like all those of its kind adopted according to the standards of the Model Convention of the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), serves to eliminate or mitigate the negative effects for international economic flows as a result of the coexistence of tax systems (the Spanish one and the Swiss one) of different scope and content [see, in relation to the European Community internal market, the judgments of the European Court of Justice of 14 November 2006, *Kerckhaert and Morres* (case C-513/04, ECR page I-10967), section 21, and of 6 December 2007, *Columbus Container Services* (case C-289/05, not yet published in the ECR), section 44]. Now, the said Spanish-Swiss Treaty defines (article 5) a permanent establishment as:

(1) A fixed place of business in which the business of the enterprise is wholly or partly carried on (paragraph 1), especially a place of management, a branch, an office, a factory, a workshop, a mine, quarry or other place of extraction of natural resources, and a building site or construction or assembly project which exists for more than twelve months (paragraph 2). However, the definition does not 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 their (i) storage, display or delivery, or (ii) processing by another enterprise; (c) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of (i) purchasing goods or merchandise, or for collecting information, for the enterprise or (ii); advertising, for the supply of information, for scientific research or for similar activities which have a preparatory or auxiliary character, provided they are done for the enterprise itself (paragraph 3).

(2) Action through an agent who habitually exercises an authority to conclude contracts in the name of the non-resident enterprise, unless his activities are limited to the purchase of goods or merchandise for the enterprise

(paragraph 4). This definition does not include the carrying on of business through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, where such persons are acting in the ordinary course of their business (paragraph 5). In addition, the fact that a company is controlled by a company which is a resident in another State or which carries on business in that other State shall not of itself convert it into a permanent establishment (paragraph 6).

A reading of both regulations shows that Spanish law offers a broader concept than the international covenant with Switzerland. Thus, for example, whereas article 5 of the Treaty leaves out purchasing centers, storage sites and information collection centers (paragraph 3), that exclusion is not contemplated in article 12.1.a) of Act 41/1998, which, moreover, contains a residual clause (“work places of any kind”) that is absent in the Treaty.

This inconsistency requires, for an analysis of litigious cases, a decision as to which law applies, which can be none other than the Treaty, both for structural reasons —given that our system gives primacy to international treaties, such that a subsequent law cannot alter the content of an international agreement that has been validly signed and officially published in our country (article 96 of the Spanish Constitution)— and because of the position held by the Treaty rules with respect to domestic tax regulations. Agreements for the avoidance of double taxation basically consist of a set of provisions that determine, for the different classes of income, the country which has authority to tax them. Toward that end, they indicate the taxes to which they apply, delimit the territory of the signatory States and profile the taxable persons, while at the same time harmonizing tax terminology and laying down rules for avoiding double taxation. In short, it rests with the contracting States, in exercise of their tax sovereignty, to decide if they tax or do not tax certain types of income, and it is up to the Treaty to attribute that taxation to one State or the other [see the judgment handed down by the Third chamber, Section 2, of the Spanish Supreme Court on 29 July 2000 (appeal 7103/95, legal foundation 7)]. In other words, it is up to the domestic lawmaker to determine which transactions are taxable (articles 33.3 and 133.1 of the Constitution), while it is up to the double taxation treaties to resolve, for the cases they contemplate, if the Spanish State can tax those transactions and to what extent. This second group includes article 5 of the Spanish-Swiss Treaty when it offers the notion of permanent establishment, such that, if it clashes with article 12.1.a) of Act 41/1998, with which it bears a horizontal relationship, the judge must set aside that internal rule and apply the Treaty provision, leaving the national rules for

those cases where no international covenant exists, or where such a treaty does exist but not employ the notion of permanent establishment.

Having made the above considerations, we should now examine whether the situation of the claimant company is covered by one of the two alternatives of article 5 of the Treaty.

Now then, before continuing, as a result of the stance adopted by the parties in this case, it is fitting to stop here to underscore that the two alternatives are autonomous, and do not complement each other, with the second operating supplementally to the first, given that the situations to which they apply are different and they are defined independently (paragraphs 27 and 28 of the commentary on article 5 of the Model Convention). This point is in order here because, as the two companies have different legal personalities, to decide whether XXXX possesses in Spain a fixed place of business, we must examine its direct actions in our country, ignoring the facilities and activities of YYYY, which must be taken into consideration to study if the latter company was acting for its Swiss namesake as a dependent agency and, hence, as a permanent establishment.

We must therefore ask, first of all, if XXXX carried on all or part of its business through a fixed place of business in Spain. This option is composed of three elements: a (a) place of business that is (b) fixed and in which (c) the business of the enterprise itself is carried on. The first element takes in any space, facility or material resource employed for carrying on the enterprise's business, whether or not it is used exclusively for that purpose (paragraph 2 of the commentary on article 5 of the Model Convention). The title whereby such place is possessed is irrelevant, and it could even consist of premises of another company. The second element requires a tie between the place of business and a specific location with a certain degree of permanency (paragraph 6 of the commentary on article 5), thus articulating the connection between that place and the territory of the State, the circumstance which justifies the latter being given powers to demand the tax. In short, to delimit the third element, given the silence of the Treaty on the idea of business, we must have regard to what is provided in the domestic legislation of the Member State that applies it, although to avoid the conflicts which could arise from possible eventual differences on this point one could advocate a broad understanding of the notion such that includes all economic activity pursued by a person in an independent manner.

Now then, on an initial approach to the case in dispute one might conclude that XXXX, dedicated to the marketing of pharmaceutical, cosmetic

and animal food products, was using in our country a permanent establishment of the type mentioned above, given that as from 1999 it possessed in _____ a leased facility of 22 square meters from where it sold merchandise of this nature that it purchased from YYYY. But if this situation is analyzed more carefully, one can see that the Swiss company did not trade in the leased premises, where it did not have the human and material resources to carry on its business. Actually, it confined itself to storing and distributing them to its customers, so that it cannot be considered a permanent establishment according to what is provided in article 5.3 [particularly in letters a) and b)] of the treaty, which discards those business structures which, though genuinely constituting fixed places of business within the meaning of article 5.1, have a reduced or limited economic or productive function, and play a mere auxiliary role with respect to the non-resident enterprise's commercial business (note here the significance of the choice as to which law applies, because according to article 12.1 of the Spanish statute, which does not provide an exclusion such as the one indicated in paragraph 3, it should be classified as a permanent establishment).

Nevertheless, the analysis cannot stop at this point, because, given the legal relation that tied it to YYYY via the two contracts described above, it may be asked if XXXX operated in our country through a dependent agent, the second option for finding that it was operating through a permanent establishment.

[...].- The concept of "dependent agent" is defined positively and negatively. From the first perspective it is not required that any employment or contractual relationship exists between the agent and the enterprise he represents. Nor is it indispensable that the agent be a natural person, and can indeed be a legal entity or even a partnership, without independent personality of its members or participants (paragraph 32 of the commentary on article 5 of the Model Convention). In theory, then, YYYY could be a dependent agent of XXXX.

Having established the foregoing, it bears emphasis that the OECD Committee on Fiscal Affairs advocates a strict interpretation and application of this provision and, therefore, of the concept in question, because a broad interpretation would lead to finding permanent establishments exist in all cases where one enterprises engages in crossborder operations through a "dependent person", and the resulting tax burden would hamper the interests of international economic relations (paragraph 32 of the commentary on article 5 of the Model Convention). Consequently, this classification should be limited to

those persons who, given their power to contract, involve the non-resident enterprise in the business activities of the State of taxation. So it is a matter of evaluating the agent's capacity to effectively bind the principal enterprise to third parties. Needless to say, that capacity must refer to the contracts entered into within the scope of the business proper to the foreign enterprise.

From this strict perspective, it may be concluded that YYYY is not operating in Spain as agent of XXXX, because, as adduced in the claim, under the second of the contracts signed (the promotional agreement), it did not have authority to conclude contracts in the name of the principal, not even to negotiate them, with its authority being confined to the management of purchase orders.

Now, it must not be overlooked that the said contract also obliged it to promote the products that XXXX purchased from it and stored in the leased premises, along with those acquired in intra-community transactions. That task introduces a point of greater intensity in the relations between the two companies, as the Spanish one was not confining itself to processing the purchase orders received from Switzerland, signing the contracts with no capacity for innovation, but, due to its promotional authority, it had to do everything needed to enforce the qualities of the products offered by XXXX. To this we must add the existence of the manufacturing agreement, which we will now take up when considering the negative perspective of the concept of dependent agent.

Nevertheless, one might ask if, in light of the wording of article 5.4 of the Spanish-Swiss Treaty, the position of dependent agent only operates when the representative has authority to bind his principal in relation to third parties, and does not include situations such as those of the principal suit here, which involves an exclusively internal relationship between two companies to produce the products marketed by XXXX. This doubt is dispelled, however, by referring to the OECD Model Convention, whose article 5.5 (the equivalent of article 5.4 of the Treaty between Spain and Switzerland) authorizes contemplation of other activities different from that of an authority "to conclude contracts in the name of the enterprise", including those which the latter may have conducted through a fixed place of business, such as, precisely, the activity of manufacturing the merchandise that is then sold and distributed. Indeed, that provision of the Model Convention stipulates: "[...] where a person [...] is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment

in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 [auxiliary and preparatory] which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph". In short, the dependent agent clause operates not just when the agent has authority to contract in the name of the foreign principal, but also when, given the nature of the activity, the agent involves the principal in the business activities of the domestic market.

The second perspective to which we have been referring, the negative one, relates to the absence of the conditions envisaged in article 5.5 of the Spanish-Swiss Treaty, which alludes to the independent agent in order to clarify and emphasize that, as a general rule, a broker who constitutes a separate and autonomous enterprise is not a permanent establishment of a foreign enterprise (paragraph 36 of the commentary on article 5 of the Model Convention). The independence required reaches into the legal, economic and functional arenas, and must be evaluated casuistically in the light of the set of obligations undertaken by the agent with respect to the enterprise. A preliminary consideration may nonetheless be advanced that, if the economic activities conducted by the agent are subject to detailed instructions or global control, the agent cannot be considered independent, especially in cases, such as the present one, where the agent operates exclusively for the enterprise.

All evidence indicates that YYYY was operating as a dependent agent of XXXX. Its manufacturing activity was confined to producing merchandise for the principal, following its guidelines and only running the risk of incorrect application of the quality parameters conveyed to it, while XXXX bore the risks deriving from improper establishment of those parameters or from their modification after the products were made.

The location of the business risks is a salient factor for measuring the degree of independence. Now, in the case at issue here, it was borne by the foreign company, as the negative consequences for YYYY's net worth of improper execution of the orders received do not go beyond the effects that might be suffered by an employee who does not comply with the orders of his principal adequately. It must be borne in mind that the more a principal/agent relationship resembles that of an employer/employee, the more likely that the agent will not be considered legally independent. In addition, given the price paid by XXXX to the Spanish company for the goods it produced (cost of production plus a percentage), it is plausible to deduce that the latter did not assume economic or financial risk. In short, "it is one thing to manufacture

according to a customer's instructions and even accept price ceilings [...] and quite another one to manufacture for only one customer, at his orders and pursuant to his instructions [...] at price equal to cost plus a simple commission [...]" (fourth paragraph of foundation 4 of the assessment order dictated on 23 April 2003 by the Head of the Inspectorate Technical Office).

In summary, from the standpoint of interest here, XXXX produced in Spain through a dependent agent (YYYY) the goods that it later marketed, assuming the contingencies proper to all business activity. It cannot be argued that the said manufacturing activity was of an auxiliary, secondary or preparatory nature for its principal business. This should be excluded under article 5.3 of the Treaty, which, intended to delimit the notion of fixed place of business, can be applied by analogy for an analysis of the position of dependent agent. In the first place because, in fact, it was a basic condition without which the business object could not have been achieved and, second, because it did not fit any of the auxiliary or preparatory operations set down in that provision, which, given that it lays down an exception, should be construed restrictively.

Thus, the Administration is right in affirming that the claimant company operated in our country through a permanent establishment, and the arguments put forth in the claim do not weaken that conclusion. To begin with, the resolutions of the Directorate General for Taxes that are cited refer to diverse situations that are lacking in one of the decisive conditions that support in the present case a finding that YYYY was a dependent agent of XXXX: exclusivity. The Spanish company, during the term of the contracts, only existed to serve the Swiss company and, without running any risk whatsoever, to manufacture its products according to its strict instructions, promoting them and participating in the performance of the sales agreements. It had no other mission. This Chamber is mindful that production-to-order constitutes a normal practice in the market. Nor are we unaware that it is possible to establish a price for the manufacture as a function of the costs, plus a remunerative percentage for financing the production. And we can admit that the existence of companies with only one client is not outlandish. But the conjunction of the three factors supports the deduction that the case at issue here fulfils the defining characteristics of a dependent agent permanent establishment for purposes of the Spanish-Swiss Treaty for the avoidance of double taxation, as follows from the interpretation expounded above.

In accordance with the above considerations, the first grounds for the appeal is to be rejected

Finally, as regards the tax base issue, which naturally is secondary in nature, the judgment reasons as follows in Foundations of Law Seven and Eight:

In the second, raised on a subsidiary basis, the claimant company denounces that the Administration has incorrectly calculated the profit attributed to the former for purposes of determining its taxable income. Of the three objections grouped in this point, one (sale to Portuguese customers of products from other European countries) has been rendered moot because it was accepted by the Central Economic Administrative Tribunal in its resolution, which, may it be recalled, was handed down after the present claim was lodged. There thus remain two questions: (1) the profits generated from sales negotiated with parent companies of multinational customers and (2) the marketing, distribution and other operating expenses borne in Switzerland.

With respect to the first question, XXXX adduces that, at most, the existence of a permanent establishment should be admitted with respect to the manufacturing operations, such that the normal manufacturing margin should be attributed to that activity, but not the profits on the marketing activity. This reasoning coincides, apparently, with the Chamber's view as stated in the above foundations in law, where we have concluded that YYYY cannot be deemed a permanent establishment for purposes of the marketing, as it does not have authority to bind its principal, and confines itself to executing purchase orders negotiated from Switzerland. Now, the circumstance that one of the activities, when considered separately, of the permanent establishment does not support its classification as such does not mean that, after resolving in any event that the Spanish company meets the requisite conditions, not all of the profits generated by its business can be attributed to it for purposes of the income tax on non-residents. In other words, once an agent is deemed to be a permanent establishment through which another enterprise is operating, that status is not just seen to apply to the contracts the agent concludes in the latter's name. Instead, all of the economic activity pursued for the other enterprise is considered to be a permanent establishment (paragraph 34 of the commentary on the Model Convention).

Not only does this solution not contradict article 7 of the Treaty, it in fact faithfully complies with that provision, which authorizes taxation of the profits obtained by the foreign enterprise through a permanent establishment (paragraph 1), to be calculated as if it were a distinct and separate enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions

and dealing wholly independently with the enterprise of which it is a permanent establishment paragraph 2).

There remains to be analyzed the question as to deductible expenses (marketing, distribution and other related expenses) borne by XXXX, which, in the opinion of the claimant, should be added to those paid by YYYY, the only ones it says were accepted by the Administration.

Considered in the abstract, this objection is well grounded, for, if the profits obtained in Spain by its permanent establishment are attributable to the claimant, then their calculation should include not just the expenditure required by YYYY, but also those incurred in Switzerland in respect of the activity pursued in our country.

Now, this argument collapses because the appellant has not complied with the burden of proving the amount of such expenses, as it was required to do, neither in the administrative proceedings [article 114 of the Spanish General Tax Act 230/1963 of 28 December 1963 (published in the BOE of 31 December 1963)], nor in this appeal for judicial review [first final provision of Act 29/1998 of 13 July 1998 regulating this jurisdiction (BOE of 14 July 1998), in relation to article 217 of the Spanish Civil Procedure Act (BOE of 8 January 2000)].

Before the Inspectorate and the Central Economic Administrative Tribunal, and in the claim, it proposed that those expenses be calculated by applying a percentage to the revenue figure. The Convention only accepts this if it is customary in the contracting State (article 7.3), in this case Spain. Now, our legal order only contemplates this formula for management and general administrative expenses [article 17.1.b) of Act 41/1998], and it cannot be extended to expenses of another nature. As we have recently indicated in a similar case (judgment of 23 November 2007, appeal 628/04, legal foundation 10), it is not enough to justify that there exist marketing and related expenses, as this is patently obvious and therefore does not require proof. What must be evidenced is the amount of such expenses, and it is not adequate to expediently calculate them by applying a percentage to the turnover. This approach is admissible and admitted for other types of expenditure (such as general administration and management expenses) which are by nature difficult to determine precisely in relation to each permanent establishment, given that they are undertaken by the parent company for the indistinct benefit of all, but it is to be rejected for an expenditure, such as marketing, promotional and related expenses, whose individual measurement poses no great difficulties. In other words, XXXX can deduct the expenses of this nature which

it has effectively incurred in relation to its permanent establishment in Spain. The amount of these expenses is easy to calculate and book, but it cannot be determined using abstract parameters which do not show that the amounts proposed as deductible correspond to payments actually made for the benefit of the business carried on in our country.

In the submission of its conclusions, the claimant changes strategy and refers to precise sums (41,839,932 Swiss francs in 1999 and 40,152,062 in 2000 in marketing and distribution expenses; 67,646,781 Swiss francs in 1999 and 103,263,551 in 2000 in respect of other operating expenses), obtained from the audit reports of the company during those years (folios 858 to 898 of the case record), but those documents do not indicate which part of the expenses are in respect of the business of the Spanish permanent establishment. While true that, in view of its thesis of the total independence of YYYY, it seems logical that its accounting records would not indicate those parameters, the fact is that if, as it argues on a subsidiary basis, a major part of the spending of this nature is in relation to the business in our country, it should have moved to submit evidence to such effect to this court, but has not done so.

In view of all of the above, the court should reject this second ground and, with it the appeal for judicial review, such that it is not in order to make any pronouncement on the request for compensation for damages put forth in the third additional petition of the claim.

TWO.- The appeal for reversal is based on two motives which, in accordance with Article 88.1.d) of the relevant legislation, the following allegations are made:

The first consists of a violation of Article 5.4 of the Spanish-Swiss Double Taxation Treaty (ratified on 3 March 1967), Article 4 of Act 41/1998 and Article 96 of the Constitution.

After a long explanation the following conclusion is reached:

"a. My client does not have a fixed place of business in Spain.

b. YYYY is not a Dependent Agent as it does not have the authority to bind my client (which is the only condition defined under applicable legislation).

b) Based on these two certainties, the only possible conclusion, in accordance with the only applicable law (Article 5.4 of the Spanish-Swiss Treaty) is that my client does not have a permanent establishment in Spain.

e) By reaching the contrary conclusion (through the status of Manufacturing Agent, which is not included in the applicable legislation), the National Court is violating the terms of Article 5.4 of the Spanish-Swiss Treaty.

d) Also take into account that the National Court states that it bases its conclusion on the text of Article 5.5 of the Model Convention. However [...]:

- . The wording applied by the Court is the Model Convention existing since 1977 while the model that inspired the Spanish-Swiss Treaty is the Model Convention from 1963.

- . The modification introduced by the 1977 Model Convention (which continues to be in force today) is, according to the interpretation by the OECD itself, a modification of substance.

- . Therefore, the 1977 Model Convention (and subsequent Models) cannot serve as a source of interpretation in this case.

- . It is also stated that the National Court is even erroneously interpreting the 1977 Model Convention (and subsequent Models) because Article 5.5 does not introduce the status of Dependent Manufacturing Agent applied by the National Court.

To the contrary, what this Model Convention establishes (the last part of that Article, to which the Court refers in its conclusion) is that even given a Dependent Agent with authority to bind, no permanent establishment exists if that authority covers auxiliary or preparatory activities (which, if the activity was carried out without the involvement of an Agent, never would have constituted a Fixed Place of Business).

The Spanish-Swiss Treaty states something similar, although with a lesser scope with respect to the exception indicated, when it refers to the purchase of assets or goods, in particular, instead of the preparatory or auxiliary activities, in particular (among which the former is included).

Accordingly, even if the 1977 Model Convention (and subsequent) could serve as an interpretation source in this case, the conclusion could not be reached that there is a permanent establishment.

Thus, the challenged judgment should be reversed due to the application of Article 5.4 of the Spanish-Swiss Double Taxation Treaty concluded in Bern on 26 April 1966 (and ratified by the publication of the document in the Official State Gazette on 3 March 1967), in the light of an erroneous interpretation allegedly based on a subsequent Model Convention, which cannot support the conclusion reached by the National Court.

This also gives rise to a direct violation of Article 4 of Act 41/1998 of 9 December (in accordance with the wording applicable in 1999 and 2000), that

establishes the prevalence over any other legislation of the provisions of international treaties and agreements that have become part of domestic legislation, as stipulated by Article 96 of the Spanish Constitution since the provisions of the Spanish-Swiss Treaty were not respected with regard to the definition of permanent establishment in general and Dependent Agent in particular.

The second motive alleges a violation of Articles 7.1 and 7.2 of the Spanish-Swiss Double Taxation Treaty (which determine to which extent the state in which a permanent establishment is located may tax its income) and Articles 4 and 17 of Act 41/1998 of 9 December and Article 96 of the Spanish Constitution.

The motive is prepared on a secondary basis with respect to the previous one, as it would only make sense to enter into a debate regarding the accuracy of the profit attributed to a permanent establishment if such an establishment exists.

The appealing party starts with the argument that according to the National Court, once it considers that a Dependent Agent (for the manufacturing activity according to the Court) constitutes a permanent establishment through which another company operates, this not only does not mean that the latter does so with respect to that activity, but rather all of the economic activity carried out by the non-resident in Spain through the agent (whether or not a Dependent Agent as defined by the Treaty) constitutes operating through a permanent establishment.

To reach this conclusion, the National Court says it applied the Commentary of the OECD Model Convention. Specifically, paragraph 34 of the Commentary to Article 5.5 of that Model Convention (as was indicated, this is equivalent to Article 5.4 of the Spanish-Swiss Treaty, according to the Court), which stipulates that.

"34. Once the conditions established by paragraph 5 are met a company will have a permanent establishment with respect to all action taken on behalf of that company, i.e. not only to the extent that that person exercises authority to contract in the name of the company".

In addition, the Court also notes that the conclusion reached does not contradict article 7 of the Spanish-Swiss Treaty, given that it "authorizes taxation of the profits obtained by the foreign enterprise through a permanent establishment (paragraph 1), to be calculated as if it were a distinct and separate enterprise engaged in the same or similar activities under the same or

similar conditions and dealing wholly independently with the enterprise of which it is a permanent establishment (paragraph 2)."

However, deep disagreement with the National Court's interpretation of Article 7 is stated, as well as the Commentary to the Model Convention relating to that article and Spanish legislation governing the taxable income of permanent establishment.

The Court notes that Article 7 of the Model Convention stipulates:

"1. "1. The business profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. In the latter case the company's profits may be subject to taxation in the other State, but only to the extent that they may be attributed to the permanent establishment.

2. When an enterprise in one Contracting State carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment located therein, each Contracting State will attribute to the permanent establishment the profits it obtains as if it were a different and separate company carrying on the business or similar activities, under the same or similar conditions, and treat the company for which it is a permanent establishment with total independence.

[...]"

In the opinion of the appealing party, Article 7 contains a group of material tax rules that, in some manner, continue with those established in Article 5 of the Treaty since the first mentioned precept refers fundamentally to the taxation of a permanent establishment (which will exist if the requirements established in Article 5 are met).

The primary taxation rule established by Article 7 refers to the legal-tax system governing income obtained by companies (non-residents) through permanent establishments located in the territory of the other Contracting State. Article 7 stipulates the extent to which the tax authorities (Spanish in this case) may tax the business profits obtained by a company (Swiss in this case) that operates through a permanent establishment in Spain, i.e. what income may be subject to tax at the location of the permanent establishment and how the business profits should be taxed.

The argument is made that "after a brief analysis of the substantive content of the rule established by Article 7.1 we must note that, basically, this precept contains two broad principles of international taxation relating to the taxing of business income from transactions:

a) On the one hand, the important conventional rule is established whereby a company residing in one Contracting State cannot be taxed on the other State unless business activities are carried out in that territory through a permanent establishment.

b) The second rule (once the possibility that the source State may tax a company residing in the other Contracting State to the extent that it operates through a permanent establishment), refers to the scope of the taxation authority of the source State. Accordingly, the permanent establishment is configured as "a center of tax attribution", which means that the source State or the location of the permanent establishment may not tax the company residing in the other Contracting State for income (business or commercial) other than those attributable to the permanent establishment.

The rest of the activities or income obtained by that company in the territory of the State in which the permanent establishment is located may not be taxed by that State, unless the income is attributable to the permanent establishment, or in the event that another element of the Spanish-Swiss Treaty establishes a general rule in this respect.

Article 7.2 of the Spanish-Swiss Treaty constitutes the central rule governing the attribution of income to the permanent establishment. The attribution of profits to the permanent establishment rests on the principles of separate company and independent company, which means that the permanent establishment must be taxed as a center to which income is attributed in a manner similar to the taxation of a separate resident company that operates independently with respect to the transactions it carries out with related parties.

The principle of independent company has the corollary of the principle of free market competition. From a conceptual point of view the principle of attributing income to the permanent establishment largely coincides with the principle of free market competition established by Article 9 of the OECD Model Convention.

Article 7.2 of the Spanish-Swiss Treaty specifies that principle and clarifies (and regulates) its application with respect to transactions between the head office and the permanent establishment, and the permanent establishments pertaining to the same company.

Even though the free market principle is the central rule governing the taxation and attribution of profits to the permanent establishment, the rule is secondary to the rule established under Article 7.1. The attribution rule based on the free market principle is, in our opinion, applicable to determine the

business profits that may be attributed to the permanent establishment in accordance with Article 7.1 of the Spanish-Swiss Treaty.

No business profits can be attributed to a permanent establishment when they relate to an activity not carried out by the permanent establishment, as this would constitute a sort of "attractive force" that is prohibited by Article 7.1 of the treaty.

In short, what is stipulated by Articles 7.1 and 7.2 of the Spanish-Swiss Treaty (summarized) is as follows:

a) If a taxpayer operates in a State in which it is not resident through a permanent establishment, the profits obtained by that taxpayer may be taxed in that State, but only to the extent that the profits are attributable to that establishment.

b) This means that only the profit obtained by the non-resident in that State will only be taxed in that State if there was a complete presence (as a resident), through a different and independent company but, of course, only with respect to the activity carried out by that establishment.

Against this interpretation of Article 7, the National Court establishes that if a non-resident company has a permanent establishment it must then be taxed in the State in which the permanent establishment is located with respect to all activities carried out in the territory of that State, even if not carried out through the permanent establishment.

Through the application of the only interpretation possible of Articles 7.1 and 7.2 (as we have already stated and in accordance with the criteria of the OECD Tax Committee, as will be seen later), a permanent establishment may only be taxed in the State in which it is located for the profit deriving from the activity carried out through the permanent establishment.

In this case, if the National Court has concluded that in 1999 and 2000 my client had a Dependent Agent in Spain that manufactured the products that it subsequently sold to its parent company [...] then the only profit attributable to that establishment is the manufacturing (not distribution)."

The argument is made that the indicated conclusion is supported not only by the literal content of the aforementioned Article, but also the Commentary to the Model Convention relating to Articles 7.1 and 7.2, reaching the conclusion that they are violated by the judgment being challenged.

Article 17 of Act 41/1998 (9 December) stipulates:

"1. The tax base for the permanent establishment will be calculated in accordance with the provisions of the general corporate income tax system.

2. The operations carried out by the permanent establishment with its head office or with other permanent establishments pertaining to the taxpayer, whether located in Spain or abroad, or with other related companies or persons, will be evaluated in accordance with the provisions of Article 16 of Act 43/1995 (27 December) on Corporate Income Tax.

[...]

4. When the operations carried out in Spain by a permanent establishment do not close a complete business cycle giving rise to income in Spain, and it is closed by the taxpayer or one or more of its permanent establishments for no compensation, apart from the payment of the expenses incurred by the permanent establishment and without all or part of the products or services being delivered to third parties other than the taxpayer, the following rules will be applicable:

a. The income and expenses relating to the permanent establishment will be evaluated in accordance with the rules established by Article 16 of Act 43/1995 (27 December) on Corporate Income Tax, and the tax payable will be calculated in accordance with the general corporate income tax system and the provisions of the previous sections of this Article.

b. On a secondary level the following rules will be applicable:

a. The tax base will be calculated by applying the percentage indicated for these purposes by the Ministry of Finance to the total expenses incurred when carrying out the activity that constitutes the permanent establishment's business purpose. The full amount of accessory income such as interest or royalties that do not form part of its business purpose and any gains or losses on equity items associated with the permanent establishment will be added to that amount.

For the purposes of this rule, the permanent establishment's expenses will be calculated at their full amount, without any reduction or offset being permissible.

b. Tax payable will be calculated by applying the general tax rate to the tax base, without any deductions or credits regulated by the general system being applicable".

According to the appealing party, the main conclusion that may be reached from this Article is that, once having determined that a manufacturing permanent establishment exists and, once it has been proven that this is the only activity carried out by the establishment (according to the National Court in its own Judgment), the profit to be attributed to the establishment relates to that activity (according to Article 7 of the Treaty), then that profit must be calculated

in accordance with the corporate income tax legislation and, specifically, taking into account the rules established by Article 16 of that legislation (relating to the valuation of transactions between related parties).

In short, applying the independent company principle (established by Article 7 of the Treaty) these rules must be applied to determine the price at which an independent company would have agreed in a transaction such as that carried out in this case (manufacture for sale to the taxpayer that subsequently sells the products to its final customers). What must take place is a calculation of the so-called manufacturing profit based on the risks and duties inherent to that activity.

The conclusion reached based on this argument is that it is absolutely inappropriate to attempt to attribute the profit on the distribution activity to the permanent establishment in Spain, given that the establishment does not carry out this activity.

THREE.- The State's Attorney presents the following opposing arguments:

"1.-FIRST MOTIVE IN THE APPEAL.- This document alleges there is no permanent establishment for the purposes of no-resident income tax.

At this point we must take into account the applicable legislation for determining what is understood to be a permanent establishment.

Article 12 1 a) of the Non-resident income tax act stipulates: "It will be considered that a person or entity operates through a permanent establishment in Spain when, in any manner, it has installations or places of business at which it carries out all or part of its activities and they are operated on a continual or habitual basis.

The case file shows that the appealing party was incorporated in Switzerland (Basle) on 6 February 1998 and therefore we must also apply the provisions of the Spanish-Swiss Double Taxation Treaty concluded on 26 April 1966, Article 5 of which states: For the purposes of this Convention, the term "permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on. Paragraph 3 of this Article stipulates, in turn, the activities that do not give rise to a permanent establishment and determines that they consist of all activities that are preparatory or auxiliary in nature.

In accordance with the above, the following requirements are essential:

1. There must be a place of business, regardless of whether or not the non-resident company owns the property or it is made available to it through any

other means. 2. The location must be a fixed place of business and have a certain degree of permanence. 3. The Company's activities must be carried out using this fixed place of business.

The understanding must be that provided the non-resident entity has a fixed place of business, through any means, at which it continuously carries out an activity and the activity is not preparatory or auxiliary in nature, a permanent establishment exists.

Based on the content of the administrative case file, in this case all of the aforementioned requirements are met. It therefore must be understood that YYYY's facilities in ----- (-----) constitute a fixed place of business at which the business activity takes place since products are manufactured there and subsequently sold in Spain and Portugal, thanks to the representation services carried out by the Spanish company with respect to the customer portfolio.

The commission agreement must also be analyzed given that it is evident that it is a dependent commission agreement, which corroborates the existence of a permanent establishment. The agreement reveals the dependence existing between the commission agent and the contractor, since the financial risks are borne by the appealing party, who acts as if the business was its own. In accordance with the provisions of Article 5.40 of the aforementioned Treaty, a permanent establishment is understood to exist when in Spain there is a legal or natural person, whether an employee or not, with the capacity to act on behalf of the non-resident, called a dependent agent with sufficient authority to bind the non-resident in the business transactions that constitute the corporate purpose of the non-resident. However, a permanent establishment will not exist when the agent is independent and, consequently, operates assuming the business risk and within the scope of its own activities. We must understand that a dependent agent must be considered to be the party who must respond to detailed instructions or exhaustive controls by the non-resident.

In this case it may be observed that in all the clauses of the agreement YYYY is completely dependent on XXXX.

Based on the above, the allegations made by the appealing party cannot be accepted. In accordance with the agreements concluded that are included in the case file and Article 5 of the Treaty, it may be stated that the appealing party operates in Spain through a permanent establishment since it carries out a significant part of its activity at a fixed place of business located in Spain and this activity is not preparatory or auxiliary in nature. YYYY is a

dependent agent that manufactures in accordance with the instructions received by XXXX, which pays for its expenses. The appealing party is the only company that issues instructions and assumes liabilities. The appealing party operates in Spain through a permanent establishment through a representative or agent located in Spain (YYYY) and to which it has granted sufficient powers-of-attorney and it controls from a financial point of view.

2.-SECOND AND FINAL MOTIVE IN THE APPEAL - The appeal alleges that the attributed profit is incorrectly calculated.

The appealing party understands that it is not appropriate to attribute any profit since it understands that there is no permanent establishment, but if its previous allegations are not accepted it considers that the settlement is incorrect and another, lower, calculation must be made in accordance with Foundation of Law three in its appeal. In short, it considers that a higher sales amount is attributed because sales to customers in Portugal and sales in Spain to companies pertaining to multinational groups should not be included and also that certain expenses should be taken into account.

We not note in this respect - repeating allegations already included in the response to the claim - that revenues must include all sales made by the permanent establishment. We understand that it is proven in the case file, contrary to the allegations made by the appealing party, that these sales must include those made to Portuguese customers given than they were made due to the promotional and marketing activities carried out by YYYY and may therefore be attributed. The expenses to which the appealing party refers have been taken into account as is shown in the report dated 12 July 2002. With respect to the other issues, we refer to the content of the agreement under which the settlement dated 23 April 2003 was issued and the complete argument set out in the judgment relating to the appeal.

3. - REGARDING THE ADDITIONAL PETITION MADE IN THE APPEAL.

The appeal requests that, if accepted, that the administration be sentenced to pay the expenses incurred by the appealing party, consisting of court fees.

However, this is merely a request made in the appeal that lacks any substantial argument in the body of the appeal and therefore cannot prosper.

The amount claimed is paid in accordance with the fee established by Act 53/2002 under which there can be no requirement of the existence of financial harm to the party requesting the indemnity, which is the enabling event to be entitled to the reimbursement.

This party request that this appeal be disallowed. Secondly, in the event that the appeal is allowed, this party requests that the Court declare that there will be no reimbursement of the amount of the court fees paid.

FOUR.- Article 7 of the Spanish-Swiss Double Taxation Treaty (signed on 26 April 1966) stipulates that *"the profits of an enterprise in one Contracting State may only be subject to taxation in that State, unless the enterprise carries out operations in the other State through a permanent establishment located therein"*.

Article 5 defines such an establishment and the following is a transcription of the matters of interest in this appeal for reversal:

"1. For the purposes of this Convention, the term "permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.

2. The term "permanent establishment" includes especially:

a) Places of management.

b) Branch offices.

c) Offices.

d) Factories.

e) Workshops.

f) a mine, oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources.

g) a building site or construction or installation project if it lasts more than twelve months.

3. The term "permanent establishment" does not 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 collecting information for the enterprise.

e) the maintenance of a fixed place of business for the sole purpose of advertising, carrying out scientific research or carrying on other similar activities that are preparatory or auxiliary in nature, provided that these activities are carried out by the company itself.

4. Where a person in one Contracting State is acting on behalf of an enterprise in another Contracting State, other than an agent of an independent status to whom paragraph 5 applies, and has, and habitually exercises, an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, unless the activities of such person are limited to the purchase of assets or goods for that enterprise".

Therefore, as is well described in the judgment challenged here, which reasons the preferential application of the Treaty over the Non-Resident Income Tax Act, according to the above transcription, there are two circumstances that determine the existence of a permanent establishment: either the existence of a fixed place of business at which an enterprise carries out all or part of its activity or the enterprise operates through a person with sufficient authority to conclude contracts on behalf of the enterprise, which are not limited to the purchase of assets or goods. Only one of these circumstances is necessary for the Treaty to determine that a permanent establishment exists.

Initially, the judgment effectively understands that XXXX did not carry out all or part of its activity through a fixed place of business in Spain but, as a result of the manufacturing and promotional agreements binding the companies involved, the conclusion was reached that the appealing party operated through a permanent agent.

This conclusion is reached taking into account: **1)** that the promotional activity required all of the activities necessary to promote the qualities of the goods offered by XXXX; **2)** the manufacturing activity is added to the promotional activity, with respect to which although YYYY did not have the capacity to conclude contracts, the OECD Model Convention authorizes the contemplation of activities other than the "concluding of contracts on behalf of the enterprise", including those that the enterprise could carry out directly through a fixed place of business such as, precisely, preparing the goods that would be later sold and distributed. This is deduced by the judgment based on Article 5 of the OECD Model Convention, stating that "All indications are that YYYY operated as a dependent agent for XXXX. Its manufacturing activity was confined to producing merchandise for the principal, following its guidelines and only running the risk of incorrect application of the quality parameters conveyed to it, while XXXX bore the risks deriving from improper establishment of those parameters or from their modification after the products were made.

It cannot be said that the judgment uses a Model that is subsequent to the Spanish-Swiss Treaty to the extent that the OECD itself, in April 1997,

recommended that the Tax Authorities in Member States follow the criteria established in the updated Model Convention as much as possible for the purposes of applying and interpreting the network of Tax Treaties.

Based on the above summary, the judgment, which confirms the resolution handed down by the Central Economic and Administrative Tribunal, reaches the same conclusion based on the use of the concept of "fixed place of business" as defined by the Treaty.

The Resolution argues:

"THREE: The first part of the preceding definition requires that the permanent establishment consist of a fixed place of business at which a company carries out its activity, in full or in part, which requires that in this case a determination as to whether or not the claimant carried out an activity at YYYY facilities located in -----, a fixed place of business at which, according to the case file, products are manufactured in accordance with the instructions issued by the Swiss company. The determining factor, therefore, is deciding whether or not the activity was carried out at that location. It must be observed that the Treaty does not determine under what title the non-resident company must use the fixed place of business in question, but it is clear that ownership or even lessee status is not required and, therefore, it is sufficient that a fixed place of business be available to carry out the activity. This leads us to the question as to whether or not the manufacturing activity carried out at those facilities is carried out by the claimant or by the owner of the property because in the first case, if the activity is carried out by the claimant, the conclusion must be reached that the facilities constitute a permanent establishment as defined by the Treaty. This activity consists of the production and sale of certain products, as described under the section Background.

FOUR: Of the two agreements concluded with YYYY, to which we referred earlier, it may be deduced that both manufacturing and sales are managed from Switzerland by the claimant, indicating the manner in which the human and material resources in Spain should be utilized. The claimant decides what should be manufactured and how much, within what deadline, to whom they should be sold and at what price, as may be observed in the section Background. The compensation paid to YYYY consists of the reimbursement of direct and indirect costs, including the use of capital, incurred by the facilities and resources located in Spain that handle these orders. These production resources pertain to YYYY but, by virtue of the relationship between it and the claimant, it is clear that the latter makes use of the facilities and we

note that they are used exclusively to serve the Swiss company. It cannot therefore be maintained that the manufacturing and sales activities carried out in Spain consist of a business activity carried out by YYYY, but rather by the claimant. Using the definition of business activity that the claimant itself invokes, it must be taken into account that the management of these production resources is carried out by the claimant and the financial results from the activity, whether favorable or unfavorable and the risks inherent to the manufacturing and sale of the products affect the claimant not YYYY. The Spanish company does not carry out a manufacturing activity or the sale of products on its own behalf but rather on the behalf of the other company and it is limited to managing, in accordance with the orders received, the resources made available to the Swiss company. We must therefore conclude that in this case the first circumstance regulated by Article 5 of the Treaty exists and, accordingly, the claimant carried out its operations using a permanent establishment in Spain.

FIVE: The claimant alleges that the management model used is common to several industries and the manner in which the manufacturing price is determined for YYYY is allowed by Article 16 of the Corporate Income Tax Act, but this is not sufficient to overcome the preceding conclusion. With regard to the first item, even admitting that the procedure followed is common in other areas, the legal-tax solution would have to be same: the status of business must be attributed to the party that manages the means of production for the purpose of intervening in the production or distribution of goods or services. As regards Article 16 of Act 43/1995 on Corporate Income Tax, it is true that it regulates the manner in which to value related operations and allows the method consisting of adding a margin habitually obtained by the taxpayer in comparable transactions with independent persons or companies to production cost. This law tends to reconstruct market value is based on understanding this value as the sum of cost and the habitual profit margin that the taxpayer obtains in general. However, in the case at hand, the margin that YYYY obtains above production cost is not even close to market, rather according to Clause 2 of the manufacturing agreement that is in the case file (page 784) the margin "that compensates the financing of the manufacturing of the products by YYYY" (i.e. by YYYY) is added to the cost. This means that, as has already been stated, the amount received by the Spanish company is based on its internal cost structure and not on the market, which justifies the fact that the preceding Foundation of Law defines that compensation as purely the reimbursement of costs".

The above leads us to reject the argument.

FIVE.- The second argument in the appeal, introduced on a secondary basis, raises the issue of whether the economic activity by the non-resident, performed by the dependent agent, constitutes an operation through a permanent establishment.

The resolution handed down by the Central Economic and Administrative Tribunal eliminated the sales made to Portuguese Customers from the sales figures used and, as is stated in the challenged judgment, the problem relating to the sales carried out in Spain subsists and the judgment only states that "to the extent that they involve products obtained from the Spanish permanent establishment, they must be attributed to it in accordance with Article 5.1 of the Spanish-Swiss Treaty and therefore the Inspectorate's action on this point is in accordance with the law". (This precept indicates that "For the purposes of this Convention, the term "permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on).

In response to the allegation that the tax base should only include the normal manufacturing margin, the judgment states that there are isolated activities that were not determining factors when deciding whether or not a permanent establishment exists (specifically the sales activity) but once the existence of a permanent establishment has been recognized, the profit deriving from the sale of products must also be included.

This solution must be maintained despite the extensive argument presented in defense of the second motive, since the judgment understands that the promotional activity is attributable to the permanent establishment and, it should be added, regardless of who is responsible for concluding the agreements and setting prices, the judgment also recognizes that the goods appeared at the premises leased from YYYY and sales orders were managed indistinctly by both companies and YYY received 2% of the sales made in Spain., All of this justifies taxation in Spain, as is described by Article 7.1 and 7.2 of the Spanish-Swiss Treaty.

Accordingly, this motive must be rejected.

SIX.- As the motives alleged have not been accepted, the appeal must be disallowed. Furthermore, the denial must be accompanied by a sentence to pay court costs, although the Court applies the authority granted under Article

139.3 of the Jurisdiction Act and limits the State's Attorney's fees to a maximum of €6,000.

In the name of His Majesty the King and exercising the authority to judge that emanates from the Spanish people and is conferred to us by the Constitution,

WE JUDGE

That we must **disallow and we do disallow** this appeal for reversal number 1626/2008, filed by Mrs. -----, Court Solicitor, on behalf of the company **XXXX** (formerly XXXX), against the judgment handed down by the Judicial Review Chamber of the National Court on __ __ ____, issued for the judicial review appeal -----/-----, and the appealing party is responsible for court costs, up to the limit indicated in the last Foundation of Law.

This is our judgment, which must be included in the Legislative Collection, and we hereby pronounce, order and sign our definitive decision.

Rafael Fernández Montalvo

Manuel Vicente Garzón Herrero

Emilio Frías Ponce

Oscar González González

Manuel

Martín

Timón

PUBLICATION.- This judgment has been read and published by The Honorable Presiding Magistrate Mr. Manuel Martín Timón, in a public audience with me, the Secretary. I certify.

^a **Société Zimmer Ltd v Ministre de
l'Économie, des Finances et de
l'Industrie**

^b N° 304715, 308525

CONSEIL D'ÉTAT (9TH AND 10TH CHAMBERS COMBINED)

^c MARTIN, PRESIDENT, GILLES PELLISSIER RAPPORTEUR AND JULIE BURGUBURU
RAPPORTEUR PUBLIC

HEARING DATE: 29 JANUARY 2010, JUDGMENT DATE: 31 MARCH 2010

^d *Double taxation – France – Permanent establishment – Commissionnaire agreement – UK-France Double Taxation Convention, 22 May 1968, art 6 – Whether a commissionnaire gives rise to a permanent establishment of its principal.*

^e The appellant company, resident in the United Kingdom, sold orthopaedic products in France through an associated French company, Zimmer SAS. Prior to 27 March 1995, the French company acted as a buy-sell distributor. As a consequence of a commissionnaire contract entered into on that date, the French company became a commissionnaire for the UK company. Following an audit for 1995 and 1996, the French tax administration took the view that the UK company had a permanent establishment in France through the French company and issued assessments to Corporation Tax. An issue also arose as to Business Tax in France. The UK company appealed and the Administrative Tribunal of Melun and, on appeal, the Administrative Court of Appeal of Paris both rejected the company's appeal. The appellant company appealed by way of cassation to the Conseil d'Etat. So far as Corporation Tax was concerned, the issue was whether the appellant company had a permanent establishment in France in the terms of the Franco-British double taxation convention, art 4 of which provided as follows^a:

^a The French text reads:

ⁱ ⁴. Une personne agissant dans un Etat contractant pour le compte d'une entreprise de l'autre Etat contractant, autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant, visé au paragraphe 5, est considérée comme établissement stable dans le premier Etat si elle dispose dans cet Etat de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise, à moins que l'activité de cette personne soit limitée à l'achat de marchandises pour l'entreprise.

'4. A person acting in a Contracting State on behalf of an enterprise of the other Contracting State—other than an agent of an independent status to whom paragraph (5) applies—shall be deemed to be a permanent establishment in the first-mentioned State if he has, and habitually exercises in that State, an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, unless his activities are limited to the purchase of goods or merchandise for the enterprise.

5. An enterprise of a Contracting State shall not be deemed to have a permanent establishment in the other Contracting State merely because it carries on business in that other State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, where such persons are acting in the ordinary course of their business.'

Held (quashing the decision of the Administrative Court of Appeal and substituting the decision of the Conseil d'Etat):

(1) The appellant company did not have a permanent establishment in France. A commissionnaire does not have authority to conclude contracts binding upon its principal, so cannot constitute a permanent establishment of the principal unless the terms of the contract or other facts indicate that, notwithstanding the designation as a commissionnaire, the agent has authority to conclude contracts binding upon its principal;

(2) The lower courts had erred in failing to appreciate that a commissionnaire did not have authority to conclude contracts binding upon its principal, and could only constitute a permanent establishment if the principal was bound by contracts with third parties through the actions of the commissionnaire.

EDITOR'S NOTE

Over the last two decades many multinational groups have implemented a business restructuring. A common feature of these restructurings has been the conversion of associated companies, which previously acted as buy-sell distributors, into commissionnaires (note the double 'n'). The aim was two-fold. First, the commissionnaire assumed less risk than the previous distributor, so the commission paid would be less. Secondly, the commissionnaire would not constitute a permanent establishment of the principal under double taxation conventions which mirrored the OECD Model in providing:

5. On ne considère pas qu'une entreprise d'un Etat contractant a un établissement stable dans l'autre Etat contractant du seul fait qu'elle y exerce son activité par l'entremise d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de tout autre intermédiaire jouissant d'un statut indépendant, à condition que ces personnes agissent dans le cadre ordinaire de leur activité.'

- a* Article 5(5). Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person—other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies—is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise ...

The essential feature of a commissionnaire under the commercial codes of some civil law countries is that it is a form of indirect representation. The principal manufactures goods or provides services. The principal enters into a commission contract with the commissionnaire who agrees to represent the principal in a territory. The commissionnaire enters into contracts with its customers by which it agrees to provide the principal's goods and services to those customers. The principal then, in accordance with its contract with the commissionnaire, supplies those goods or services direct to the customer. The only contract of the customer is with the commissionnaire: the customer has no contract with the principal. The only recourse of the customer is against the commissionnaire (though it is likely that the principal will have agreed to indemnify the commissionnaire against claims by customers).

- f* The key question prior to this decision was whether the commissionnaire did or did not have authority to conclude contracts 'in the name of' the principal (generally understood to mean binding upon the principal). The Conseil d'État—in the home of the Code Napoleon—has now followed the conclusions of the Rapporteur Public (the new title for the Commissaire du Gouvernement) and confirmed that, as a matter of law, a commissionnaire does not conclude contracts which are binding on its principal. Hence the principal does not, on this basis, have a permanent establishment ('PE').
- g* So much has been clarified. However, this leaves open several issues. First, may there be special factors in a particular case which show that, though the agent has been called a 'commissionnaire', in fact this particular agent does bind its principal to contracts with customers?
- h* Secondly, the commissionnaire contract is only known as such in civil law countries—in some common law countries, there have been attempts to create a form of 'synthetic commissionnaire' using the freedom of contract to include terms which ensure in principle that there is no contract between the principal and the customer. Have these attempts been successful? In particular, the common law (unlike the civil law) knows the concept of an agent for an undisclosed principal—is it possible to displace that concept and ensure that the only contract the customer has is with the *soit-disant-commissionnaire*? Finally, how will OECD (and other) countries react to this confirmation? If there is a strong feeling that such

form of representation should give rise to a PE, the only solution would appear to be to redraft the equivalent of art 5(5) and (6) in most of the world's existing double taxation conventions.

Cases referred to in conclusions b

- 24 July 1852, *Rivière v Souty*, DP 1852, I p 254, Cass Crim.
 14 June 1892, *Gantillon v Suchet*, DP 1892 1 p 500, Cass Civ.
 26 May 1933, Doc FL, PRO-I-11330, Conseil d'Etat (Fr).
 13 May 1958, Bull Civ III n° 153, Cass Com. c
 7 May 1962, Bull Civ III n° 240, Cass Com.
 24 May 1963 n° 59-170, *Sté « Gebruder Stamm » Haut-Rhin*, Dupont p 516.
 15 July 1963, Bull Civ III n° 378, Cass Com.
 13 July 1968 n° 66504, *Sté RMC, Paris*, BOCD 1968-II-4320, Conseil d'Etat (Fr). d
 12 February 1975 n° 94456, *Sté Cominex-Fidélis Alpes Maritimes*, RJF 4/75 n° 200, Conseil d'Etat (Fr).
 25 July 1980 n° 11535, RJF 1980 n° 761, Conseil d'Etat (Fr).
 6 July 1983 n° 37410, RJF 83 n° 122, Conseil d'Etat (Fr). e
 27 February 1984 n° 37377 et 37378, *SA Valmag AG*, RJF 84 n° 533, Conseil d'Etat (Fr).
 9 December 1997, Bull civ IV n° 333, Cass Com.
 13 October 1999 n° 190083, *Ministre v SA Banque française de l'Orient*, RJF 12/99 n° 1587, Conseil d'Etat (Fr). f
 30 October 2000, *CMB v SA Lassarat* n° 1790 D; *CMB v SA Trouvay-Cauvin* n° 1791 D JCP G 2001 n° 50, II, n° 10644, Cass Com.
 20 December 2002 n° 98-1627, *Ministre v Sté The Dai Ichi Mutual Life Insurance Company*, RJF 7/03 n° 867, CAA Paris.
 20 June 2003 n° 224407, *Ministre v Sté Interhome AG*, (2003) 5 ITLR 1001, RJF 10/03 n° 1147, Conseil d'Etat (Fr). g
 30 December 2003 n° 233894, *SA Andritz Sprout Bauer* (2004) 6 ITLR 604, RJF 3/04 n° 238, Conseil d'Etat (Fr).
 27 February 2004 n° 252988, *Préfet des Pyrénées-Orientales v h Aboukhila*, p 93, Conseil d'Etat (Fr).
 15 July 2004 n° 249800, *Ministre v Sté Alitalia*, RJF 11/04 n° 1104, Conseil d'Etat (Fr).
 1 June 2005 n° 259618, *Nouvelle-Calédonie v SA Eagle Star Vie*, RJF 10/05 n° 1087, Conseil d'Etat (Fr). i
 5 December 2005 n° 259748, *Département de la Dordogne*, p 552, Conseil d'Etat (Fr).
 5 April 2006 n° 281098, *Ministre v Sté Midex*, RJF 7/06 n° 909, Conseil d'Etat (Fr).

- a* A la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et de contribution de 10% sur l'impôt sur les sociétés mises à la charge de Zimmer Ltd au titre des années 1995 et 1996 et des pénalités correspondantes
- b* A l'annulation du jugement du tribunal administratif de Paris du 27 janvier 2005 en ce qu'il a de contraire à la présente décision
Et à ce qu'une somme de 3000 euros soit mise à la charge de l'Etat sur le fondement des dispositions de l'article L.761-1 du code de justice administrative.
- c* *Sous le numéro 308525,*
A l'annulation de l'article 6 de l'arrêt de la cour administrative d'appel de Paris du 25 mai 2007
- d* A la décharge des cotisations supplémentaires de taxe professionnelle mises à la charge de Zimmer Ltd au titre de l'année 1996
Au rejet des conclusions du ministre présentées devant la cour;
A l'annulation du jugement du tribunal administratif de Paris du 7 octobre 2004 en ce qu'il a de contraire à la présente décision
- e* Et à ce qu'une somme de 3000 euros soit mise à la charge de l'Etat sur le fondement des dispositions de l'article L.761-1 du code de justice administrative.

f UNOFFICIAL TRANSLATION

- f* Having regard (1) to the summary appeal and the complementary memorandum, registered under No 304715 on 12 April and 12 July 2007 at the litigation registry of the Conseil d'Etat, presented by the company Zimmer Ltd whose registered office is The Courtyard, Lancaster Place, South Marston Park, Swindon, Wiltshire SN3 4UQ (Great Britain); the company Zimmer Ltd requests the Conseil d'Etat:
- g* 1^o) to quash the judgment of 2 February 2007 by which the Administrative Court of Appeal of Paris rejected its appeal seeking, on the one hand, the quashing of the judgment of 27 January 2005 of the Administrative Tribunal of Melun rejecting its request for the discharge of supplementary corporation tax assessments and the 10% surcharge to the corporation tax, together with penalties, to which it had been assessed for the years 1995 and 1996, and, on the other hand, the discharge of these taxes and penalties;
- h* 2^o) to order the payment by the State of the sum of 5,000 euros under Article L. 761-1 of the Code of Administrative Justice;
- i* Having regard (2) to the summary appeal and the complementary memorandum, registered under No 308525 on 13 August and 13 November 2007 at the litigation registry of the Conseil d'Etat,

presented by the company Zimmer Ltd whose registered office is The *a*
 Courtyard, Lancaster Place, South Marston Park, Swindon, Wiltshire SN3
 4UQ (Great Britain); the company Zimmer Ltd requests the Conseil
 d'Etat:

1°) to quash the judgment of 25 May 2007 by which the *b*
 Administrative Court of Appeal of Paris, after having rejected the
 appeal by the Minister for the Economy, Finance and Industry, only
 partially accepted the related appeal by the company Zimmer Ltd,
 by reducing the tax base used for the purposes of the Business Tax
 (*taxe professionnelle*) to which it had been subjected in respect of the *c*
 year 1996 by a sum of 369,882.93 euros:

2°) to order the payment by the state of the sum of 5,000 euros
 under Article L 761-1 of the Code of Administrative Justice;

Having regard to other documents in the court file;

Having regard to the convention between France and the United *d*
 Kingdom of Great Britain and Northern Ireland for the avoidance of
 double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to
 taxes on income signed 22 May 1968;

Having regard to the Commercial Code;

Having regard to the General Tax Code and the Statute on Fiscal *e*
 Procedures;

Having regard to the Code of Administrative Justice;

Having heard at a public hearing:

-the report of Mr Gilles Pellissier, Master of Appeals; *f*

-the observations of the Boullez firm, as advocate for the company
 Zimmer Ltd;

-the conclusions of Mme Julie Burguburu, the Rapporteur public;

The right of reply having been granted again to the Boullez firm, as *g*
 advocate for the company Zimmer Ltd.

The appeals cited above present similar questions for decision; it is
 appropriate to join them and issue a single decision;

It appears from the documents in the court file submitted to the judges *h*
 below that the British company Zimmer Ltd, which specialises in the sale
 of orthopaedic products, concluded on 27 March 1995, with the enterprise
 which was previously its distributor on the territory of France, the
 company Zimmer SAS, a commission contract (*contrat de commission*),
 under the terms of which the latter was charged with the sale in France of
 its products, in its own name, but for the account of and at the risk of its *i*
 principal (*commettant*). These two companies were the objects of tax
 audits as a result of which the tax administration, concluding that the
 British company had a permanent establishment in France through the
 company Zimmer SAS as intermediary, issued to the company Zimmer Ltd

- a* supplementary assessments on the one hand to corporation tax and to the 10% surcharge on the corporation tax, together with penalties, for the years 1995 and 1996, and on the other hand to Business Tax on grounds of the activity of the company Zimmer SAS for the year 1996. In two judgments of 7 October 2004 and 27 January 2005, the Administrative Tribunal of Melun on the one hand recognised the correctness of the imposition of the Business Tax but reduced its amount, and on the other hand rejected the request for discharge of the supplementary assessments to corporation tax and the 10% surcharge on the corporation tax. By two judgments of 2 February and 25 March 2007, the Administrative Court of Appeal of Paris confirmed the judgment and rejected the request for discharge of the assessments on the companies but reduced further the amount of the Business Tax. The company Zimmer Ltd requests the quashing of the first judgment and of para 6 of the second judgment
- d* (which rejects the remainder of its arguments with respect to the Business Tax).

CORPORATION TAX

- e* According to the terms of art 209 of the General Tax Code: '1. Subject to the provisions of this section, the profits subject to corporation tax are determined (...) taking account only of profits realised by enterprises carried on in France as well as those to which the right to tax is granted to France by an international double taxation convention ...'. Under the
- f* terms of art 6 of the Franco-British convention of 22 May 1968 with respect to taxes on income:

- g* '1. The industrial or commercial profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the industrial or commercial profits of the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as is attributable to that permanent establishment.'

- h* According to art 4 of the same convention:

- '1. For the purposes of this Convention, the term "permanent establishment" means a fixed place of business in which the business of the enterprise is wholly or partly carried on.
- i* 2. The term "permanent establishment" shall include especially:
- (a) a place of management;
 - (b) a branch;
 - (c) an office;
- ...

4. A person acting in a Contracting State on behalf of an enterprise^a of the other Contracting State—other than an agent of an independent status to whom paragraph (5) applies—shall be deemed to be a permanent establishment in the first-mentioned State if he has, and habitually exercises in that State, an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, unless his activities are limited to the^b purchase of goods or merchandise for the enterprise.

5. An enterprise of a Contracting State shall not be deemed to have a permanent establishment in the other Contracting State merely because it carries on business in that other State through a broker,^c general commission agent or any other agent of an independent status, where such persons are acting in the ordinary course of their business.

6. The fact that a company which is a resident of a Contracting State controls or is controlled by a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other State^d (whether through a permanent establishment or otherwise), shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other.^e

In the application of these provisions, a company resident in France which^e is controlled by a company resident in the United Kingdom can only constitute a permanent establishment of the latter if it cannot be considered as an independent agent of the company resident in the United Kingdom and if it habitually exercises in France authority permitting it to^f bind that company in a commercial relationship with respect to the operations which constitute that company's own activities.

According to the terms of art 94 of the former Commercial Code, re-enacted in Article L 132-1 of the new Code: 'A commissionnaire is a person who acts in his own name or under a business name for the^g account of a principal ("commettant") ...'. It follows from these provisions that contracts concluded by a commissionnaire, even though they are concluded for the account of its principal, do not bind the latter directly vis-à-vis the counterparties of the commissionnaire. It follows, that a commissionnaire cannot in principle constitute a permanent^h establishment of the principal, solely because in execution of its contract of commission it sells—while signing contracts in its own name—products or services of the principal for the latter's account, unless it appears either from the express terms of the contract of commission, or from other factual elements relating to its appointment, that despite the 'commission'ⁱ title given by the parties to the contract between them, the principal is personally bound by the contracts concluded with third parties by his commissionnaire who must, therefore, for this reason, be regarded as his representative and constitute a permanent establishment.

- a The Administrative Court of Appeal of Paris committed an error of law in holding that the circumstance that the company Zimmer SAS, by reason of its status as commissionnaire for the company Zimmer Ltd, was acting in its own name and could not therefore effectively conclude contracts in the name of its principal, had no bearing on the capacity of that company
- b to bind its principal in a commercial relationship and, consequentially, on its characterisation as a permanent establishment of the company Zimmer Ltd in the sense of the provisions of the Franco-British convention cited above, without researching whether, despite the name given to the contract of commission linking it to the latter, the contracts concluded by
- c the company Zimmer SAS directly bound the company Zimmer Ltd vis-à-vis the counterparties of its commissionnaire;

BUSINESS TAX

- d In judging that the company Zimmer Ltd was liable to Business Tax in France by reason that the company Zimmer SAS had the status of dependent agent, the Administrative Court of Appeal has, for the reasons given above, committed an error of law.
- e It follows from the above that the company Zimmer Ltd is correct to demand the quashing of the judgment of 2 February 2007 of the Administrative Court of Appeal of Paris with regard to corporation tax and of para 6 of the judgment of 25 May 2007 of the same court with respect to Business Tax.
- f It is appropriate in the circumstances of the case to decide the cases in application of the provisions of Article L 821-2 of the Code of Administrative Justice.

CORPORATION TAX

- g First, the Minister maintains, on the basis of the combined provisions of para 1 of art 209 of the General Tax Code (in its version following art 3 of the law of 28 December 1959), and the provisions of art 4 of the Franco-British tax treaty, that it follows from the terms of the contract of
- h commission linking the company Zimmer Ltd to the company Zimmer SAS that the sole activity of this latter is the sale for the account of and at the risk of the company Zimmer Ltd of the latter's products, the latter company bearing the costs of this business and controlling the majority of the general conditions of sale. However, it does not follow from these
- i provisions that the contracts concluded by the company Zimmer SAS would bind the company Zimmer Ltd with regard to its counterparties. Thus, whatever may be the degree of its dependence on the company Zimmer Ltd, which was not in any event in dispute, the company Zimmer SAS cannot be regarded as an agent of the company Zimmer Ltd

constituting a permanent establishment of the latter in the sense of art 4(4) *a*
of the Franco-British convention.

Secondly, contrary to the arguments of the Minister, the premises and the *b*
personnel of the company Zimmer SAS, which were at its disposal for its
own activity as commissionnaire, cannot be characterised as an office
constituting a fixed place of business of the company Zimmer Ltd in the
sense of art 4(1) and (2) of the Franco-British convention.

It follows from the above that the company Zimmer Ltd is correct when *c*
it maintains that the Administrative Tribunal of Melun was wrong when,
by the judgment under appeal, it held that the appellant company should
be subject, on the basis of the provisions of the Franco-British convention
cited above, to Corporation Tax and when it rejected its arguments for the
discharge of the supplementary assessments to Corporation Tax and the
10% surcharge on that tax imposed on it for the years 1995 and 1996, as
well as the related penalties. *d*

BUSINESS TAX

Under the terms of art 1447 of the General Tax Code, in the version *e*
applicable to the tax year under litigation, 'Business Tax is due each year
by physical or legal persons who habitually exercise a non-employed
business activity'. Under the terms of art 1467 of the same Code, in the
version applicable to the tax year under litigation:

'The base for the Business Tax is: *f*

1. in the case of taxpayers other than the recipients of
non-commercial profits, business agents and commercial
intermediaries employing fewer than 5 employees;

a) the rental value ... of physical property that the taxpayer has *g*
at his disposal for the needs of his business activities ...'

According to art 1473 of the Code, in the version applicable to the tax *h*
year under litigation: 'The Business Tax is imposed in each commune
where the taxpayer has at its disposal premises or land, by reason of the
rental value of the goods which are situated there or placed there and the
salaries paid to the staff ...'. It does not appear from the file that the
company Zimmer Ltd had at its disposal in France any properties, nor any
premises, other than those which the company Zimmer SAS had at its
disposal for the needs of its own activity as commissionnaire. Thus, the *i*
company Zimmer Ltd is correct to demand the revision of the judgment of
the Administrative Tribunal of Melun under appeal and the discharge from
the remaining supplementary assessments to Business Tax under litigation
for the year 1996.

a THE ARGUMENTS OF THE COMPANY ZIMMER LTD ON THE APPLICATION OF THE PROVISIONS OF ARTICLE L 761-1 OF THE CODE OF ADMINISTRATIVE JUSTICE:

- It is appropriate, in the circumstances of the case, to apply these provisions and to impose on the state the obligation to pay to the company
- b* Zimmer Ltd the sum of 6,000 euros.

THE CONSEIL D'ETAT DECIDES:

- c* 1. The judgment of 2 February 2007 of the Administrative Court of Appeal of Paris, as well as para 6 of the judgment of 25 May 2007 of the same court, are quashed.
2. The company Zimmer Ltd is discharged from the supplementary assessments to Corporation Tax and the 10% surcharge on Corporation Tax imposed on it for the years 1995 and 1996, from the corresponding penalties and from the supplementary assessments to Business Tax imposed on it for the year 1996.
- d* 3. The judgments of the Administrative Tribunal of Melun of 7 October 2009 and 27 January 2005 are revised to the extent that they are contrary to the present decision.
- e* 4. The state will pay to the company Zimmer Ltd the sum of 6,000 euros under Article L 761-1 of the Code of Administrative Justice.
5. The present decision will be notified to the company Zimmer Ltd and to the Minister for the Budget, Public Finance and State Reform.

f CONCLUSIONS OF MME JULIE BURGUBURU, RAPPORTEUR PUBLIC (UNOFFICIAL TRANSLATION)

[Editor's note: Only the parts of these conclusions that are most of interest have been translated below due to the length of the original French version, which is reproduced in full above.]

- g* May a commissionnaire be characterised as a permanent establishment for the purposes of tax treaties? That is the question, widely debated in the academic literature, which the matter under appeal requires you (the Conseil d'Etat) to examine.
- h* The company Zimmer Ltd, established under British law and whose registered office is situated in Great Britain, specialises in the sale of orthopaedic products. It sells its products in France at clinics and hospitals through the intermediary of a French distribution company, Zimmer SAS, located at Rungis, which changed to the status of sales commissionnaire following the entry into force on 27 March 1995 of a commissionnaire contract concluded between these two companies. With effect from that date, the French company transferred to the British company its fixed assets, its stock and its customer base. The reason for such a change is simple: acting in its own name, as distributor, the commissionnaire

provides reassurance; as an agent, it is not the owner of the product sold ^a and, in the absence of specific agreement, it is not responsible for the payment of any debts. Not taking any significant risks, its remuneration is lower than the distributor's margin taxable in France. From this follows a repatriation to the state of the producer of a part of the profits (or losses) ^b of the commercial process.

I should clarify here that, while there is no doubt that the two companies belong to the same international group, it does not appear from the documents in the court file that the French company is the subsidiary of the British company. On the contrary, before the Administrative Tribunal, ^c Zimmer Ltd clarified that its participation in Zimmer SAS has always been lower than 0.5% of its capital.

Whatever it may be, the company Zimmer SAS has continued to file tax returns for Corporation Tax and VAT as a commissionnaire. It was the subject of a tax audit with regard to the years 1994 to 1996. In parallel, in ^d November 1998 the company Zimmer Ltd was the object of a notice of tax audit for the years 1995 and 1996. Taking the view that it had a permanent establishment in France through the intermediary of Zimmer SAS and that thus, by application of the provisions of art 209, para 1 of the General Tax Code and the provisions of the Franco-British tax treaty, ^e the profits realised by the latter company in France should be subject to Corporation Tax in the hands of the British company, the administration served on it a formal notice to submit tax returns for the years under audit.

The British company informed the Revenue authority that it did not ^f consider, according to it, that it had a permanent establishment in France. The tax administration notified it in December 1998 of an assessment to Corporation Tax and to a 10% surcharge on the Corporation Tax which ^g was confirmed, despite a protest by the company, in May 1999. The request that the Departmental Commission for Direct Taxes and Turnover Taxes should review the matter was not followed up, the Commission having no competence in matters such as this to take jurisdiction over the tax procedure. The taxes were therefore placed into the recovery process ^h on 31 October 2000 in a total amount of taxes, penalties and delay interest of more than €2.7m.

The objection by the company having been rejected on 30 November 2001, it presented to the Administrative Tribunal of Melun a demand for discharge from these taxes.

The tribunal rejected this in a judgment of 27 January 2005, which was ⁱ confirmed on appeal by a judgment of the Administrative Court of Appeal of Paris on 2 February 2007, which has prompted numerous commentaries (see RJF5/07 No 603; note by J-L Pierre *Company Law* 6/07 c 125, note by J-P Le Gall, RTDCom 2007 page 853; note by F Perronin 'The status of

- a commissionnaire in the line of fire of the administrative judge' *Petites Affiches* 10 December 2007 No 246 page 3; note by S Gelin 'A new fiscal regime for the commissionnaire?' FR25/07 No 11; see also *Panorama of Tax Appeals*, DF 43/07 c 93 and, very recently G Blanluet 'The commissionnaire, a permanent establishment of the principal?' DF10/03
- b and 79 and D Gutmann, 'The commissionnaire subsidiary, a permanent establishment?' *Mélanges Cozian Lirec* 2009 page 547.

THE COMPANY ZIMMER LTD APPEALS BY WAY OF CASSATION

- c AGAINST THIS JUDGMENT UNDER FILE NO 304715.

...

3. In these circumstances, the principal is certainly not bound in law, in relation to a third contracting party, by the action of the commissionnaire. But is he in fact?

- d That is to say,—and we fully agree here with the analysis provided by Professor Blanluet in his article published very recently in *Droit Fiscal* on the subject that we are dealing with—we have some difficulty in understanding what authority to bind 'in fact' a company consists of in practice.

- e The *Interhome* decision (*Minister for the Economy, Finance and Industry v Interhome AG*, 20 June 2003 n° 224407, (2003) 5 ITLR 1001), which though it introduced this concept, is not in itself very enlightening.

- f We recall that the issue there was the relationship between a French-resident company controlled by a Swiss-resident company, whose business consisted of concluding with proprietors a mandate to hire our residences. The French subsidiary notably signed the rental leases with the tenants and controlled the proper fulfilment of them.

- g The Conseil d'Etat annulled the judgment of the court that had stated, in order to reject the characterisation of permanent establishment attributed to the French subsidiary, that the latter could not conclude rental mandates in the name of the Swiss company, on the grounds that the court would have needed to look at whether this company was not 'in fact'
- h exercising authority permitting it to bind the parent company in a commercial relationship relating to the operations constituting the actual business of this company.

- i But the decision on the merits of the case does not provide guidance on this concept as the decision merely states, in order to finally confirm the absence of a permanent establishment, on the one hand, that the business of the subsidiary differed from that of the parent company and, on the other hand, that only the latter retained exclusive legal relations with the proprietors and that it had not been established that the subsidiary participated in the negotiation of mandates in such a way that it could be

regarded as exercising in fact an authority permitting it to bind the parent *a*
company.

A reading of the conclusions delivered by the Commissaire du
Gouvernement in this case however provides a useful insight.

The latter relies on the Commentaries of the OECD model and more *b*
specifically Commentary no 32.1 on art 5 to conclude that, despite the
principle of literal interpretation of the provisions of the convention, an
overly restrictive interpretation of the provisions that we are concerned
with, which require authority to conclude contracts in the name of the
foreign company, would not conform to their logic.

According to the Commentary— *c*

'the phrase "authority to conclude contracts in the name of the
enterprise" does not confine the application of the paragraph to an
agent who enters into contracts literally in the name of the enterprise; *d*
the paragraph applies equally to an agent who concludes contracts
which are binding on the enterprise even if those contracts are not
actually in the name of the enterprise.'

As a result, according to Stéphane Austry (5 ITLR 1001 at 1039):

'to subject [the application of the provisions] to the simple formal *e*
appearance of legal capacity which a person possesses to conclude
contracts in the name of a foreign enterprise, without taking into
account the capacity which that person in fact possesses to bind the
foreign enterprise to a commercial relationship, would result in *f*
depriving these provisions of a large part of their impact since it would
suffice, for example, for the foreign enterprise to not authorise the
person who binds the enterprise to sign contracts which he has
negotiated in order to escape the application of these provisions.'

This explanation does not entirely convince us. *g*

First, as the conclusions mention elsewhere, the Commentaries of the
OECD Committee on Fiscal Affairs subsequent to the applicable
convention are not in principle subject to consideration by the judge since *h*
they would not clarify the intention of the parties to the convention at the
time of signing (cf in particular the conclusions of J Arrighi de Casanova
on 13 October 1999 n° 190083, *Ministre v SA Banque française de*
l'Orient: RJF 12/99 n° 1587, conclusions p 938 and review by E Mignon
p 931 or more explicitly, Section 30 December 2003 n° 233894, *SA*
Andritz Sprout Bauer (2004) 6 ITLR 604, RJF 3/04 n° 238, conclusions of *i*
G Bachelier p 166, review by L Olléon RJF 2/04 p 83). Yet Commentary
no 32.1 was introduced in 1995 while the Franco-British convention dates
from 1968.

Secondly, the concept discussed by Stéphane Austry of an agent having

a all the qualities to be characterised as a permanent establishment with the exception of the signature strictly speaking, mentioned by Commentary no 33, a concept which seems to be found in the *Interhome* decision but not established in that case, ultimately to us seems quite remote from the application of paragraph 5 of article 5, or even just forming a very unique case. As Patrick Dibout and Jean-Pierre Le Gall point out in a study published in *Droit fiscal* (2004 no 47 ét. 44 p 1662):

'it is understood that in such a case, the intervention of the foreign enterprise, purely as a routine, is in reality, the parent company accepting in advance the decision of the agent to whom the authority to contract is in substance delegated. It is there only the application of theories applied by diverse fiscal systems: form versus substance, simulation, recharacterisation etc. But that being said, it isn't certain that there could be other examples than the one proposed by the OECD.'

Above all, lastly, even taking into account this much-discussed Commentary no 32.1 (which has, in accordance with the conclusions of the commissaire du gouvernement delivered before it, largely inspired the judgment of the court of which you are seised) in so far as it is limited to explaining the provisions that haven't been substantially modified since the signing of the convention, we don't believe that it has the impact that the *Interhome* decision has given it.

It is, in fact, established that this Commentary has been added at the request of Great Britain in reaction to an English jurisdictional decision which, by literally applying the provisions of the convention, had decided that an agent could be classified as a permanent establishment only on the strict condition that it was actually able to conclude contracts in the name of the foreign enterprise. But in the common law system, an agent can, like the commissionnaire, act on behalf of others while contracting in its own name. For all that, unlike the commissionnaire, this agent can legally bind, in the contractual sense of the term, the person that he represents, even if the latter is not known to the third party—who will have an action against him. Depending on whether or not the represented party is known to the third party, we speak of 'disclosed' or 'undisclosed agent' but, in both cases, the represented person is legally obligated to the third party, without the contract being concluded in their name (see on this point J Sasseville and Arvid A Skaar, General Report, in 'Is there a Permanent Establishment?' *Cahiers de droit fiscal international*, Vol 94 A, 2009 pp 51 et seq).

In other words, here as well, what matters is whether the represented person is legally obligated, that is to say bound ('to bind' in the English version). This Commentary, the impact of which must be limited to this

type of contract peculiar to common law countries, doesn't therefore lead, *a*
 in our eyes, to the extension of the concept of binding, which can only be
 in a legal sense.

Consequently, the literal interpretation of the provisions of paragraph 5
 of article 5 of the model (a principle of international public law as noted *b*
 by articles 31 to 33 of the Vienna Convention on the Law of Treaties, see
 also in particular, 26 July 2006 n° 284930, *Sté Natexis Banques*
Populaires RJF 11/06 n° 1421, conclusions of P Collin BDCF 11/06 n°
 142) must lead to the exclusion of the commissionnaire from the field of
 application of the concept of permanent establishment—an exclusion *c*
 apparently confirmed, as an exception, by para 6.

We refer you, regarding the analysis of the combination of these
 provisions, to the detailed and enlightening study published in 1993 in
European Taxation, which is an authority on the subject and of which we
 content ourselves to note the main conclusions ('Agent as Permanent *d*
 Establishments under the OECD Model Tax Convention' eds John F Avery
 Jones and David A Ward, *European Taxation*, May 1993 p 154, see
 however for a divergent analysis 'The Agency Element of Permanent
 Establishment: the OECD Commentaries from the Civil Law View', Sidney *e*
 I Roberts, *European Taxation*, March 2008, p 197).

According to this study, historically, paragraph 5 was drafted in French
 and therefore refers to civil law terms. As a result, the expression 'to
 conclude contracts in the name of' refers precisely to the cases where the
 agent legally binds the person that he represents. It is, in reality, this *f*
 second point, concretely, which gives meaning to and explains, in relation
 to countries that recognise the undisclosed agent, Commentary no 32.1. In
 contrast, the commissionnaire, who does not conclude contracts in the
 name of the principal, and does not bind him, must in principle be
 excluded from characterisation as a permanent establishment, as defined in *g*
 the provisions of paragraph 5.

A question arises nevertheless from the wording of paragraph 6, which is
 presented as an exception to paragraph 5. But this paragraph is, in turn,
 drafted from a common law perspective and looks to exclude independent *h*
 agents who bind the enterprise from the definition of permanent
 establishment on the condition that they act in the ordinary course of their
 business. This exclusion would be necessary in relation to brokers and
 general commissionnaires under English law—but not in relation to
 'courtiers' or 'commissionnaires', the literal translation being *i*
 inappropriate here, these agents not having the same characteristics in
 common law or continental law ...

Overall, for the authors of the article, the reference to 'courtiers' and
 'commissionnaires' in paragraph 6 would be useless, or even wrong if they
 went as far as asserting that a 'commissionnaire', in so far as he does not

a contractually bind his principal vis-à-vis the third contracting party, can never be characterised as a permanent establishment, even if he acts outside his normal course of business.

We will not rule on this last point but, in the circumstance where the commissionnaire acts within the framework of the commission contract, b we accept the idea that the provisions of the convention exclude characterisation as a permanent establishment in this respect, on the grounds that the commissionnaire does not have the authority, in law, to bind the principal in relation to a third contracting party.

c This is finally what emerges from the Commentaries on the draft model of 1963, being prior to the French-British Convention, that we cite. Thus, Commentary no 16 under paragraph 4 (subsequently 5) of the Commentaries, states that—

d 'it would likewise not be in the interest of international economic relations to treat all dependent agents as being permanent establishments.⁴ (...) For administrative reasons, it seems advisable to avoid the difficulties which would inevitably arise if the question whether or not the dependent agent is a permanent establishment had to be decided by reference to the precise extent of his authority. When e the agent has sufficient authority to bind the enterprise's participation in the business activity of the other country is such that the agent should be deemed to be a permanent establishment.'

f Paragraph 17 follows this in stating that: '... the only real criterion is the nature of the authority entrusted to the agent; in brief, whether or not he has, and habitually exercises, an authority to conclude contracts in the name of the enterprise.' Finally, Commentary no 20 under paragraph 5 (subsequently 6) indicates that a commissionnaire, that is characterised as g an independent agent in the draft convention of London, could be considered as a permanent establishment if it usually plays the role of permanent agent in relation to the enterprise, having the necessary powers to be able to conclude contracts, for this specific activity, as by doing so they go beyond the usual scope of their proper occupation, namely that of h commissionnaire. That is to say that if they act within the strict scope of their commissionnaire, they cannot be characterised as a permanent establishment.

i These developments exclude therefore in our eyes a wide interpretation of the concept of being bound.

⁴ In its most up-to-date version, the Commentary corresponding to the current model, no 32, sets out that 'it would not have been in the interest of international economic relations to provide that the maintenance of any dependent person would lead to a permanent establishment for the enterprise.'

Lastly, it seems to us that it could only be argued that the principal ^a would be bound, in fact, by the commissionnaire if the former could commence an action equivalent to that which exists in administrative law in relation to transparent associations (see 5 December 2005 n° 259748, *Département de la Dordogne*, p 552 conclusions E Glaser RJEJ, n° ^b 630 April 2006, p 173 et seq) or in commercial law in relation to an action brought by the creditors under article L624-3 of the code of commerce, an action that would allow the corporate veil to be lifted and responsibility for the obligations resulting from the commissioning contract to trace back to the person in fact responsible, that is to say the principal, by setting ^c aside the legal reality.

But taking into account the current jurisprudence of the Cour de Cassation, noted above, only the commissionnaire in principle remains, in law as in fact, bound in relation to a third contracting party. In those circumstances we believe that the administration could only tax a foreign ^d company on the basis of a permanent establishment constituted by a commissionnaire if it demonstrates that the clauses of the contract in reality imply a characterisation other than that of commissionnaire, or that other factual elements establish that the principal is personally bound, by ^e contracts concluded by the commissionnaire with third contracting parties, in relation to the latter.

...

ACKNOWLEDGMENT

The editor and publishers would like to express their thanks to Mme ^f Burguburu, Rapporteur Public of the Conseil d'Etat for supplying her conclusions.

