

Hjemmekontoret som arbejdsgivers faste driftssted

- i lyset af de ekstraordinære omstændigheder ved COVID-19

Home office as an employer's Permanent Establishment

- in the light of the extraordinary circumstances of the COVID-19

Af Sara Sønderskov Eberhard (20154485)

Vejleder: Magnus Vagtborg

Afleveret 2. december 2021

Formålet med afhandlingen er at finde frem til, hvornår en medarbejders hjemmekontor i Danmark kan udgøre et fast driftssted for det udenlandske foretagende. I afhandlingen redegøres der for teorien bag fast driftssteds begrebet. Herefter bliver hjemmekontoret med udgangspunkt i administrativ praksis fra Skatterådet analyseret for at finde frem til, hvad der i dansk praksis bliver lagt vægt på, i forhold til fast driftsstedsvurderingen. Det vil ligeledes blive undersøgt, om COVID-19 har haft en indflydelse på praksis. Slutteligt vil det blive undersøgt, hvor stort et økonomisk udbytte fra hjemmekontoret den danske stat egentligt får, såfremt at hjemmekontoret udgør et fast driftssted. Af analysen er det sideløbende kommet frem, at Skatterådet ikke fejlfrit anvender teorien i praksis, hvilket har ført til, at praksis på området for hjemmekontorer ikke er ensartet.

ABSTRACT

More and more workers have carried out their duties from a home office in the country of residence, instead of where their foreign employer is located. This has been possible due to the technological development. The home office may be categorized as a permanent establishment of the enterprise if the criteria of the OECD Model Tax Convention Article 5 are met. Article 5 contains the definition of the permanent establishment, and this definition is carried on in the Danish tax law and is also the foundation of the Danish double tax treaties.

The modified OECD Model Tax Convention from 2017 have tried to clarify how the tax authorities of the Contracting States should apply the double taxation treaties according to the home office as a permanent establishment. The Model Tax Convention is together with the commentary a guidance, but the tax authorities are still pledged by them. Even though the tax authorities have this guidance of how to determine the home office as a permanent establishment it is still unclear what the legal situation really is.

This thesis is intended to clarify when an employee's home office in Denmark can be classified as a permanent establishment for the foreign employer. First, the current regulations in the field will be reviewed, after which the Tax Assessment Council's decisions on the request for binding rulings regarding the home office are analyzed. The analysis shows that the Tax Assessment Council assesses based on 3 main criteria according to Article 5(1), according to which there is a permanent establishment if; the home office constitutes "a place of business", the place of business is "fixed", and business is "carried on through" the fixed place of business. It is primarily the first criterion that gives rise to issues under the home office, including whether the place of business is available to the business.

If, in the opinion of the Tax Assessment Council, the home office can be defined as a permanent establishment, it must then be assessed whether the activity carried out at the home office is of preparatory or auxiliary nature, and thus can be exempted according to Art. 5(4).

This thesis then analyzes whether COVID-19 has had an influence on the home office as a permanent establishment. Including whether the interpretation of the permanent establishment concept has changed considering COVID-19. Finally, it will be examined how large a financial benefit from the home office the Danish state receives, if the home office constitutes a permanent establishment.

Indholdsfortegnelse

1. Indledning	4
1.1. Baggrund for afhandlingen	4
1.2. Problemformulering	4
1.3. Afgrænsning	4
1.4. Metode og retskilder	5
1.4.1. Anvendte retskilder	5
2. Fast driftssted generelt	6
2.1. Indledende om fast driftssted	6
2.2. Fast driftsstedsbegrebet i intern ret	7
2.3. Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster	9
2.4. Fast driftssted efter det primære kriterium	10
2.4.1. Forretningssted	10
2.4.2. Forretningsstedet skal være fast	11
2.4.3. Udøvelse af virksomhed gennem forretningsstedet	12
2.4.4. Opsamling og problemkomplekset vedrørende hjemmekontoret	12
2.5. Dispositionskravet	12
2.6. COVID-19's indflydelse på fortolkningen af fast driftssted	15
2.7. Undtagelsesbestemmelsen: Virksomhed af hjælpende og forberedende art	16
2.8. Opsamling på teorien	17
3. Analyse af dansk praksis vedrørende hjemmekontorer	19
3.1. Indledning til analyse af dansk praksis	19
3.2. Vurderingen af betingelserne i art. 5, stk. 1 i henhold til hjemmekontorer	19
3.2.1. Forretningssted	19
3.2.1.1. Ad forhold nr. 1 og 2	21
3.2.1.1.1. Vurderingen i forhold til dispositionskravet	23
3.2.1.2. Ad forhold nr. 3	25
3.2.1.3. Ad forhold nr. 4	26
3.2.1.4. Yderligere bemærkninger til de 4 forhold	28
3.2.2. Forretningsstedet skal være fast	28
3.2.3. Virksomhedsudøvelse gennem det faste forretningssted	29
3.4. Vurderingen af hjælpende og forberedende aktivitet på hjemmekontoret	30
3.4.1. Kernevirksomhed	32
3.4.1.1. Medarbejderen har en ledende funktion	33
3.4.1.2. Salgsaktiviteter og support	34
3.4.2. Øvrige bemærkninger til vurderingen af undtagelsesbestemmelsen	36
3.5. COVID-19's indflydelse på praksis	36
4. Beskatningen af hjemmekontoret	40
4.1. Opgørelsen af indkomsten	40
5. Konklusion	43
6. Litteraturliste	46
Bilag 1	48

1. Indledning

1.1. Baggrund for afhandlingen

I gennem de senere år har flere og flere arbejdstagere udført deres arbejde fra andre steder, end hvor deres arbejdsgiver er beliggende. Især gennem de sidste to år har særligt mange arbejdstagere udført deres arbejde fra deres private hjem, som følge af myndighedernes anbefalinger og restriktioner i forbindelse med COVID-19 pandemien. Som udgangspunkt giver dette ikke anledning til de store skatteretlige spørgsmål, medmindre at arbejdet udføres fra et andet land, end det land, hvor arbejdsgiveren er beliggende. Dette ses ligeledes oftere og oftere grundet den teknologiske udvikling, der gør det muligt at arbejde på tværs af fysiske grænser. I den internationale skatteret kan et hjemmekontor i Danmark blive anset som et fast driftssted for det udenlandske foretagende med den konsekvens, at det udenlandske foretagende bliver begrænset skattepligtig til Danmark.

Begrebet “fast driftssted” er et anvendt skatteretligt begreb for en nærmere defineret aktivitet, der ikke i sig selv udgør et selvstændigt skattesubjekt.¹ Det faste driftssted er afgørende i forbindelse med dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, da begrebet udgør et udslagsgivende kriterium for, hvilken stat der tildeles beskatningsretten til erhvervsindkomsten. Begrebet er ofte diskuteret i både praksis og litteratur, og på baggrund af de senere års stigende praksis på området for hjemmekontorer, findes netop dette særligt interessant at undersøge hjemmekontoret som fast driftssted nærmere.

1.2. Problemformulering

Afhandlingen søger at afklare, hvornår en medarbejders hjemmekontor i Danmark udgør et fast driftssted for medarbejderens udenlandske arbejdsgiver. Herunder om begrebet har ændret sig set i lyset af pandemien.

1.3. Afgrænsning

Indenfor dobbeltbeskatningsoverenskomster og i relation til faste driftssteder er der to helt grundlæggende dele. Først behandles den *subjektive side*, nemlig begrebet ‘fast driftssted’ for at fastslå, om der foreligger et fast driftssted i overenskomstens kildeland. Hvis dette besvares positivt, skal der herefter tages stilling til den *objektive side*, som er selve allokeringen af erhvervsindkomsten, og undersøges hvilken indkomst, der kan henføres til det faste driftssted. Den subjektive side er reguleret i OECD’s Modeloverenskomst i art. 5, mens den objektive side er reguleret i art. 7 i samme overenskomst. I denne afhandling er omdrejningspunktet den subjektive skattepligt, og allokeringsspørgsmålet bliver derfor kun behandlet kort i kapitel 4, da en grundig gennemgang ikke vil være muligt grundet det begrænsede omfang af afhandlingen.

Den internationale skatteret har tre dimensioner: Den danske udlandsskatteret, de folkeretlige regler (herunder DBO’er) og EU-skatteretten. EU-skatteretten bliver ikke inddraget i afhandlingen af hensyn til afhandlingens længde.

Afhandlingen ønsker ikke en afklaring på problemstillingen i henhold til en specifik DBO, men ønsker et større billede af retstilstanden på området. Derfor tager afhandlingen udgang i en modeloverenskomst og ikke i en specifik DBO. I denne afhandling benyttes alene OECD’s Modeloverenskomst. Det vil ligeledes være den oversatte danske version af modeloverenskomsten, der vil være centrum for fortolkning, da afhandlingen er på dansk.

¹ Tell, Michael mfl.: *International Skatteret i et dansk perspektiv*, s. 170

Afhandlingen vil fokusere på det primære kriterium i art. 5, stk. 1-2 samt på undtagelsesbestemmelsen i stk. 4, da disse vurderes til at have størst relevans for problemstillingen. Andre artikler vil kun blive inddraget, hvor det er relevant i relation til hovedreglen. De øvrige regler i art. 5 vedrørende bygge- og anlægsvirksomhed (stk. 3), agentreglen (stk. 5-6), anti-fragmenteringsreglen (stk. 4.1) moder-/datterselskaber (stk. 7) og nært forbundne foretagender (stk. 8) har særskilte regler inden for fast driftssted, men disse regler vil ikke undersøges nærmere i denne afhandling.

1.4. Metode og retskilder

Formålet med denne afhandling er at angive den i samtiden gældende ret (de lege lata) i relation til, hvornår et udenlandsk selskab kan anses for skatteretligt at have etableret et fast driftssted i Danmark, ved at have en medarbejder til at udføre arbejde for selskabet via et hjemmekontor i Danmark, og dermed blive begrænset skattepligtig til Danmark. Til dette anvendes den retsdogmatiske metode, der gennem analyse, fortolkning og analysering af anvendte retskilder forsøger at fastlægge gældende ret.² Med den retsdogmatiske metode forsøges der ikke at løse konkrete problemstillinger, men i stedet at give et billede af retstilstanden inden for retsområdet i dag.³ Den retsdogmatiske metode anvendes konkret i afhandlingen til at finde gældende ret ved fast driftsstedsvurderingen i henhold til hjemmekontoret.

1.4.1. Anvendte retskilder

Afhandlingens øverste retskilder er den internretlige skattelovgivning og OECD's modeloverenskomst. Ved fortolkning af OECD's modeloverenskomst udgør kommentarerne hertil et vigtigt bidrag, hvorfor de ligeledes vil blive inddraget i afhandlingen.⁴

Da afhandlingen ønsker at finde gældende ret i Danmark, vil afhandlingens vigtigste retskilde være den danske administrative praksis, herunder afgørelser om bindende svar fra Skatterådet. Skattelovgivningen er kompleks og nogle skattespørgsmål kan ikke alene besvares ud fra bestemmelserne i love og bekendtgørelser. Der findes desuden ikke mange skatteretlige domme, da Skattekonsernen har sin administrative klageadgang til Landsskatteretten og Ankenævnene. Derfor udgør den administrative praksis en stor del af al den praksis, der findes på skatteområdet, og især Skatterådets afgørelser om bindende svar er relevante i denne afhandling.

² Munk-Hansen, Carsten: *Retsvidenskabsteori*, s. 204

³ Munk-Hansen, Carsten: *Retsvidenskabsteori*, s. 86

⁴ Jf. *Den juridiske vejledning* 2021-1, C.F.8.2.1.

2. Fast driftssted generelt

I dette kapitel vil teorien omkring det faste driftssted blive gennemgået. Det vil være en generel gennemgang af teorien, herunder en introduktion til begrebet generelt, en gennemgang af begrebet i intern ret og hvordan begrebet er defineret i OECD's modeloverenskomst, samt en generel gennemgang af, hvorledes en dobbeltbeskatningsoverenskomst skal fortolkes. Herefter ses der nærmere på den del af teorien, der får særlig indflydelse i forbindelse med hjemmekontoret, herunder dispositionskravet samt COVID-19's indflydelse på fortolkningen generelt.

2.1. Indledende om fast driftssted

Fast driftssted er, som nævnt i afsnit 1.2.1., et anvendt skatteretligt begreb, der dækker over en nærmere defineret aktivitet. I den internationale skatteret er begrebet centralt, da det anvendes til fastsættelsen af en kontraherende stats ret til at beskatte fortjeneste, oppebåret af et foretagende, der er hjemmehørende i en anden kontraherende stat. Det følger af art. 21, at hovedprincippet i OECD's modeloverenskomst er, at domicillandet har beskatningsretten, medmindre kildelandet udtrykkeligt tillægges beskatningsretten. Fortjenesten skal efter art. 7 beskattes i kildelandet, hvis foretagendet driver forretningsmæssig virksomhed gennem et fast driftssted beliggende i kildelandet. Hvorvidt der er tale om et fast driftssted følger af art. 5.

Det følger af pkt. 132 i kommentarerne at art. 5 vedrørende fast driftssted og art. 7, om beskatningsretten til fortjeneste ved erhvervsvirksomhed er tæt forbundne. Den samlede virkning af de to artikler er, at fortjeneste fra tjenesteydelser udført på en kontraherende stats territorium, og udført af et foretagende i en anden kontraherende stat, ikke er skattepligtige i den anden kontraherende stat, såfremt fortjenesten kan henføres til et fast driftssted i den førstnævnte stat.

Det er altså det faste driftssted, der bestemmer, hvilket land der tildeles beskatningsretten. Fast driftssted kan statueres efter det primære kriterium om et fast forretningssted, jf. art. 5, stk. 1, eller efter det sekundære kriterium om agentreglen, jf. art. 5, stk. 5. I dansk ret er der overordnet enighed om, at fast driftsstedsbegrebet i intern ret skal fortolkes i overensstemmelse med art. 5 i OECD's modeloverenskomst.⁵

OECD udgiver jævnligt nye udgaver MDBO i takt med nye problemstillinger, der opstår i en skiftende verden. Ved 2017-ændringen i MDBO blev der blandt andet implementeret initiativer fra BEPS-projektet, herunder ændringer i art. 5 for første gang siden 1977. BEPS-projektet er OECD's værktøj mod tilsvarende skattetænkning. Projektet har til formål at undgå skadelig skattekonkurrence mellem landene, at skabe mere gennemsigtighed og at skabe en bedre afstemning af vekselvirkningerne af nationale skatteregler.⁶ Til at opnå disse mål, blev der vedtaget 15 Actions.⁷ Til opnåelse af projektets formål, blev der med Action 7 foreslået ændringer til definitionen af fast driftssted.⁸ Med BEPS-projektet kom også det multilaterale instrument (MLI), som er et fleksibelt instrument, der giver jurisdiktioner mulighed for at vedtage BEPS-traktatrelaterede foranstaltninger for at imødegå BEPS og styrke deres traktatnetværk. MLI giver mulighed for at gennemføre ændringer i allerede eksisterende DBO'er, hvilket en opdatering af modeloverenskomsten ikke har mulighed for, da den kun får virkning fremadrettet ved indgåelse af nye DBO'er. De foreslåede ændringer vedrørende definitionen af fast driftssted fra Action 7 blev gennemført i MLI art. 12-15.

⁵ Se bl.a. Nørgaard Laursen, Anders: SR.2019.184, s. 2, se ligeledes SKM2008.844.SR og Tfs 1996.619 LSR.

⁶ <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>

⁷ <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>

⁸ <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action7/>

Ændringen i 2017 vedrørte ikke det primære kriterium i art. 5, stk. 1-3. De materielle ændringer vedrørte i stedet en undtagelsesbestemmelse i art. 5, stk. 4 om undtagelse af aktiviteter af forberedende og hjælpende karakter. Der blev endvidere indført nye bestemmelser om anti-fragmenteringsreglen i art. 5, stk. 4.1, og bestemmelsen om nært forbudne foretagender i art. 5, stk. 8. Ud over ændringer og tilføjelser til art. 5, blev der også ændret i kommentarerne hertil.

2.2. Fast driftsstedsbegrebet i intern ret

I dansk skatteret har vi fuldt skattepligtige og begrænset skattepligtige. Personer og selskaber kan blive fuldt skattepligtige til Danmark efter KSL § 1 og SEL § 1. Såfremt et selskab er fuldt skattepligtig til Danmark efter SEL § 1, skal den skattepligtige indkomst som udgangspunkt opgøres på baggrund af globalindkomstprincippet efter statsskattelovens § 4, hvorefter også indkomst fra en fremmed stats fast driftssted indgår til beskatning. Såfremt kildelandet ligeledes beskatter indkomsten, der kan henføres til det faste driftssted, opstår der international juridisk dobbeltbeskatning.⁹ Til at lempe denne dobbelt beskatning har vi i intern dansk ret lempelsesreglen i LL § 33. I 2005 blev der indført en begrænsning i globalindkomsten ved ændring af selskabsskatteloven (L121 af 2005), da der blev indsat et territorialprincip i SEL § 8, stk. 2, hvorefter indtægter og udgifter vedrørende fast driftssted i en fremmed stat ikke skal medregnes til den skattepligtige indkomst.

For den begrænsede skattepligtige findes de centrale bestemmelser om fast driftssted i SEL § 2, stk. 2, litra a, og KSL § 2, stk. 1, nr. 4. KSL § 2 giver hjemmel til beskatning af personer og dødsboer, men SEL § 2 giver hjemmel til beskatning af udenlandske selskaber, fonde og foreninger mv. såfremt de *“udøver erhverv med fast driftssted her i landet”*. Det er altså de centrale adgange til at pålægge udenlandske skatteydere en begrænset skattepligt her til landet, men bestemmelserne bruges ligeledes som reference for fast driftsstedsbegrebet. Rent lovteknisk fortolkes fast driftsstedsbegrebet på samme måde i KSL § 2, stk. 1, nr. 4 og SEL § 2, stk. 1, litra a.¹⁰

Fast driftsstedsbegrebet har endvidere indflydelse på beskatning af udenlandske arbejdstagere, altså fysiske personer, der ikke er omfattet af KSL § 1. Den udenlandske arbejdstager kan opnå begrænset skattepligt i Danmark for det vederlag, der er optjent i Danmark, såfremt arbejdsgiveren har hjemsted eller fast driftssted her i landet, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 1 og 4. Forudsat at arbejdsgiveren har et fast driftssted her i landet, vil den udenlandske arbejdstager, der udøver erhvervet, blive begrænset skattepligtig til Danmark. Arbejdstageren bliver beskattet af sin lønindkomst, her A-indkomst, jf. KSL § 44, stk. 1, litra b modsætningsvis, og arbejdsgiveren kan få fradrag for lønomkostninger, jf. SL § 6, og der er herved opnået symmetri mellem fradrag for omkostninger og beskatning af indkomst.

Begrebet fast driftssted er gennem tiden blevet både specificeret men også ændret.¹¹ Skatteministeriet har flere gange anerkendt, at der med de materielle ændringer af art. 5 i MDBO 2017 opstod et behov for en lovændring i dansk ret, således at den internretlige fast driftsstedsbegreb blev tilpasset det opdaterede begreb i MDBO.¹² Skatteministeriet fremsatte først lovforslag L 48, hvor forslaget lød på en justering af reglerne om fast driftssted. Grundet COVID-19 pandemien blev forslaget udskudt og endte med at bortfalde. Forslaget blev dog genfremsat ved lovforslag L 28 den 7. oktober 2020 og

⁹ Nørgaard Laursen, Anders: *Fast Driftssted*, s. 15

¹⁰ Nørgaard Laursen, Anders: SR.2019.184, s. 1.

¹¹ Kommentarerne til OECD's Modeloverenskomst gennem tiden

¹² Jf. bemærkningerne til lovforslag nr. L 237 af 2. maj 2018 og bemærkningerne til lovforslag nr. L 160 af 6. februar 2019.

vedtaget 3. december 2020 med ikrafttrædelse 1. januar 2021. Dermed findes der nu i intern ret en lovfæstet definition af fast driftssted i SEL § 2 og KSL § 2, som materielt skal svare til art. 5 i OECD's MDBO 2017. Før lovændringens ikrafttrædelse pr. 1. januar 2021 var der ingen internretlig definition af begrebet fast driftssted, dog har der indtil da været bred enighed om, at begrebet skulle fortolkes i overensstemmelse med art. 5 i MDBO, før den blev revideret i 2017.¹³

I forhold til hjemmekontoret, som afhandlingen har i fokus, vil det senere vise sig, at de vurderes ud fra hovedreglen i art. 5, stk. 1 og undtagelsesbestemmelsen i art. 5, stk. 4. Derfor findes det relevant at gennemgå netop disse bestemmelsers betydning i den interne ret.

Hovedreglen i art. 5, stk. 1 blev som tidligere nævnt ikke ændret ved 2017-opdateringen, og dermed vil retstilstanden være uændret. Udtrykket fast driftssted er i art. 5, stk. 1 defineret som *"et forretningssted, hvorfra et foretagendes forretningsmæssige virksomhed udøves helt eller delvis"*. I den interne ret findes bestemmelsen i SEL § 2, stk. 2, 1. pkt. og KSL § 2, stk. 3, 1. pkt., hvor et fast driftssted foreligger, når selskabet eller personen/dødsboet etc. *"udøver erhverv gennem et fast forretningssted her i landet"*. Formuleringen er ikke den samme som i art. 5, stk. 1, men materiel svarer den interne formulering til modeloverenskomstens art. 5, stk. 1. I forhold til art. 5, stk. 2, der oplister eksempler på forretningssteder, der *især* anses for at være faste driftssteder, er denne bestemmelse ikke indsat i den interne ret. Dette anses ikke for at være en mangel, da listen kun er eksempler og alle kriterier i art. 5, stk. 1 skal stadig være opfyldt, for at forretningsstedet kan anses for at være et fast driftssted.¹⁴

Med den materielle ændring af art. 5 i MDBO i 2017 kom bestemmelsen om undtagelse af aktiviteter af forberedende og hjælpende karakter, jf. art. 5, stk. 4. Denne bestemmelse findes efter vedtagelsen af lovforslag L 28 2020/2021 nu i intern ret i SEL § 2, stk. 3, 1. pkt. og KSL § 2, stk. 4, 1. pkt. Det fremgår af begge bestemmelser, at et fast driftssted alligevel ikke kan foreligge, når forretningsstedet *"anvendes eller opretholdes udelukkende med henblik på udøvelse af virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter"*. Som ved hovedreglen er der her ikke taget eksempler med. Her anses det ligeledes ikke for at være en mangel, da det følger af pkt. 70 i kommentarerne til art. 5, at der er tale om eksempler, som blot ofte er af forberedende eller hjælpende art. Dermed er der ikke tale om en udtømmende liste, og eksemplerne skal stadig igennem den subjektive test ved vurderingen i de enkelte tilfælde.

Før 2017-opdateringen var bestemmelsen om undtagelse af forberedende og hjælpende karakter at finde i art. 5, stk. 4, hvor litra a-d oplyste en række objektive krav efterfulgt af litra e, som en generalklausul med ordlyden *"udføre anden virksomhed af forberedende eller hjælpende art"*. I 2017 modeloverenskomsten er opbygningen anderledes, og der findes nu ingen objektive undtagelser. I stedet oplystes der en række eksempler i litra a-f, hvorefter den subjektive test følger, som er fælles for alle eksemplerne. Før 2017 blev aktiviteten på hjemmekontoret vurderet ud fra den subjektive test om, hvorvidt det var af forberedende eller hjælpende art, og selvom bestemmelsen i sit hele er ændret, vurderes det ikke at have den store betydning for hjemmekontoret, da formuleringen *"forberedende og hjælpende art"* er uændret.

Endvidere er der til den internretlige definition af et fast driftssted kommet et nyt styresignal, der også har indflydelse på retstilstanden i dag, og som er særligt relevant at få undersøgt i forhold til

¹³ Se bl.a. Nørgaard Laursen, Anders: SR.2019.184

¹⁴ Nørgaard Laursen, Anders: *Fast Driftssted*, s. 83

afhandlingens problemstilling. I forbindelse med at COVID-19 pandemien ramte verden i 2020, udsendte Skattestyrelsen styresignalet af 2020-07-03, som præciserer, hvordan situationen som følge af COVID-19 påvirker landets fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster i forhold til vurderingen af bl.a. fast driftssted.¹⁵

2.3. Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster

Som tidligere nævnt, er der i dansk ret overordnet enighed om, at fast driftsstedsbegrebet i intern ret skal fortolkes i overensstemmelse med art. 5 i OECD's modeloverenskomst. OECD's modeloverenskomst er som navnet antyder en modeloverenskomst og ikke en specifik aftalt dobbeltbeskatningsoverenskomst (DBO). De fleste DBO'er er lavet på baggrund af en modeloverenskomst, og for at komme nærmere ind på fortolkningen af disse, vil der i det kommende blive gennemgået, hvorledes en DBO fortolkes.

En DBO er en folkeretlig traktat, hvorefter de almindelige folkeretlige regler finder anvendelse. Dette medfører, at fortolkningen af en DBO skal ske under hensyntagen til Wienerkonventionen om traktatretten, hvilken Danmark har ratificeret. I praksis ses det desuden, at kommentarerne til OECD's Modeloverenskomst tillægges stor betydning ved fortolkningen af de enkelte dobbeltbeskatningsoverenskomster. Dette rejser en række retskildemæssige spørgsmål i henhold til art. 31 og 32 i Wienerkonventionen, men her må det ligges til grund, at Wienerkonventionen er af en anden tid, hvor der ikke var taget højde for, at så stort et antal traktater er udfærdiget på baggrund af den samme model. Dermed må det konstateres, at art. 31 og 32 i Wienerkonventionen ikke udtømmende har angivet reglerne for fortolkning af traktater, men at de må suppleres af "*principles of logic and good sense*".¹⁶

En af de særlige ting ved en DBO er, i modsætning til andre traktater indgået mellem to eller flere stater, at de også skaber rettigheder og forpligtelser for skatteyderne i de kontraherende stater. Dette er vigtigt at have i tankerne f.eks. ved vurdering af, om nyere kommentarer til MDBO kan anvendes på tidligere indgået DBO'er.¹⁷ Når det kommer til denne vurdering, altså hvilken retskildemæssig værdi kommentarerne til MDBO kan tillægges, må der sondres mellem kommentarer, der går forud for den tid den konkrete DBO, der er indgået, og kommentarer, som er vedtaget efterfølgende. Det er helt almindeligt antaget, at der uden videre kan lægges vægt på kommentarerne, som er gældende på det tidspunkt, hvor den konkrete DBO er indgået, mens det er mere betænkeligt at lægge vægt på senere kommentarer, medmindre dette konkret kan begrundes.¹⁸ En begrundelse kan være, at den nye kommentar blot er præciserende og ikke som sådan ændret.

Dobbeltbeskatningsoverenskomster fortolkes statisk,¹⁹ da ændringer i ordlyden, artikler og kommentarer til artikler, ikke kan anvendes til at fortolke overenskomster, der er indgået før ændringerne. For så vidt angår modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, 5 og 6, der indeholder ændringer i forhold til 2014-modeloverenskomsten, skal det lægges til grund,²⁰ at ændringerne i kommentarerne, der indebærer tilføjelsen af stk. 4.1 og revision af artiklens stk. 4, 5 og 6, kun gælder fremadrettet og som sådan ingen indvirkning har på fortolkningen af de tidligere bestemmelser i OECD's

¹⁵ SKM2020.298.SKTST

¹⁶ Nørgaard Laursen, Anders: *Fast Driftssted*, s. 276

¹⁷ Michelsen, Aage: *Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster samt den retskildemæssige status for kommentarerne til OECD's modeloverenskomst*, s. 360.

¹⁸ Nørgaard Laursen, Anders: *Fast Driftssted*, s. 276

¹⁹ Michelsen, Aage: *Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster samt den retskildemæssige status for kommentarerne til OECD's modeloverenskomst*, s. 380.

²⁰ Kommentarerne til OECD's Modeloverenskomst fra 2017, pkt. 4 og 5 til art. 5

modeloverenskomst, medmindre at en tilsvarende bestemmelse i MLI er tiltrådt, og DBO'en herved vil være bragt i overensstemmelse med 2017 versionen af modeloverenskomsten. På denne måde vil dobbeltbeskatningsoverenskomster skulle fortolkes dynamisk.

Afslutningsvis skal det bemærkes, at der med 2017-ændringen til modeloverenskomsten opstod et spørgsmål om, hvorvidt det var i strid med delegationsforbuddet i Grundlovens § 43 at inddrage de nye og ændrede kommentarer ved den internretlige fortolkning af begrebet fast driftssted. Diskussionen er ikke ny²¹ og skal ikke behandles nærmere i denne afhandling. Det lægges dog til grund, at de ændrede kommentarer i art. 5, stk. 1, som alene er præciserende, som udgangspunkt kan bruges ved en internretlig fortolkning af fast driftsstedsbegrebet. Til støtte for dette anføres det i landsretten, at art. 5, stk. 1 ikke blev ændret ved 2017-ændringen, og at ændringen af kommentarer derfor må anses for at være præciserende.²² Hertil bemærkes dog, at en ændring af kommentarerne kan være udtryk for en materiel ændring, desuagtet at denne knytter sig til en uændret bestemmelse. Om en ændring er udtryk for en materiel ændring eller præcisering af den eksisterende retstilstand, afhænger af en konkret vurdering af hver enkelt ændring.²³

2.4. Fast driftssted efter det primære kriterium

Det primære kriterium inden for fast driftssted i MDBO findes i art. 5, stk. 1-2 og det følger heraf, at begrebet fast driftssted betyder *"et forretningssted, hvorfra et foretagendes forretningsmæssige virksomhed udøves helt eller delvis."* Stk. 2 henregnes også til det primære kriterium som en ikke udtømmende positiv liste over forretningssteder, der især kan være et fast driftssted.

Formelt set henregnes stk. 3 også til det primære kriterium, men bestemmelsen er der afgrænset fra i denne afhandling. Finder det primære kriterium anvendelse, hvorefter der foreligger et fast driftssted, finder det sekundære kriterium ikke anvendelse. Kriteriet i art. 5, stk. 1-3 er en positiv afgrænsning af fast driftsstedsbegrebet og bliver modsvaret af en negativliste i art. 5, stk. 4.

Af art. 5, stk. 1 kan tre grundlæggende betingelser udledes. Disse betingelser skal alle tre være opfyldt, for at der foreligger et fast driftssted. Følgende betingelser skal være opfyldt: 1) der skal være et forretningssted, 2) forretningsstedet skal være fast, 3) foretagendet skal udøve forretningsmæssig virksomhed helt eller delvist igennem forretningsstedet. Betingelserne er ligeledes udledt i pkt. 6 i kommentarerne til modeloverenskomsten 2017.

Udover disse 3 betingelser er der en 4. betingelse, som oftest giver anledning til problemstillinger i henhold til hjemmekontoret som fast driftssted. Denne betingelse er også kaldet *dispositionskravet*, og den indebærer, at foretagendet skal kunne disponere over forretningsstedet. Nærmere om dispositionskravet i det følgende.

2.4.1. Forretningssted

Betingelsen i art. 5, stk. 1 om et forretningssted leder naturligt til det spørgsmål om, hvad der definerer et forretningssted. Dette er relevant i forhold til at finde gældende ret, da forretningssted kan være udslagsgivende ved vurderingen af, om der foreligger et fast driftssted. Hvorledes et forretningssted i art. 5, stk. 1 bliver defineret, samt hvilke krav der skal opfyldes, bliver behandlet i det følgende.

²¹ Nørgaard Laursen, Anders: *Fast Driftssted*, s. 53 ff.

²² Jf. SKM2019.334.VLR

²³ Se Nørgaard Laursen, Anders: SR.2019.184, pkt. 3.2.1.

I OECD's kommentarer pkt. 10 til art. 5 anføres det, at et lokale ikke er et krav, men et vist areal kan være tilstrækkeligt til at være et forretningssted. Om arealet ejes, lejes eller på anden måde stilles til rådighed er uden betydning. Det anføres i pkt. 10 i kommentarerne, at et forretningssted dækker over: *"alle lokaler, anlæg eller installationer, der benyttes til at udøve foretagendets virksomhed"*. I pkt. 11 fremgår det, at en formel juridisk ret over arealet er dermed ikke nødvendig og selv et sted, hvor foretagendet disponerer ulovligt over, kan altså også føre til at være et fast forretningssted.

Af art. 5 stk. 2 fremgår som ovenfor nævnt en positivliste for, hvad der *især* er et fast driftssted. Men selv begreberne på denne liste ligger op til en fortolkning, da det ikke uden videre kan ligges fast, hvad "et sted, hvorfra foretagendet ledes" eller "et kontor" umiddelbart indebærer.

Et sted hvorfra foretagendet ledes er ikke nærmere defineret i hverken modeloverenskomst eller kommentarerne hertil. Stedet må dog ikke forveksles med ledelsens sæde, som anvendes i art. 4, stk. 3, da dette ikke ville være foreneligt med den hensigt, der ligger bag fast driftsstedsbegrebet. Med det in mente, skal det her formentligt fortolkes snævert og nok nærmere i retning af ledelsen for den del af foretagendet, der har med den udførte aktivitet i den kontraherende stat.

Det fremgår desuden af art. 5, stk. 2, at et kontor *især* kan være et fast driftssted. Et kontor kan være et vidt begreb, men af pkt. 18-19 i kommentarerne fremgår, at det kan være et lejet kontor i et kontorhotel, men det kan også være et hjemmekontor.²⁴ Det følger videre af pkt. 18, at et hjemmekontor ikke i sig selv er et fast driftssted, men at det ligesom de andre eksempler nævnt i stk. 2 er afhængig af, at alle betingelser i stk. 1 er opfyldt.

2.4.2. Forretningsstedet skal være fast

Når betingelsen om, at der foreligger et forretningssted, er opfyldt, er det relevant at se på, om forretningsstedet er fast i henhold til art. 5, stk. 1. At et forretningssted skal være fast betyder modsat, at forretningsstedet ikke blot er af midlertidig karakter. Dette følger af pkt. 28 i kommentarerne.

For at forretningsstedet er fast, skal det have en tilknytning til et geografisk område, og opretholdelsen af forretningsstedet skal have en vis varighed. Der er således to krav til betingelsen om, at forretningsstedet er fast, navnlig en geografisk tilknytning, samt en tidsmæssig tilknytning.

I forhold til tilknytningen til et geografisk sted i kildelandet er det i de fleste tilfælde lige til at vurdere, hvorvidt kravet er opfyldt eller ej, f.eks. hvis der er tale om et kontor, er det åbenlyst, at kravet om en tilknytning til et geografisk sted er opfyldt, jf. pkt. 21 i kommentarerne. Svære bliver det, hvis der eksempelvis er tale om mere mobile forretningssteder. Fra praksis ses i Landsskatterettens afgørelse TfS 1987.50.LSR, hvor det var den geografiske tilknytning, der udgjorde udfaldet i forhold til, hvorvidt dykkerudstyret kunnet anses for at udgøre et fast driftssted.

Grænsen for den tidsmæssige varighed er 6 måneder, jf. punkt 28 i kommentarerne. Da det er hjemmekontoret, der fokuseres på som fast driftssted i denne afhandling, må den tidsmæssige varighed anses som varighed af den forretningsmæssige aktivitet på hjemmekontoret, og ikke som varigheden af eksistensen af et hjemmekontor. Nærmere om hjemmekontoret som fast forretningssted i afsnit 3.2.

²⁴ Se endvidere bl.a. SKM2017.519.SR og SKM2020.433.SR

2.4.3. Udøvelse af virksomhed gennem forretningsstedet

Den sidste betingelse lyder på, at der skal *udøves virksomhed* gennem forretningsstedet. Af denne betingelse kan der udledes to betingelser. For det første skal der udøves en aktivitet på forretningsstedet, der kan betegnes som virksomhed, og for det andet skal virksomheden udøves gennem forretningsstedet. Traditionelt fortolkes virksomhedsbegrebet *lex fori*, dette som følge af art. 3. stk. 2. Det følger af kommentarerne, at personer, der på den ene eller anden måde er afhængig af foretagendet, udfører foretagendets virksomhed i den stat, hvor det faste forretningssted er beliggende. Dette følger af pkt. 6 i kommentarerne, og som et eksempel på personer nævnes foretagendets personale.

2.4.4. Opsamling og problemkomplekset vedrørende hjemmekontoret

Fra gennemgangen af art. 5, stk. 1 ovenfor kan det udledes, at forretningsstedsbegrebet skal fortolkes bredt, og at et hjemmekontor *kan være* et forretningssted, nærmere om dette i kapitel 3. Det kan yderligere udledes, at et forretningssted i sig selv ikke udgør et fast driftssted, men at de øvrige betingelser i art. 5, stk. 1 skal være opfyldt.

I henhold til hjemmekontoret er der dog en 4. betingelse, som giver anledning til problemer i praksis og som også i litteraturen er meget omdiskuteret – nemlig *dispositionskravet*. Dispositionskravet omhandler, hvorvidt foretagendet kan disponere over forretningsstedet, som her vil være hjemmekontoret. Se nærmere i afsnit 2.5.

En yderligere ting, der kan have indflydelse på, hvornår et hjemmekontor kan udgøre et fast driftssted, er COVID-19 pandemien. COVID-19 pandemien har ført til vejledninger fra både OECD og Skatteministeriet, om hvorvidt problemstillingen omkring hjemmekontorer, der oprettes på baggrund af restriktioner, bør behandles skattemæssigt. Teorien vil i afsnit 2.6. blive gennemgået.

2.5. Dispositionskravet

Dispositionskravet er et særegent begreb i relation til fast driftsstedsbegrebet, der ikke fremgår eksplicit af den danske ordlyd i MBO art. 5, stk. 1. Kravet er netop relevant at diskutere der, hvor et foretagende umiddelbart opfylder de tre betingelser i MBO art. 5, stk. 1, men hvor foretagendet udøver sin virksomhed gennem et forretningssted, der ikke tilhører foretagendet. Dette er altså særligt relevant ved diskussionen om, hvornår et hjemmekontor kan anses for at være et fast driftssted, da hjemmekontoret uomtvisteligt vil være privat og ikke tilhørende foretagendet.

Der har aldrig været enighed i retslitteraturen om, hvorvidt der har eksisteret et dispositionskrav,²⁵ og slet ikke før ændringen af kommentarerne i 2003.²⁶ Men i dag fremgår det af pkt. 10 i kommentarerne til art. 5, stk. 1, at et forretningssted kan eksistere, hvor det ”... *har et vist areal til sin rådighed. Det er uden betydning, om lokalerne, indretningerne eller installationerne ejes eller lejes af eller på anden måde stilles til rådighed for foretagendet.*”²⁷

I dansk praksis blev dispositionskravet for første gang diskuteret i SKM2011.351.SR,²⁸ men allerede tilbage i sagen TfS 1992, 294 LR, kan dispositionskravet for første gang have haft betydning.²⁹ Dermed er sagen velegnet til at belyse en række fortolkningsmæssige problemer, som dispositionskravet giver anledning til.

²⁵ Nørgaard Laursen, Anders: *Fast Driftssted*, s. 83 ff.

²⁶ Mere om dette nedenfor i afsnit 3.2.1.1.1.

²⁷ Kommentarens ordlyd er ikke ændret siden 1977.

²⁸ Laursen, Anders Nørgaard: RR.SM.2016.1

²⁹ Nørgaard Laursen, Anders: *Fast Driftssted*, s. 86.

I TfS 1992, 294 LR blev Ligningsrådet³⁰ anmodet om en bindende forhåndsbesked vedrørende et tysk selskab, der ønskede at sælge artikler gennem en repræsentant, der boede i Danmark. Aktiviteten ville ikke medføre etablering af et kontor, men aktiviteten ville finde sted med udgangspunkt i repræsentantens private bolig. Det fremgik ligeledes af sagen, at den private bolig ikke bar noget synligt kendetegn på, at det tyske selskab drev virksomhed derfra. Repræsentantens opgaver omhandlede at besøge kunder; modtage telefoniske ordrer fra kunder; kontrollere leveringsmuligheder; videregive priser til spørgende kunder og udfærdige rapporter om det danske marked. Ved vurderingen lagde Ligningsrådet vægt på, at aktiviteterne skulle udgå fra repræsentantens private bolig, som ikke bar synbare tegn på, at det tyske foretagende drev virksomhed derfra. Det blev ligeledes lagt vægt på, at aktiviteterne hovedsageligt blev udført andre steder, end fra privatboligen, og den private bolig kunne derfor ikke anses for at være et fast driftssted ud fra det primære kriterium i art. 5, stk. 1. I stedet måtte afgørelsen afgøres efter det sekundære kriterium i art. 5, stk. 5.

Det kan ikke udelukkes, at Ligningsrådets begrundelse i TfS 1992, 294 LR kan rumme en snert af stillingsstagen til dispositionskravet. Dette må ses ud fra, at selvom aktiviteterne hovedsageligt blev udført fra andre steder end den private bolig, så må det antages, at en række af arbejderopgaverne må repræsentanten have udført fra hjemmet, herunder udarbejdelse af rapporter og modtagelse af telefoniske ordre etc., og at repræsentanten må have indrettet en eller anden form for kontor til udførelse af dette arbejde.

Hvornår et hjemmekontor er til et foretagendes disposition, afhænger derved af de faktiske forhold og omstændighederne i sagen. I henhold til punkt 18 i kommentarerne omfatter dette, at der skal foretages en vurdering af, om den forretningsmæssige virksomhed, der udføres på et hjemmekontor, er så uregelmæssig og tilfældig, at hjemmet ikke kan antages at være til foretagendets disposition. Såfremt hjemmekontoret ikke er til foretagendets disposition, foreligger der ikke et fast driftssted. På den anden side kan et hjemmekontor, der løbende anvendes til at udøve foretagendets forretningsmæssige virksomhed, og ud fra de faktiske forhold og omstændigheder være anvendt så regelmæssig og planlagt, at det tydeligt fremgår, *”at foretagendet har krævet, at den fysiske person anvender denne lokalitet til at udføre foretagendets virksomhed (f.eks. ved ikke at stille et kontor til rådighed for den ansatte, hvis jobbet karakter tydeligvis kræver et kontor), kan hjemmekontoret dog blive anset som værende til foretagendets disposition”*.³¹

Ud fra de faktiske oplysninger i TfS 1992, 294 LR, ville de tre betingelser efter MDBO art. 5, stk. 1 være opfyldt. Det er et kontor, som efter positiv listen i art. 5, stk. 2, især udgør et fast driftssted. Kontoret er fast i tid og sted, og foretagendets virksomhed bliver udført gennem forretningsstedet. Det synes derfor at være Ligningsrådets holdning, at forretningsstedet i kildelandet, her repræsentantens privatbolig, er repræsentantens forretningssted i modsætning til at være det tyske foretagendes forretningssted. Det lader dermed til, uden at fremgå af afgørelsen, at Ligningsrådet ikke mener, at det tyske selskab disponerer over forretningsstedet, og Ligningsrådets bemærkning om de manglende synbare tegn på det tyske selskab, peger i samme retning.

Det er som ovenfor slået fast, at de tre betingelser i art. 5, stk. 1, var opfyldt, men når Ligningsrådet alligevel vælger ikke at fastlægge fast driftssted efter det primære kriterium, så må det alligevel være relevant at diskutere, *hvem* der kan disponere over forretningsstedet. Hvis repræsentanten er afhængig

³⁰ Erstattet af Skatterådet i 2005

³¹ Kommentarerne til OECD's modeloverenskomst 2017, pkt. 18 til art. 5

af foretagendet, sidestilles han med en ansat efter punkt 10 i kommentaren (nu pkt. 39). Ansatte og dermed også afhængige repræsentanter, der arbejder fra deres eget forretningssted, f.eks. et hjemmekontor i deres private bolig bør altid medføre, at dispositionskravet er opfyldt.³² På baggrund heraf må det konkluderes, at Ligningsrådets kommentarer omkring de manglende synbare tegn er overflødige, da de ikke har relevans i forhold til vurderingen. Vurderingen må ikke ske uden hensyntagen til modeloverenskomstens art. 5, stk. 4, om hjælpende og forberedende aktiviteter. De udførte aktiviteter på hjemmekontorer i den omhandlende afgørelse, har karakter af hjælpende og forberedende aktiviteter og Ligningsrådet burde derfor i stedet have udtalt, at der forelå et fast forretningssted, men at aktiviteterne var af hjælpende og forberedende karakter, og at der på den baggrund ikke forelå et fast driftssted.

Om der har været et dispositionskrav før 2003, er som ovenfor nævnt ikke klart. Hensigten med indsættelsen i kommentarerne 4.1-4.6 i 2003 har angiveligt været at skabe en større klarhed over anvendelsesområdet for dispositionskravet og dets indhold. Dette er de efterfølgende blevet kritiseret for ikke at være nået i mål med,³³ men OECD's svar hertil var, at da dispositionskravet slet ikke var en del af modeloverenskomstens ordlyd, men alene fandtes af kommentarerne, var der ingen grund til at definere begrebet yderligere.³⁴ Af dette kan udledes, at OECD ikke afviser et dispositionskrav, men omvendt heller ikke fordre til rigid brug af et dispositionskrav.

I OECD's modeloverenskomst 2017 er ordlyden af art. 5 blevet ændret. Ordlyden har dog ikke ændret noget i forhold til dispositionskravet, men kommentarerne er yderligere blevet præciseret i henhold til art. 5.

Det fastholdes fra 2003-versionen, at en juridisk ret til at anvende forretningsstedet ikke er nødvendig, men den blotte anvendelse er et tilstrækkeligt kriterium, jf. punkt 11 i kommentarerne. Det følger herefter af punkt 12 i kommentarerne, at den blotte tilstedeværelse på et bestemt sted ikke nødvendigvis betyder, at lokaliteten er til foretagendets disposition. Om disposition står der yderligere følgende i punkt 12 i kommentarerne: *"Hvorvidt en lokalitet kan anses for at være til foretagendets disposition på en sådan måde, at det er at betragte som et "forretningssted, hvorfra et foretagendes virksomhed udøves", vil afhænge af, om foretagendet reelt har beføjelser til at anvende lokaliteten, og af omfanget af foretagendets tilstedeværelse på lokaliteten og den virksomhed, det udøver der"*. Af punkt 11 og punkt 12 i kommentarerne kan det udledes, at et sted kan udgøre et fast driftssted, selvom et foretagende ikke har en juridisk ret til at anvende stedet, men at et fast driftssted i øvrigt er betinget af, at stedet anvendes til mere end at foretagendet blot er til stede.

I henhold til hjemmekontoret og foretagendets ret til at disponere over det, uddybes det i kommentarerne til 2017-overenskomsten i punkt 18, at blot fordi at foretagendets virksomhed bliver udført igennem en lokalitet, som f.eks. hjemmekontoret, kan der ikke per automatik blive antaget, at lokaliteten er til foretagendets disposition. Det er i forlængelse heraf uddybet, at det i stedet afhænger af de faktiske forhold og omstændighederne i øvrigt i hver enkelt sag, om et hjemmekontor er til disposition for foretagendet.

³² Nørgaard Laursen, Anders: *Fast Driftssted*, s. 89

³³ Påpeget til OECD Working Party No. 1 af BIAC (*Comments of the Business and Industry Advisory Committee to the OECD on the OECD Public Discussion Draft: "Proposed Clarifications of the Permanent Establishment Definition"*, June 30, 2004)

³⁴ *Comments of the BIAC to OECD on the OECD Public Discussion Draft: "Propose Clarifications of the Permanent Establishment Definition"*, June 30, 2004.

Som opsamling er det i dag stadig usikkert, hvorvidt dispositionskravet i sig selv er anerkendt som en betingelse for, at et hjemmekontor kan være et fast driftssted efter art. 5, stk. 1, men det synes at være en anerkendt betingelse i forhold til, om hjemmekontoret kan opfylde betingelserne til at være et forretningssted efter art. 5, stk. 1. Anders Nørgaard Laursens kommentar om at ansatte afhængige repræsentanter, der arbejder fra f.eks. et hjemmekontor i deres private bolig altid bør medføre, at dispositionskravet er opfyldt,³⁵ ses i dag ikke at være gældende længere, da pkt. 12 og 18 i kommentarerne foreskriver, at der skal mere til end den blotte tilstedeværelse. I stedet bør det være op til en konkret vurdering af det enkelte hjemmekontor, hvorvidt hjemmekontoret, set ud fra de faktiske forhold og omstændigheder, i øvrigt er til foretagendets disposition.

2.6. COVID-19's indflydelse på fortolkningen af fast driftssted

I forbindelse med COVID-19 pandemien udsendte OECD en vejledning, som bl.a. belyser betingelsen om, at foretagendet kræver, at medarbejderen anvender hjemmekontoret fra afsnit 2.5: "*OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis*"³⁶ I vejledningen har OECD gennemgået en række skattemæssige problemer i relation til grænseoverskridende aktiviteter, som er kommet på baggrund af COVID-19 pandemien. Dette har haft betydning for de arbejdstagere, som sædvanligvis arbejder i et land, men som bor i et andet land, da myndighederne verden over bl.a. har indført rejserestriktioner og karantæneeregler i forbindelse med rejseaktiviteter. Dermed har alle disse arbejdstagere ikke haft mulighed for at møde fysisk op på deres arbejdsplads i et land, men har i stedet været nødsaget til at udføre deres arbejde fra deres private hjem i et andet land. Det skattemæssige problem opstår, når der pludselig er risiko for, at arbejdstagerens private hjem kan blive anset for at være et fast driftssted for arbejdsgiveren. Vejledningen anfører, at såfremt man midlertidigt grundet COVID-19 pandemien arbejder fra et andet sted end normalt, f.eks. fra hjemmet, så bliver der ikke skabt et nyt fast driftssted dér for arbejdsgiveren. Som begrundelse herfor har OECD anført, at det sker på baggrund af myndighedernes restriktioner og at det ikke er foretagendet, der stiller kravet om anvendelse af hjemmekontoret. OECD henviser i sin begrundelse til: "*it is force majeure not an enterprise's requirements.*"³⁷ OECD henviser hermed til, at COVID-19 er en ekstraordinær situation, og konklusionen er baseret ud fra den præmis, at dette over tid ikke bliver normen.³⁸

OECD tog hermed på forhånd stilling til, hvorledes situationen med hjemmekontoret skal håndteres under pandemien. Skattestyrelsen har på baggrund af OECD's vejledning erklæret sig enige og på den baggrund udsendt et styresignal; SKM2020.298.SKTST. Styresignalet forholder sig ligeledes til situationen omkring hjemmekontoret. Skattestyrelsen anfører, at det ikke er deres opfattelse, at der foreligger et fast driftssted i udlandet for virksomheden, såfremt der ikke i forvejen eksisterede et fast driftssted. Dette ud fra en præmis om, at en medarbejder under COVID-19-situationen udfører sit arbejde fra en anden jurisdiktion, end han under normale omstændigheder ville gøre. Som begrundelse herfor lægger Skattestyrelsen vægt på, "*at der er tale om en midlertidig situation drevet af krav og anbefalinger fra myndighederne, som er uden for virksomhedens kontrol*", og "*at de ændrede faktiske forhold ikke skyldes arbejdsgiveres forretningsaktivitet og ikke ændrer på, at den normale arbejdsplads fortsat er arbejdsstationen hos arbejdsgiveren.*" Dette er i overensstemmelse med OECD's konklusion. Nærmere om COVID-19's indflydelse på praksis i afsnit 3.5.

³⁵ Nørgaard Laursen, Anders: *Fast Driftssted*, s. 89

³⁶ Offentliggjort den 3. april 2020.

³⁷ *OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis*, s. 2, pkt. 9

³⁸ *OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis*, s. 2, pkt. 9

OECD's sekretariat har efterfølgende i et nyt notat af 21. januar 2021³⁹ blandt andet fastholdt sin oprindelige analyse i lyset af, at COVID-19-krisen varer længere end hidtil antaget. Skattestyrelsen er enig heri.

2.7. Undtagelsesbestemmelsen: Virksomhed af hjælpende og forberedende art

Ved vurderingen af, hvornår et forretningssted anses som et fast driftssted, er det ikke kun betingelserne efter det primære kriterium i art. 5, stk. 1, der kan give anledning til diskussion. Såfremt forretningsstedet må anses for at være et fast driftssted efter art. 5, stk. 1, skal der herefter vurderes, om aktiviteten, der udføres på det faste driftssted, er af en sådan art, at den kan undtages efter art. 5, stk. 4.⁴⁰

Efter 2017-ændringen i modeloverenskomsten findes der, som nævnt i afsnit 2.2., ikke længere objektive undtagelser til hovedreglen i art. 5, stk. 1. Artiklen består i stedet i dag af en opstilling af eksempler på aktiviteter, der *ofte* er af hjælpende eller forberedende art. Den subjektive test, hvorefter aktiviteter kan være af *hjælpende eller forberedende art*, er uændret efter 2017-ændringen.

Ved vurderingen af, hvornår en aktivitet er af hjælpende eller forberedende art anfører OECD, at det ofte vil være vanskeligt at sondre mellem virksomhed af hjælpende og forberedende karakter, og virksomhed, der ikke er det. Dette følger af pkt. 59 i kommentarerne (pkt. 24 før 20017). OECD anfører i samme punkt, at det afgørende kriterium er, hvorvidt "*det faste forretningssted i sig selv udgør en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets virksomhed.*" Det er her essentielt at kigge på det faste forretningssted som helhed og ikke kun på de enkelte aktiviteter. Såfremt det faste forretningssteds almindelige formål er identisk med foretagendets almindelige formål, er aktiviteten ikke af hjælpende eller forberedende karakter.

En anden ændring ved opdateringen i 2017 ved indsættelsen af pkt. 60 i kommentarerne. Selvom det under afhandlingens afsnit 2.3. er fastsat, at kommentarer til materielt ændrede bestemmelser ikke kan anses for at være præciserende og derfor kunne anvendes ved dynamisk fortolkning, kan der her argumenteres for, at denne kommentar må anses for præciserende, da den knytter sig til den subjektive test i art. 5, stk. 4, og denne test ikke er ændret.

Af punkt 60 i kommentarerne fremgår, at aktiviteter af *forberedende* karakter som ofte udøves forud for anden virksomhed og ofte i løbet af en kort periode. Forberedende aktiviteterne udøves med henblik på udøvelsen af den væsentlige del af virksomheden. Det fremgår af samme kommentar, at aktiviteter af *hjælpende* karakter udøves med henblik på at støtte den væsentlige og vigtige del af foretagendet, ligeledes uden at være en del af denne. Hverken aktiviteter af både forberedende og hjælpende karakter må være en del af den væsentlige og vigtige del af foretagendets virksomhed.

I forhold til aktivitet af hjælpende eller forberedende art på hjemmekontoret, er det ofte art. 5, stk. 4, litra e, der giver anledning til problemstillinger.⁴¹ Efter bestemmelsen omfatter et fast driftssted ikke "*opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at udføre anden virksomhed for foretagendet*". Bestemmelsen finder efter pkt. 70 i kommentarerne anvendelse på et forretningssted, der udelukkende fastholdes til udøvelse af virksomhed, som ikke udtrykkeligt er anført i litra a-d. Litra a-d

³⁹ OECD Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 crisis, s. 2, pkt. 4

⁴⁰ Findes internretligt i KSL § 2, stk. 4, 1. pkt. og SEL § 2, stk. 3, 1. pkt.

⁴¹ Mere om dette i afsnit 3.4.

er blot eksempler på almindelige typer af virksomhed, der er omfattet af bestemmelsen, hvilket ikke giver anledning til de store problemer.

I pkt. 71⁴² i kommentarerne er der ligeledes nævnt en lang række af eksempler på forretningssteder, der bliver omfattet af litra e. Eksemplerne omfatter forretningssteder, der udelukkende anvendes til markedsføring, indsamling af oplysninger eller videnskabelig forskning, såfremt aktiviteten er af hjælpende eller forberedende art. Kommentaren anfører yderligere, at ledelsesmæssig virksomhed ikke kan betragtes som virksomhed af forberedende eller hjælpende art, da en sådan virksomhed befinder sig på et højere niveau. Hermed omfattes både ledelse af hele foretagendet, en del af foretagendet eller blot et vist område af koncernens drift. Dette medfører, at ledelse som udgangspunkt ikke kan udgøre virksomhed af forberedende eller hjælpende art. Det bemærkes, at dette ikke er nyt, da det tidligere var anført i punkt 24 i kommentarerne.

I SKM2019.547.SR blev det diskuteret, hvorvidt en aktivitet hører under litra d eller c. Det var i afgørelsen Skatterådets opfattelse, at alle medarbejderens aktiviteter kunne omfattes af litra e, men at medarbejderens opgave med indsamling af oplysninger godt kunne være omfattet af litra d. Af afgørelsen ses, at nogle aktiviteter kan omfattes af flere bestemmelser, men at såfremt aktiviteten på nogen måde går videre end det, der er omfattet af den enkelte bestemmelse, så kan aktiviteten ikke anses for at være af hjælpende eller forberedende art.

En ofte diskuteret aktivitet i henhold til især hjemmekontoret er forhandling/indgåelsen af salgskontrakter.⁴³ Det følger af punkt 72 i kommentarerne, at såfremt en medarbejder (ansat på et kontor i en stat, hvor foretagendet sælger varer til) deltager aktivt i forhandlingen af vigtige dele af kontrakter vedrørende salg af varer til kunder i den stat, uden sædvanligvis at have en ledende rolle op til indgåelsen af kontrakter, vil denne aktivitet udgøre en væsentlig del af foretagendet forretningsmæssige virksomhed, og på baggrund der af ikke kunne anses for at være af hjælpende eller forberedende karakter. Som modpart til virksomhed af forberedende og hjælpende karakter, er udtrykket ”kernefunktion” ofte anvendt. Udtrykket er anvendt både i punkt 68 i kommentarerne og i praksis.⁴⁴ Før 2017-ændringen af modeloverenskomsten fremgik det af pkt. 29-30 i kommentarerne, at salgsaktiviteter ikke kunne anses for virksomhed af hjælpende eller forberedende art.

Undtagelsesreglen i art. 5, stk. 4 skal som udgangspunkt foretages separat for hvert enkelt forretningssted. Dette kan medføre potentielle omgåelsesmuligheder, som er forsøgt lukket ved hjælp af anti-fragmenteringsreglen, jf. nærmere herunder.

2.8. Opsamling på teorien

Af det primære kriterium i art. 5, stk. 1, kan der udledes tre betingelser. Der skal foreligge et fast forretningssted, hvor igennem der skal udføres virksomhed helt eller delvist. En yderligere betingelse, der ikke fremgår eksplicit af bestemmelsen, er dispositionskravet. Det følger af betingelsen, at foretagendet skal have disposition over hjemmekontoret, for at det kan udgøre et fast driftssted. Såfremt alle betingelserne er opfyldt, kan et hjemmekontor udgøre et fast driftssted.

Det er ikke alene vurderingen af betingelserne i art. 5, stk. 1, som kan give anledning til diskussion ved vurderingen af, hvorvidt et hjemmekontor udgør et fast driftssted. Såfremt den aktivitet, der

⁴² Tidligere punkt 23 i kommentarerne

⁴³ Mere om dette i afsnit 3.4.

⁴⁴ Se bl.a. SKM2019.547.SR, SKM2020.473.SR og SKM2020.208.SR

udøves gennem det faste forretningssted, har karakter af hjælpende eller forberedende art, så kan det som følge af undtagelsen i art. 5, stk. 4 ikke anses for at være et fast driftssted. Denne vurdering skal dog ske med anti-fragmenteringsreglen fra art. 5, stk. 4.1, i baghovedet.

3. Analyse af dansk praksis vedrørende hjemmekontorer

I kapitel 3 vil der blive foretaget en analyse af den danske praksis om hjemmekontorer, med henblik på at udlede, hvad der konkret er blevet lagt vægt på ved vurderingen af, hvorvidt det udgør et fast driftssted. Analysen vil være delt i to, den første del omhandler vurderingen af, hvornår et hjemmekontor udgør et fast driftssted efter det primære kriterie i art. 5, stk. 1. Den anden del af analysen omhandler aktiviteten, der udføres på hjemmekontoret, og hvorvidt den er omfattet af art. 5, stk. 4 eller om den er en del af foretagendets kernevirkksomhed. Til sidst vil der ud fra Skatterådets bindende svar blive analyseret på, hvorvidt COVID-19 har haft en indflydelse på praksis.

3.1. Indledning til analyse af dansk praksis

Det bemærkes i pkt. 19 i kommentarerne, at hvorvidt et hjemmekontor kan udgøre et fast driftssted kun sjældent udgør et problem i praksis. Dette på baggrund af, at langt de fleste ansatte bor i en stat, hvor deres arbejdsgiver har et eller flere forretningssteder til sin disposition, og at de ansatte refererer hertil. Det bemærkes videre i kommentaren, at den udførte virksomhed fra hjemmekontoret ofte vil være af hjælpende eller forberedende art, og dermed være omfattet af undtagelsesbestemmelsen i art. 5, stk. 4. I forhold til dansk praksis kommer der dog flere og flere afgørelser med bindende svar på dette område, hvorfor problemstillingen ikke umiddelbart kan anses for at være sjælden.

3.2. Vurderingen af betingelserne i art. 5, stk. 1 i henhold til hjemmekontorer

Et hjemmekontor skal som ved alle andre steder opfylde de grundlæggende betingelser i art. 5, stk. 1 for at kunne udgøre et fast driftssted. Dette er ligeledes udgangspunktet for Skatterådets vurdering af hjemmekontorer i forhold til faste driftssteder.⁴⁵

Den kommende analyse vil være opdelt efter betingelserne i art. 5, stk. 1, i forhold til at udlede, hvad der konkret er blevet lagt vægt på ved vurderingen af, hvorvidt et hjemmekontor udgør et fast driftssted.

3.2.1. Forretningssted

Fra praksis før 2011 kan det udledes, at særligt ét forhold har været udslagsgivende i forhold til vurderingen af, hvorvidt et hjemmekontor udgør et forretningssted. Forholdet der bliver lagt vægt på er, hvorvidt der var synbare tegn på, at det udenlandske foretagende drev virksomhed på den pågældende lokalitet. I TfS 1992, 294 LR⁴⁶ lægger Ligningsrådet vægt på, om kontoret ”fremtræder som selskabets forretningssted”. Det var herefter Ligningsrådets opfattelse, at da hjemmekontoret ikke bar synbare tegn på, at det udenlandske selskab drev virksomhed der, kunne hjemmekontoret ikke udgøre et forretningssted efter art. 5, stk. 1.

I 2011 ses der et paradigmeskift, da Skatterådet i SKM 2011.351.SR ændrer den hidtidige praksis. De konkrete omstændigheder er stort set identiske i SKM2011.351.SR og TfS 1992, 294 LR, om ikke andet så i hvert fald i høj grad sammenlignelige. Dog er resultatet af de to afgørelser modsatrettede.

SKM2011.351.SR omhandler et udenlandsk selskab, hvis medarbejder skulle arbejde for selskabets danske filial fra dennes private bolig i Danmark. Der er ingen synbare tegn på, at det udenlandske foretagende driver virksomhed fra boligen. Det er Skatterådets opfattelse, at hjemmekontoret udgør et fast driftssted, med begrundelse i at medarbejderens hjemmekontor udgør et fast forretningssted,

⁴⁵ Det findes få undtagelser, hvor Skatterådet ikke foretager vurderingen efter hovedreglen i art. 5, stk. 1 før de foretager en vurderingen efter undtagelsen i art. 5, stk. 4. Nærmere om dette under afsnit 3.2.4.

⁴⁶ Sagen er tidligere diskuteret i afsnit 2.5 i henhold til dispositionskravet.

med henvisning til det tidligere punkt 4.1 i kommentarerne til modeloverenskomsten, hvorefter virksomheden havde rådighed over hjemmekontoret. I afgørelsen forholdt Skatterådet sig til TfS 1992, 294 LR, hvor faktum var tilsvarende, men kom ikke frem til, at det kunne tillægges nogen betydning, hvorvidt der var synbare tegn eller ej, da dette ikke fulgte af modeloverenskomsten eller kommentarerne hertil. Det er uvist, hvorvidt det har haft betydning for afgørelsen, at selskabet tidligere havde et datterselskab i Danmark til at udføre de samme opgaver. Dette bør dog ikke have haft en betydning, da vurderingen af, om foretagendet har et fast driftssted skal foretages ud fra aktivitetens karakter. Af afgørelsen udledes, at der skal relativt lidt til, for at et hjemmekontor kan behandles som et fast driftssted, men virksomhedens rådighed over hjemmekontoret kan føre til, at der foreligger et fast driftssted. Som nævnt i afsnit 2.5. var dette dermed også den første afgørelse, hvor dispositionskravet blev diskuteret.

Afgørelsen SKM2011.351.SR har med sin markante ændring af praksis været grundlaget for efterfølgende afgørelser vedrørende hjemmekontorer i henhold til fast driftssted.⁴⁷ Med dette skift af paradigme skulle der nu ikke længere meget til, for at hjemmekontoret kunne udgøre et forretningssted. Såfremt betingelserne i art. 5, stk. 1 var opfyldt, er forretningsstedet til foretagendets disposition, og kan dermed føre til fastlæggelsen af fast driftssted. Det er efter afgørelsen stadig uklart, om dispositionskravet bliver anerkendt som et selvstændigt krav i dansk praksis, på tilsvarende vis som tidligere, hvor eksistensen af det har været omtvistet.⁴⁸ Det kan dog ikke udelukkes, at såfremt det ikke er et selvstændigt krav, er det stadig en del af vurderingen af, hvorvidt der er et forretningssted. Omfanget af dispositionskravet har ligeledes været uklart, og med SKM2011.351.SR synes det stadig uafklaret, i hvilket omfang det udenlandske selskab skal have ret til at disponere over forretningsstedet, for at alle betingelser i art. 5, stk. 1 er opfyldt.

Fra 2011 og til i dag er der sket både materielle ændringer og mere præciserende ændringer af modeloverenskomsten og dens kommentarer. I forhold til forretningsstedet er en af de store ændringer fra 2017 tilføjes af pkt. 18 og 19 i kommentarerne. Denne nye mere præciserende måde at se på hjemmekontoret kan ses i praksis fra 2018 og frem. Som nævnt i afsnit 2.6. har COVID-19 medført en yderligere kilde til fortolkning af hjemmekontoret, nemlig Skattestyrelsens styresignal SKM2020.298.SKTST. I styresignalet har Skattestyrelsen fra deres praksis⁴⁹ udledt flere forhold, der især vil tale for, at et hjemmekontor udgør et forretningssted for virksomheden. Forholdene er som følger:⁵⁰

1. *"Medarbejderen har ingen anden fast arbejdsplads til rådighed, hvor arbejdet sædvanligvis udføres.*
2. *Virksomheden er indforstået med, at medarbejderen udfører en del af sit arbejde hjemmefra. Dette kan fremgå direkte af ansættelseskontrakten eller være underforstået.*
3. *Medarbejderens arbejde opstår ikke sporadisk, men er planlagt eller kan planlægges.*
4. *Den forretningsmæssige aktivitet, der udføres fra hjemmekontoret, udføres med fordel fra Danmark, hvorved arbejdsgiveren har en interesse i, at arbejdet udføres i Danmark."*

Listen er ikke udtømmende og der skal tages forbehold for aktiviteter af hjælpende og forberedende karakter, jf. art. 5, stk. 4. Forholdene består overordnet set af forskellige dele af pkt. 18 og 19. i

⁴⁷ Se bl.a. SKM2013.273.SR og SKM2018.544.SR

⁴⁸ For yderligere diskussion om eksistensen af dispositionskravet se: Anders Nørgaard Laursen: *Fast Driftssted*, s. 83 ff.

⁴⁹ SKM2019.547.SR, SKM2019.488.SR, SKM2019.448.SR.

⁵⁰ SKM2020.298.SKTST

kommentarerne, dog med enkelte modifikationer. Forholdene bør anvendes til vurdering af, hvorvidt der foreligger et forretningssted.

I det følgende tages der udgangspunkt i de 4 forhold med henblik på analyse af dansk praksis, hvor både praksis, der ligger forud for styresignalet og praksis efter udsendelsen, vil blive behandlet. Ikke alle afgørelser vil blive behandlet dybdegående, men de relevante elementer i forhold til de enkelte forhold vil blive behandlet. Alle de 4 forhold knytter sig til pkt. 18 og 19 i kommentarerne, og det vil ligeledes blive vurderet, hvorvidt Skatterådets afgørelser er i overensstemmelse med disse.

3.2.1.1. Ad forhold nr. 1 og 2

Det følger af pkt. 18 og 19 i kommentarerne, at et hjemmekontor kan blive anset for at være til foretagendets disposition, hvis det tydeligt fremgår, at foretagendet har krævet, at medarbejderen anvender hjemmet til at udføre foretagendets virksomhed.

I praksis ses, at forhold 1 og 2 hænger sammen på den måde, at arbejdsgiver er indforstået med, at medarbejderen udfører en del af sit arbejde fra hjemmekontoret, såfremt at arbejdsgiveren ikke stiller anden arbejdsplads til rådighed for medarbejder. Skatterådet bruger i sin begrundelse forskellige formuleringer, men essensen er den samme. Det er tydeligt, at Skattestyrelsens forhold 1 og 2 primært udspringer af pkt. 18 i kommentarerne. Der anvendes dog en ny formulering ”indforstået med”, som de vælger at anvende i flæng med kommentaren ”krævet”. Nærmere om dette i praksis, i det kommende.

I SKM2019.448.SR anvender Skatterådet formuleringen ”indforstået med”. Sagen omhandler en tysk virksomhed, hvis danske medarbejder skulle arbejde delvist fra sin private bopæl. Medarbejderen skulle stå for markedsføring overfor bl.a. danske erhvervskunder og arbejdsgiver har ikke stillet kontor eller lignende til rådighed for medarbejderen i Danmark. Skatterådet lægger vægt på, at foretagendet er indforstået med, at medarbejderen udfører en del af sit arbejde hjemmefra, da dette fremgår af ansættelseskontrakten. Det samme gjorde sig gældende i SKM2018.618.SR og SKM2019.488.SR, hvor der i ansættelseskontrakterne var anført, at arbejdet skulle udføres fra medarbejderens private bopæl, hvorefter det var Skatterådets opfattelse, at arbejdsgiveren havde krævet eller var indforstået med, at arbejdet blev udført derfra. Praksis her knytter sig primært til pkt. 18 i kommentarerne, hvorefter foretagendet har krævet, at medarbejderen arbejder fra sin bopæl.

Ad pkt. 19 i kommentarerne følger, at en vandreende arbejdstager udfører hovedparten af sit arbejde fra sin private adresse i en stat i stedet for et kontor, der er stillet til rådighed i en anden stat. Her kræver foretagendet ikke, at hjemmearchiv bliver anvendt til at udføre arbejdet, men i bund og grund kan arbejdsgiver jo godt være indforstået med det. Afgørelserne SKM2018.618.SR, SKM2019.448.SR og SKM2019.488.SR ses dog ikke som værende i strid med kommentarerne, men det tyder dog på en strengere fortolkning af forretningsstedet, end der egentligt lægges op til i pkt. 18 og 19.

I sagen SKM2019.252.SR fremgik det, i modsætning til de tre ovenfor nævnte sager, ikke af ansættelseskontrakten, at arbejdet skulle udføres fra medarbejderens adresse. Sagen omhandlede et engelsk efterforskningsfirma, som havde ansat en medarbejder bosiddende i Danmark. Der fremgik ikke nogen specifik skriftlig aftale om, at medarbejderen skulle udøve foretagendets virksomhed fra sin private bopæl, men Skatterådet kom alligevel frem til, at hjemmekontoret kunne udgøre et forretningssted for virksomheden. Skatterådet lagde ved sin begrundelse vægt på, at arbejdets natur tydeligt kræver et kontor, og da virksomheden ikke havde stillet anden kontorplads til rådighed for

medarbejderen, havde virksomheden således krævet, at hjemmekontoret blev anvendt. Dette er tillige efterfølgende støttet af afgørelsen SKM2019.263.SR.

Afgørelserne SKM2019.252.SR og SKM2019.263.SR ses at være i overensstemmelse med pkt. 18 i kommentarerne i henhold til, at et hjemmekontor ikke per automatik er til virksomhedens disposition, blot fordi det anvendes af en medarbejder. I stedet ses der netop, at der bliver taget stilling til de faktiske forhold og omstændigheder i hver enkelt sag. Det synes dog ikke helt klart, hvor tydeligt det egentligt er, at virksomheden her har krævet, at hjemmekontoret blev anvendt, og også her synes det at tyde på en lidt strengere fortolkning, end hvad der fremgår af pkt. 18.

Det ses i nogle afgørelser,⁵¹ at virksomheden, ved at stille et kontor til rådighed for medarbejderen, ikke får fast driftssted på medarbejderens privat adresse, da virksomheden ikke anses for at have rådighed over hjemmekontoret. Dette ses fx i SKM2018.544.SR, hvor medarbejderens hjem ikke anses for at være til rådighed for foretagendet, da foretagendet havde stillet et kontor til rådighed for medarbejderen og at det udelukkende var på baggrund af medarbejderens personlige interesse, at han valgte at arbejde fra landet. Det samme gør sig gældende i SKM2019.460.SR og SKM2020.432.SR.⁵² Afgørelserne SKM2018.544.SR, SKM2019.460.SR og SKM2020.432.SR ses som værende i overensstemmelse med kommentar 18 og 19, og den tidligere strengere fortolkning af kommentarerne ses ikke her.

Ud fra ovenstående skal det dog stadig ærindres, at ud fra pkt. 18 i kommentarerne skal forretningssteds-vurderingen foretages ud fra de faktiske forhold og omstændigheder, hvorfor et kriterie som at stille et kontor til rådighed eller undladelse heraf ikke kan stå alene. Dette ses bl.a. i SKM2020.433.SR⁵³, hvor det tyske selskab havde stillet et kontor til rådighed for medarbejderen, men hvor medarbejderen af egen privat interesse ønskede at udføre en del af sit arbejde fra sit hjemmekontor i Danmark. Det var her Skatterådets opfattelse, at det ikke kunne lægges til grund, at selskabet havde krævet, at medarbejderen skulle udføre arbejde fra sit hjem, men der blev i stedet lagt vægt på, at arbejdet faktisk blev udført på hjemmekontoret. Denne begrundelse ses desuden i SKM2020.208.SR, som en del andre afgørelser efterfølgende har henvist til.⁵⁴

Da mange afgørelser henviser til SKM2020.208.SR, er det interessant at se nærmere på begrundelsen heri. Begrundelsen om, at arbejdet *faktisk* blev udført fra medarbejderens private bopæl, baserer sig umiddelbart på praksis fra før 2017-ændringen af modeloverenskomsten og dens kommentarer. Før pkt. 18 og 19 blev tilføjet kommentarerne, var det udgangspunktet, at såfremt et foretagende rent faktisk anvendte forretningsstedet, så var forretningsstedet til rådighed for foretagendet. Afgørelsen SKM2020.208.SR henviser da også til tidligere praksis, SKM2017.213.SR, som foretager forretningssted vurderingen efter det tidligere udgangspunkt. Dermed ses afgørelsen for at være i overensstemmelse med praksis før 2017-ændringen, men ikke i overensstemmelse med pkt. 18 og 19 i kommentarerne efter opdateringen i 2017. Efter ændringen bliver dispositionskravet ikke automatisk opfyldt, blot fordi medarbejderen faktisk anvender det.

En begrundelse, der ligner SKM2020.208.SR, ses i SKM2019.547.SR, hvor Skatterådet i begrundelsen anfører: *"En konkret vurdering kan føre til, at et hjemmekontor anses for at være til rådighed for foretagendet, hvis medarbejderen faktisk udøver foretagendets virksomhed i tilstrækkelig grad*

⁵¹ Se bl.a. SKM2018.544.SR, SKM2019.460.SR og SKM2020.432.SR

⁵² For yderligere gennemgang af SKM2020.432.SR se under afsnit 3.2.1.3. om forhold 4.

⁵³ For yderligere gennemgang af SKM2020.433.SR se under forhold 4.

⁵⁴ Se bl.a. SKM2020.473.SR, SKM2021.118.SR, SKM2021.213.SR og SKM2021.458.SR

derfra. SE OECD kommentaren 2018, punkt 18-19.” Henvisningen er korrekt, men ud fra begrundelsen synes den faktiske anvendelse af hjemmekontoret at være afgørende. Dette er som udgangspunkt ikke i overensstemmelse med kommentaren, da pkt. 18 netop anfører det modsatte, hvormed den faktiske anvendelse ikke i sig selv fører til, at lokaliteten er til foretagendets disposition. For at være i overensstemmelse med pkt. 18, synes den konkrete vurdering at have størst betydning, men Skatterådet har ikke uddybet, hvad der er lagt vægt på i den konkrete vurdering. For lignende afgørelse se SKM2018.544.SR.

3.2.1.1.1. Vurderingen i forhold til dispositionskravet

Af afsnit 2.4.4. fremgår det, at dispositionskravet gennem tiden har givet anledning til problemer i praksis såvel som i litteraturen. Dispositionskravet, der omhandler, hvorvidt foretagendet kan disponere over forretningsstedet, som her er hjemmekontoret, vil i det indeværende afsnit blive anvendt som fokus ved analyse af praksis på området.

I afgørelsen SKM2011.351.SR, hvor dispositionskravet for første gang er set anvendt i praksis, ses det ikke at give anledning til store problemer, hvorvidt de 3 betingelser efter art. 5, stk. 1 er opfyldt. Der var et forretningssted, der var fast og foretagendets virksomhed blev udøvet gennem det. Tilbage stod spørgsmålet om, hvorvidt *foretagendet* havde et forretningssted i Danmark. Det var dermed ikke vurderingen af, om et hjemmekontor kunne udgøre et forretningssted, der gav anledning til diskussion. Dette fulgte nemlig klart af pkt. 4 (nu pkt. 10) i kommentarerne til art. 5, at udtrykket forretningssted dækkede over alle lokationer og indretninger, og dermed kunne fortolkes bredt. I mellemtiden var det mindre klart, i hvilket omfang det udenlandske foretagende havde ret til at disponere over forretningsstedet. Af pkt. 4 (nu pkt. 10) i kommentarerne fulgte det, at det var nok, at foretagendet havde et vist areal *til sin rådighed*, samt at det var nok, at lokationen var *stillet til rådighed for foretagendet*. Dermed ses, at råderetten/dispositionsretten for foretagendet er en vigtig forudsætning for, at der er tale om et forretningssted for foretagendet.

Det ses endvidere, at forretningsstedet ikke er til foretagendets disposition, blot fordi det er til en repræsentants disposition i Klaus Vogel,⁵⁵ som på baggrund af international praksis er kommet frem til, at selv i tilfælde, hvor foretagendet lejlighedsvis havde ret til at tjekke repræsentantens aktiviteter på hjemmekontoret, gav det ikke foretagendet den fornødne ret til at disponere over det.

Det oplyses i SKM2011.351.SR, at der ingen synbare tegn er på, at foretagendet driver virksomhed fra hjemmekontoret. Der er dermed heller ingen tegn på, at andre fysiske personer fra foretagendet har adgang til kontoret. Det synes heller ikke at være omtvisteligt, at foretagendet ikke har ret til at disponere over hjemmekontoret i henhold til hverken afståelse eller udvidelse. I sagen afholder foretagendet de økonomiske udgifter forbundet med hjemmekontoret. Dette i sig selv anses ikke for at være af afgørende betydning, men det kan ikke udelukkes, at foretagendet indirekte kunne have dispositionsret over hjemmekontoret på baggrund af den økonomiske tilknytning.

I afgørelsen bemærkes det yderligere, at der ikke er synbare tegn på det udenlandske foretagendes tilstedeværelse på hjemmekontoret.⁵⁶ Det anses dog ikke umiddelbart at være et element, der kan lægges vægt på, da der kan udøves en hel del aktivitet, uden at der er synbare tegn herpå.

⁵⁵ Klaus Vogel: *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, s. 287

⁵⁶ Dette ses ligeledes i TfS 1992, 294 LR. Disse to afgørelser er i det hele taget meget sammenlignelige og blev også sammenlignet i afsnit 2.5.

Efter Skatteministeriets opfattelse var betingelserne for et fast forretningssted efter art. 5, stk. 1 opfyldt, ud fra en samlet vurdering af sagens omstændigheder. Det vurderes, at Skatteministeriet har været meget begrænsende i deres vurdering af, hvorvidt hjemmekontoret er et fast driftssted i henhold til art. 5, stk. 1. Dette med støtte i, at tidligere praksis,⁵⁷ hvor et foretagende ikke kunne disponere over et hjemmekontor, såfremt foretagendet ikke havde en formel eller reel ret til at benytte kontoret. Dermed var det tidligere udelukkende repræsentanten, der kunne disponere over hjemmekontoret.

I SKM2016.111.SR henviser Skatterådet til IFA-kongressen i Vancouver i 2009⁵⁸, hvor der i generallrapporten i afsnit 2.6.4. ”*The right of use test and home office*” er anført: ”*at et hjemmekontor hos en ansat kan statuere et fast driftssted for arbejdsgiver. Dette kræver, at det pågældende kontor er til arbejdsgiverens disposition, hvilket f.eks. kan konstateres, hvis arbejdsgiveren refunderer den ansattes udgifter ved kontorets drift, men at der ikke er tale om, at et kontor er til arbejdsgiverens disposition, blot fordi den ansatte udfører noget arbejde fra hjemmet*”. Denne udmelding lå forud fra 2017-ændringen af OECD’s modeloverenskomst,⁵⁹ men det kan ikke udelukkes, at betragtningen fra 2009 stadig kan have relevans. Dette på baggrund af, at Skatterådet anvendte henvisningen i praksis i 2016, og kommentarerne herefter kun er præciserende ved ændringen af 2017.⁶⁰

I nyere praksis bliver det særligt relevant at inddrage teorien fra pkt. 18 i kommentarerne til OECD’s modeloverenskomst, hvor det fremgår, at det ikke automatisk skal konkluderes, at et hjemmekontor er til foretagendets disposition, blot fordi lokaliteten anvendes af en fysisk person, der arbejder for foretagendet. Med denne kommentar udtrykker OECD, at lokaliteten skal være til foretagendets disposition. Herefter afhænger det af en konkret vurdering af de faktiske forhold og omstændigheder i hver enkelt sag, hvorvidt lokaliteten er til foretagendets disposition og dermed opfylder dispositionskravet. Overfor dette anfører OECD, at såfremt den forretningsmæssige virksomhed, der udøves på hjemmekontoret, er uregelmæssig eller tilfældig, kan hjemmekontoret ikke anses for at være til foretagendets disposition. Det samme gør sig gældende ved den blotte tilstedeværelse, som dermed ikke kan opfylde kravet.

Det bemærkes, at OECD foreskriver, at forretningsstedet skal være til foretagendets disposition og ikke til medarbejderens disposition. Dette stemmer overens med Klaus Vogels analyse af den internationale praksis, samt udmeldingen i rapporten fra IFA-kongressen i Vancouver i 2009.

I nyere praksis ses dispositionskravet derimod efter Skatterådets opfattelse ofte opfyldt per automatik, ved at medarbejderen løbende arbejder fra det faste forretningssted, og har rådighed over sin egen bopæl. Dette ses eksempelvis i SKM2019.448.SR, hvor Skatterådet angiver, at medarbejderen havde rådighed over sin egen adresse i Danmark, og at der derfor forelå et forretningssted. Herved har Skatterådet ikke taget stilling til, hvorvidt foretagendet egentlig har rådighed over hjemmekontoret. Det samme ses i SKM2019.547.SR. I afgørelsen SKM2018.476.SR har Skatterådet ikke kommenteret på, hvorvidt kontoret overhovedet er til rådighed for noget.

⁵⁷ Praksis er meget begrænset i det omfang, da de faktiske omstændigheder skal være sammenlignelige. Her sammenlignes med TfS 1992, 294 LR.

⁵⁸ IFA-kongressen i Vancouver i 2009, hvor det ene af de to hovedemner var ”*Is there a permanent establishment?*”, og hvor generallrapportørerne var daværende leder af OECDs Tax Treaty Unit Jacques Sasseville og professor Arvid Skaar

⁵⁹ Udgivet da OECD’s modeloverenskomst 2008 var gældende

⁶⁰ Dette er gennemgået i afsnit 2.3.

I andre afgørelser tager Skatterådet delvis stilling til rådigheden, da det bliver lagt til grund, at der foreligger et forretningssted på baggrund af, at medarbejderen har rådighed over sin egen bopæl, samt at medarbejderen løbende anvender hjemmekontoret til udøvelse af foretagendets virksomhed, jf. pkt. 18 i kommentarerne. Dette ses i SKM2020.433.SR og SKM2021.546.SR. Begge måder ses imidlertid som en ”allerede fordi” slutning – at allerede fordi, medarbejderen har rådighed over sin egen bopæl, da har foretagendet også råderet/dispositionsret over hjemmekontoret.

Spørgsmålet er herefter, om Skatterådet overhovedet anerkender dispositionskravet som andet og mere end den faktiske brug af hjemmekontoret. Dette står stadig uklart. I relation hertil opstår spørgsmålet så, om den manglende anerkendelse vil medføre en uoverskuelig skattemæssig position for foretagender med medarbejdere, som arbejder fra hjemmekontorer i andre lande. Dette ses ikke at være tilfældet, da alle 3 betingelser i art. 5, stk. 1 stadig skal være opfyldt, samt at arbejdet i kilde-landet ikke må være af forberedende eller hjælpende art, jf. art. 5, stk. 4. Derved vil omfanget af tilfældet naturligt blive begrænset.

Der vurderes, at Skatterådets automatiske antagelse af, at forretningsstedet opfylder kriteriet af at være til foretagendet disposition, ved at forretningsstedet er til medarbejderens disposition, ikke er korrekt anvendelse af kommentarerne. Det bør altid i den enkelte sag vurderes ud fra de faktiske forhold og omstændigheder, hvorvidt hjemmekontoret er til foretagendets disposition, og ikke kun om det er til medarbejderens disposition.

3.2.1.2. Ad forhold nr. 3

Forhold nr. 3 fra SKM2020.298.SKTST omtaler, hvorvidt brugen af hjemmekontoret er planlagt eller tilfældigt. Det følger således af forholdet, at det taler for tilstedeværelsen af et forretningssted, såfremt en medarbejders arbejde fra hjemmekontoret *ikke* opstår sporadisk og tilfældigt, men er planlagt eller kan planlægges. Dette stemmer overens med pkt. 18 i kommentarerne, hvorefter *løbende anvendelse* af et hjemmekontor taler for tilstedeværelsen af et forretningssted, og uregelmæssig og tilfældig anvendelse af hjemmekontoret taler imod, at lokaliteten er til foretagendets disposition. Forholdet fylder ikke meget i praksis, selvom det er nævnt i en del sager.⁶¹

Forholdet ses anvendt i SKM2019.460.SR, hvor det taler imod tilstedeværelsen af et forretningssted, at hjemmekontoret efter Skatterådets opfattelse blev anvendt tilfældigt og sporadisk. Af de faktiske oplysninger fremgår det i afgørelsen, at medarbejderen vil udføre 50 procent af sin arbejdstid på sin private bopæl. Til trods for dette var det Skatterådets vurdering, at hjemmekontoret anvendes sporadisk og tilfældigt, selvom arbejdet var aftalt på forhånd.

I nogle afgørelser⁶² ses det, at arbejdet fra hjemmekontoret ikke opstår sporadisk og tilfældigt, og at det derved ikke udelukker, at hjemmet kan betragtes for et forretningssted for virksomheden. Dette ses eksempelvis i SKM2021.546.SR, hvor det var Skatterådets opfattelse, at medarbejderens arbejde i hjemmet ikke opstod tilfældigt og sporadisk, men var planlagt eller kan planlægges. Omvendt ses det i SKM2018.544.SR, at medarbejderens udførte arbejde blev anset for at være så sporadisk og tilfældigt, at foretagendet ikke kunne anses for at være til foretagendets disposition.

⁶¹ Herunder bl.a. SKM2018.476.SR, SKM2018.544.SR, SKM2019.263.SR, SKM2019.547.SR, SKM2020.433.SR, SKM2021.118.SR, SKM2021.213.SR og SKM2021.546.SR

⁶² Se bl.a. SKM2019.263.SR, SKM2020.208.SR, SKM2020.433.SR, SKM2021.213.SR og SKM2021.546.SR

Det kan ud fra praksis udledes at, vurderingen af om hjemmekontoret er til foretagendets disposition, og dermed kan anses for at være foretagendets forretningssted, ligger et sted mellem den tilfældige/sporadiske anvendelse og den løbende og planlagte anvendelse. Forholdet er anvendt i mange afgørelser på området, men uden indsnævring af målestokken de vurderes ud fra. Derfor er det stadig uklart, hvor grænser herimellem går.

Som afsluttende i henhold til forhold nr. 3, skal det blot bemærkes, at forholdet og pkt. 18 og 19 i kommentarerne skal anvendes til vurderingen af, om der foreligger et forretningssted, der er til foretagendets disposition. Det ses dog flere steder, at Skatterådet har anvendt det til vurderingen af, om forretningsstedet er fast eller om der udføres virksomhed gennem forretningsstedet. Dette ses bl.a. i SKM2019.263.SR og SKM 2019.547.SR, hvor der ved vurderingen af, om forretningsstedet er fast, lægges vægt på, at anvendelsen ikke opstår tilfældigt eller sporadisk. En af afgørelserne, hvor Skatterådet anvender forholdet til vurderingen af, om der udføres virksomhed gennem forretningsstedet, er SKM2018.618.SR. I begrundelsen lægges der, ud over at arbejdet kan planlægges, vægt på, at arbejdsgiver er indforstået med, at arbejdet udføres fra hjemmekontoret. Begge forhold, der er lagt vægt på, bør efter kommentarerne ikke anvendes til denne vurdering. Se tilsvarende i SKM2021.118.SR.

3.2.1.3. Ad forhold nr. 4

Det fjerde forhold, der taler for eksistensen af et forretningssted er, hvorvidt arbejdsgiveren har en interesse i og en fordel af, at virksomheden bliver udført fra Danmark.⁶³ Forholdet fremgår ikke eksplicit af hverken modeloverenskomsten eller dens kommentarer, men ifølge pkt. 18 i kommentarerne, skal det på baggrund af de faktiske forhold og omstændigheder vurderes, hvorvidt foretagendet har krævet, at medarbejderen arbejder fra hjemmet, og at hjemmekontoret derved er til foretagendets disposition. Forholdet ses ofte anvendt i praksis, ligesom det ofte er diskuteret i litteraturen.⁶⁴

Det ses i SKM2019.460.SR, at hjemmekontoret ikke kunne anses for at være et forretningssted til disposition for selskabet, da medarbejderen kun udfører en supportrolle for foretagendet og udfører intet arbejde rettet mod Danmark.⁶⁵ Sagen omhandlede et svensk selskab, som havde en svensk medarbejder, der af private årsager ønskede at flytte til Danmark. Lignende begrundelse blev anvendt i SKM2020.473.SR. Her lagde Skatterådet vægt på, at spørgers virksomhed kun i begrænset omfang rettede sig mod Danmark, og Skatterådet forudsatte således, at medarbejderen ikke var placeret i Danmark med henblik på at udvide foretagendets virksomhed i Danmark. I begge sager havde medarbejderen ikke kontakt til selskabernes kunder.

Der findes dog sager, hvor det ses for en forretningsmæssig fordel at have medarbejderen i Danmark, selvom medarbejderen ikke har direkte kontakt til virksomhedens kunder i Danmark. Dette ses i SKM2021.118.SR, som omhandlede et svensk medicinalsselskab, som havde to danske medarbejdere, som arbejdede fra hver deres private bopæl. Medarbejdernes arbejde bestod i markedsføring og rådgivning af selskabets produkter over for de danske sygehuse, apoteker, lægehus mf. Selskabets medarbejdere havde ingen kontakt til de kunderne, som var distributører som apoteker, eller til

⁶³ Ifølge Skattestyrelsens styresignal, SKM2020.298.SKTST

⁶⁴ Af praksis se bl.a.: SKM2018.544.SR, SKM2019.460.SR, SKM2020.432.SR, SKM2020.433.SR, SKM2021.118.SR, SKM2021.489.SR, SKM2021.539.SR, SKM2021.546.SR. Af litteratur se bl.a.: SR.2021.3, af Jane Bolander og Inge Langhave, samt "Nyt om fat driftssted", af Anders Nørgaard Laursen ved kursus i international beskatning for FSR – Danske revisorer 2020.

⁶⁵ Lignende begrundelse findes i SKM2018.544.SR og SKM2021.539.SR. Det tyder her på, at det er et element fra vurderingen af art. 5, stk. 4, der her anvendes til en vurdering efter art. 5, stk. 1.

slutbrugeren af produktet, som var patienterne. Men på trods heraf, var det Skatterådets antagelse, at selskabet havde en forretningsmæssig interesse i, at medarbejderne udførte deres arbejde fra Danmark, da de på den måde var tættere på dem, de skulle markedsføre til. Dermed kunne medarbejdernes hjemmekontorer betragtes som et forretningssted for selskabet.

To afgørelser, hvor virkningen af forhold nr. 3 ses i praksis, er SKM2020.432.SR og SKM2020.433.SR. De faktiske oplysninger i de to afgørelser er stort set ensartet, de ender dog med hvert deres resultat. SKM2020.432.SR omhandler et engelsk software-selskab, som har en dansk medarbejder, der ønsker at flytte retur til Danmark af private årsager. I afgørelsen lagde Skatterådet vægt på, at arbejdet udført i Danmark ikke blev udført i selskabets interesse. Der blev desuden lagt vægt på, at arbejdsgiver ikke havde krævet, at arbejdet blev udført fra et hjemmekontor, hvorved hjemmekontoret ikke var til foretagendets disposition og dermed ikke udgjorde et forretningssted. SKM2020.433.SR omhandlede et tysk selskab, hvor en dansk medarbejder ligeledes ønskede at arbejde hjemmefra af private årsager. Selskabet havde kunder i hele Europa, og under normale omstændigheder (ikke på daværende tidspunkt grundet COVID-19) ville medarbejderen foretage forretningsrejser rundt i Skandinavien. Det var her ligeledes oplyst, at medarbejderen havde en ledende stilling og medarbejderens arbejde indebar besøg på kundernes byggepladser, hvor der blev gennemført ordre. I afgørelsen her, anførte Skatterådet at det talte imod eksistensen af et fast driftssted, at det tyske selskab ikke havde krævet, at arbejdet blev udført fra et hjemmekontor, men det i sig selv var ikke afgørende. Derimod lagde Skattestyrelsen vægt på, at medarbejderen og selskabet havde aftalt, at arbejdet kunne udføres fra hjemmekontoret i Danmark.

Som årsag til de forskellige resultater i de næsten to ensartede sager, kan det have været udslagsgivende, at det engelske selskab i SKM2020.432.SR på ingen måde havde en interesse i, at arbejdet blev udført i Danmark, da selskabets aktivitet ikke er rettet mod lande. Det var altså alene af hensyn til medarbejderens private interesse, at arbejdet blev udført fra hjemmekontoret i Danmark, da det engelske selskab ikke havde en forretningsmæssig interesse i at etablere sig i Danmark.

I SKM.202.433.SR foretages etableringen af hjemmekontoret ligeledes på ønsket fra medarbejderen i henhold til dennes private interesse. Her kunne det dog ikke udelukkes, at det tyske selskab kunne have en forretningsmæssig interesse i dette. Selskabets salgsarbejde vedrørte hele Europa, hermed også Danmark, som dermed var et marked for dem. Det kan ud fra Skatterådets begrundelse ikke udelukkes, at de har vurderet, at selskabet havde en vis interesse i, at arbejdet udførtes fra Danmark. I og med at selskabets aktivitet blandt andet var rettet mod Danmark, kunne det antages, at arbejdsgiveren havde en vis forretningsmæssig interesse i og fordel af at have en repræsentant siddende i Danmark.

De to afgørelser ligner hinanden meget, men har to vidt forskellige resultater. Der er dermed en hårfin grænse mellem de tilfælde, hvor der blot er tilstedeværelse, samt tilfælde hvor der opstår et fast driftssted. Det kan endvidere udledes af de to afgørelser, at forholdet i praksis tillægges en forholdsvis stor vægt ved vurderingen af, om der foreligger et forretningssted.

Et afledt spørgsmål herefter kan være, om det kan være afgørende, om foretagendet har kunder og dermed et marked i Danmark. Det kan ikke udelukkes, at det kan have en betydning ved vurderingen af, om der foreligger et forretningssted, men sagen SKM2021.489.SR afviser, at det i sig selv er afgørende. Sagen omhandler et schweizisk softwarefirma, der udvikler, sælger og driver sine produkter til et internationalt klientel, herunder danske kunder. Medarbejderen ønskede af private årsager at flytte tilbage til Danmark og arbejde fra sin private bopæl op til 2 dage om ugen. Ud fra sagens

faktiske oplysninger var det Skatterådets opfattelse, at selskabet ikke have interesse i, at arbejdet blev udført fra Danmark, og at der således ikke kunne være tale om et forretningssted.

En nyere afgørelse på området er SKM2021.539.SR. Denne afgørelse skitserer meget præcist, at forhold nr. 4 i sig selv kan være afgørende. Skatterådet finder først, at medarbejderens arbejde foregår løbende fra hjemmekontoret og ikke er tidsbegrænset, hvilket jo ud fra ovenstående taler for, at foretagendet har fast driftssted i Danmark. Men Skatterådet kommer alligevel frem til, at selskabet ikke har fast driftssted på hjemmekontoret, da selskabet ikke opnår en forretningsmæssig fordel ved, at arbejdet bliver udført i Danmark. Denne afgørelse er meget interessant, da alle andre betingelser viger for den manglende forretningsmæssige fordel. Det samme ses i den nyeste afgørelse, SKM2021.584.SR, hvor Skatterådet lægger vægt på, at medarbejderens opgaver er at føre tilsyn med projekter i Afrika, og dermed ikke retter sig specifikt med det danske marked eller er salgsrelateret.⁶⁶

Dette kan muligvis være en følge af Anders Nørgaard Laursens tommelfingerregel om surrogatbetragtningen.⁶⁷ Efter reglen skal det overvejes, hvorvidt et hjemmekontor anvendes som surrogat for en egentlig etablering i landet. Såfremt det er tilfældet, kan det lægges til grund, at anvendelsen af hjemmekontoret kan anses for at være i foretagendets interesse, og ikke blot af hensyn til den enkelte medarbejders private interesse. Betragtningen er efterfølgende set anvendt i SKM2021.213.SR, SKM2021.277.SR, SKM2021.415.SR og SKM2021.458.SR, hvor hjemmekontoret ikke blev betragtet som et surrogat for en egentlig etablering.

3.2.1.4. Yderligere bemærkninger til de 4 forhold

De 4 forhold er udledt af Skatterådets praksis på området, hvilket er en videreførelse af den praksis, som Skattestyrelsen selv har været med til at skabe i deres indstillinger til bindende svar. Det skal blot bemærkes her, at det kan skabe praksis, der ikke er i overensstemmelse med modeloverenskomsten og dens kommentarer, som ved eksempelvis SKM2020.208.SR, hvor det er en videreførelse af praksis før 2017-ændringen af OECD's modeloverenskomst med kommentarer. Skatterådets afgørelser bør altid følge den retskildemæssige rangliste, hvor love og traktater kommer forud for praksis.

3.2.2. Forretningsstedet skal være fast

Det er fortsat de tre betingelser fra art. 5, stk. 1, der gør sig gældende ved vurderingen af, hvorvidt et hjemmekontor udgør et fast driftssted for foretagendet. I afsnit 3.2.1. er praksis gennemgået i henhold til den første betingelse om, at der skal foreligge et forretningssted. I nærværende afsnit vil praksis i henhold til den anden betingelse, nemlig at forretningsstedet skal være fast, blive gennemgået. Ud fra det tidligere gennemgået i afsnit 2.4.2. er der reelt tale om to betingelser. Det første er, at forretningsstedet skal være fast i sted, og den anden er, at forretningsstedet skal være fast i tid. Fast i sted er et geografisk aspekt, som ofte ikke fører til yderligere diskussion i henhold til hjemmekontoret, da hjemmekontoret ikke bevæger sig. Betingelsen bliver ofte ikke begrundet i Skatterådets afgørelser, men blot konstateret opfyldt.⁶⁸ Denne betingelse vil på baggrund af sin irrelevans ikke diskuteres yderligere.

Det tidsmæssige aspekt giver ofte ikke anledning til spørgsmål, da den i praksis oftest ses at overstige grænsen på 6 måneder og dermed have en vis grad af varighed.⁶⁹ Arvid Skaar angav i "Permanent

⁶⁶ Den sidste betragtning om salgsrelatering synes at være et element fra art. 5, stk. 4 vurderingen, der har fundet vej ind i vurderingen efter art. 5, stk. 1.

⁶⁷ "Nyt om fast driftssted", af Anders Nørgaard Laursen FSR's kursus i international skatteret – Danske revisorer 2020.

⁶⁸ Se for eksempel: SKM2019.252.SR, SKM.2019.263.SR, SKM2019.547.SR og SKM.2021.118.SR

⁶⁹ Jf. pkt. 28 i kommentaren til art. 5, gennemgået i afsnit 2.4.2

Establishment” fra 1991, at der efter hans opfattelse aldrig kunne foreligge et fast driftssted, hvis arbejdet ikke havde varet i mindst 6 måneder, og at et fast driftssted altid vil kunne anses som fast efter 18 måneder. I SKM2019.547.SR udgjorde ansættelsesperioden 22 måneder, hvorefter Skatterådet konkluderede, at arbejdet var af længerevarende karakter og at forretningsstedet derfor kunne anses for at være fast. I sager som denne er det forholdsvis enkelt at afgøre, hvorvidt det tidsmæssige aspekt er opfyldt, men Skatterådet fandt dog anledning til diskussion af betingelsen i SKM2020.208.SR. I sagen havde det tyske selskab ansat en medarbejder, der var ansat i en periode på 6 måneder, hvor medarbejderen skulle arbejde fra sit hjemmekontor i Danmark på nær 3 dage om måneden, hvor medarbejderen skulle arbejde i Tyskland. I begrundelsen bemærkede Skatterådet, at den normale grænse lød på, at virksomheden fra forretningsstedet skulle udøves i mere end 6 måneder, men af hensyn til aktiviteten, som var at opbygge det danske marked, kunne det pege på en fortsat og mere permanent aktivitet i Danmark fremadrettet. Det følger af pkt. 28 i kommentarerne, at et forretningssted kan udgøre et fast forretningssted, til trods for at det kun eksisterer i kortere tid (end de 6 måneder), såfremt at virksomheden er af en sådan art. Det fremgår ligeledes af samme kommentar, at grænsen på de 6 måneder ikke er fast. Aktiviteten i SKM2020.208.SR anses ikke for at være af en sådan art, at det i sig selv giver anledning til at kunne opfylde det tidsmæssige aspekt i henhold til, at virksomheden kun kan eksistere i kortere tid. Afgørelsen ses ikke i strid med kommentarerne, da grænsen på de 6 måneder ikke er fast, men afgørelsen strider imod Arvid Skaars opfattelse, hvilket ikke i sig selv giver anledning til yderligere diskussion.

I de fleste af Skatterådets afgørelser ses den tidsmæssige betingelse ikke vurderet selvstændigt, men Skatterådet konstaterer blot, at det er opfyldt i forbindelse med vurderingen af, hvorvidt der foreligger et forretningssted.⁷⁰ Ud fra dette vurderes det, at det ikke er en betingelse, der giver anledning til problemstillinger i henhold til hjemmekontoret, og betingelsen vil derfor ikke diskuteres yderligere.

Det bemærkes slutteligt, at det fremgår af Skattestyrelsens styresignal, SKM2020.298.SKTST, at for at hjemmekontoret kan udgøre et fast driftssted er det en betingelse, at medarbejderens arbejde for virksomheden foregår løbende og er af længerevarende karakter, samt at foretagendets virksomhed udøves igennem det. Kriteriet om, at arbejdet udføres løbende, ses i pkt. 18 i kommentarerne, men dette kriterie bør som tidligere nævnt ikke bruges til vurderingen af, om forretningsstedet er fast, men i stedet til vurderingen af, hvorvidt et forretningssted er til foretagendets disposition.⁷¹ Til vurderingen af om forretningsstedet er fast, skal bl.a. pkt. 28 i kommentaren anvendes i stedet for pkt. 18.

3.2.3. Virksomhedsudøvelse gennem det faste forretningssted

Den tredje betingelse i art. 5, stk. 1 er, at der skal udøves virksomhed gennem det faste forretningssted. I afsnit 2.4.3. er betingelsen gennemgået generelt, hvorefter det er udledt, at betingelsen reelt indeholder to kriterier. For det første skal der udøves en aktivitet på forretningsstedet, der kan betegnes som virksomhed, og for det andet skal virksomheden udøves gennem forretningsstedet. I praksis ses det første kriterie sjældent nævnt, formentlig fordi at Spørger ofte er et selskab, og det er sjældent, der er tvivl om, hvorvidt selskabet udøver virksomhed eller ej. Et eksempel på en undtagelse fra at drive virksomhed er undtagelse efter SEL § 2, stk. 6, som giver mulighed for, at investeringer i aktier og erhvervelse af fordringer, gæld mv. kan undtages fra at udøve virksomhed. Bestemmelsen er set anvendt i en enkelt afgørelse, hvor Skatterådet har diskuteret, hvorvidt virksomheden udøvede virksomhed, eller hvorvidt der var tale om et rent tilfælde af passiv kapitalinvestering, som netop ikke

⁷⁰ Se for eksempel: SKM2019.252.SR, SKM.2019.263.SR, SKM2019.547.SR og SKM.2021.118.SR

⁷¹ Lignende tilfælde er gennemgået i afsnit 3.2.1.2

omfattes af fast driftssted definitionen, jf. art. 5, stk. 1.⁷² Sagen SKM2018.544.SR omhandler en virksomhed, hvis formål er at investere i aktier og drive og udvikle de virksomheder, der er investeret i. På baggrund af dette var det ikke Skatterådets opfattelse, at virksomheden opfylder selskabsskattelovens § 2, stk. 7 (nu stk. 6), hvorefter virksomheden kunne undtages fra at udøve virksomhed.⁷³ Forholdet er ikke set diskuteret i andre sager vedrørende hjemmekontorer.

Kriteriet om ”gennem hvilket” har modsat det første kriterie, fået sit eget afsnit i de fleste sager vedrørende hjemmekontoret. Det er dog sjældent diskuteret, hvorfor kriteriet må vurderes som let at opfylde. Det er Skatterådets opfattelse, at kriteriet skal forstås bredt, hvorefter det er opfyldt i enhver situation, hvor virksomheden udøves på en bestemt lokation, der er til foretagendets rådighed.⁷⁴ Dette stemmer overens med pkt. 20 i kommentarerne. Skatterådet har i en række afgørelser lagt vægt på, at kriteriet er opfyldt, hvis medarbejderen løbende arbejder fra det faste forretningssted i Danmark og modtager løn fra foretagendet, med henvisning til pkt. 39 i kommentarerne.⁷⁵

I nogle afgørelser bliver medarbejderens anvendte tid på forretningsstedet inddraget i vurderingen af, hvorvidt kriteriet om, at virksomheden skal udøves helt eller delvist gennem forretningsstedet. Det ses bl.a. i SKM2019.263.SR, hvor arbejdet på forretningsstedet var beskedent, men uagtet dette, var det stadig selskabets virksomhed, som medarbejderen udførte derfra. Her ses tiden ikke for at kunne være afgørende for vurderingen af, hvorvidt kriteriet er opfyldt eller ej. Modsat ses i nogle tilfælde, at Skatterådet faktisk lægger vægt på, at en stor del af medarbejderens samlede arbejde er på forretningsstedet, og dermed opfylder kriteriet. Dette ses eksempelvis i SKM2018.476.SR, hvor Skatterådet lægger vægt på, at medarbejderen arbejder fra det faste forretningssted i Danmark i 75 pct. af tiden. Det vurderes, at inddragelsen af medarbejderens anvendte tid på forretningsstedet udelukkende bruges til at illustrere, at også delvis virksomhedsudøvelse kan opfylde kriteriet, hvilket følger af orden af art. 5, stk. 1. Betingelsen om, at virksomheden skal udøves igennem forretningssted, ses hermed ikke at have givet anledning til problemer i henhold til hjemmekontoret.

Det bemærkes dog, at Skatterådet inddrager elementer fra vurderingen af, hvorvidt der foreligger et fast forretningssted, ved vurderingen af betingelsen om virksomhedsudøvelse gennem forretningsstedet. Dette ses eksempelvis i SKM2018.476.SR, hvor Skatterådet fandt, at medarbejderen udøver selskabets virksomhed med begrundelsen, at arbejdet ikke var tilfældigt og sporadisk, men var planlagt eller kunne planlægges. Det skal yderligere blot bemærkes, at Skatterådet ikke har angivet, hvorvidt ”gennem hvilket” er opfyldt eller ej. I SKM2015.644.SR har Skatterådet ligeledes brugt samme element til vurderingen, hvorefter selskabets virksomhed blev ”udøvet herigennem på regelmæssig basis, dvs. ikke tilfældigt og sporadisk.”

3.4. Vurderingen af hjælpende og forberedende aktivitet på hjemmekontoret

Af afsnit 2.7. fremgår det, at såfremt et forretningsstedet må anses for at være et fast driftssted efter art. 5, stk. 1, skal der herefter vurderes, om aktiviteten, der udføres på det faste driftssted, er af en sådan art, at den kan undtages efter art. 5, stk. 4.⁷⁶ Dette forhold har Skattestyrelsen ligeledes bemærket i styresignalet SKM2020.298.SKTST. I det kommende vil praksis på området være med til at

⁷² Se Michelsen, Aage m.fl.: *International Skatteret*, s. 361

⁷³ Virksomhedsbegrebet skal fortolkes *lex fori*, jf. afsnit 2.4.3.

⁷⁴ Se bl.a. SKM2019.488.SR, SKM2020.433.SR og SKM2021.546.SR

⁷⁵ Jf. eksempelvis SKM2019.547.SR, SKM2020.433.SR og SKM2021.546.SR

⁷⁶ Findes internretligt i KSL § 2, stk. 4, 1. pkt. og SEL § 2, stk. 3, 1. pkt.

belyse, hvilke aktiviteter, der er udslagsgivende i henhold til hjemmekontoret ved vurderingen af undtagelsesbestemmelsen i art. 5, stk. 4.

Som det ligeledes fremgår af afsnit 2.7. er det oftest aktivitet som forhandling/indgåelsen af salgskontrakter, der diskuteres i afgørelser vedrørende hjemmekontoret. I tidligere praksis på fast driftssted generelt, var det afgørende, hvorvidt medarbejderen havde beslutningskompetence eller ej. Aktiviteten på forretningsstedet kunne dengang anses for at være af forberedende eller hjælpende karakter, såfremt medarbejderen ingen beslutningskompetence havde.⁷⁷ Dette ses i SKM2005.532.LSR, hvor medarbejderens opgaver bestod i at formidle ordre, rådgivning om produkter og indsamle og formidle markedsdata. Landsskatteretten fandt, at medarbejderens opgaver alene kunne anses for at være af hjælpende og forberedende karakter.

I 2011 var det ikke kun første gang, at praksis blev ændret i forhold til dispositionskravet, der blev også dannet ny praksis i forhold til, hvad der kan kategoriseres som aktiviteter af forberedende og hjælpende karakter. Dette fandt sted i den samme afgørelse, nemlig SKM2011.351.SR.⁷⁸ Her var det ikke Skatterådets opfattelse, at der var tale om virksomhed, der faldt under undtagelsen i art. 5, stk. 4. Der blev her lagt vægt på bl.a. omfanget og karakteren af arbejdsopgaverne. Det overraskende lå i, at medarbejderen ingen beslutningskompetence havde, og henset til tidligere praksis, skulle den udførte aktivitet dermed være af forberedende eller hjælpende karakter.

Imidlertid lader det dog ikke til, at Skatterådet helt afviser, at beslutningskompetencen kan være afgørende for vurderingen af, hvorvidt en aktivitet er af hjælpende eller forberedende karakter. En afgørelse, der skitserer dette meget præcist, er den efterfølgende SKM2012.692.SR.

Sagen SKM2012.692.SR omhandlede et svensk selskab, der havde tre medarbejdere siddende på et kontor i Danmark og var tilknyttet aktiviteten her i landet. Der var ifølge Skatterådet ikke et fast driftssted, da det danske kontor ikke havde en egentlig beslutningskompetence, men alle beslutninger, aftaler og kontrakter blev foretaget hos det svenske selskab. Dermed var det Skatterådets vurdering, at den manglende beslutningskompetence betød, at aktiviteterne kunne anses for at være af forberedende og hjælpende karakter. Selskabet ønskede herefter svar på, hvorvidt det ville ændre sig, såfremt at en af medarbejderne efter forhåndsgodkendelse fra selskabet kunne underskrive enkelte rammeaftaler med danske grossister. Efter Skatterådets vurdering, ville der i så fald ikke være tale om virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter, og kontoret ville i stedet kunne anses for at udgøre et fast driftssted for selskabet.

Beslutningskompetencen bliver ligeledes vurderet i SKM2013.217.SR, som omhandlede den personlige assistent til selskabets direktør. Assistenten havde beslutningskompetence til at indgå aftaler om køb af flybilletter og hotelværelse for direktøren i forbindelse med forretningsrejser. Skatterådet lægger her vægt på, at opgaverne ikke er i direkte relation med selskabets primære virke, hvilket medfører, at de falder ind under undtagelsen i art. 5, stk. 4.

Disse tre afgørelser SKM2011.351.SR, SKM2012.692.SR og SKM2013.217.SR i kombination dannede fundamentet for Skatterådets vurdering af aktiviteter af forberedende og hjælpende karakter fremadrettet. Pkt. 59 i kommentarerne (dåværende pkt. 24) anfører, at det kan være vanskeligt at sondre mellem virksomhed af forberedende og hjælpende karakter, og virksomhed, der ikke er det.

⁷⁷ Laursen, Anders Nørgaard: *Fast driftssted*, s. 83

⁷⁸ Afgørelsen er gennemgået i afsnit 3.2.1.

Det må her konstateres, at det i høj grad afspejler sig i praksis. Herefter er rammerne skitseret. Aktiviteter, der er underordnede for foretagendets egentlige virksomhed, er aktiviteter af forberedende og hjælpende art, som i SKM2013.217.SR. Aktiviteter, der vedrører selskabets virksomhed, men som ikke er sammenfaldende med selskabets almindelige formål, overstiger dermed ikke det, der kan karakteriseres som forberedende og hjælpende, som i SKM2012.692.SR. Slutteligt har vi aktiviteter, som anses for at være en del af selskabets almindelige formål og derfor ikke kan være af forberedende eller hjælpende karakter, som i SKM2011.351.SR.⁷⁹

Der blev således allerede ved SKM2011.351.SR fastlagt en ny praksis, hvorefter Skatterådet vurderer ud fra sagens omstændigheder og medarbejderens arbejdsopgaver ved vurderingen af aktiviteter af forberedende og hjælpende karakter. Hermed bliver der vurderet, om aktiviteten i sig selv udgør en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets virksomhed, samt om formålet med aktiviteten på forretningsstedet er identisk med hele foretagendets formål. Denne praksis kunne muligvis tyde på, at der bliver foretaget en sondring mellem, hvornår medarbejderen blot virker som formidlende led mellem foretagendet og kunderne, eller om medarbejderen direkte kan forpligte selskabet.⁸⁰

Ved vurderingen af, om aktiviteten i sig selv udgør en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets virksomhed, samt hvorvidt aktiviteten på forretningsstedet er identisk med foretagendets formål, anvender Skatterådet ofte begrebet kernevirksomhed.⁸¹ Såfremt at medarbejderens arbejdsopgaver er identisk med hele virksomhedens almindelige formål og dermed en væsentlig og betydningsfuld del af spørgers kernevirksomhed, kan aktiviteten på forretningsstedet ikke anses for at være af forberedende eller hjælpende karakter. Dette ses i SKM2019.488.SR, hvor et tysk selskab driver virksomhed som mægler med brændstof til skibe og relaterede services. Selskabet har en dansk medarbejder ansat, der udfører alle arbejdsopgaver i relation til selskabets virksomhed, bortset fra fakturering. Medarbejderen står således for kundekontakt, forhandling med leverandører, udarbejdelse af bindende aftaledokumenter o.l. Skatterådet vurderede i sagen, at den danske medarbejders opgaver er identisk med selskabets almindelige formål, og der var derfor ikke tale om virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter.

Afgørelsen SKM2019.488.SR ses at videreføre den praksis, der startede i SKM2011.351.SR. Denne praksis ses at være i overensstemmelse med kommentarerne, herunder pkt. 59, i forhold til fortolkningen af aktiviteter af forberedende og hjælpende karakter i henhold til art. 5, stk. 4. Efter kommentaren er det afgørende, *”om det faste forretningssted i sig selv udgør en vigtig og væsentlig del af foretagendets virksomhed som helhed.”*

En nyere afgørelse SKM2021.489.SR viser desuden, at så snart kontrakten er underskrevet, er det muligt at forhandle videre om indførelsen og driften af produktet, uden at det går ud over, hvad der kan kategoriseres som værende af hjælpende eller forberedende karakter.

3.4.1. Kernevirksomhed

I praksis er der flere forhold, der oftest går igen i Skatterådets vurdering af, hvad der udgør kernevirksomhed i henhold til art. 5, stk. 4. I de følgende underafsnit vil nogle af disse forhold blive undersøgt nærmere med henblik på at finde frem til, hvad Skatterådet konkret lægger vægt på ved vurderingen af art. 5, stk. 4.

⁷⁹ Dette ses også i SKM2013.273.SR

⁸⁰ Dette ses ligeledes påpeget af Inge Langhave Jeppesen i SR.2013.128

⁸¹ Begrebet er bl.a. anvendt til vurdering i SKM2018.476.SR, SKM2019.252.SR, SKM2019.263.SR og SKM2020.473.SR

3.4.1.1. Medarbejderen har en ledende funktion

Det følger af pkt. 71 i kommentarerne, at et fast forretningssted, hvis funktion er at lede et foretagende, ikke kan betragtes som et sted, hvor der udøves virksomhed af hjælpende eller forberedende karakter. Det gælder også, hvis det blot er en del af den samlede aktivitet, der omhandler ledelse. Endvidere er det anført, at ledelsesfunktionen i foretagendet udgør en væsentlig del af virksomheden og derfor på ingen måde kan betragtes som virksomhed af forberedende eller hjælpende art.⁸²

At man er ansvarlig for en del af foretagendet, kan ligeledes betyde, at man ”leder en del af et foretagende” i henhold til formuleringen i pkt. 71. Dette ses i SKM2018.476.SR, hvor en medarbejder var salgsansvarlig. Medarbejderens arbejdsopgaver bestod bl.a. af salg og opbygning af forretningsområdet i Danmark. Det fulgte videre af de faktiske oplysninger, at medarbejderen havde ansvaret for salget på det skandinaviske marked. På baggrund af dette er det Skatterådets opfattelse, at medarbejderens opgaver er en væsentlig og betydningsfuld del af foretagendets kernevirkomhed.

Den ledende funktion bliver ligeledes diskuteret i SKM2020.433.SR, som omhandler et tysk selskab, hvis danske medarbejder ønsker at arbejde fra sin bopæl i Danmark. Medarbejderen er ansat som ”Head of Sales and business development” og er primært ansvarlig for salgsrelaterede og kunderelaterede opgaver. Medarbejderen havde intet personaleansvar. Ifølge Skatterådet, må medarbejderen anses for at have en nøglefunktion som salgsansvarlig, og derfor har en bærende rolle for virksomhedens indtjening. Yderligere er det Skatterådets opfattelse, at medarbejderens opgaver på hjemmekontoret er nært beslægtede med hans salgs- og forretningsudviklingsopgaver og dermed virksomhedens kernevirkomhed. På baggrund af den ledende funktion og medarbejderens salgs- og kunderelaterede opgaver kan medarbejderens aktivitet fra hjemmekontoret ifølge Skatterådet ikke anses for at være af hjælpende eller forberedende karakter. I afgørelsen vælger Skatterådet ligeledes at lægge vægt på, at medarbejderen har en ledende rolle og derfor udøver kernevirkomhed for selskabet, ved vurderingen af, om der udøves virksomhed igennem forretningsstedet.

I afgørelsen ses dermed, at en ledelsesfunktion er et element, Skatterådet forbinder direkte med kernevirkomhed, og som derfor ikke kan være af hjælpende eller forberedende karakter. Spørgsmålet er herefter, hvad ledelsesfunktionen indebærer.

Medarbejderen i SKM2020.433.SR havde intet personaleansvar, men havde en titel som ”Head of Sales and business development”. I denne afgørelse blev titlen ikke yderligere bemærket, men det ses i nogle afgørelser, at Skatterådet alligevel vægter selve medarbejderens titel.

I afgørelsen SKM2019.252.SR gjorde repræsentanten gældende, at medarbejderens titel som ”General Manager” kunne sidestilles med en forbindelsesofficer. Dog lagde Skatterådet vægt på, at det fremgik af selskabets hjemmeside, at medarbejderen var en del af selskabets ”Senior Management”, hvilket medarbejderens titel som ”General Manager” ligeledes indikerede ifølge Skatterådet. Dermed var det Skatterådets opfattelse, at medarbejderen udførte en væsentlig og afgørende rolle for virksomheden.

⁸² Tidligere var det beskrevet i pkt. 24 således: ”Et fast forretningssted, hvis funktion er at styre et foretagende eller blot en del af et foretagende eller en gruppe i koncernen, kan ikke betragtes som udøvende en forberedende eller hjælpende virksomhed, for en sådan styrende virksomhed overstiger dette niveau.”

I SKM2019.448.SR lagde Skatterådet ligeledes vægt på medarbejderens titel som ”Country Manager Nordic”. I afgørelsen var medarbejderens opgaver bl.a. udvikling af den nordiske region, kundebesøg, opsøgning af nye kunder og forhandling af kontrakter. Det var Skatterådets opfattelse, at titlen bekræftede, at medarbejderens arbejdsopgaver omfattede mere end opgaver af forberedende og hjælpende karakter. I afgørelsen SKM2019.547.SR havde medarbejderen ligeledes titlen som ”Country Manager”. Titlen indikerede ligeledes ifølge Skatterådet her, at medarbejderen havde en ledende funktion. Medarbejderens arbejdsopgaver bestod i support til forhandlerne, rådgivning om specialudstyr og tilbagemelding om lokale behov for produktudvikling. Det var hermed Skatterådets opfattelse, at medarbejderens reelle arbejdsopgaver kun havde en indirekte tilknytning til selskabets kernevirkksomhed, og dermed var af hjælpende karakter, jf. art. 5, stk. 4. Hermed var det ikke kun medarbejderens titel, der blev lagt til grund, men i stedet en samlet vurdering.

Den samlede vurdering ses ligeledes i SKM2016.111.SR, hvor medarbejderens titel var ”Manager Director”. Her er titlen en almindelig brugt stillingsbetegnelse for medarbejdere på senior-niveau inden for den finansielle verden. Her indikerer titlen, hvilken erfaring medarbejderen har, og ikke hvorvidt han er medlem af ledelsen eller tager ledelsesbeslutninger af nogen art.

Det ses hermed, at Skatterådet ikke kun afgør medarbejderens funktion ud fra titlen, men laver en samlet afvejning af titel, ansvar og arbejdsopgaver. Dette er i overensstemmelse med pkt. 59 i kommentarerne, da det er sagens konkrete omstændigheder, der bliver vurderet ud fra. Det bemærkes, at det ikke fremgår af kommentarerne, hvorvidt medarbejderens titel kan have betydning i vurderingen, men det findes ikke forkert at gøre det, da en stillingsbetegnelse selvsagt kan indikere, hvilken funktion medarbejderen har. Det bemærkes endvidere, at titler ikke forstås ens i alle lande, og det er derfor vigtigt som i SKM2019.547.SR at vurdere medarbejderens funktion ud fra andre parametre end kun titlen. Titlen ”director” kan eksempelvis betegne flere forskellige funktioner og kan ikke sammenlignes med den direkte danske oversættelse; direktør.

3.4.1.2. Salgsaktiviteter og support

Et andet forhold, der ofte ses vurderet i henhold til, om aktiviteten på hjemmekontoret er kernevirkksomhed, er, hvorvidt medarbejderen har med kundekontakt eller salgsaktiviteter at gøre, eller om der blot udøves administrative opgaver i form af support fra kontoret.

I sagen SKM2019.460.SR var det Skattestyrelsens opfattelse, at medarbejderen udelukkende udøvede en back-office-funktion for selskabet, da medarbejderen hovedsageligt udførte opgaver i form af rapportering. Dette blev af Skatterådet ikke anset for at være kernevirkksomhed for selskabet. Denne form for supportfunktion blev ligeledes tillagt vægt i SKM2016.111.SR, hvor medarbejderen sad som support for sine kollegaer, og udelukkende havde kundekontakt som led i sin supportfunktion.

Dette viser, at kundekontakt i sig selv ikke kan føre til, at der er tale om kernevirkksomhed. Såfremt der er tale om kundekontakt som led i en supportfunktion, kan det godt anses som udøvelse af virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter. Men modsat udelukker det ikke, at kundekontakt kan føre til, at der er tale om kernevirkksomhed. Dette ses bl.a. i SKM2018.476.SR, hvor medarbejderen afholdt salgsmøder med potentielle kunder, og SKM2015.41.SR, hvor medarbejderens opgaver bestod i at opsøge og henvise potentielle kunder til foretagenderne. I begge afgørelser lagde Skatterådet vægt på, at medarbejdernes kontakt med kunderne var så væsentlig for omsætningen i foretagenderne, at det kunne anses for kernevirkksomhed.

Det er imidlertid ikke kun kundekontakten, der bliver vurderet til at tale for, at der bliver udført kernevirkksomhed, men også salgsaktiviteter. I SKM2018.618.SR udførte medarbejderen administrative opgaver fra hjemmekontoret i Danmark i form af rapportering om markedsforholdene. Medarbejderen udførte desuden salgsarbejde, men dette kun i udlandet og kun i relation til kunder uden for Danmark. Virksomheden havde danske kunder, men at disse blev håndteret af den danske filial i Sverige, og medarbejderen i Danmark havde dermed ikke kontakt til kunder på det danske marked. Det var dermed Skatterådets opfattelse, at medarbejderens salgsaktivitet var kernevirkksomhed, men at dette ikke foregik i Danmark. I stedet var det Skatterådets opfattelse, at medarbejderens administrative aktivitet på hjemmekontoret i Danmark var af hjælpende og forberedende karakter.

Det er dog ikke alle administrative opgaver fra hjemmet, der efter Skatterådet betragtes som af forberedende og hjælpende karakter. I SKM2018.448.SR var det medarbejderens opgave at afholde kundebesøg for derefter fra hjemmekontoret at afrapportere om resultaterne fra disse. I dette tilfælde fandt Skatterådet, at medarbejderens aktivitet fra hjemmekontoret var relateret til virksomhedens salg, og dermed udgjorde en del af kernevirkksomheden. Selvom både SKM2018.618.SR og SKM2018.448.SR omhandler administrativt arbejde tilknyttet virksomhedernes kunder, så relaterer medarbejderens afrapportering i SKM2018.618.SR sig til udenlandske kunder, men den i SKM2018.448.SR relaterer sig til danske kunder.

Et andet forhold, der indgår i Skatterådets vurdering vedrørende salgsaktiviteter i praksis, er aflønning af medarbejderen. I praksis er det eksempelvis set, at en bonus knyttet til medarbejderens udførte aktivitet fra hjemmekontoret, er blevet tillagt vægt ved vurderingen. Dette ses i SKM 2019.448.SR, hvor medarbejderen modtog en årlig bonus, der relaterede sig til virksomhedens salg indenfor medarbejderens kundebase. Skatterådet brugte dette forhold til at bestyrke deres opfattelse af, at medarbejderens arbejde udgjorde den væsentlige del af foretagendets virksomhed. På samme måde blev en bonus tillagt vægt i SKM2020.433.SR, hvor medarbejderen udover sin faste månedsløn havde ret til en bonus på en procentvis bonus af sin genererede omsætning.

Skatterådets sondring mellem aktivitet som vedrører kundekontakt eller salg og aktiviteter, der udelukkende vedrører support eller andet administrativt arbejde, ses som værende i overensstemmelse med pkt. 72 i kommentarerne. Efter kommentaren vil det udgøre en væsentlig del af foretagendets forretningsmæssige virksomhed, hvis en medarbejder deltager aktivt i forhandlingen af vigtige dele af kontrakter vedrørende salg af varer til kunder i den stat. Hermed ses, at Skatterådets vurdering i SKM2018.618.SR, som værende i overensstemmelse med teorien i pkt. 72 modsætningsvis, da salgsaktiviteten ikke bliver tillagt vægt i den endelige vurdering, da det foregår i udlandet og kun omhandler udenlandske kunder. Selve salgsarbejdet i henhold til pkt. 72 fortolkes i dansk praksis bredt af Skatterådet. Ifølge praksis dækker betegnelsen over salg, service, rådgivning af kunder, kundebesøg, salgsmøder, henvisning af potentielle kunder, forhandling af købsaftaler og andre aktiviteter i henhold til salg mod danske kunder.⁸³

Også markedsføring i forbindelse med salgsaktiviteter kan blive anset for kernevirkksomhed, jf. pkt. 71. Dette ses bl.a. i SKM2018.618.SR, hvor medarbejderen var en erfaren Sales Manager med ansvaret for at udarbejde en salgsstrategi for at opdyrke og styre det nordiske marked.

⁸³ SKM2018.476.SR, SKM2018.618.SR, SKM2019.263.SR, SKM2019.448.SR, SKM2019.547.SR og SKM2020.433.SR

Det ses hermed, at aktiviteter, der har direkte med salg til danske kunder, altid vil være kernevirk-somhed og dermed ikke er omfattet af undtagelsesbestemmelsen i art. 5, stk. 4, mens det ikke er udelukket, at salg til udenlandske kunder kan være omfattet. Endvidere ses det, at aktivitet, der har indirekte med salg til danske kunder at gøre, ikke nødvendigvis er kernevirk-somhed, men godt kan være aktivitet af forberedende eller hjælpende karakter.

3.4.2. Øvrige bemærkninger til vurderingen af undtagelsesbestemmelsen

Det er tidligere under afsnit 3.2. bemærket, at Skatterådet har sammenblandet forskellige elementer fra art. 5, stk. 1, men det er også set, at elementer fra art. 5, stk. 4 er inddraget ved en vurdering efter art. 5, stk. 1.⁸⁴ Det ses bl.a. i SKM2020.432.SR, at kernevirk-somhedsvurderingen bliver inddraget i, hvorvidt der foreligger et forretningssted. Modsat er det også set, at betingelser fra art. 5, stk. 1 ind-drages af Skatterådet til vurderingen efter art. 5, stk. 4. Her ses det eksempelvis i SKM2018.618.SR, at der bliver udøvet virksomhed gennem forretningsstedet, ved vurderingen efter art. 5, stk. 4.⁸⁵

Det ses desuden i nogle afgørelser, at Skatterådet grundlæggende anvender art. 5, stk. 4 forkert. Her fastlægger Skatterådet, at der er tale om aktivitet af forberedende eller hjælpende karakter efter art. 5, stk. 4, men har undladt at vurdere, hvorvidt der overhovedet var tale om et fast driftssted efter art. 5, stk. 1. I SKM2021.147.SR ses dette og begrundelsen var ifølge Skatterådet, at det var underordnet at undersøge, om der eksisterede et fast driftssted i Danmark, når den udøvede aktivitet udelukkende er af hjælpende eller forberedende karakter.⁸⁶ Denne måde at anvende art. 5, stk. 4 på strider imod opbygningen af art. 5. Art. 5, stk. 4 er en undtagelses bestemmelse, og den bliver først relevant, hvis der efter art. 5, stk. 1 er tale om et fast driftssted.

I den omtalte afgørelse er det imidlertid stadig uafklaret, hvorvidt der eksisterer et fast driftssted. I afgørelsen skulle medarbejderen hovedsageligt køre rundt til forhandlere, men grundet COVID-19 pandemien deltog han i stedet i møder fra sin bopæl. Som følge af SKM2020.298.SKTST⁸⁷ kan akti-viteter grundet COVID-19 pandemien ikke medføre et fast driftssted, med mindre at der i forvejen forelå et fast driftssted. I afgørelsen er det dermed uklart, hvad Skatterådet vurderer ”hovedsageligt” til, eller hvorvidt Skatterådet anser dispositionskravet samt de 3 hovedbetingelser i art. 5, stk. 1 for opfyldt.

3.5. COVID-19’s indflydelse på praksis

Både OECD’s vejledning og Skattestyrelsens styresignal, som begge er omtalt i afsnit 2.6., berører den faktiske anvendelse af hjemmekontoret. Konklusionen er den samme, at trods hjemmekontoret faktisk bliver anvendt, så medfører det ikke et fast driftssted, såfremt hjemmekontoret ikke i forvejen var et fast driftssted for foretagendet. Det bemærkes, at et resumé af styresignalet er indarbejdet i Den juridiske vejledning 2021-2⁸⁸, hvorfor styresignalet stadig er gældende. I det kommende vil der blive set nærmere på styresignalet SKM2020.298.SKTST samt dansk praksis på området, herunder hvor-dan den aktuelle situation som følge af COVID-19 påvirker Danmarks fortolkning af dobbeltbeskat-ningsoverenskomster i forhold til vurderingen af fast driftssted.

⁸⁴ Dette ses i bl.a. SKM2020.432.SR, SKM2020.433.SR og SKM2020.473.SR, hvor elementer fra art. 5, stk. 4 bliver inddraget til vurderingen af, om der er tale om et forretningssted.

⁸⁵ Det ses ligeledes i SKM2018.476.SR.

⁸⁶ Samme opbygning ses i SKM2011.55.SR

⁸⁷ Yderligere gennemgået i afsnit. 2.6.

⁸⁸ Indsat tilbage i Den juridiske vejledning 2020-2

Hverken styresignalet eller COVID-19 pandemien er blevet bemærket af Skatterådet i ret mange afgørelser, faktisk kun i 3 afgørelser, som alle vil blive inddraget i det kommende.⁸⁹ Da nogle spørgsmål ikke bliver besvaret af praksis, foretages der i afhandlingen en vurdering af, hvordan nogle afgørelser kunne have set ud, såfremt at fakta var anderledes. Dette gøres i forsøget på at afklare, hvorvidt styresignalet vil kunne få en reel indflydelse på praksis fremover.

I SKM2020.433.SR har Skatterådet i begrundelsen blot citeret styresignalet og konkluderet, at der skal ses bort fra, at medarbejderen ikke aktuelt deltager i fysiske møder med kunder. Herefter vurderer Skatterådet hjemmekontoret ud fra, at medarbejderen vil anvende det i omkring 25% af tiden, mens medarbejderen vil have en del rejseaktivitet ved siden af, primært til Tyskland og Nederlandene, men også i Skandinavien og andre europæiske lande. Der blev desuden lagt vægt på, at det mellem medarbejderen og selskabet var aftalt, at hjemmekontoret skulle anvendes, samt at medarbejderen havde en ledende funktion inden for salg og forretningsudvikling og dermed udøvede kernevirkomhed. Slutteligt lagde Skatterådet til grund, at forretningsstedet var fast, da medarbejderen havde rådighed over sin bopæl, samt at arbejdet foregik løbende og var af længerevarende karakter. På baggrund af dette er det Skatterådets opfattelse, at hjemmekontoret skal anses for at være et fast driftssted for selskabet. Dermed er styresignalet egentligt irrelevant, da hjemmekontoret kunne anses for at udgøre et fast driftssted desuagtet.

I SKM2021.277.SR blev der i et tidligere bindende svar⁹⁰ taget stilling til, at medarbejderens hjemmekontor i Danmark ikke udgjorde et fast driftssted for foretagendet. I indeværende afgørelse lægger Skatterådet vægt på, at medarbejderens nye arbejdsopgaver som bestyrelsesmedlem og medlem af Invest Committee uden for COVID-19-situationen ikke har skabt andre opgaver eller yderligere arbejde i Danmark, da medarbejderen ikke vil udnytte sin bemyndigelse fra hjemmekontoret i Danmark. Dermed vil hjemmekontoret i Danmark efter Skatterådets opfattelse fortsat ikke medføre fast driftssted for foretagendet. Under COVID-19-situationen er det oplyst, at medarbejderen er nødsaget til deltagelse i bestyrelsesmøder fra sit hjem, samt generelt at tilbringe mere tid i Danmark. Med afsæt i Skattestyrelsens styresignal SKM2020.298.SKTST bemærker Skatterådet, at medarbejderens aktiviteter før COVID-19-situationen ikke medførte fast driftssted, samt at der er tale om en ekstraordinær og midlertidig situation. Styresignalet medfører i afgørelsen, at allerede fordi der ikke var tale om et fast driftssted før COVID-19-situationen, så er der under pandemien ligeledes ikke tale om et fast driftssted. Det vurderes her, at såfremt der ikke var udsendt et styresignal, og medarbejderen havde tilbragt mere tid i Danmark og udøvet sin bemyndigelse som bestyrelsesmedlem fra hjemmekontoret, er det uvist, hvorvidt det havde medført en anden afgørelse. Dette med begrundelse i, at foretagendet stadig stiller et kontor til rådighed i udlandet, at foretagendet ikke har en forretningsmæssig interesse i at arbejdet er udøvet i Danmark, hvilket taler imod, at der er et forretningssted til rådighed for foretagendet. Modsat taler det for, at der foreligger et forretningssted, der er til rådighed for foretagendet, såfremt at medarbejderens primære arbejdsopgaver kommer til at ligge i Danmark. Det er derfor uvist, hvorvidt betingelserne for art. 5, stk. 1 er opfyldt. Ifald de er opfyldt, kan det imidlertid hurtigt fastlægges, at der er tale om kernevirkomhed på baggrund af bestyrelsesposten, og art. 5, stk. 4 finder dermed ikke anvendelse.⁹¹

⁸⁹ SKM2020.433.SR, SKM2021.277.SR og SKM2021.415.SR

⁹⁰ Spørger har tidligere fået et bindende svar i forbindelse med samme medarbejder, men medarbejderens rolle er siden ændret. Den tidligere afgørelse har sagsnummer SKM2018.544.SR

⁹¹ Se bl.a. SKM2019.252.SR, hvor det er Skatterådets vurdering, at bestyrelsesarbejde udgør en del af kernevirkomheden

Styresignalet tager højde for, hvorvidt der *før* pandemien var et fast driftssted eller ej, men dog ikke højde for, hvorledes medarbejdere ansat *under* pandemien bør håndteres. I afgørelsen SKM2021.415.SR blev to medarbejdere ansat under pandemien af et tysk selskab. Under pandemien arbejdede de udelukkende fra deres hjemmekontorer i Danmark, og efter pandemien var planen, at de skulle arbejde hjemmefra i mindst 85 % af tiden. Skatterådet vurderede, at der ikke forelå et fast forretningssted. Ved afgørelsen blev der lagt vægt på, at selskabet ikke havde nogen interesse i, at medarbejderne arbejdede i Danmark, da selskabet primært havde fokus på andre lande end Danmark, samt at ansættelsen ikke var et surrogat for en etablering på det danske marked. Hvorvidt COVID-19 og Skattestyrelsens styresignal egentlig ville have fået indflydelse, har Skatterådet ikke kommenteret på. Det vurderes her, at såfremt at hjemmekontoret kunne have været anset for at udgøre et surrogat for en egentlig etablering for selskabet, da er det muligt, at hjemmekontoret kunne anses for at udgøre et forretningssted for selskabet, både under pandemien og efter pandemien. Dette på den baggrund, at såfremt hjemmekontoret *efter* pandemien ville kunne anses for at udgøre et fast driftssted, da må det i teorien også kunne have været at anse for et sådan *før* pandemien. Dermed får styresignalet ingen konkret effekt, da det kun er aktuelt i tilfælde, hvor der ikke før pandemien havde været et fast driftssted.

I styresignalet lægger Skattestyrelsen vægt på, 1) at der er tale om en midlertidig situation drevet af krav eller anbefalinger fra myndigheder, som var uden for virksomhedens kontrol, 2) at de ændrede faktiske forhold ikke skyldtes arbejdsgiverens forretningsaktivitet og ikke ændrer på, at den normale arbejdsplads fortsat er arbejdsstationen hos arbejdsgiver.

Det bemærkes, at der i forhold 1) foreligger en midlertidig situation grundet COVID-19. Spørgsmålet er dog, hvad Skattestyrelsen ligger i "midlertidig" i styresignalet? Ordet "midlertidig" har den betydning, at noget kun gælder i et vist tidsrum, for derefter at ophøre eller blive erstattet af noget andet. Men der findes dog allerede en "midlertidig"-vurdering sted, ved vurdering af om et hjemmekontor udgør et fast driftssted. Denne vurdering finder sted, når det vurderes, hvorvidt forretningsstedet er fast – her skal forretningsstedet være fast i tid og sted. Som beskrevet i afsnit 3.2.2. er det ikke en vurdering, der fylder i praksis omkring hjemmekontoret, da det for det meste allerede er opfyldt såfremt, at der ikke bliver nævnt noget om en midlertidig periode for anvendelsen af kontoret eller ansættelsen af medarbejderen⁹², da hjemmekontoret er fast i geografisk placering.

Den generelle midlertidighedsvurdering i henhold til det faste forretningssted havde en nedre grænse på 6 måneder, hvorefter det blev vurderet, at hvis forretningsstedet blev fastholdt i over 6 måneder, kunne det ikke anses for at være midlertidigt. Styresignalet foreskriver her, at så længe det er begrundet i myndighedernes restriktioner og anbefalinger, så overholder det midlertidighedsvurderingen. Dermed kan 12 måneder eller 18 måneder være midlertidig, såfremt det er begrundet, som i styresignalet.

Der er fra 2020 og frem set en tydelig stigning af forespørgsler på, hvorvidt et hjemmekontor i Danmark udgør et fast driftssted for et udenlandsk foretagende.⁹³ Det kan ikke udelukkes, at det er en konsekvens af COVID-19 pandemien, selvom der er så få afgørelser, der egentlig indeholder en vurdering med henvisning dertil. Myndighedernes restriktioner på baggrund af COVID-19 pandemien medførte, at mange gennem længere tid arbejdede hjemmefra. Det kan dermed ikke udelukkes, at

⁹² Med undtagelse af SKM2020.208.SR, denne sag bliver gennemgået i afsnit 3.2.2.

⁹³ Der er offentliggjort et stigende antal afgørelser på forespørgsler på hjemmekontoret som fast driftssted. Se bl.a. SKM2020.532.SR, SKM2020.433.SR, SKM2020.473.SR, SKM2020.208.SR, SKM2021.118.SR, SKM2021.213.SR, SKM2021.489.SR, SKM2021.539.SR og SKM2021.546.SR

nogle danske medarbejdere for udenlandske foretagender har set en stor fordel i at arbejde fra Danmark og derfor ønsker at fortsætte med dette i et omfang, som er muligt efter aftale med arbejdsgiveren. Netop dette er også i overensstemmelse med, at mange af disse afgørelser henviser til, at det er på baggrund af medarbejders personlige forhold, at medarbejderen ønsker at udføre sit arbejde i Danmark.⁹⁴ De personlige forhold modsvarer den forretningsmæssige interesse og fordel i, at arbejdet bliver udført i Danmark, som Skattestyrelsen har omtalt som forhold 4 i styresignalet.

De 4 forhold fra styresignalet kan heller ikke udelukkes at have haft en indflydelse på antallet af sager. Mange af afgørelserne fra 2020 og frem omhandler en vurdering i henhold til forhold 4, ”*den forretningsmæssige aktivitet, der udføres fra hjemmekontoret, udføres med fordel fra Danmark, hvorved arbejdsgiveren har en interesse i at arbejdet udføres i Danmark.*” Forholdene er, som nævnt i afsnit 3.2.1., uddraget fra Skatterådets tidligere praksis, og der er derfor forhold, Skatterådet lægger vægt på i deres praksis, uagtet om der forligger en COVID-19-situation.⁹⁵ Det er dog muligt, at forholdet fremover oftere vil blive anvendt til vurderingen, såfremt flere medarbejdere ønsker at fortsætte med at arbejde hjemmefra, når myndighedernes restriktioner er ophævet.

Da praksis på området, hvor Skatterådet har taget stilling til COVID-19, er meget snæver, har det kun været muligt at konkludere, at COVID-19 har haft mulighed for at kunne få en indvirkning på midlertidighedsvurderingen i fortolkning af fast driftsstedbegrebet, men dette er dog ikke set i praksis. Begrebet ses derfor overordnet ikke at have ændret sig set i lyset af pandemien.

⁹⁴ Se bl.a. SKM2020.473.SR, SKM2021.489.SR og SKM2020.432.SR

⁹⁵ Ud fra analysen i afsnit 3.2.1.3. står det dog stadig uklart, hvor tungt dette forhold vægter over for andre forhold.

4. Beskatningen af hjemmekontoret

Konsekvensen ved, at hjemmekontoret udgør et fast driftssted for foretagender, er, at foretagendet bliver begrænset skattepligtig til Danmark, samt at foretagendet bliver pålagt at overholde en række administrative forpligtelser i forbindelse hermed. I indeværende afsnit vil det undersøges, hvor stort et udbytte den danske stat egentlig får ud af at beskatte et hjemmekontor som et fast driftssted.

4.1. Opgørelsen af indkomsten

Den objektive skattepligt for faste driftssteder reguleres internretligt af SEL § 2, stk. 7 og KSL § 2, stk. 8. Dette stemmer overens med OECD's modeloverenskomst, hvor indkomsten reguleres efter art. 7. Det følger af art. 7, stk. 1, at fortjeneste, som er optjent af et foretagende i en kontraherende stat, kun kan beskattes i denne stat, medmindre foretagendet har et fast driftssted i den anden kontraherende stat. I fald at dette finder sted, kan fortjenesten der kan henføres til det faste driftssted beskattes i denne anden stat. Hvilken indkomst, der reelt kan allokeres til det faste driftssted, fremgår af art. 7, stk. 2. Det er dermed kun indkomst, der kan allokeres til det faste driftssted, som kildelandet er tillagt beskatning. Såfremt foretagendet har anden indkomst i kildelandet, som ikke kan allokeres til det faste driftssted, kan denne anden indkomst ikke beskattes i kildelandet. Hovedreglen i de internretlige bestemmelser følger metoden i art. 7, stk. 2. Da art. 7, stk. 2 blev ændret i 2010, er der dermed forskel på DBO'er indgået før 2010 og DBO'er indgået efter 2010.

Måden, hvorpå indkomsten skulle opgøres, har tidligere givet anledning til fortolkningsvanskeligheder⁹⁶, hvorfor OECD allerede i 2001 udgav et *discussion draft*, der udmøntede sig i en rapport om indkomstallokering til faste driftssteder, *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishment (OECD 2008)*. Rapporten indeholdt *the Authorised OECD Approach* (AOA) for, hvordan indkomsten skulle beskattes. Denne metode trådte først fuldstændig igennem to år senere efter en ændring af art. 7.⁹⁷ AOA medførte et skifte fra en begrænset selvstændighedsvurdering til en ubegrænset selvstændighedsvurdering.

Flere danske DBO'er er indgået før 2010 og følger dermed art. 7, stk. 2, som den var formuleret i 2008-modellen. I det kommende sondres der mellem art. 7, stk. 2 før og efter ændringen i 2010.

I 2008-modellen var der mulighed for at anvende en *indirekte* allokeringsmetode. Ved denne indirekte metode blev det faste driftssteds indkomst opgjort sammen med resten af foretagendets indkomst, hvorefter det blev fordelt ud på hovedkontor og de faste driftssteder med en formelallokering baseret på eksempelvis omsætning, investeret kapital mv.⁹⁸ OECD accepterede indtil og med 2008-modellen denne metode, men tog dog afstand fra den, jf. pkt. 52 i kommentarerne dertil.

⁹⁶ Michelsen, Aage, mfl.: *International Skatteret*, s. 378

⁹⁷ Dele af rapportens konklusioner fandtes at være uforenelig med den daværende art. 7 og dens kommentarer, hvorfor den fuldstændige gennemførelse først kunne ske efter en ændring af bestemmelsen. Ændringen kom i 2010, og med ændringen fulgte også en tilføjelse til art. 7, stk. 2, at allokeringsprincipperne i bestemmelsen ikke kun finder anvendelse i art. 7, men ligeledes finder anvendelse i lempelsesbestemmelserne art. 23 A og 23 B, jf. pkt. 18 og 27 i kommentarerne til art. 7. Dermed er bestemmelsen ikke kun relevant i forhold til kildelandets beskatning, men også relevant i forhold til domicillands opgørelse af den lempelsesberettigede indkomst. Imidlertid er det kun selve allokeringen af indkomster og udgifter, som art. 7, stk. 2 har til formål. Bestemmelsen nævner intet om, hvorvidt indkomsten er skattepligtig, eller hvorvidt udgifterne er fradragsberettigede. Dette er opgøres efter internretlige bestemmelser i de kontraherende stater. Dermed er det muligt for to kontraherende stater at opnå forskellige resultater ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, selvom den fortjeneste, der kan henføres til det faste driftssted, er beregnet på grundlag af stk. 2 i begge stater. Dette følger ligeledes af pkt. 32 i kommentarerne til art. 7.

⁹⁸ Michelsen, Aage, mfl.: *International Skatteret*, s. 383

I dag anerkender OECD ikke længere den indirekte allokeringmetode, som gennemgik under 2010-modellen, hvorefter det i dag kun er den *direkte* metode, der anvendes.⁹⁹ Efter denne skal der tages udgangspunkt i en *selvstændighedsfiktion*.¹⁰⁰ En selvstændighedsfiktion indebærer for det første, at det faste driftsstedes indkomst skal opgøres, som var det et selvstændigt skattesubjekt. For det andet indebærer det, at indkomsten i det faste driftssted skal opgøres, som var det faste driftssted uafhængig af foretagendet. På denne baggrund finder armslængdeprincippet tillige anvendelse på forbundne foretagender, jf. art. 9.

Som allerede nævnt var der før 2010 en *begrænset* selvstændighedsfiktion, hvorefter der foretages visse tilpasninger i relation til interne transaktioner mellem foretagendet og det faste driftssted. Her gives der eksempelvis ikke fradrag for renter og royaltyudbetalinger fra det faste driftssted til hovedkontoret, jf. art. 7, stk. 2 (2008-modellen) og TfS 1993, 7 H. De fleste DBO'er følger i dag denne metode. Efter 2010-modellen er selvstændighedsfiktionen *ubegrænset*, hvilket indebærer, at det faste driftsstedes indkomst skal opgøres, som om det i alle henseender var et selvstændigt skattesubjekt uafhængig af foretagendet. Dermed skal alle transaktioner mellem foretagendet og det faste driftssted afregnes til armslængdepriser.¹⁰¹

Udgangspunktet for opgørelsen, både den begrænsede og den ubegrænsede selvstændighedsfiktion, er *the Authorised OECD Approach*, forkortet AOA. Modellen indeholder to trin, hvor trin 1 har til formål at afgrænse det faste driftssted som et uafhængigt foretagende. Dette gøres ud fra en faktum- og funktionsanalyse, medens trin 2 har til formål at prisfastsætte de interne transaktioner efter armslængdeprincippet.

Faktum- og funktionsanalysen i trin 1 foretages ud fra en identifikation og afgrænsning af foretagendets økonomiske forhold, dette på baggrund af 6 parametre: Funktioner, risici, aktiver, rettigheder og forpligtelser, driftskapital og interne transaktioner.¹⁰² Prisfastsættelsen af de interne transaktioner i trin 2 foretages i overensstemmelse med armslængdeprincippet ved analog anvendelse af OECD's Transfer Pricing Guidelines.¹⁰³

I det kommende tages der udgangspunkt i, at hjemmekontoret har den konstellation, at der er én medarbejder tilknyttet, som arbejder fra én arbejdsplads i sit private hjem, da dette anses for at være repræsentativt for det typiske hjemmekontor. Dette sammen med, at medarbejderne i de fleste tilfælde kun anvender en procentdel af deres arbejdstid på hjemmekontoret, hvilket medfører, at foretagendets tilstedeværelse i Danmark er meget begrænset, og spørgsmålet er så, hvor meget indkomst, der reelt kan henføres til hjemmekontoret med anvendelse af AOA.

Aktiviteterne på hjemmekontoret antages generelt at være udført for hovedkontoret og ikke for driftsstedet selv, hvilket har betydning for fordelingen af vederlaget til foretagendet. Det antages ligeledes, at der ikke er mange materielle aktiver, der kan henføres til det faste driftssted, eftersom de skal henføre til det sted, hvor de faktisk anvendes.¹⁰⁴ De immaterielle aktiver kan følge væsentlige

⁹⁹ Michelsen, Aage, mfl.: *International Skatteret*, s. 383

¹⁰⁰ Jf. OECD's kommentarer til modeloverenskomsten 2017, pkt. 16 til art. 7

¹⁰¹ Winther-Sørensen, Niels mfl.: *Skatteretten 3*, s. 177

¹⁰² For yderligere gennemgang af parametrene kan henvises til Michelsen, Aage, mfl.: *International Skatteret*, s. 385 ff.

¹⁰³ *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*

¹⁰⁴ Michelsen, Aage, mfl.: *International Skatteret*, s. 386

personfunktioner, og det vil være op til en konkret vurdering, om et sådan aktiv er tilknyttet et hjemmekontor. Hjemmekontoret må ud fra dette i de fleste tilfælde antages at have en ret lav aktivværdi.

Hvad angår rettigheder og forpligtelser, må det overvejes, hvorvidt det er det faste driftssted eller hovedkontoret, som er berettiget eller forpligtet over for tredjeparter. Samme vurdering skal foretages for at finde frem til, hvem der bærer den risiko, der er tilknyttet den økonomiske ejendomsret til aktiver og funktioner, der udføres fra hjemmekontoret. Her skal der ved afgrænsningen lægges vægt på, om den aktive beslutning om at acceptere risikoen er truffet af en medarbejder på det faste driftssted.¹⁰⁵ Da der ud fra det ovenfor anførte formentlig ikke er tilknyttet en stor aktivværdi til hjemmekontoret, vil der ligeledes ikke være tilknyttet en særlig stor risiko til hjemmekontoret.

Eftersom de fleste hjemmekontorer hverken har tilknyttet betydelige aktiver eller risici, antages det generelt, at den samlede indkomst, der kan allokeres til hjemmekontoret, er ganske beskeden. Dermed er det kun et beskedent beløb, som foretagendet bliver skattepligtig til Danmark af. Dette gælder for det typiske hjemmekontor.

Foretagendet bliver pålagt flere administrative forpligtelser, såfremt at hjemmekontoret i Danmark bliver kategoriseret som fast driftssted, da foretagendet herved bliver underlagt bl.a. Skattekontrolloven og Skatteindberetningsloven. Lovene indeholder bestemmelser om kontrolbeføjelser samt oplysnings- og indberetningspligt. Hermed skal foretagendet selv sørge for at få beregnet og indberettet eksempelvis løn for personligt arbejde på hjemmekontoret til de danske skattemyndigheder. Såfremt at det udenlandske foretagende ikke kender de danske regler, kan der være behov for vejledning fra de danske skattemyndigheder, for eksempel i form af bindende svar. Der kan ligeså være behov for ekstra rådgivning, fra en privat rådgiver inden for international skatteret, hvilket ligeledes vil være en administrativ byrde og muligvis også en ekstra økonomisk byrde for foretagendet.

På baggrund af den begrænsede indtægt, der med AOA kan allokeres til hjemmekontoret¹⁰⁶, virker den administrative byrde i form af administrative pligter uforholdsmæssigt stor.

¹⁰⁵ *Report on the attribution of profit to permanent establishment*, s. 17, pkt. 22

¹⁰⁶ Der tages udgangspunkt i det typiske hjemmekontor med den konstellation, at der er én medarbejder tilknyttet én arbejdsplads i sit private hjem.

5. Konklusion

Formålet med afhandlingen var at finde frem til, hvornår en medarbejders hjemmekontor i Danmark kan udgøre et fast driftssted for det udenlandske foretagende. Efter redegørelse af teorien i OECD's modeloverenskomst omkring fast driftssted, er det i kapitel 3 undersøgt, hvorvidt Skatterådet har anvendt teorien i praksis. Herunder er det blevet undersøgt, hvad Skatterådet har lagt vægt på ved vurderingen af betingelserne i både art. 5, stk. 1. Før opdateringen af OECD's modeloverenskomst i 2017 blev hjemmekontoret anset for at være til foretagendets rådighed ved den faktiske anvendelse af kontoret, mens det i praksis efterfølgende ses, at dispositionskravet har fundet vej ind i vurderingen.

Analysen har vist, at en medarbejders hjemmekontor kan blive anset for at være til foretagendets disposition, såfremt at foretagendet har krævet, at medarbejderen anvender det. Praksis viser, at såfremt foretagendet ikke har stillet en anden fast arbejdsplads til rådighed for medarbejderen, anses foretagendet for at have krævet, at medarbejderen anvender hjemmekontoret. I disse tilfælde er det underordnet, om det er aftalt i ansættelseskontakten. I praksis ses, at såfremt medarbejderen har fået stillet en anden arbejdsplads til rådighed, kan dispositionskravet være opfyldt, såfremt at foretagendet blot er indforstået med, at hjemmekontoret anvendes. Et foretagende kan have krævet, at medarbejderen anvender sit hjemmekontor til udøvelse af foretagendets virksomhed, såfremt at arbejdets natur tydeligt kræver et kontor – og foretagendet ikke har stillet et til rådighed for medarbejderen. Dette synes dog kun at være gældende, såfremt det kontraktuelt eller af en klar aftale mellem parterne, er aftalt, at hjemmekontoret anvendes.

I nogle nyere afgørelser ses det dog, at den faktiske anvendelse af hjemmekontoret igen bliver afgørende for dispositionskravets opfyldelse og at det ikke er afgørende, hvorvidt foretagendet har krævet det eller ej. Mens det i andre nyere afgørelser ses, at såfremt medarbejderen har rådighed over sin egen adresse, da har foretagendet ligeledes dispositionsret over hjemmekontoret. Både praksis og teori på området omkring dispositionsretten er ikke enstydig, og dette viser, at det stadig er uklart, hvorvidt dispositionskravet overhovedet bliver anerkendt som en selvstændig betingelse.

Det følger af både teori og praksis, at det taler for eksistensen af et forretningssted, såfremt at arbejdet fra hjemmekontoret ikke opstår sporadisk og tilfældigt, men at hjemmekontoret eksempelvis løbende anvendes. Afgrænsningen hertil er, at arbejdet på hjemmekontoret planlægges eller kan planlægges. Der er i praksis ikke udledt en målestok herfor, og hvor grænsen går, er stadig uvist.

Det fremgår imidlertid tydeligt i praksis, at der er tale om et forretningssted, såfremt at foretagendet har en forretningsmæssig fordel i, at arbejdet bliver udført fra Danmark. Såfremt at medarbejderen kun udfører interne opgaver, som intern support eller administrative opgaver for foretagendet, ses det at foretagendet ikke får nogen fordel af, at arbejdet bliver udført fra Danmark, og dette taler derfor imod eksistensen af et forretningssted. Det samme gør sig gældende, hvis det udelukkende er på foranledning af medarbejderens ønske ud fra private interesser, at hjemmekontoret bliver anvendt. Omfanget af anvendelsen er underordnet, i stedet afhænger det af den udførte aktivitet på hjemmekontoret.

Såfremt at medarbejderen i stedet foretager kundebesøg i Danmark, har med salg at gøre til danske kunder eller har direkte eller indirekte kontakt med danske kunder, taler dette for eksistensen af et forretningssted. Her vil hjemmekontoret kunne anses for at være et surrogat til en egentlig etablering for foretagendet.

I praksis fastslås det uden videre diskussion, at hjemmekontoret som forretningssted er fast, da hjemmekontoret ikke er mobilt og dermed ikke skifter geografisk placering. Hjemmekontoret anses ligeledes for fast, såfremt at medarbejderens ansættelse overstiger 6 måneder. Grænsen er dog ikke fast og et enkelt tilfælde viser således også, at en ansættelse på nøjagtigt 6 måneder og med undtagelse af 3 dage om måneden, også kunne opfylde kravet.

Udøvelse af virksomhed gennem det faste forretningssted er ikke en betingelse, der fylder meget i praksis. Da de fleste afgørelser omhandler selskaber, virker det uaktuelt at diskutere, hvorvidt der udøves virksomhed. Analysen viser ligeledes, at kriteriet om at udøve virksomhed igennem er let at opfylde. Der er i praksis lagt vægt på, at en medarbejder arbejder løbende fra forretningsstedet samt modtager løn derfra.

I de tilfælde i praksis, hvor hjemmekontoret anses for at være et fast driftssted efter art. 5, stk. 1, undersøges det efterfølgende, om aktiviteten på stedet kan undtages herfra efter undtagelsesbestemmelsen i art. 5, stk. 4. Denne analyse viser, at medarbejderens beslutningskompetence ikke længere kan stå alene og dermed kan være afgørende for udfaldet af, hvorvidt der er tale om forberedende eller hjælpende karakter. I stedet ses det i praksis, at Skatterådet i overensstemmelse med teorien foretager en konkret vurdering af medarbejderens arbejdsopgaver i forhold til foretagendets formål og sagens omstændigheder i øvrigt. Såfremt at medarbejderen udøver aktiviteter af hjælpende og forberedende karakter, jf. art. 5, stk. 4, foreligger der ikke et fast driftssted alligevel. Modsat ses det, at såfremt medarbejderen udøver kernevirksomhed for foretagendet, så kan det ikke undtages efter art. 5, stk. 4.

I praksis er der forskellige forhold, som Skatterådet lægger vægt på, taler for og imod, at medarbejderen udfører kernevirksomhed. Såfremt en medarbejder har en ledende funktion, vil dette tale for, at medarbejderen udfører kernevirksomhed for foretagendet, hvilket i teorien vil få den konsekvens, at al medarbejderens arbejde på hjemmekontoret vil være kernevirksomhed, da man ikke kan dele det op. Hvorvidt medarbejderen har en ledende funktion, kan titlen antyde, men det skal vurderes konkret.

Af aktiviteter, som efter Skatterådets praksis taler for, at hjemmekontoret er et fast driftssted, er salg, kundekontakt, kontraktforhandling, salgsmøder, kunderådgivning, købsaftaler og henvisning af potentielle kunder. Mens aktiviteter som afrapportering og research ofte ikke er kernevirksomhed og derfor falder ind under undtagelsesbestemmelsen i art. 5, stk. 4 som forberedende og hjælpende aktiviteter, hvorefter der ikke er fast driftssted alligevel. Af praksis er det udledt, at salgsrelateret arbejde i udlandet godt kan adskilles fra administrativt arbejde på hjemmekontoret i Danmark.

Ud fra Skatterådets praksis var det begrænset, hvor stor en effekt COVID-19 har haft på fortolkningen af fast driftsstedsbegrebet. Skatterådet kommenterede kun på forholdet i 3 afgørelser, hvorfor effekten har været svær at konkludere. COVID-19 har haft mulighed for at kunne få en indvirkning på midlertidighedsvurderingen i den danske fortolkning af fast driftsstedsbegrebet, men dette er dog ikke set i praksis. Begrebet ses derfor overordnet ikke at have ændret sig set i lyset af pandemien.

Det blev i kapitel 4 undersøgt, hvor stort et udbytte den danske stat egentlig får ved at kategorisere et udenlandsk foretagendets hjemmekontor i Danmark, som et fast driftssted for foretagendet. Konklusionen var her, at det kun var et meget beskedent beløb, der kunne henføres til hjemmekontoret, og dermed kunne beskattes i Danmark.

Analysen viser generelt, at de forskellige elementer fra kommentarerne og betingelser fra art. 5, stk. 1 blandes sammen med elementer fra kommentarerne til art. 5, stk. 4. Selvom fast driftssted-vurderingen skal foretages ud fra en samlet vurdering af den konkrete sags omstændigheder, er det uhenigtsmæssigt at blande forholdene sammen. Det må i stedet kunne forventes af Skatterådet, at hver del af vurderingen blev foretaget for sig, ud fra de betingelser der er foreskrevet i modeloverenskomsten og kommentarerne dertil. Dette må kunne forventes for at kunne forudse, hvordan de enkelte bestemmelser vurderes. Det er yderligere problematisk, at der slet ikke foretages en vurdering af art. 5, stk. 1 i enkelte tilfælde. Ved at Skatterådet har sammenblandet elementerne fra de forskellige vurderinger, virker praksis på området for hjemmekontorer rodet og ikke helt ensartet. Dette kan ligeledes være en forklaring på, hvorfor der kommer flere og flere afgørelser på området. En ting er, at stadig flere arbejder hjemmefra, bl.a. grundet COVID-19, en anden ting er, at retstilstanden på området er usammenhængende og selskaber derved har svært ved at forudse, hvorledes hjemmekontoret skattemæssigt skal håndteres.

6. Litteraturliste

Bøger:

- Tell, Michael mfl.: *International Skatteret i et dansk perspektiv*, 2020, 2. udgave
- Michelsen, Aage; Festskrift for Ole Bjørn; *Fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster samt den retskildemæssige status for kommentarerne til OECD's modeloverenskomst*, 2004, 1 udgave
- Michelsen, Aage mfl.: *International Skatteret*, 2017, 4. udgave
- Winther-Sørensen, Niels mfl.; *Skatteretten 3*, 2015, 6. udgave
- Munk-Hansen, Carsten: *Retsvidenskabsteori*, 2018, 2. udgave
- Nørgaard Laursen, Anders: *Fast Driftssted*, 2011, 1. udgave
- Vogel, Klaus: *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 1998

Artikler:

- Laursen, Anders Nørgaard: *Kommentarer til udvalgte afgørelser*, RR.SM.2016.1
- Laursen, Anders Nørgaard: *Fast driftsstedsbegrebet i intern dansk ret og betydningen af 2017 opdateringen af OECD's modeloverenskomst*, SR.2019.184
- Bolander, Jane og Langhave, Inge: *Kommentarer til udvalgte afgørelser – hjemmekontor og fast driftssted*, SR.2021.3
- Jeppesen, Inge Langhave: *Udvalgte domme, kendelser og afgørelser*, SR.2013.128

Love:

- | | |
|---|------------------|
| - Kildeskatteloven (LBKG 2021-04-28 nr. 824) | Forkortelse: KSL |
| - Selskabsskatteloven (LBKG 2021-02-22 nr. 251) | Forkortelse: SEL |
| - Ligningsloven (LBKG 2021-08-17 nr. 1735) | Forkortelse: LL |
| - Statsskatteloven (Lov 1922-04-10 nr. 149) | Forkortelse: SL |
| - Grundloven (Lov 1953-06-05 nr. 169) | Forkortelse: GRL |
| - Skattekontrolloven (LBKG 2021-10-27 nr. 1987) | Forkortelse: SKL |
| - Skatteindberetningsloven (LBKG 2021-08-30 nr. 1754) | Forkortelse: SIL |
| - MLI-loven (Lov 2019-03-30 nr. 327) | |

Lovforslag:

- Lovforslag nr. L 237 af 2. maj 2018, samt bemærkninger hertil
- Lovforslag nr. L 160 af 6. februar 2019, samt bemærkninger hertil
- Lovforslag nr. L 48 af 6. november 2019
- Lovforslag nr. L 28 den 7. oktober 2020, samt bemærkninger hertil

Styresignaler:

- SKM2020.298.SKTST

TfS:

- TfS 1992, 294 LR
- TfS 1993, 7 H
- TfS 1996, 619 LSR

SKM:

SKM2008.844.SR	SKM2019.252.SR	SKM2021.118.SR
SKM2011.351.SR	SKM2019.263.SR	SKM2021.147.SR
SKM2012.692.SR	SKM2019.334.VLR	SKM2021.213.SR
SKM2013.217.SR	SKM2019.448.SR	SKM2021.277.SR
SKM2013.273.SR	SKM2019.460.SR	SKM2021.415.SR
SKM2015.644.SR	SKM2019.488.SR	SKM2021.458.SR
SKM2016.111.SR	SKM2019.547.SR	SKM2021.489.SR
SKM2017.213.SR	SKM2020.208.SR	SKM2021.539.SR
SKM2017.519.SR	SKM2020.433.SR	SKM2021.546.SR
SKM2018.476.SR	SKM2020.432.SR	SKM2021.584.SR
SKM2018.544.SR	SKM2020.473.SR	
SKM2018.618.SR	SKM2020.532.SR	

OECD Modeloverenskomster og kommentarer:

- Modeloverenskomst af 1992 til overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning, for så vidt angår indkomst- og formueskatter (2014)
- Modeloverenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter (2017)
- OECD's kommentar til art. 5 om definitionen af fast driftssted (2014)
- Kommentarer til artikel 5 om definitionen af fast driftssted (2017)

Publikationer:

- BIAC (2004), *Comments of the Business and Industry Advisory Committee to the OECD on the OECD Public Discussion Draft "Proposed Clarifications of the Permanent Establishment Definition"*, 30. juni, 2004
- *OECD (2008) Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishment*, DEL I-III udkom 21. december 2006, DEL IV udkom 17. Juli 2008
- Sasseville, Jacques og Skaar, Arvid (2009) *General Report*, Cahiers de Droit Fiscal International (IFA)
- OECD (2010) *Report on the attribution of profit to permanent establishment*, 22. juli 2010
- OECD (2017) *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 10. juli 2017
- OECD (2020), *Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis*, 3. april 2020
- OECD (2021) *Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 crisis*, 21. januar 2021

Øvrige kilder:

- *Den juridiske vejledning 2021-2*
- OECD, Action 7 Permanent establishment status
 - o <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>
 - o <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>
 - o <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action7/>
- "Nyt om fast driftssted", af Anders Nørgaard Laursen FSR's kursus i international skatteret – Danske revisorer 2020.

Bilag 1

Anslag i alt iht. Formalia: 136.402

Screenshot

