

Kandidatspeciale

FAST DRIFTSSTED VED HJEMMEKONTOR

Martin Kristian Johnsen Studienr. 20176796

Daniel Klintø Bjerregaard Studienr. 20176735

Niels Christensen Studienr. 20176743



AALBORG UNIVERSITET

Vejleder: Niels Winther-Sørensen

D. 19-05-2022

Indholdsfortegnelse

1. Indledning	1
1.1. <i>Problemformulering</i>	2
2. Afgrænsning	3
3. Opgavens systematik	5
4. Metode	6
4.1. <i>Afhandlingens valg af metode</i>	6
4.2. <i>Lovfortolkning</i>	8
4.3. <i>Retskilder</i>	9
4.3.1. <i>Love</i>	10
4.3.2. <i>National lov</i>	10
4.3.3. <i>International ret</i>	10
4.3.4. <i>Dobbeltskatningsoverenskomsten</i>	11
4.4. <i>Forholdet mellem national ret og international ret</i>	12
4.4.1. <i>Den gyldne regel</i>	13
4.5. <i>Afhandlingens afsæt</i>	13
4.6. <i>Domstolspraksis</i>	14
4.7. <i>Administrativ praksis</i>	15
5. Hjemmearbejde i skatteretlig henseende	17
5.1. <i>Indledende om afsnittet</i>	17
5.2. <i>Definition af hjemmearbejde</i>	17
5.3. <i>Skatteretlige udfordringer forbundet med hjemmearbejde</i>	18
6. Fast driftssted	19
6.1. <i>Indledende om afsnittet</i>	19
6.2. <i>Generelt om dansk skattepligt</i>	19
6.3. <i>Fast driftsstedes historie</i>	21
6.4. <i>Definition af fast driftssted i dansk intern ret</i>	21
6.5. <i>OECD MDBO 2017</i>	22
6.6. <i>Fast driftssted, art. 5</i>	22
6.7. <i>Art. 5, stk. 1: Det primære kriterium</i>	23
6.7.1. <i>Forretningssted</i>	23
6.7.2. <i>Fast i tid og sted</i>	25
6.7.3. <i>Virksomhedsudøvelse gennem det faste forretningssted</i>	28
6.8. <i>Art. 5, stk. 4: Negativlisten</i>	28
6.9. <i>Den Multilaterale Konvention</i>	30
6.9.1. <i>Forskellen mellem OECD MDBO 2014 og 2017</i>	32
7. Analyse af risiko for fast driftssted ved danskbosat medarbejder	34
7.1. <i>Indledende om afsnittet</i>	34

7.2.	<i>Det primære kriterium i forhold til fast driftssted ved hjemmearbejde</i>	34
7.2.1.	Forretningssted	34
7.2.2.	Fast i tid og sted	40
7.2.3.	Virksomhedsudøvelse gennem forretningsstedet	43
7.3.	<i>Delkonklusion</i>	46
7.3.1.	Forretningssted	46
7.3.2.	Fast i tid og sted	47
7.3.3.	Udøvelse af virksomhed gennem forretningsstedet	48
7.4.	<i>Forberedende eller hjælpende karakter</i>	49
7.4.1.	Delkonklusion:.....	52
8.	Risiko for fast driftssted ved hjemmekontor efter svensk praksis	53
8.1.	<i>Indledende om afsnittet</i>	53
8.2.	<i>Oversigt over relevante udenlandske afgørelser</i>	53
8.3.	<i>Det primære kriterium</i>	56
8.3.1.	Forretningssted	56
8.3.2.	Fast i tid og sted	58
8.3.3.	Virksomhedsudøvelse - hjælpende eller forberedende karakter	59
9.	Forholdet mellem fortolkningen af art. 5 i henhold til hjemmekontorer	62
9.1.	<i>Indledende om afsnittet</i>	62
9.2.	<i>Komparativ fremstilling af fast driftssted ved hjemmekontor</i>	62
9.3.	<i>Spansk praksis sammenholdt med dansk/svensk praksis</i>	67
10.	Konklusion	69
	Litteraturliste	73

Abstract

This thesis analyses the rules for determining a permanent establishment regarding an employee's use of a home office in relation to the business activities of the enterprise. In examining this, the thesis will analyse whether the Danish national rules on permanent establishment are in accordance with OECD regulations. The Convention lists two possible ways of constituting a permanent establishment. These are called the primary and the secondary criterion. There is an exception to these rules in Article 5(4), according to which, activities of a preparatory or auxiliary nature do not constitute a permanent establishment - insofar as these are not within the scope of the core business of the enterprise.

The thesis finds that the assessment of a permanent establishment due to home office should be assessed in accordance with the primary criterion. The thesis will initially explain what underlying requirements are found in the primary criterion, and then how these requirements are applied in practice by the Danish tax authorities. The analysed practice mainly deals with cases which directly concern home offices. It is found in the analysis that the Danish tax authorities address the issue of permanent establishment, in relation to home offices, in accordance with OECD regulations to this effect. Furthermore, it shows that the decisions follow the associated comments to the Convention.

The thesis furthermore examines how the Swedish authorities process decisions of the same nature, with the purpose of making a comparative analysis between Swedish and Danish practices. The Swedish tax authorities' practice in the field of home offices is analysed, upon which the thesis concludes that Swedish authorities also interpret in accordance with OECD regulations. Thus, it could be deduced that both the Danish and Swedish tax authorities are in accordance with the OECD's rules in relation to establishing a permanent place of business when an employee uses a home office. This comparative approach to the analysis is supported by a recent Spanish decision, which in addition turns out to have many of the same focus points to which the Danish and Swedish tax authorities attached importance in their decisions.

Therefore, it could be concluded that a home office may constitute a permanent establishment, provided that the requirements in comment 6 to the OECD's model tax convention Art. 5(1) are met.

1. Indledning

Den globale mobilitet på tværs af landegrænser har aldrig været større, end det vi har set i verdenssamfundet de sidste 20 år, og dette gælder også den digitale verden. For mange mennesker er det blevet hverdag at arbejde hjemmefra, hvorfor det ikke længere er en nødvendighed at skulle bosætte sig tæt på sin arbejdsplads – eller endda i samme stat.

Denne gruppe mennesker kan arbejde på farten eller fra fjerne lokationer ved hjælp af digitale redskaber, som f.eks. bærbare computere, smartphones og tablets. Man kan dermed skabe den samme værdi uden at være bundet til en bestemt geografisk lokation. Arbejdsgiveren får desuden også fordele ud af disse muligheder – det giver dem adgang til at kunne håndplukke de bedste medarbejdere fra hele kloden uden nødvendigvis at skulle overtale disse, eller kompensere dem, for at fraflytte det område, de kommer fra.¹

Omvendt er det også en potentiel stor økonomisk byrde, der kan blive fjernet fra begge parter. Arbejdsgiveren kan f.eks. spare på kontorpladser ved at lade arbejdstageren arbejde fra sit hjem. Lønmodtageren kan omvendt se muligheden i at spare penge på bolig i populære boligområder eller på den daglige transport. Lønmodtagere har taget muligheden for hjemmearbejde til sig i et helt nyt omfang, hvor det blandt andet også er blevet mere populært at arbejde mere permanent fra feriedestinationer og feriehuse.

Denne nye mobilitet og digitale frihed kommer ikke uden sine problematikker. Økonomisk forskydning, juridiske rettigheder og beskatning er nogle af de elementer, hvorved der kan opstå uoverensstemmelser grundet den globale mobilitet. Det samme kan være tilfældet for hjemmekontorer. Den værdi, der skabes fra et hjemmekontor, vil naturligt skulle beskattes et sted, men hvem skal have retten hertil, og hvordan ved man, hvornår der må beskattes? Internationale organisationer har i mange tilfælde et bud på, hvordan disse problematikker kan løses, men hvordan ser den skatteretlige behandling af hjemmekontorer egentligt ud?² Særligt hvorvidt hjemmekontoret kan udgøre et fast driftssted for virksomheden. Afhandlingens problemformulering er et udtryk for denne undren.

¹ Lund, Susan, m.fl.: The future of work after COVID-19

² Michelsen, Aage, m.fl.: International skatteret, s. 59

1.1. Problemformulering

“Hvilken skatteretlig betydning har en medarbejders hjemmekontor i en anden stat end selskabets domicilstat for fastlæggelse af fast driftssted i denne anden stat for selskabet.”

2. Afgrænsning

Fokus for afhandlingen er, hvornår en arbejdstager, der arbejder i et andet land end arbejdsgiverens domicilstat, udgør et fast driftssted, herunder hvilke betingelser der skal være for at opfylde kriterierne til et sådant. I forbindelse med definition og statuering af fast driftssted, følger naturligt en disciplin omkring allokering af indkomsten, der hidrører fra det faste driftssted. Denne problematik er i sig selv omfangsrig, og vil ikke blive behandlet yderligere i denne afhandling.

Afhandlingen vil ikke behandle Grundlovens § 43 samt diskussionen om delegationsforbuddet i denne. Det fremstår klart, at den internretlige definition af fast driftssted fortolkes i overensstemmelse med OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development) modeloverenskomst (herefter: MDBO), hvilket naturligvis har givet til anledning til nogle statsretlige diskussioner.³ Dette findes dog ikke relevant for besvarelsen af afhandlingens problemformulering, og vil derfor ikke blive behandlet nærmere.

Sondringen mellem erhvervsmæssig og ikke- erhvervsmæssig indkomst vil ikke blive gennemgået i afhandlingens behandling af faste driftssteder og den virksomhedsudøvelse, der udøves herfra.

I afhandlingen vil alene OECD's MDBO blive anvendt, og afhandlingen vil ikke gå dybere ned i eventuelle individuelle dobbeltbeskatningsoverenskomster (herefter: DBO). Dette begrundes i, at MDBO'en ofte udgør en skabelon for de lande, der ønsker at indgå en DBO, og den vil derfor ofte udgøre et bidrag til fortolkning til de specifikke DBO'er indgået landende imellem.⁴ Eventuelle forbehold og variationer taget i enkelte DBO'er vil ligeledes ikke blive behandlet.

Afhandlingen vil inddrage de af BEPS-projektet Action-points for så vidt disse findes relevante for afhandlingens behandling af problemstillingen. Der er navnlig tale om Action 1, 7 og 15. De øvrige vil ikke blive behandlet.

Afhandlingen vil tage sit udgangspunkt i, hvornår der kan statueres fast driftssted i forbindelse med brug af hjemmekontor i en anden stat end virksomhedens domicilstat, og den i forlængelse heraf

³ Nørgaard Laursen, Anders: Fast Driftssted, s. 53 ff.

⁴ Michelsen, Aage, m.fl.: International skatteret, s 310 f.

begrænset skattepligt for foretagendet. Afhandlingen vil ikke foretage en nærmere undersøgelse af, hvilke konkrete skatter, herunder direkte eller indirekte skatter, foretagendet kan blive pålagt i tilfælde af statuering af fast driftssted.

Det findes ikke at være aktuelt at behandle OECD's MDBO art. 5, stk. 5 og 6. Dette skyldes, at fast driftsstedsvurderingen efter art. 5, stk. 5 og 6, foregår med udgangspunkt i agenten/medarbejderens beføjelser og generelle handlemuligheder. Det kan hermed konstateres, at udøvelse af aktiviteter fra et hjemmekontor ikke vil være udslagsgivende eller indtage en central rolle ved vurderingen af fast driftssted, i tilfælde hvor aktiviteterne falder under agent-reglen i art. 5, stk. 5. Fast driftsstedsdefinitionen efter art. 5, stk. 5 og 6 har dermed ikke en vurdering af de fysiske forhold inkluderet, og efter som vurderingen i denne afhandling skal tages med udgangspunkt i det fysiske hjemmekontor, og ikke en medarbejders beføjelser, findes agent-reglerne i art. 5, stk. 5 og 6 ikke at være relevante at behandle nærmere.

Afhandlingen tager udgangspunkt i lønmodtagere og disses hjemmearbejdsplads, hvorfor det ikke findes relevant at behandle art. 5's yderligere indehold gældende særlige regler om byggeri- og anlæg i stk. 3 samt regler om anti- fragmentering i stk. 4.1. og reglerne om nært forbundne selskaber i stk. 7 og 8.

3. Opgavens systematik

I følgende afsnit vil opgavens opstilling og systematik blive gennemgået. Dette gøres for at give læseren et overblik over afhandlingens sammenhæng og generelle opbygning. Eftersom afsnit 1 og 2 er indledende, vil disse ikke blive forklaret nærmere under dette afsnit. I afhandlingens *afsnit 4* vil den retsdogmatiske- og juridiske metode blive gennemgået, ligesom der i dette afsnit vil blive redegjort for, hvordan metoden vil blive anvendt gennem afhandlingen.

Da afhandlingen tager sit afsæt i aktiviteter udført fra medarbejders hjemmeadresse, herunder hjemmekontor, vil *afsnit 5* søge at konkretisere udtrykket *hjemmearbejde* og udstrækningen heraf for at give en bredere forståelse herfor i forbindelse med afhandlingens behandling af problemstillingen.

I *afsnit 6* vil afhandlingen redegøre for, hvad der forstås ved begrebet fast driftssted ud fra det primære kriterie og dets udstrækning. De relevante interne danske samt internationale regler vil blive gennemgået og forklaret.

I forlængelse af redegørelsen for fast driftsstedsbegrebet i afsnit 6, vil afhandlingen efterfølgende, i *afsnit 7*, analysere på dansk retspraksis, for at vurdere hvornår der i denne praksis bliver statueret fast driftssted med udgangspunkt i medarbejderes brug af hjemmekontorer.

I *afsnit 8* vil afhandlingen se nærmere på fast driftssted i henhold til udvalgt svensk praksis. Dette vil, som i det foregående afsnit, blive gennemgået og analyseret med udgangspunkt i reglerne fra OECD's MDBO. Afhandlingens fokus er lagt på svensk ret, eftersom dette er tæt forbundet med danske retsprincipper.

Afsnit 9 vil bestå af en komparativ analyse mellem den udledte praksis fra danske og svenske myndigheder samt domstole. Relevante argumentationer og pointer vil blive taget ud og holdt op mod hinanden for at beskrive og fastlægge, om retstilstanden er i overensstemmelse med de vejledende principper i OECD's MDBO. For at underbygge dette vil afsnittet yderligere indeholde en analyse af en nyere spansk afgørelse med henblik på at belyse forholdet i praksis på området uden for Norden. Slutningsvist vil afhandlingen i *afsnit 10* lave en opsamlende konklusion, hvori hovedpointerne fra afhandlingens analyse vil inddrages til besvarelse af den opstillede problemformulering.

4. Metode

4.1. Afhandlingens valg af metode

Den retsdogmatiske metode vil blive anvendt til at belyse og undersøge de respektive problemstillinger, der fremføres i denne afhandling. Der skal i den forbindelse sondres mellem henholdsvis den retsdogmatiske- og den juridiske metode.

Den retsdogmatiske metode er den såkaldte teoretikers vej. Denne tilgang vil dermed hovedsageligt have til formål at analysere og beskrive retsregler på et givent område, og vil i visse tilfælde kunne bidrage med nye og alternative perspektiver på området. Det er specielt det sidstnævnte aspekt af den retsdogmatiske metode, der er interessant i sammenhæng med denne afhandling, da analysens udgangspunkt er at finde ny viden om gældende ret ved hjælp af en systematisk, metodisk og transparent gennemgang.⁵ Metoden har også særligt fokus på perspektivet vedrørende det undersøgte, systematik af retsregler samt en beskrivelse af, hvorvidt der foreligger usikkerhed om retstilstanden.

Den juridiske metode differentierer sig ved, at den har til hensigt at tage stilling til en konkret retlig problemstilling for derved at føre til en konkret løsning. Metoden karakteriseres endvidere ved, at der er en såkaldt beslutningstvang, når denne benyttes i praksis, da det ikke er muligt at bruge den juridiske metode korrekt og på samme tid ende med et åbent resultat. I den juridiske metode fungerer retskilder som argumenter, og disse argumenter skal på en faglig korrekt måde forsøge at klarlægge og afveje hinanden, så man ender op med det korrekte juridiske resultat.⁶ Kort sagt vil fremgangsmåden kunne beskrives ved, at faktum, sammenholdt med relevante og gældende regler, vil og må føre til et resultat.⁷ Afhandlingen tager sit afsæt i at analysere og beskrive gældende ret på området for statuering af fast driftssted ved brug af hjemmekontorer. Eftersom den juridiske metode navnlig bruges i tilfælde, hvor en konkret tvist eller problemstilling søges løst, ligger denne metode uden for afhandlingens egentlige formål.

Slutteligt vil den komparative metode blive anvendt til at sammenholde praksis fra Danmark og Sverige. Da der er tale om forskellige retssystemer, er det en nødvendighed, at der er en klar og ligefrem

⁵ Munk-Hansen, Carsten: Retsvidenskabsteori, s. 204

⁶ Blume, Peter: Retssystemer og juridisk metode, s. 106

⁷ Munk-Hansen, Carsten: Retsvidenskabsteori, s. 194

metode herfor. Retssystemer kun kan sammenholdes, såfremt de analyserede kilder opfylder de samme funktioner. Dette kan udtrykkes ved følgende citat:

*"Incomparable cannot usefully be compared, and in law the only things which are comparable are those which fulfil the same function."*⁸

Dette er tilfældet for denne afhandling. Danmark og Sverige er begge lande, der er har tiltrådt, og benytter OECD's vejledende principper for dobbeltbeskatning.

Afhandlingen vil inddrage juridiske kilder i form af lovgivning, retspraksis og litteratur. Den mest anvendte retskilde med henblik på at besvare indholdet af problemformuleringen er retspraksis og administrativ praksis. Retspraksis vil inkludere kendelser fra Högsta Forvaltningsdomstolen, Vestre Landsret, samt danske byretter. Administrativ praksis vil navnlig vedrøre sager fra danske og svenske skattemyndigheder. Hvad angår den anvendte administrative praksis, har denne lavere retskildemæssig værdi end den anvendte retspraksis, idet det følger, at afgørelser fra administrative myndigheder ikke er bindende for domstolene.⁹ Afhandlingen vil også inddrage juridisk litteratur. Retskildeværdien af litteratur er selvsagt lavere end retspraksis, og det er omdiskuteret, i hvor høj grad litteraturen kan tillægges betydning i fortolkningen af gældende ret.¹⁰

Ydermere vil også OECD's MDBO blive anvendt samt kommentarerne til denne. Kommentarerne har til formål at yde fortolkningsbidrag i forbindelse med anvendelsen af MDBO'ens bestemmelser, herunder kortlægning af udstrækningen og formålet med disse. MDBO'en er ikke gennemført i national ret, og den er derfor heller ikke folkeretligt bindende. Kommentarerens retskildевærdi må dog antages at være høj, da disse som udgangspunkt er udtryk for, hvordan Skatteministeriet mener, at MDBO'en skal udlægges, såfremt der ikke på forhånd er taget forbehold for den eller de specifikke kommentarer.¹¹ Det ses også i flere afgørelser, at kommentarerne til MDBO'en har haft afgørende betydning for udfaldet af sagen. Det følger dog, at kommentarerne kun har bindende virkning for forvaltningen og aldrig for landsskatteretten og domstolene.¹²

⁸ Zweigert, Konrad. Kötz, Hein: Introduction to Comparative Law, s. 31

⁹ Blume, Peter, Retssystemer og juridisk metode, s. 194

¹⁰ Blume, Peter, Retssystemer og juridisk metode, s. 216

¹¹ DJV C.F.8.2.1. - <https://skat.dk/data.aspx?oid=2286993&chk=217943>

¹² DJV C.F.8.2.1. - <https://skat.dk/data.aspx?oid=2286993&chk=217943>

4.2. Lovfortolkning

Måden hvorpå forståelsen af en lovtekst kan udledes er med afsæt i en fortolkning. Begrebet *fortolkning* kan udtrykkes ved følgende citat:

”At fortolke er at træffe en beslutning, der tager udgangspunkt i den sproglige betydning af bestemmelsen”.¹³ I denne henseende kan man sige, at formålet med fortolkning er at få klarlagt forståelsen af den respektive lovtekst. Fortolkning findes imidlertid i flere afskygninger, hvorfor man forinden processen skal have slået fast, hvilken fortolkningsmetode der skal anvendes. Her kan man stille sig selv spørgsmålet, om hvorvidt det er dansk eller international lovgivning, man har i sigte at fortolke. Fællesnævneren for de to tilfælde er dog, at begge tager udgangspunkt i en objektiv fortolkning. Her skal der lægges særlig vægt på lovteksten ordlyd, herunder semantikken, for at klarlægge lovens *”naturlige sproglige forståelse”*.¹⁴ Semantikken kan dog ikke stå alene, da det er afgørende, at fortolkeren ligeledes tager hensyn til konteksten. Herved menes, at lovbestemmelsen skal ses i lyset af hele lovteksten, som den indgår i.

I nordisk, og i særdeleshed dansk, ret, er der tradition for, foruden den objektive ordlydsfortolkning, at benytte sig af den subjektive fortolkning. Her tages lovgivers hensigt og formål med lovteksten in mente. Denne fortolkningsmetode støtter sig op af forarbejderne til den respektive lov. Hermed tages der højde for alt, hvad der oprindeligt måtte have ligget til grund for udarbejdelsen af lovteksten.¹⁵ Udover ovenstående findes det naturligt at give en uddybende forklaring af fortolkningsprocessen hvad angår internationale aftaler. Herved henvises i dette tilfælde til DBO'er som er en folkeretlig aftale indgået mellem to lande ofte med udgangspunkt i MDBO'en.

Udgangspunktet for fortolkning af en DBO findes imidlertid i OECD's art. 3, stk. 2. I praksis skulle det dog vise sig at være mere besværligt end som så for de kontraherende at nå til enighed om forståelsen af denne fortolkningsartikel. Dette problem udspringer blandt andet af, at der ikke i folkeretten er en domstol eller en central lovgivningsmagt, som definitivt kan opgøre et sådan tvivlsspørgsmål. Staterne er dog grundlæggende enige om, at fortolkning skal ske ud fra de folkeretlige principper.¹⁶ Det er spørgsmålet om, hvorvidt det skal foregå ud fra en objektiv eller subjektiv metode, der er årsagen til tvivl. Er staternes synspunkt, at de gerne vil bibeholde så meget national suverænitet som

¹³ Munk-Hansen, Carsten: Den juridiske løsning, s. 54

¹⁴ Munk-Hansen, Carsten: Retsvidenskabsteori, s. 298 ff.

¹⁵ Munk-Hansen, Carsten: Retsvidenskabsteori, s. 299

¹⁶ Michelsen, Aage, m.fl.: International skatteret, s. 75 f.

muligt, er de tilbøjelige til at vægte den objektive metode med fokus på ordlyden højest. Er staterne i modsætning tilhænger af at opgive suveræniteten og lade den internationale regulering tage styringen, er det den subjektive metode, hvorved der lægges vægt på parternes hensigt ved aftaleindgåelsen. Da staterne er enige om, at fortolkning skal ske ud fra de folkeretlige principper, er de ligeledes enige om, at Wienerkonventionen, hvilken vurderes at finde anvendelse på alle typer traktater, skal finde anvendelse.¹⁷

Wienerkonventionen art. 31 indeholder en fortolkningsbestemmelse. Det kan udledes af denne, at en ren ordlydsfortolkning ikke findes at være tilstrækkelig til at opnå en acceptabel fortolkning. Wienerkonventionen art. 31, stk. 1 giver altså udtryk for, at udgangspunktet godt nok er en ordlydsfortolkning, men at dette ikke kan stå uden også at belyse hensigten og formålet med traktaten. Hvad angår en DBO, vil hensigten med denne primært være at undgå dobbeltbeskatning, diskriminering, skatteflugt samt at opstille rammerne for en rimelig fordeling af beskatningsretten mellem de kontraherende stater. Wienerkonventionens art. 31, stk. 2 anviser, at der ved fortolkning skal tages hensyn til præambler og bilag, herunder tillægsaftaler. Wienerkonventionens art. 31, stk. 3 nævner slutningsvist, at der skal tages hensyn til efterfølgende aftaler og praksis. Subsidiært findes der i Wienerkonventionens art. 32 et muligt tillæg til fortolkningsprincipperne i art. 31. Det kan ud fra art. 32 udledes, at også forarbejderne kan inddrages i fortolkning af traktaten. Da forarbejderne imidlertid sjældent er offentligt tilgængelige, kan spørgsmålet stilles, om denne bestemmelse yder nævneværdig hjælp til processen.¹⁸ Derimod kan kommentarerne til MDBO'en indgå som fortolkningsbidrag.

4.3. Retskilder

Retskilder er en uundgåelig del af den retsdogmatiske metode, eftersom de udgør en stor del af det grundlag, hvorudfra man skal fortolke. Derfor er der i denne afhandling også inddraget en gennemgang af, og en redegørelse for, de vigtigste retskilder, og hvad der karakteriserer disse. Retskilder kan have forskellig værdi i forhold til andre retskilder, og det er derfor relevant at gennemgå disse retskilder, således der kan dannes et overblik over, hvordan de respektive retskilder rangerer.

¹⁷ Michelsen, Aage, m.fl.: International skatteret, s. 75 ff.

¹⁸ Michelsen, Aage, m.fl.: International skatteret, s. 77 ff.

4.3.1. Love

Ved gennemgang af disse retskilder er den første og højest rangerende retskilde lovgivning. Lovgivningen har en helt særlig status i det danske retskildesystem, da denne går forud for de andre retskilder. Ved ”lov”, eller i ental ”loven”, skal denne forstås som et sæt regler, der er nedskrevet, og som omfatter både borgere og statsapparatet. Disse nedskrevne regler kan dermed håndhæves af domstolene.¹⁹

4.3.2. National lov

Øverst i det danske retskildehierarki findes Grundloven. Grundloven fungerer som en overordnet lov, hvorved ingen lov kan og må stå over eller sidestilles med denne. I det danske riges Grundlov findes der en række regler om blandt andet den siddende regent (kongen/dronningen) samt den lovgivende, udøvende og dømmende magt. Efter Grundloven følger de almindelige love i retskildehierarkiet. Disse love vedtages i Folketinget, og der findes flere af disse, som regulerer skatteretten. Slutteligt i den nationale rangfølge kommer bekendtgørelserne. Det er ministeriernes prærogativ at udstede disse bekendtgørelser, og de kan både indeholde nye regler, ligesom de kan fungere som ændringsbekendtgørelser til allerede eksisterende love/bekendtgørelser.²⁰ Som med alt andet i den juridiske rangfølge kræver det hjemmel ved lov for ministerierne at kunne udstede bekendtgørelser. Udgangspunktet for denne afhandling vil være loven som overordnet retskilde. Loven vil i den forbindelse blive brugt til at fastlægge gældende dansk ret.

4.3.3. International ret

Der findes en lang række internationale aftaler og traktater, nationer kan indgå med hinanden om alt lige fra handel, klima, energi og skatter.

Herunder kan nævnes blandt andet dobbeltbeskatningssituationer. Der er her tale om situationer, hvor mennesker eller selskaber på en eller anden måde agerer på tværs af landegrænser og dermed kommer til at skulle beskattes i mere end én stat efter de pågældende internretlige regler. Der kan i forbindelse hermed forekomme situationer hvorved to lande efter internretlige regler gør krav på den samme indkomst. Derfor har man i forskellige interesseorganisationer udarbejdet en række redskaber til at neutralisere denne dobbeltbeskatning. To af de mest almindelige former for dobbeltbeskatningsredskaber er OECD's modeldobbeltbeskatningsoverenskomst samt FN's Modeloverenskomst. OECD's

¹⁹ Munk-Hansen, Carsten: Retsvidenskabsteori, s. 255 ff.

²⁰ Munk-Hansen, Carsten: Retsvidenskabsteori, s. 270 f.

MDBO stammer fra 1963, og den er sidenhen blevet revideret. Den nyeste MDBO fra OECD er fra 2017.²¹

4.3.4. Dobbeltbeskatningsoverenskomsten

En DBO er en folkeretlig bindende traktat, som indgås mellem to eller flere stater om fordelingen af den pågældende beskatningsret til en indkomst eller formue.²² Formålet med en DBO er at forhindre dobbeltbeskatning af skattesubjektet ved at fordele beskatningsretten mellem de tiltrådte stater. Måden hvorpå man forhindrer dobbeltbeskatning er ved at begrænse den beskatning, de enkelte stater ellers ville pålægge efter deres interne retsregler. DBO'en gennemføres ved at indføre denne i intern ret, således borgerne i den enkelte stat har mulighed for at støtte ret på traktaten.²³

Dobbeltbeskatning kan forekomme i to former; henholdsvis juridisk dobbeltbeskatning og økonomisk dobbeltbeskatning. Juridisk dobbeltbeskatning er de tilfælde, hvor to eller flere lande beskatter en person af samme indkomst, hvorimod økonomisk dobbeltbeskatning skal forstås, som når samme indkomst beskattes hos to forskellige skattesubjekter, f.eks. transfer pricing mellem datter- og moderselskaber.²⁴

Ved fordeling af beskatningsretten mellem de kontraherende stater vil dobbeltbeskatningsoverenskomsten tage udgangspunkt i princippet om henholdsvis "domicilland" og "kildeland". De af Danmark indgåede DBO'er tager udgangspunkt i, at det er domicillandet, som har fortrinsretten til beskatningen. Det er derfor essentielt at få klarlagt hver kontraherendes stats respektive rolle. Domicillandet vil være den stat, hvori skattesubjektet er hjemmehørende, hvorefter kildelandet er den stat, hvorfra indtægten hidrører.²⁵

Måden hvorpå fordelingen rent faktisk sker er ved hjælp af en række metoder til at fordele skatten mellem henholdsvis kilde- og domicilland. Dette kan gøres på flere måder. Der er navnlig tale om to hovedmetoder til lempelse, kreditmetoden og eksemptionsmetoden. Kreditmetoden tager sit

²¹ Laursen, Anders Nørgaard: SU 2014, 367

²² DJV C.F.8.2.1 - <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2060677>

²³ Winther-Sørensen, Niels, m.fl.: Skatteretten 3, s. 29

²⁴ DJV C.F.8.1.1 - <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2060670>

²⁵ Bolander, Jane, m.fl.: Lærebog om indkomstskat, s. ff. 1166

udgangspunkt i, at domicillandet har beskatningsretten på den pågældendes indkomst, hvorefter domicillandet tillader fradrag for de skatter, der ligeledes er erlagt i kildelandet.

Ekseptionsmetoden fungerer derimod således, at det land som opgiver beskatningsretten på den pågældende indkomst, helt skal undlade at medregne denne indkomst i indkomstopgørelsen.²⁶

4.4. Forholdet mellem national ret og international ret

OECD's MDBO har som udgangspunkt en begrænset retskildeværdi, da det – som det også fremgår af navnet – er en model til at udarbejde en konkret aftale mellem to nationer. Den kan altså fungere som en skabelon, men den kan som sådan ikke påkaldes af individer eller selskaber, da den ikke er vedtaget af Folketinget.²⁷

Kommentarerne til MDBO'en kan dog være et nyttigt fortolkningsredskab, såfremt der skulle opstå uenigheder i forbindelse med tolkningen af en DBO's ordlyd. Dette skyldes, at kommentarerne til MDBO'en er udarbejdet af OECD og dets medlemslande – og dermed er et udtryk for landenes fælles opfattelse. Det forholder sig dog således, at lande kan tage forbehold for kommentarerne, såfremt der ikke er enighed om opfattelsen af kommentarernes indhold. Derfor er det også sådan, at hvis ikke der er taget forbehold af en stat, vil det være udtryk for, at der er enighed og anerkendelse af kommentarernes indhold. Staternes konkrete forbehold og bemærkninger til eksempelvis art. 5 fremgår af OECD's kommentarer hertil, punkt 170-216. De endelige dobbeltbeskatningsaftaler vil ofte i praksis lægge sig tæt op ad MDBO'en, hvilket endvidere taler for, at kommentarerne til MDBO'en som regel vil kunne indgå som et fundamentalt bidrag til fortolkningen af DBO'en indgået mellem landene.

Retskildeværdien af de konkrete DBO'er mellem nationer har derimod en højere retskildeværdi, da det er et krav for en DBO mellem Danmark og en anden nation, at den skal vedtages ved lov. DBO'erne vil derfor ikke overgå de danske loves retskildeværdi, og de har således en tilsvarende retskildeværdi som de danske love, således at DBO'erne ikke ændrer på dansk rets interne love og regler. En undtagelse hertil vil dog kunne finde sted i det tilfælde, at der er særskilt hjemmel til dette i intern dansk ret.

²⁶ Michelsen, Aage, m.fl.: International skatteret, s. 302 f.

²⁷ DJV C.F.8.2.1 - <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2060677>

Nyere dansk lovgivning bliver forsøgt udarbejdet således, at der er størst mulig harmoni mellem dansk intern ret og de folkeretlige forpligtelser, herunder DBO'erne, som Danmark har indgået med andre stater. Ligeledes er hensigten formentligt ikke, at nyere dansk lovgivning skal tilsidesætte de danske folkeretlige forpligtelser.²⁸ Dermed sagt, at på trods af, at Danmark ikke er forpligtet til at harmonisere interne regler med MDBO'en, så fremgår det af lovforarbejderne til Selskabsskatteloven (herefter: SEL), at den danske fast driftssteddefinition i lovens § 2, stk. 2 er udarbejdet således, at denne er i overensstemmelse med forståelsen af fast driftssteddefinitionen i OECD's MDBO art. 5, stk. 1. Dette taler for den fortolkningsmæssige værdi af MDBO'en.²⁹

Skulle der opstå konflikt mellem de folkeretlige og nationale regler, vil de danske nationale domstole lægge de nationale regler til grund for løsningen af tvisten.³⁰ Dermed sagt, at hvis et aspekt af aftalen ikke er tilstrækkeligt defineret, og andet i øvrigt ikke fremgår af sammenhængen, vil intern dansk ret finde anvendelse. Dette afspejles i OECD's MDBO art. 3, stk. 2.

4.4.1. Den gyldne regel

For at sikre sig at ingen bliver unødigt beskattet, eller modsætningsvist at nogle slet ikke beskattes, er det væsentligt at sikre, at der er hjemmel til at beskatte i flere situationer. Det er her samspillet mellem DBO'erne og dansk rets interne regler kommer i spil. Man opererer i dansk skatteret med en såkaldt "gylden regel", som foreskriver, at man skal have hjemmel i intern ret for at kunne beskatte i overensstemmelse med DBO'en.³¹ Det vil altså sige, at selv hvis Danmark er tillagt beskatningsretten efter DBO'en, men ikke har en hjemmel til at beskatte ud fra nationale regler, vil man ikke beskatte. Dermed kan DBO'erne ikke udvide men blot lempe de danske nationale skatteregler.³²

4.5. Afhandlingens afsæt

Denne afhandling vil tage afsæt i OECD's MDBO. Grunden til dette er, at MDBO'en er grundlaget for de fleste eksisterende DBO'er, og den er ikke udtryk for, hvordan to nationers synspunkter er. Den giver et mere neutralt syn, og den vil samtidig også være en generel og internationalt anerkendt model. Derudover er MDBO'en også den mest reviderede. Der vil ligeledes tages udgangspunkt i den

²⁸ Michelsen, Aage, m.fl.: International skatteret, s. 70

²⁹ DJV C.D.1.2.2 - <https://skat.dk/skat.aspx?oid=1899847>

³⁰ Michelsen, Aage, m.fl.: International skatteret, s. 67

³¹ Michelsen, Aage, m.fl.: International skatteret, s. 66

³² Michelsen, Aage, m.fl.: International skatteret, s. 63

danske oversættelse af MDBO'en. Dette er gjort af hensyn til at forsøge at undgå misforståelser og på lignende vis at sikre, at termer fra dansk skatteretslitteratur stemmer overens med det, som fremgår af MDBO'en. Begrundelsen bag dette metodiske valg er, at afhandlingens analytiske arbejde i hovedtræk ikke vil tage sit afsæt i problemstillinger vedrørende det interne forhold mellem f.eks. Danmark og Sverige men navnlig disse staters forhold til udlandet. Dermed findes det ikke relevant at benytte de konkrete DBO'er, der er indgået mellem f.eks. Danmark og Sverige.

4.6. Domstolspraksis

Ved fastlæggelsen af gældende ret udgør domstolenes afgørelser en vigtig retskilde. Afsagte domme udgør retspraksis, som er en betegnelse for de afgørelser, domstolene må have afsagt inde for det givne område. Retspraksis skal anses for at være normativ ud fra en lighedsgrundsætning, og dette betyder, at afgørelser skaber præcedens for senere praksis. At afsagte domme skaber præcedens betyder, at fremtidige sager må kunne forventes at blive behandlet på samme vis, så længe retsfaktum er tilsvarende.³³ Dette kaldes også for ligebehandlingsprincippet, hvoraf det følger, at en borger skal kunne forvente at blive behandlet på samme måde som andre borgere under lignende omstændigheder.³⁴

Domstolenes retspraksis har også betydning for offentlige myndigheders praksis, herunder skattemyndighedernes praksis, da disse, såfremt der findes ny afsagt retspraksis, der tilsidesætter den hidtidige administrative praksis, skal ændres. Disse ændringer foretages som regel gennem et styresignal.³⁵

Når man omtaler en afgørelses værdi, vil man ofte tale om dommens præjudikatværdi. Dette er et udtryk for, at dommen anvender en ny regel eller fortolkning af regler, som derved får betydning for senere sager.³⁶ I vurderingen af retspraksis og domstolenes afgørelser, har det også en vis betydning, hvilken ret der har afsagt kendelsen. Dette følger af, at en byretsdom vil kunne tilsidesættes af en højere instans, hvilket bevirker, at denne nu har en højere retskildeværdi end byrettens. Man vil i nogle tilfælde støde på domme, som er afsagt med dissens. Dissens er et udtryk for, at dommerne har været uenige i udfaldet af kendelsen. Dette kan være udtryk for en vis usikkerhed i retstilstanden.

³³ Munk-Hansen, Carsten: Retsvidenskabsteori, s. 330

³⁴ Munk-Hansen, Carsten: Retsvidenskabsteori, s. 316

³⁵ Bolander, Jane, m.fl.: Lærebog om indkomstskat, s. 108

³⁶ Munk-Hansen, Carsten: Retsvidenskabsteori, s. 321

Ligeledes har de anvendte afgørelses alder også betydning for den retskildemæssige værdi, da en ældre afgørelse kan anvende forældede principper eller tage forældede hensyn.

4.7. Administrativ praksis

Den sidste retskilde, der bliver anvendt, er administrativ praksis. Administrativ praksis skal forstås som et udtryk for, hvad der normalt er udfaldet i tidligere sager truffet af administrative myndigheder, og som borgerne kan indrette sig efter, herunder findes eksempelvis bindende svar fra Skatterådet.³⁷ Det er dog vigtigt at fastslå, at domstole ikke er bundet af den fundene administrative praksis. Domstolene vil dog ofte indrette sig efter disse, såfremt disse ikke fremstår som værende tydeligt forkerte.³⁸

Under den administrative praksis findes også styresignaler, cirkulærer, anvisninger osv. Fælles for disse er, at de alle har tilsvarende retskildeværdi som etableret praksis for en myndighed. Igen forholder det sig således, at domstolene ikke er bundet af disse, da der ikke er et underordningsforhold for domstolene og deres udførelse. Det følger heraf, at det som udgangspunkt ikke er muligt at påberåbe sig en ret fra et cirkulære ved domstolene. Det ses dog i praksis, at domstolene vil forsøge at anvende cirkulærets fortolkning, så længe det er muligt indenfor en lovlige forståelse, ligesom man ser det ved administrativ praksis.³⁹

Under administrativ praksis findes også Den Juridiske Vejledning. Den Juridiske Vejledning giver en beskrivelse af Skatteforvaltningens opfattelse af gældende praksis, og den er bindende for Skatteforvaltningens medarbejdere, medmindre vejledningens indhold klart er i uoverensstemmelse med højere rangerende retskilder.⁴⁰

Inde for skatteretten findes også det man kalder for bindende svar. Bindene svar er erklæringer fra skattemyndighederne til en borger/virksomhed, som har stillet et skatteretligt spørgsmål. Dette svar fra skattemyndighederne kan borgeren derefter indrette sig efter uden at skulle bekymre sig om, hvorvidt tilstanden ændrer sig inden for de næste 5 år jf. Skatteforvaltningsloven § 25 stk. 1.⁴¹

³⁷ Munk-Hansen, Carsten: Retsvidenskabsteori, s. 331

³⁸ Munk-Hansen, Carsten: Retsvidenskabsteori, s. 331

³⁹ Munk-Hansen, Carsten: Retsvidenskabsteori, s. 339

⁴⁰ Munk-Hansen, Carsten: Retsvidenskabsteori, s. 342

⁴¹ DJV A.A.3.1 - <https://skat.dk/skat.aspx?oID=1898510>

Et bindende svar vil ofte komme fra skatteforvaltningen, medmindre sagen er principiel. I disse tilfælde vil den skulle forelægges for Skatterådet, der så tager stilling og afgiver svar.⁴²

Den ovenfor redegjorte domstolspraksis og administrative praksis udgør begge vigtige retskilder i afhandlingen - både for at kunne identificere og analysere, men også for at kunne beskrive anvendelsen af visse bestemmelser. Det følger naturligvis, at domstolspraksis altid vil have en højere retskildeværdi end administrativ praksis. Der vil dog ikke forefindes domstolspraksis på samtlige relevante problemstillinger, hvorfor afhandlingen vil forsøge at anvende domstolspraksis i videst muligt omfang. Administrativ praksis vil således indgå, hvor der ikke findes domstolspraksis, i det analytiske arbejde, eftersom der forefindes en mangfoldig praksis herfor, hvad angår anvendelsen af hjemmekontorer i arbejdsregi.

⁴² DJV A.A.3.3. - <https://skat.dk/skat.aspx?oID=1898512>

5. Hjemmearbejde i skatteretlig henseende

5.1. Indledende om afsnittet

Det findes relevant for afhandlingens afdækning af problemstillingen at definere og redegøre for, hvad der forstås ved begrebet hjemmearbejde og hjemmekontor. Dette er med udgangspunkt i, at afhandlingen forsøger at undersøge problemstillingen med arbejde fra et hjemmekontor og deraf mulig etablering af fast driftssted. Udøvelsen af hjemmearbejde fra et givent hjemmekontor er det centrale aspekt i den gennemgåede praksis, hvorfra gældende ret forsøges udledt. For at kunne gøre dette på tilstrækkelig vis, må begrebet først forsøges defineret.

5.2. Definition af hjemmearbejde

Hjemmearbejde er arbejde, som en medarbejder udfører fra dennes private bopæl, men som lige så godt kunne have været udført i selve virksomhedens lokaler. Hjemmearbejde foregår ofte ved brug af elektroniske hjælpemidler, f.eks. en PC eller telefon, men omfatter også andre former for arbejde, medarbejderen udfører uden for virksomheden.⁴³

Der kan imidlertid forekomme forskellige grader af hjemmearbejde. Første tilfælde, og formentligt det mest udbredte, er det sporadiske hjemmearbejde, som ofte vil bestå af typiske korte ad-hoc opgaver værende besvarelse af e-mails eller andre lignende opgaver.

Det andet tilfælde, og som nok vinder ind ved et væld af arbejdsgivere post COVID-19 pandemien, er, når hjemmearbejdet har en mere fast og konkretiseret karakter. Her er tale om, at arbejdstageren og arbejdsgiveren har indgået i en dialog omkring omfanget af hjemmearbejdet samt karakteren af de opgaver, der skal laves. Endvidere kan der eventuelt foreligge en aftale mellem parterne, hvori hjemmearbejde eller distancearbejde er en fast bestanddel af ansættelsesforholdet og derfor er en ret for arbejdstageren. Muligheden for helt eller delvist hjemmearbejde kan naturligvis være et essentielt kriterie for nogle arbejdstagere for at kunne få hverdagen til at hænge sammen.

Et tredje tilfælde, som er muliggjort af den markante digitalisering af flere brancher, er det tilfælde, hvori arbejdstageren helt eksklusivt udfører sit arbejde ved brug af digitale redskaber og dermed i realiteten aldrig har behov for en fysisk tilstedeværelse på arbejdsgiverens kontor. Dermed har arbejdstageren mulighed for at befinde sig i et andet land end arbejdsgiveren under

⁴³ KL Forhandlingsfællesskabet: Rammeaftale om tele- og hjemmearbejde, s. 3, § 3

ansættelsesforholdet. Hertil kan tilføjes, at arbejdsgiveren muligvis slet ikke har fysiske kontorer, der kan disponeres over af arbejdstageren.

5.3. Skatteretlige udfordringer forbundet med hjemmearbejde

Hjemmearbejde vil i praksis formentlig foregå i foretagendets domicilland, eller i lande, hvor foretagendet i forvejen har en afdeling – og dermed på forhånd er etableret. Afhandlingens problemfelt vedrører derimod det scenarie, hvori en medarbejder, enten delvis eller udelukkende, arbejder fra dennes hjemmekontor i en *anden* stat end arbejdsgivers domicilstat, og hvor foretagendet ikke på forhånd er etableret i kildelandet. Dette vil lede til en række skatteretlige problemstillinger – herunder særligt risikoen for, at hjemmekontoret vil udgøre et fast driftssted for foretagendet.

6. Fast driftssted

6.1. Indledende om afsnittet

Afhandlingens problemstilling omhandler eventuel statuering af fast driftssted for et selskab, hvis medarbejder(e) arbejder fra et hjemmekontor i en anden stat end selskabets domicilstat. Det findes derfor nødvendigt at redegøre for reglerne og praksis på området for statuering af fast driftssted samt de underliggende kriterier. Afsnittet vil først gennemgå reglerne for skattepligtig indkomst i Danmark generelt, da det findes vigtigt for forståelsen af afhandlingens videre forløb at have et grundlæggende kendskab til opbygningen af den danske skattesystematik, førend der mere konkret fokuseres på de danske regler om faste driftssteder.

Fortolkningen af de danske regler omhandlende fast driftssted skal ske i overensstemmelse med de internationale regler fastsat i OECD's MDBO⁴⁴, hvorfor disse regler og indhold heraf beskrives efter redegørelsen for de danske regler for fast driftssted. OECD har siden dets oprettelse med jævne mellemrum udgivet en ny og opdateret MDBO. Den seneste MDBO er fra 2017. Denne implementerede blandt andet nogle helt nye initiativer fra BEPS-projektet, herunder særligt interessant for dette projekt, ændringer i art. 5.

6.2. Generelt om dansk skattepligt

Det danske skattesystem er sat sådan sammen, at man arbejder med begreberne subjektiv og objektiv skattepligt.⁴⁵ Reglerne om objektiv skattepligt fastlægger, hvad der er beskatningsgrundlaget, herunder hvilke indtægter og udgifter der indgår i et skattegrundlag.⁴⁶ Reglerne for skattegrundlaget findes i Statsskatteloven (herefter: SL). Det skal dog bemærkes, at disse regler i høj grad bliver suppleret af andre love inden for skatteområdet, f.eks. Aktieavancebeskatningsloven og Ejendomsavancebeskatningsloven. Tillige findes som nævnt ovenfor reglerne om subjektiv skattepligt. Subjektiv skattepligt behandler subjektet, der skal beskattes.⁴⁷ Inde for den danske skatteret sondres der mellem fire kategorier 1) fysiske personer, 2) selskaber og foreninger, 3) fonde og foreninger, 4) dødsboer. Dette er relevant at nævne, da reglerne om skattepligt varierer, alt efter hvilken type subjekt der er tale om.⁴⁸

⁴⁴ Michelsen, Aage, m.fl.: International skatteret, s. 354

⁴⁵ Michelsen, Aage, m.fl.: International skatteret, s. 61

⁴⁶ Bolander, Jane, m.fl.: Lærebog om indkomstskat, s. 65

⁴⁷ Bolander, Jane, m.fl.: Lærebog om indkomstskat, s. 61

⁴⁸ Bolander, Jane, m.fl.: Lærebog om indkomstskat, s. 62

Der sondres yderligere under den subjektive skattepligt mellem, om man er fuldt eller begrænset skattepligt af sine indtægter. Det følger af den fulde skattepligt, at al opnået skattepligtig indkomst som udgangspunkt skal medregnes ved indkomstopgørelsen, uanset om indkomsten er optjent i Danmark eller ej. Dette kaldes globalindkomstprincippet, jf. SL § 4. For selskaber gælder et særligt territorialprincip, hvorefter indtægter og udgifter, der vedrører et udenlandsk fast driftssted eller fast ejendom, ikke skal medregnes i den skattepligtige indkomst, jf. SEL § 8, stk. 2, 1. pkt.⁴⁹

Den ubegrænsede skattepligt omfatter f.eks. personer med bopæl her i landet, og personer der opholder sig i landet i et tidsrum af mindst seks måneder, jf. Kildeskatteloven (herefter: KSL) § 1. Der findes ligeledes en tilsvarende bestemmelse i SEL § 1, stk. 1 nr. 1-6 omhandlende hvilke selskaber, der er fuldt skattepligtige til Danmark. Udgangspunktet er dog, at selskaber, med videre, som hovedregel er fuldt skattepligtige, når de er registreret i Danmark, jf. SEL § 1, nr. 1.

Begrænset skattepligt dækker over personer og selskaber, der ikke er fuldt skattepligtige efter KSL § 1 og SEL § 1. Denne begrænsede skattepligt er et resultat af, at man ikke opfylder de angivne betingelser for fuld skattepligt, men fortsat oppebærer indkomst med tilknytning til Danmark/fra danske kilder. Måden, hvorpå den begrænsede skattepligt skal forstås, er, at man, i modsætning til den fulde skattepligt, er begrænset til kun at skulle beskattes af de indkomster der hidrører, eller på anden måde har tilknytning til Danmark. For fysiske personer og dødsboer er det anført i KSL § 2, stk. 1, hvilke tilfælde der er omfattet af denne begrænsede skattepligt. For udenlandske selskaber findes der tilsvarende tilfælde nævnt i SEL § 2, hvorved selskaber bliver begrænset skattepligtige til Danmark af de indtægter, de måtte oppebære her fra landet af den i SEL § 2, stk. 1, litra a - h nævnte art.⁵⁰ Et væsentligt eksempel for denne afhandling er i denne sammenhæng faste driftssteder, som er oplistet i ovenstående bestemmelse, der skal medregnes til den skattepligtige indkomst som begrænset skattepligtige selskaber.

Ved indkomstopgørelsen for et fast driftssted i Danmark skal der opgøres indkomst på samme måde som et selvstændigt foretagende ville skulle gøre det, jf. SEL § 2, stk. 2, og KSL § 2, stk. 3.

⁴⁹ Bolander, Jane, m.fl.: Lærebog om indkomstskat, s. 168

⁵⁰ Bolander, Jane, m.fl.: Lærebog om indkomstskat, s. 868

Der opstår således et yderst vigtigt spørgsmål, om hvorvidt og hvornår, der foreligger et fast driftssted. Der vil i det følgende blive beskrevet den danske interne ret på området for fast driftssted, da dette udgør grundlaget for, om hvorvidt der kan ske beskatning.

6.3. Fast driftsstedets historie

Fast driftsstedets-begrebet er ikke nogen ny opfindelse i skatteretten, og dette gælder både i dansk såvel som international skatteret. Der har pågået sig en diskussion blandt teoretikere om, hvornår begrebet gjorde sit officielle indtog i den danske skatteret. Der er dog en overordnet tilslutning om, at begrebet blev indført ved vedtagelsen af SEL tilbage i 1960. Det kan i den internationale skatteret dateres helt tilbage til 1899, hvor det dengang indgik i DBO'en mellem Prøjsen og Østrig/Ungarn.⁵¹

6.4. Definition af fast driftssted i dansk intern ret

Tager man sit udgangspunkt i dansk intern ret, findes der i KSL § 2, stk. 1, nr. 4 samt SEL § 2, stk. 1, litra a, reglerne for begrænset skattepligt til Danmark. Tidligere eksisterede der ikke i dansk intern ret en konkret definition af fast driftsstedetsbegrebet, hvorfor man ved fortolkning af fast driftssted i dansk ret fortolkede i overensstemmelse med definitionen i OECD's art. 5. Det vil sige til og med 2014 versionen af MDBO'en. I 2020 blev de danske bestemmelser dog ændret ved lov nr. 1835 af 9. december 2020, hvilket udmundede i en internretlig definition af begrebet. Ændringen kom i kølvandet af opdateringen af OECD's MDBO 2017.⁵²

I de danske bestemmelser fremgår definitionen af fast driftssted i KSL § 2, stk. 3-6, og SEL § 2, stk. 2-5. Heraf kan det udledes, at der foreligger et fast driftssted, når der "*udøves erhverv gennem et fast forretningssted her i landet*".⁵³ Belægget for opdateringen af de interne danske bestemmelser, der vedrører den nærmere fastlæggelse af fast driftsstedetsdefinitionen, skal findes i, at der fra lovgivers side er et ønske om, at: "*... implementere OECD's anbefalinger om fast driftssted, således at de interne danske regler bringes i overensstemmelse med de seneste internationale standarder på området*..."⁵⁴

⁵¹ Lauersen, Anders Nørgaard: SR.2019.0184

⁵² Laursen, Anders Nørgaard: RR.10.2021.22

⁵³ Michelsen, Aage, m.fl.: International skatteret, s. 837

⁵⁴ Skriftlig fremsættelse i forbindelse med ændring af selskabsskatteoven. 2020/1 SF.L. L. 28

Dermed kan det, som tidligere i afhandlingen nævnt, udledes, at den danske definition af et fast driftssted fortolkes i overensstemmelse med OECD's MDBO art. 5, jf. ovenstående. Det samme kan udledes af Den juridiske vejledning 2022-1 C.D.1.2.2, hvori det fremgår, at fortolkning skal ske i overensstemmelse med OECD's MDBO art. 5.⁵⁵

Bestemmelserne finder anvendelse på selskaber og personer, som findes at være omfattet af reglerne for begrænset skattepligt til Danmark. Reglerne vedrørende begrænset skattepligt for juridiske personer findes i SEL § 2 og kan helt grundlæggende sammenholdes med de tilsvarende regler for begrænset skattepligt til fysiske personer i KSL § 2.⁵⁶

6.5. OECD MDBO 2017

Da det ovenfor er beskrevet, at de danske regler omhandlende fast driftssted og fortolkningen af disse skal ske i overensstemmelse med de internationale regler fastsat i OECD's MDBO, vil disse regler og indhold heraf undersøges i det følgende.⁵⁷

2017-MDBO'en implementerede blandt andet nogle helt nye initiativer fra BEPS-projektet, herunder særligt interessant for dette projekt, ændringer i art. 5. Af denne årsag, vil der i det følgende være en gennemgang af fast driftsstedsbegrebet set fra det MDBO'ens perspektiv.

6.6. Fast driftssted, art. 5.

Fast driftsstedsbegrebet stammer som tidligere anført fra MDBO'en. I Danmark var det i mange år almindeligt at definere fast driftssted ud fra OECD's MDBO art. 5. Denne artikel definerer stadig, hvad der skal forstås ved et fast driftssted. Artiklen indeholder to kriterier, henholdsvis et primært og et sekundært.⁵⁸

Først og fremmest består det primære kriterium af en test, der skal gennemgås i vurderingen af, om der foreligger et fast driftssted. Såfremt resultatet af denne første test angiver, at der foreligger et fast driftssted, skal der herefter vurderes på, om der konkret er tale om en undtaget aktivitet opført i negativlisten i art. 5 stk. 4. Modsætningsvis forholder det sig, at såfremt der ikke kan konstateres fast

⁵⁵ Bolander, Jane, m.fl.: Lærebog om indkomstskat s. 837

⁵⁶ Bolander, Jane, m.fl.: Lærebog om indkomstskat, s. 868

⁵⁷ Michelsen, Aage, m.fl.: International Skatteret, s. 354

⁵⁸ Michelsen, Aage, m.fl.: International skatteret, s. 356

driftssted efter betingelser det primære kriterium, skal man vurdere, om betingelserne i det sekundære kriterium kan statuere fast driftssted.

6.7. Art. 5, stk. 1: Det primære kriterium

Kriterierne for det faste forretningssted uddybes yderligere i MDBO's art. 5, stk. 1, hvoraf det fremgår, at et fast driftssted er *"et fast forretningssted, gennem hvilket et foretagendes virksomhed helt eller delvist udøves"*. I OECD's kommentarer til art. 5, pkt. 6, i relation til bestemmelsens konkrete definition, kan det udledes, at der findes tre kriterier i forbindelse med vurderingen af tilstedeværelsen af et fast driftssted: 1) tilstedeværelsen af et fast *forretningssted*, 2) forretningsstedet skal have en *fast* karakter samt en vis *tidsmæssig* varighed og 3) foretagendets *virksomhed skal i en vis grad udøves* gennem det faste forretningssted. Disse tre betingelser er kumulative, hvorfor alle tre betingelser skal være opfyldt, før et eventuelt fast driftssted kan statures.

Ovenstående betingelser vil i det følgende blive gennemgået. Til at opnå en større forståelse af betingelserne vil kommentarerne til MDBO'en anvendes, da disse indeholder både forklaringer men også eksempler, der hjælper til at belyse, hvornår der er tale om et fast driftssted.

6.7.1. Forretningssted

Der følger af MDBO's art. 5 stk. 2, en række eksempler, der utvetydigt og positivt kan udgøre faste driftssteder. Disse eksempler må dermed også ses som eksempler, der alle opfylder kravet om forretningssted. Listen ikke er udtømmende, og det er ikke nok, at et eksempel fremgår af listen, da de øvrige betingelser fundet i art. 5, stk. 1, stadig skal være opfyldt. Af eksempler fra art. 5, stk. 2, kan blandt andet nævnes kontor, filial, fabrik, værksted osv. Disse må som udgangspunkt alle må anses for at opfylde kravet om forretningssted.⁵⁹

Det kan være svært at foretage en vurdering af, hvor grænserne for et forretningssted stopper, foruden de eksempler der bliver oplistet i art. 5, stk. 2, hvor det ofte er givet, at der er tale om et forretningssted. Der kan dog hentes assistance i kommentarerne til MDBO 2017, herunder særligt i kommentar 10 til art. 5, som bibringer et supplement til, hvordan begrebet skal forstås:

"Udtrykket 'forretningssted' dækker alle lokaler, anlæg eller installationer, der benyttes til at udøve foretagendets virksomhed, uanset om de udelukkende bruges til dette formål. Et forretningssted kan

⁵⁹ Michelsen, Aage, m.fl.: International skatteret, s. 356

også eksistere, hvor der ingen lokaler findes eller ingen lokaler er fornødne til udøvelsen af foretagendets virksomhed, og det simpelthen har et vist areal til sin rådighed. Det er uden betydning, om lokalerne, anlæggene eller installationerne ejes eller lejes af eller på anden måde stilles til rådighed for foretagendet.”

Således må det kunne udledes, at begrebet *forretningssted* skal forstås bredt, eftersom både bygninger og installationer kan ende med at statuere *forretningssted*. Denne brede fortolkning af *forretningssted* fremgår da også af praksis, hvor domstolene og myndighederne i flere tilfælde har haft lejlighed til at tage stilling til dette spørgsmål:

SKM2019.185.ØLR

I denne sag fra 2019 skulle Østre Landsret tage stilling en indanket afgørelse fra Byretten. Afgørelsen omhandlede, hvorvidt en polsk håndværkers løbende, og ikke statiske, arbejde i Danmark, over en fireårig periode, udgjorde fast driftssted her i landet. Håndværkeren, og dennes selskab, drev forretning med små entrepriser og lignende i kortere intervaller i Danmark. Selskabet lejede lokaler til selskabets medarbejdere, som i udgangspunktet ikke udgjorde et fast *forretningssted* og dermed ikke fast driftssted. I løbet af den fireårige periode foretog selskabet løbende investeringer. Der blev blandt andet indlagt bredbånd og opstillet fastnet. Dette blev først forklaret med, at det var for at selskabets polske medarbejdere kunne holde kontakten med deres familier hjemme i Polen, når de var på arbejde i Danmark. Efterfølgende udviklede det sig til, at selskabets fastnettelefon udgjorde en mere permanent arbejdstelefon, som relaterede sig til arbejdet udført her i Danmark. Landsretten fastslog, at der forelå fast driftssted på baggrund af, at selskabets aktivitet i Danmark havde fået karakter af et fast *forretningssted*. Der blev specielt lagt vægt på, at aktiviteterne ikke var af forberedende eller hjælpende art, samt det faktum, at foretagendet havde tilstrækkelige instruktionsbeføjelser over de igennem *forretningsstedet* udøvede aktiviteter. Endvidere blev *forretningslokalernes* indretning, herunder faciliteter, lagt til grund.

SKM2017.460.BR:

S var polsk håndværker og drev en enkeltmandsvirksomhed i Polen. I 2009 tog han til Danmark for at påtage sig en række småjobs. E var hans enkeltmandsvirksomhed hvorigennem han drev sin forretning. S tog til Danmark af flere gange i en periode fra 2009 til 2011 men opholdt sig i hvert indkomst år mere i Polen end i Danmark. I Polen havde han nemlig flere større opgaver og projekter, mens arbejdet i Danmark mest bestod af småjobs. Han lejede sig ind i en række lejligheder gennem

sin enkeltmandsvirksomhed, så han dermed havde et sted at overnatte. I Polen hyrede han også ekstra arbejdskraft og inviterede andre håndværkere til Danmark for at arbejde, hvor han så tog sig af at leje yderligere lejligheder til disse. Han registrerede ligeledes en adresse til E som kontor, men dette fungerede reelt ikke som kontor for S. I 2011 fik S så meget arbejde i Danmark, at S valgte at stifte et ApS for at drive mere fast forretning i DK. Skattestyrelsen mente, at S havde fast driftssted i Danmark på baggrund af hans lokaler i Danmark. S påstod, at lokalerne aldrig havde været mere end til overnatning, hvorfor man ikke kunne kategorisere dette som et fast driftssted. Byretten fandt, at S ikke drev fast driftssted i perioden fra 2009 til 2011, da lejlighederne ikke udgjorde hverken kontorer eller lignende, som kunne fungere som et fast forretningssted, hvilket derfor ikke kunne resultere i at der var tale om fast driftssted.

6.7.2. Fast i tid og sted

Den anden betingelse i det primære kriterium efter art. 5, stk. 1. er kravet om faktisk tilstedeværelse af et forretningssted, der har en vis *tidsmæssig* udstrækning samt en geografisk *fast* karakter. I det følgende vil disse således deles op i henholdsvis tidsmæssig og geografisk tilknytning.

Tidsmæssig udstrækning:

Der følger ikke nogen konkret eller egentlig definition af den tidsmæssige udstrækning i art. 5. Der er dog ingen tvivl om, at der er et vist krav til varigheden, hvilket da også følger af kommentar 28 til OECD's MDBO art. 5, hvori det foreskrives, at der som udgangspunkt skal være drevet en aktivitet i mindst seks måneder. Dette vil normalt være nok til at kunne opfylde kravet om tidsmæssig udstrækning. Det må dog bemærkes, at det ikke er en fastlagt grænse på seks måneder – det er derimod i højere grad et udgangspunkt. Dette betyder således, at det skal vurderes ud fra de konkrete omstændigheder fra sag til sag. De seks måneder må derfor ses som værende vejledende.⁶⁰

Det kan ud fra kommentar 28 og 29 forstås, at der gælder to undtagelser til seks måneders-reglen.

Den første undtagelse forekommer såfremt aktiviteten er af tilbagevendende karakter. I dette tilfælde skal vurderingen tage hensyn til den tidsperiode forretningsstedet bliver anvendt, sammenholdt med det antal af gange forretningsstedet udnyttes, jf. kommentar 29.

Den anden undtagelse forekommer i de tilfælde at virksomhedsudøvelsen har en eksklusiv tilknytning til kildelandet. Hvis en virksomhed som følge af sin karakter, har en kort eksistens, kun i kildelandet,

⁶⁰ Michelsen, Aage, m.fl.: International skatteret, s. 356

kan det medføre, at en tidsmæssig udstrækning på kortere end seks måneder er tilstrækkeligt, jf. kommentar 28 og 30 til OECD's MDBO art. 5.

Fra praksis i dansk ret kan Tfs2001.407.LSR nævnes. Sagen omhandlede, hvorvidt en violinist/dirigent med skattemæssig hjemmehør i Storbritannien, som i løbet af ét år arbejdede otte uger i Danmark, ville blive begrænset skattepligtig til Danmark, jf. KSL § 2, stk. 1, nr. 1. Landsskatteretten kom frem til det resultat, at en sådan periode ikke var nok til at kunne opfylde det tidsmæssige krav. Det faktum at der ligeledes var tale om 24 uger over en treårig periode, var heller ikke tilstrækkeligt til at opfylde kravet om en vis varighed.

For så vidt angår varighed af en virksomheds aktivitet for at konstatere fast driftssted, kan det konstateres i kommentar 28, at virksomhedsudøvelse af kort varighed også kan opfylde kravet om fasthed i tid. Foruden de faktiske omstændigheder af virksomhedens aktiviteter, kan virksomhedens tidsmæssige hensigt have en betydning for vurderingen. Eksempelvis kan en virksomhed have den hensigt, at forretningsstedet kun skal være af kortvarig karakter, mens den faktisk opretholder forretningsstedet længere, hvilket sandsynligvis vil resultere i en statuering af fast driftssted. Omvendt kan situationen opstå, hvori en virksomhed havde planlagt længere tidsmæssig udstrækning af deres forretningssted i kildelandet, men hvor dette blev forhindret grundet særlige omstændigheder, hvorefter forretningsstedet bliver afviklet før tid. Dette ville stadigvæk skulle anses for at være et fast driftssted, jf. kommentar 34 til OECD's MDBO art. 5.

Tidspunktet for, hvornår man kan begynde at regne et forretningssteds periode som fast driftssted, er fra det tidspunkt, hvor alle betingelserne for fast driftssted er opfyldt - med undtagelse af kravet om den tidsmæssige fasthed.⁶¹ Fordelen herved er, at den forudgående periode, hvori foretagendet forbereder og gør klar, ikke medregnes i fast driftssteds perioden.

I forlængelse heraf er det ligeledes relevant at få oplyst, hvornår et fast driftssteds periode ophører, og hvornår man stopper med at regne perioden. Dette gøres, når det faste driftssted afvikles eller på anden mådes indstilles. Det kan f.eks. ved at indstille forretningsaktiviteterne på forretningsstedet.

⁶¹ DJV C.F.8.2.2.5.2.1 - <https://skat.dk/data.aspx?oid=2061350&chk=217943>

Dog må det bemærkes, at uregelmæssigheder eller midlertidige afbrydelser ikke vil ophæve det faste driftssted, jf. kommentar 44 til OECD's MDBO art. 5.⁶²

Geografisk tilknytning:

Som det blev fastslået ovenfor, gælder der også en tilknytning mellem et forretningssted og et geografisk sted i kildelandet, jf. kommentar 21 til OECD's MDBO art. 5. Det er i sagens natur ikke besværligt at vurdere, om dette er tilfældet, såfremt man eksempelvis driver kontorvirksomhed. Det kan derimod være en sværere øvelse, såfremt der er tale om mobile forretningsområder og digitale platformsselskaber.

Det kan være afgørende for vurderingen af mobile forretningssteder, om der er en geografisk og kommerciel helhed i forbindelse med aktiviteten, jf. kommentar 22 til OECD's MDBO art. 5.

Hvis en sådan helhed kan konstateres, vil aktiviteten kunne samles under et forretningssted. Kommentarer 23 til OECD's MDBO art. 5 har et eksempel, hvori en mine udgjorde et fast driftssted:

"En mine udgør klart et enkelt forretningssted, selvom den forretningsmæssige virksomhed kan bevæge sig fra en lokalitet til en anden (hvis minen f.eks. er meget stor), da der er tale om en enkelt geografisk og kommerciel enhed med hensyn til mineaktiviteten."

Såfremt der kun er tale om en geografisk helhed, men der ikke kan konstateres nogen kommerciel tilknytning, vil det ikke komme på tale at konstatere et forretningssted. Kommentarerne har yderligere et eksempel på dette, der går på, at flere forskellige kunder ansætter en maler til at arbejde på én kontorbygning for disse. Dette scenarie ville resultere i, at malerarbejdet ikke kan anses som et enkeltstående projekt med bygningen som ét enkelt forretningssted. Modsat vil gælde, hvis det samme arbejde kun blev udført for én enkelt kunde, således at bygningen kunne anses for at være ét forretningssted, jf. kommentar 24 til OECD's MDBO art. 5.

Modsætningsvis den situation, hvor der alene er tale om kommerciel helhed, men manglende geografisk helhed, vil dette ligeledes ikke kunne udgøre et enkelt forretningssted. Til dette er der i kommentarerne nævnt det scenarie, hvori en rådgiver arbejder i forskellige filialer på adskilte lokaliteter med

⁶² Michelsen, Aage, m.fl.: International skatteret, s. 359

et enkelt projekt, der har til formål at oplære ansatte i en bank. I et sådan tilfælde skal hver filial behandles særskilt. Hvis rådgiveren imidlertid skifter mellem kontorer inden for den samme bankfilial, skal han anses for at befinde sig på samme forretningssted. Hver enkelt bankfilial udgør en geografisk sammenhæng, der ikke er til stede, når rådgiveren bevæger sig mellem filialer beliggende på forskellige lokaliteter, som det følger af eksemplet i kommentar 25 til OECD's MDBO art. 5.

6.7.3. Virksomhedsudøvelse gennem det faste forretningssted

Det sidste krav til statuering af fast driftssted er, at der skal drives virksomhed helt eller delvist gennem forretningsstedet. Kravet, om at der helt eller delvist skal udøves virksomhed gennem forretningsstedet, skal fortolkes bredt, jf. kommentar 20 til OECD's MDBO art. 5. Hvad angår begrebet *virksomhed*, og om dette skal fortolkes *lex fori* (efter intern ret) eller autonomt (efter international ret), er der ikke enighed om i litteraturen.⁶³ Det traditionelle udgangspunkt er dog, at det skal fastlægges i overensstemmelse med intern ret, jf. MDBO art. 3, stk. 2. Dette udgangspunkt medfører, at vi i dansk ret må benytte os af den afgrænsning, der gælder for erhvervsindkomst foretaget ift. SL §§ 4-6 og tillægge denne afgrænsning afgørende betydning. I denne afgrænsning er det de klassiske sondringer, som eksempelvis erhvervsmæssig og ikke- erhvervsmæssig indkomst, samt lønmodtager og erhvervsindkomst, der skal foretages.⁶⁴

Det fremgår af kommentar 6, at det, at en virksomhed skal udøves gennem det faste driftssted, fordrer, at personer, herunder personale, som på den ene eller anden måde er afhængige af foretagendet, udfører foretagendets virksomhed i den stat, hvor det faste sted er beliggende, jf. kommentar 6 til OECD's MDBO art. 5.

6.8. Art. 5, stk. 4: Negativlisten

Det fremgår af MDBO'en, at der er en række krav og kriterier, der skal være opfyldt, for at der kan være tale om et fast driftssted. Der er i forlængelse heraf også en negativ afgrænsning af, hvad der ikke skal betragtes som en del af fast driftsstedsbegrebet - også selvom disse situationer eller forhold under normale omstændigheder ellers ville kunne udløse statuering af fast driftssted.

⁶³ Michelsen, Aage, m.fl.: International skatteret, s. 361

⁶⁴ Michelsen, Aage, m.fl.: International skatteret, s. 361

Det følger derfor således af art. 5, stk. 4, i 2017-versionen af MDBO, at:

“Uanset foranstående bestemmelser i denne artikel omfatter udtrykket “fast driftssted” ikke:

- a) anvendelsen af anlæg udelukkende til oplagring, udstilling eller levering af varer tilhørende foretagendet*
 - b) opretholdelsen af et varelager tilhørende foretagendet udelukkende til oplagring, udstilling eller levering*
 - c) opretholdelsen af et varelager tilhørende foretagendet udelukkende til bearbejdelse eller forædling hos et andet foretagende*
 - d) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at foretage indkøb af varer eller fremskaffe oplysninger til foretagendet*
 - e) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende for at udføre anden virksomhed for foretagendet*
 - f) opretholdelsen af et fast forretningssted udelukkende med henblik på en kombination af de under litra a)-e) nævnte formål,*
- såfremt denne virksomhed, eller for så vidt angår litra f) det faste forretningssteds almindelige virksomhed, er af forberedende eller hjælpende art.”.*

Det må således kunne udledes af ovenstående bestemmelse, at denne ikke er udtømmende, jf. art. 5, stk. 4, litra e. Det fremgår da også af kommentarerne, at denne bestemmelse har den ordlyd, som ovenfor angivet, netop så det ikke har været nødvendigt at lave listen udtømmende, jf. kommentarerne pkt. 70 og 71. Dermed kan art. 5, stk. 4, litra e, ses som en opsamlingsbestemmelse, som angiver, at alene virksomhed af *forberedende eller hjælpende karakter*, i et kildeland, er undtaget fra fast driftsstedsbegrebet. Netop derfor kan der modsætningsvist opstilles begrebet *kernevirksomhed*, som omvendt ofte vil medføre fast driftssted. Den overordnede sondring mellem, om der er tale om virksomhed af forberedende eller hjælpende art, og virksomhed der ikke er, kan ses af kommentar 59 til OECD's MDBO art. 5. Heraf fremgår det at: *”Det afgørende kriterium er, om det faste forretningssted i sig selv udgør en vigtig og væsentlig del af foretagendets virksomhed i sin helhed.”*

Hermed er det væsentligt at se på, om det virksomheden foretager sig i kildelandet, er en del af det samlede foretagendets virksomhed, eller om det skiller sig ud ved at være af forberedende eller hjælpende art.⁶⁵

6.9. Den Multilaterale Konvention

Som følge af opdateringen af OECD's MDBO og den derefter følgende opdatering af de danske interne bestemmelser, er der naturligvis sket en ændring i fast driftsstedsbestemmelsen, samt af hvordan denne kan fortolkes. Størstedelen af de eksisterende DBO'er mellem Danmark og andre lande er indgået før opdateringen i 2017, og da de af Danmark indgåede DBO'er hovedsageligt er bygget op omkring MDBO'en, herunder forståelsen af art. 5, kan det potentielt vise sig at være en kompliceret situation. Problemet ligger navnlig i, at der kan opstå uoverensstemmelser mellem DBO'er indgået på baggrund af 2014-udgaven (og tidligere) og den retstilstand, der er gældende efter opdateringen af de danske regler i 2020 – som bygger på opdateringen af OECD's MDBO 2017. Det er derfor relevant at forholde sig til forholdet mellem de tidligere indgåede DBO'er og dansk intern ret.

Opstår der en konflikt vedrørende en DBO indgået med udgangspunkt i OECD's MDBO fra 2017, så er opfattelsen af fast driftsstedsbegrebet mellem DBO'en og dansk intern ret som udgangspunkt i overensstemmelse, hvorfor der ikke hersker et problem.

Modsatte scenarie finder sted, når en konflikt opstår vedrørende en DBO, som er indgået på baggrund af en ældre MDBO, eksempelvis 2014-MDBO'en. Her kan der være en uoverensstemmelse mellem definitionen og bredden af fastdriftsstedsbestemmelsen i dansk intern ret, og den definition og opfattelse af begrebet, der blev lagt til grund ved indgåelse af DBO'en før 2017. Dette kan naturligvis have den følge, at intern dansk ret fortrænges, og tilbage står alene beskatningsret i overensstemmelse med de oprindeligt indgåede forhold i DBO'en.⁶⁶

Det forholder sig dog sådan, at DBO'er, der er indgået på baggrund af 2014 MDBO'en, kan læses og fortolkes i lyset af 2017 MDBO'en, såfremt disse ændringer er anerkendt og tiltrådt af begge/alle implicerede stater.⁶⁷

⁶⁵ Michelsen, Aage, m.fl.: International skatteret, s. 369

⁶⁶ Laursen, Anders Nørgaard: RR. 10.2021.22

⁶⁷ DJV C.F.8.3.1 - <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2286993>

Problemstillingen der opstår, hvor en DBO bygger på en ældre definition af en bestemmelse, kan i praksis elimineres ved indførslen af Den Multilaterale Konvention (Det Multilaterale instrument eller MLI). Den Multilaterale Konvention udspringer af BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Action 15, og blev taget i brug d. 1. juli 2018.⁶⁸ Konventionen er udarbejdet med det formål, at staterne kan ajourføre tidligere indgåede DBO'er med nyere regler og fortolkningsredskaber for derved at være mere omstillingsparate i forhold til den markante udvikling, herunder specielt digitaliseringen og de løbende problemstillinger, dette skaber i den internationale skatteret.⁶⁹

Konventionen er i dag blevet tiltrådt af 99 stater, herunder også Danmark, og den har dermed reelt set effekt på 1800 af disse staters indgåede DBO'er. Det er tidligere gennemgået, at DBO'er skal implementeres ved lov for at have effekt i Danmark. Det gælder derfor ligeledes, at hvor der skal foretages ændringer i disse DBO'er, så skal dette endvidere også implementeres i dansk lovgivning. Det har den betydning, at idet formålet med MLI'en er at foretage løbende ændringer i DBO'er, som i forvejen er implementeret i dansk lov, da skal MLI'en ligeledes implementeres i lov for at have en retsvirkende effekt. MLI'en blev til i dansk lovgivning i form af Lov nr. 327 af 30/03/2019.

MLI'en fungerer sideløbende med de indgåede DBO'er, og det gør det dermed muligt for de to eller flere kontraherende jurisdiktioner at benytte opdaterede regler i overensstemmelse med principperne i BEPS-projektet samt konventionen uden at foretage egentlige materielle ændringer i den konkrete DBO's ordlyd.⁷⁰ Denne måde at implementere ændringer på differentierer sig fra den tidligere benyttede måde, hvorpå de kontraherende stater skulle udforme og indgå aftale om en decideret ændringsprotokol, hvorved DBO'ens egentlig ordlyd ville undergå ændringer. Konventionen giver altså staterne hjemmel til at foretage ændringer i de respektive DBO'er. Det skal dog nævnes, at det fortsat er op til landene individuelt, hvorvidt de har ønsket at foretage ændringer i form af ændringsprotokoller.

MLI'en indeholder i sig selv 16 delelementer, hvoraf nogle af elementerne udgør obligatoriske minimumsstandarder i forhold til undgåelse af skatteudhuling og overskudsflytning. Staterne er i

⁶⁸ BEPS Action 15, Multilateral Instrument: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action15/>

⁶⁹ BEPS Action 1, Tax Challenges Arising from Digitalisation: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>

⁷⁰ OECD' Explanatory Statement, Approach taken in the Convention: pkt. 13: <https://www.oecd.org/tax/beps/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>

forlængelse heraf forpligtet til at overholde disse obligatoriske minimumsstandarder ved tiltrædelse af konventionen. De resterende elementer udgør valgfrie tiltag, som staterne individuelt kan vælge at implementere i deres respektive DBO'er. Når staterne vælger at tiltræde konventionen, skal de i forlængelse heraf desuden komme til enighed om, hvilke af deres indgåede DBO'er der skal være omfattet af de nye tiltag i konventionen, samt hvilke af de valgfrie tiltag der skal finde anvendelse herpå.⁷¹ Når to kontraherende stater er enige om, at konventionen skal finde anvendelse på den af dem indgåede DBO, vil det i praksis have den betydning, at DBO'en anses som værende suppleret med de opdaterede tiltag fundet i konventionen.

MLI'en tillader afhandlingens analysearbejde at tage sit udgangspunkt i den nyeste udgave af OECD's MDBO – dette er gældende for Danmark såvel som Sverige. Dette giver fordelen i, at afhandlingen ikke løbende skal se på de materielle forskelle i DBO'erne, som kan forekomme i forbindelse med diverse afgørelser. Det vil dog ses i afhandlingen, at tidligere udgaver af MDBO'ens kommentarer vil blive benyttet. Dette vil udelukkende være tilfældet hvad angår et antal relevante afgørelser, som henviser til de eksakte kommentarer i de givne DBO'er. Disse tidligere DBO'ers kommentarer bliver endvidere også sammenholdt med de nugældende kommentarer, for at sikre en klar forståelse, og klar gennemgang af behandlingen af afgørelserne.

6.9.1. Forskellen mellem OECD MDBO 2014 og 2017

Det er relevant at se ind i, hvilke ændringer der er sket i forbindelse med opdateringen af MDBO'en i 2017, specielt hvad angår fast driftssteddefinitionen i art. 5. Der er nemlig sket en række materielle ændringer i forbindelse med revisionen af 2014 MDBO'en, både i forbindelse med BEPS og MLI-projekterne. BEPS Action 7 vedrørte nogle forslag til materielle ændringer af fast driftsstedbestemmelsen i art. 5. Disse ændringer blev implementeret i 2017-MDBO'en samt i MLI'en art. 12 og 15.⁷² Af nævneværdige materielle ændringer, som alle implicerede stater skal tilslutte sig, findes blandt andet ændringen af undtagelsesbestemmelsen til fast driftssteddefinitionen, som fremgår af art. 5, stk. 4. Denne bestemmelse er blevet omskrevet i overensstemmelse med MLI art. 13. Mindst lige så vigtigt er det at udpege den nye bestemmelse i art. 5, stk. 4.1, som omhandler princippet om *anti-fragmentering*, som går ud på, at der kan statueres fast driftssted, også selvom en aktivitet normalt

⁷¹ Explanatory Statement, Approach taken in the Convention: pkt. 14: <https://www.oecd.org/tax/beps/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>

⁷² BEPS Action 7, Permanent establishment status: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action7/>

ikke vil kunne falde ned i de almindelige bestemmelser – så længe dette skyldes, at virksomheden har skilt aktiviteterne i foretagendet ad.

Derudover er der sket materielle ændringer i forbindelse med agentreglen i art. 5, stk. 5 og stk. 6. Artikel 5, stk. 5, er blandt de bestemmelser, som mest grundlæggende er blevet forandret ved 2017-revisionen af OECD's MDBO. Ændringerne skyldes det forhold, at anvendelsesområdet blev anset for at være utilstrækkeligt, idet man i tidligere versioner af MDBO'en havde det som en grundlæggende betingelse, at agenten med baggrund i en fuldmagt sædvanligvis skulle indgå aftaler i foretagendets navn. Det er nu tilstrækkeligt at agenten handler på vegne af foretagendet, og at agenten har en rolle i den indledende proces i aftaleindgåelsen.⁷³

Ligeledes er der blevet tilføjet en ny bestemmelse i art. 5, stk. 8, som fastlægger, hvad der skal forstås ved udtrykket *nært forbundene foretagender*. Der er ikke foretaget nogle materielle ændringer ved det primære kriterie, art. 5, stk. 1 og stk. 2, ligesom der heller ikke er foretaget nogen materielle ændringer ved entreprisreglen i art. 5, stk. 3.

Disse materielle ændringer er væsentlige at bemærke, for hvis man skal kunne opdatere en DBO, som er indgået på baggrund af 2014 MDBO'en, og fortolke denne i lyset af de ændringer, der er sket ved den efterfølgende revidering i 2017 MDBO'en, er det vigtigt, at de implicerede stater har tiltrådt ændringerne og dermed ratificeret den originale DBO – eller alternativt har tiltrådt MLI'en uden forbehold for de relevante ændringer. Hvis den konkrete DBO ikke er ratificeret i henhold til de ændringer, der er foretaget ved en efterfølgende revidering, eller såfremt MLI'en ikke er tiltrådt, vil de vedkommende stater ikke kunne benytte sig af de ændringer og efterfølgende fortolkningsbidrag, som kan udledes af den reviderede DBO.

Hvad angår kommentarerne, som også er blevet revideret, ligesom flere er kommet til, er det væsentligt at gøre sig bevidst, at disse ikke udgør ændringer af bestemmelserne – men at disse ofte blot vil udgøre en præcisering frem for en decideret udvidelse og dermed kan tillægges værdi ved fortolkningen af ældre DBO'er på trods af manglende MLI-tiltrædelse. Dette kunne udledes af Landsrettens kendelse i SKM2019.334.VLR. Denne vil blive behandlet yderligere nedenfor.

⁷³ Lauersen, Anders Nørgaard: RR.10.2021.22

7. Analyse af risiko for fast driftssted ved danskbosat medarbejder

7.1. Indledende om afsnittet

Det er som tidligere beskrevet i afhandlingen ikke unormalt i visse brancher, at en arbejdstager udøver sit hverv fra en anden stat, end hvor arbejdsgiveren har sit domicilland. Derfor findes det interessant at foretage en undersøgelse af gældende ret på området vedrørende netop denne problemstilling. Situationen med en arbejdstager i en anden stat end arbejdsgiveren er dog ikke så ligetil, da der ved vurderingen af, hvorvidt arbejdstagerens placering i en anden stat vil medføre fast driftssted for arbejdsgiveren, skal tages hensyn til en række kriterier og konkrete vurderinger. Disse vurderinger kan have forskellige udfald på baggrund af variationer i arbejdsmønstre, længde heraf og lignende.

Mere konkret er der risiko for, at et udenlandsk selskab kan få et fast driftssted i Danmark og hermed blive begrænset skattepligtigt hertil, hvis dette selskab ”udøver et erhverv med fast driftssted...” i Danmark, jf. SEL § 2, stk. 1, litra a. Et fast driftssted vil efter dansk intern ret være til stede, når der mere konkret udøves erhverv gennem et fast forretningssted, jf. SEL § 2, stk. 2.

Med udgangspunkt i ovenstående gennemgang af reglerne sammenholdt med problemstillingen, der ønskes undersøgt, er det nærliggende at forvente, at udenlandske selskaber i visse tilfælde vil få statureret fast driftssted i Danmark. Dette som følge af, at en af selskabet ansat medarbejder udøver sit erhverv i Danmark fra et hjemmekontor – hvorved hjemmekontoret skal udgøre det centrale i vurderingen som det fysiske element, der tillader beskatning af medarbejderens nytteværdi. Denne problemstilling vil blive behandlet i dybden nedenfor i en gennemgang af de kriterier, der skal finde sted, samt hvad der lægges vægt på i de konkrete vurderinger. Denne undersøgelse vil inddrage praksis i form af en række bindende svar fra Skatterådet samt retspraksis.

7.2. Det primære kriterium i forhold til fast driftssted ved hjemmearbejde

7.2.1. Forretningssted

I OECD's MDBO art. 5, stk. 1. fremgår det, at der, for at der kan statureres fast driftssted, blandt andet skal foreligge et fast forretningssted. Et forretningssted skal isoleret set dække over enhver form for lokaler eller areal, som bruges til at drive foretagendes virksomhed fra. Det er endvidere ikke afgørende i vurderingen heraf, hvorvidt lokalet eller arealet eksklusivt benyttes til denne virksomhedsudøvelse, jf. kommentar 10 til MDBO art. 5. Underforstået kan et hjemmekontor, som en danskbosat

lønmodtager dels bruger i privat og arbejdsregi, stadig vurderes som værende et forretningssted for arbejdsgiveren, jf. Skatterådets kommentar i SKM2021.584.SR (tysk nonprofitorganisation). Det fremgår af kommentar 11 til MDBO art. 5, at der ikke kræves nogen formel juridisk råderet til anvendelse af forretningsstedet. Det forekommer dog også således, at det, at et foretagende er til stedet på en lokalitet, ikke er nok. Foretagendet skal også have reelle beføjelser til at anvende lokaliteten, jf. kommentar 12 til OECD's MDBO art. 5.

Det er dermed vigtigt at undersøge, hvorvidt selskabet reelt har ret til at råde over lokalet, og at dette lokale rent faktisk benyttes til at udøve selskabets virksomhed fra. Det af kommentarerne udledte *dispositionskrav* har i administrativ praksis hidtil ikke spillet en central rolle ved den samlede vurdering af fast driftssted, da det: “ (...) i intet tilfælde har (...) været nødvendigt at henvise til manglende disposition som betingelse for fast driftssted”⁷⁴

Dette ligger naturligvis op til en undersøgelse af, hvorvidt en medarbejders *hjemmekontor* i Danmark kan anses for at være til rådighed for arbejdsgiveren, og hvorvidt dette ligger op til en større diskussion af dispositionskravet end tidligere set i praksis. Har foretagendet juridisk ejerskab over den ejendom, hvorfra medarbejderen udfører foretagendets virksomhed, så er det åbenlyst, at foretagendet har en reel råderet over dette. Det er modsætningsvist ikke så ligetil, når der skal foretages samme vurdering, men med udgangspunkt i medarbejderens hjemmekontor, hvor foretagendet ikke nødvendigvis har en eksplicit juridisk råderet over hjemmekontoret - værende dette en lejeaftale eller konkret ejendomsret.⁷⁵

Hertil kan nemlig tilknyttes, at det af punkt 19 i kommentarerne til OECD's MDBO art. 5, fremgår, at hvor en:

” ... arbejdstager udfører hovedparten af sit arbejde fra sit hjem beliggende i en stat i stedet for fra et kontor, der er stillet til rådighed for vedkommende i den anden stat, vil det hjem dog ikke blive betragtet som værende til foretagendets disposition, da foretagendet ikke kræver, at hjemmet anvendes til at udøve foretagendets forretningsmæssige virksomhed.”

⁷⁴ Nørgaard, Anders Laursen: Fast driftssted, s. 103

⁷⁵ Michelsen, Aage, m.fl.: International skatteret, s. 363f

Dermed er det vigtigt at foretage en vurdering af, dels på hvis initiativ arbejdet fra hjemmekontoret udføres samt om foretagendet fortsat vil stille et kontor til rådighed for medarbejderen i foretagendets domicilland. I SKM2021.584.SR, (tysk nonprofitorganisation), vurderede Skatterådet med udgangspunkt i sagens oplysninger, at medarbejderens etablering i Danmark ikke var på opfordring af arbejdsgiveren, samt at arbejdsgiveren ligeledes fortsat ville stille kontor til rådighed for medarbejderen på det tyske kontor, jf. medarbejderens arbejdsfordeling på henholdsvis 80% og 20% i hjemmet og på kontoret i Tyskland.

Arbejdsgiveren i sagen kunne derfor ikke vurderes at have dispositionsret over medarbejderens hjemmekontor, hvorfor det ikke retmæssig kunne kategoriseres som værende et forretningssted for foretagendet. Ligeledes fandt man i SKM2021.539.SR, (tysk kemiselskab), at medarbejderens hjemmekontor i Danmark ikke kunne udgøre et fast driftssted, da hjemmekontoret alene var etableret grundet medarbejdernes egne interesser, og at denne ønskede at forblive bosat i Danmark i kølvandet af den nationale genåbning af grænserne post COVID-19. Det følger dog af afgørelsen, at virksomheden ville afholde udgifterne til etablering af hjemmekontoret, samt at de ikke ville have et kontor til rådighed for medarbejderen i Tyskland. Virksomheden havde ikke intentioner eller planer om at skulle udvide sit salg til det danske marked. Skatterådet tiltrådte således Skattestyrelsens indstilling med ovenstående begrundelser.

Modsætningsvist kan nævnes SKM2018.476.SR (schweizisk salgsmedarbejder) og SKM2019.263.SR (østrigsk byggeselskab), hvori sidstnævnte omhandlede et østrigsk foretagende, som havde en salgsmedarbejder, som var begrænset skattepligtig til Danmark, og som i øvrigt ville flytte bopæl permanent til Danmark. Medarbejderen forestod salg og diverse kontakt med foretagendets kunder i Danmark samt resten af Norden. Størstedelen af medarbejderens daglige virke foregik på de respektive kunders byggepladser. Udover dette benyttede medarbejderen også sin hjemmearbejdsplads i forbindelse med udførelse af sit daglige virke for foretagendet. Det fremgår af sagens oplysninger, at foretagendet ikke i forbindelse med arbejdet har stillet et kontor til rådighed for medarbejderen i Østrig.

Skatterådet fandt, at arbejdsgiveren havde dispositionsret over et forretningssted i Danmark blandt andet baseret på, at foretagendet, modsat arbejdsgiver i SKM2021.584.SR

(tysk nonprofitorganisation), ikke, overfor sine medarbejdere, havde stillet en arbejdsplads til rådighed på kontoret. Dermed var medarbejderne påtvunget at arbejde fra egen bopæl.

Ovenstående praksis illustrerer den diskussion og de kriterier, der skal overvejes ved bedømmelsen af, hvorvidt der foreligger et forretningssted i kildelandet. Det fremgår som ovenfor anført, at det er arbejdsgiverens rådighed over det potentielle forretningssted (hjemmekontor), der er det relevante ved denne bedømmelse. Til at kunne bedømme dette skal det vurderes, hvorvidt, og på hvis opfordring, hjemmearbejdet er kommet i stand. Ligeledes er det aktuelt at se nærmere ind i, i hvis interesse arrangementet er. Der fremgår en gennemgang af hvilke overvejelser, og hvilke momenter, der skal ses ned i, i kommentar 18 og 19 til OECD's MDBO art. 5.

Dermed følger det også af kommentar 18 til OECD's MDBO art. 5, at der ikke automatisk kan konkluderes fast driftssted på baggrund af hjemmekontorer – det kræver en konkret bedømmelse i hver enkelt sag. I ovenstående praksis er det da også et af de væsentlige diskussionspunkter, da det i SKM2021.584.SR (tysk nonprofitorganisation) bliver tillagt vægt, at medarbejderen selv valgte at ville arbejde fra sit hjem i Danmark og ikke benyttede de kontorpladser, der af arbejdsgiverne var stillet til rådighed i Tyskland.

Hermed fremstår afgørelsen som værende i overensstemmelse med kommentar 18 og 19 til OECD's MDBO art. 5. Ligeledes må det i SKM2018.476.SR (schweizisk salgsmedarbejder) og SKM2019.263.SR (østrigsk byggeselskab) vurderes til, at det har været i overensstemmelse med den vurdering, der skal foretages i henhold til kommentar 18 og 19 – da det må formodes, at det er i arbejdsgiverens interesse, at medarbejderen arbejder hjemmefra, allerede fordi arbejdsgiveren ikke har stillet kontor til rådighed for medarbejderen.

Linjerne må dog ikke trækkes så direkte op på trods af kommentar 19 til OECD's MDBO art. 5. I SKM2020.433.SR (Tysk salgschef) fremgår det, at en medarbejder af et tysk foretagende delvis ville arbejde fra dennes hjemmekontor på bopælen i Danmark, samt at det tyske foretagende fortsat ville stille kontorplads til rådighed for medarbejderen i Tyskland. Sagens omstændigheder ledte op til, at ordlyden i kommentar 19 burde finde anvendelse, hvorfor hjemmekontoret i teorien ikke burde udgøre et fast forretningssted for foretagedet. Skattestyrelsen kom imidlertid frem til den vurdering, at hjemmekontoret i Danmark udgjorde et arbejdssted på lige fod med kontoret i Tyskland.

Kravet om, at arbejdsgiveren stiller en kontorplads til rådighed eller ej, kan ikke udelukke eller fastsætte fast driftssted i henhold til begrebet hjemmekontor, eftersom denne betingelse skal holdes op mod de faktiske omstændigheder, ligesom den desuden må ses i sammenhæng med kriteriet om stillingtagen til, i hvis interesse hjemmekontorer er etableret i.

I SKM2021.584.SR (tysk nonprofitorganisation) blev det anført, at det var på baggrund af medarbejderens ønske, og dermed på medarbejderens initiativ, at arbejdet fremover hovedsageligt ville blive udført fra vedkommendes hjemmekontor i Danmark. For endvidere at understøtte denne argumentation er det nærliggende at kigge på, om foretagendet har en interesse i at etablere sig i Danmark. I den pågældende sag kan det udledes, at foretagendet havde karakter af en nonprofitorganisation, hvis forretning ikke på nogen måde rettede sig til Danmark eller de omkringliggende stater. Derfor blev det vurderet, at foretagendet i sit hele ikke ville opnå nogen kommerciel vinding ved at etablere sig i Danmark. Ligeledes kan der med henblik på yderligere at understøtte denne synsvinkel nævnes SKM2021.213.SR (britisk softwarevirksomhed). Heri blev der, som i SKM2021.584.SR (tysk nonprofitorganisation), lagt vægt på, at medarbejderens etableringen i Danmark udelukkende var baseret på egen privat interesse, hvormed arbejdsgiveren ingen økonomisk interesse havde i Danmark. Dermed kunne det danske hjemmekontor ikke vurderes at udgøre et surrogat for arbejdsgivers etablering af kontor i Danmark.

Modsætningsvis gælder det, at hvor selskabet har en interesse og med fordel kan udøve sine aktiviteter fra en dansk lokalitet, herunder via et hjemmekontor, vil dette kunne tale for statuering af fast driftssted. Det findes blandt andet i bindende svar SKM2022.58.SR (schweizisk konsulentvirksomhed), hvor en salgsmedarbejder var ansat til at yde salgsfremmende aktiviteter mod danske såvel som nordiske kunder. Medarbejderens daglige arbejde bestod primært af aktiviteter udenfor Danmark men dog stadig inden for Norden. Kun omkring 20% af medarbejderens arbejde ville foregå inden for de danske grænser, hvoraf en del af dette ville ske fra medarbejderens hjemmekontor. Foretagendet anførte i forbindelse med spørgsmålet både, at det ingen reel interesse havde i det danske marked, da kun en meget lille del af deres omsætning kunne tilskrives dette marked, og at medarbejderens bopæl i Danmark ikke var afgørende for ansættelsesforholdet, idet hjemmearbejdspladsen alene blev foranlediget på baggrund af medarbejderens private forhold. Skattestyrelsen fandt dog, at da foretagendets virksomhed rettede sig mod Norden generelt i form af at udvikle salgskanaler, og at Danmark var en oplagt placering for foretagendets virke heri, havde placeringen af hjemmekontoret en selvstændig

værdi for foretagendet. Skattestyrelsen anførte yderligere i deres argumentation, at: *“Medarbejderen har i sagens natur rådighed over sin egen adresse i Danmark. Der foreligger derfor et forretningssted.”*

Det samme resultat kom Skatterådet frem til i SKM2019.448.SR (udenlandsk Country Manager), hvori de brugte samme argumentation. Det vil altså sige, at de danske skattemyndigheder betragter rådighedskriteriet for opfyldt ved forretningsstedet, allerede fordi medarbejderen har adgang og rådighed over dennes egen bolig i Danmark. Det følger dog af pkt. 18 i kommentarerne til OECD’s MDBO art. 5, at det ikke umiddelbart kan konkluderes, hvorvidt et foretagende har rådighed/disposition over en medarbejders hjemmekontor. Det følger ligeledes af pkt. 18 i kommentarerne, at en medarbejders sporadiske brug af hjemmekontor ikke nødvendigvis er nok til at kunne statuere, at foretagendet har rådighed over lokaliteten. Det er dog noget andet i de tilfælde, hvor en medarbejder mere permanent skal arbejde hjemmefra, og hvor foretagendet ikke stiller kontor til rådighed. Heraf fremgår det netop af kommentar 18, sidste pkt., at hjemmekontoret dermed kan være til foretagendets disposition. Dette, sammenholdt med kommentar 10, falder indenfor de danske skattemyndigheders afgørelser, jf. ovenfor citerede afgørelser, hvor der netop var tale om medarbejdere, for hvem der umiddelbart ikke var stillet kontor til rådighed for, samt at disse skulle arbejde hjemmefra af mere permanent karakter.

Skatterådet fandt blandt andet på baggrund af ovenstående, at foretagendet udøvede dets virksomhed gennem et fast forretningssted (hjemmekontoret) i Danmark, hvorfor det ville få statueret fast driftssted.

I forbindelse med undersøgelsen af de bindende svar, kunne en interessant problemstilling udledes – navnlig hvor medarbejderen i sagens omstændigheder gør brug af et hjemmekontor, men hvor kun en begrænset andel af de reelle aktiviteter udøves herfra. Dermed kunne man opstille spørgsmålet om, hvorvidt det har en indflydelse på skattemyndighedernes vurdering af sagen i sin helhed, at medarbejderen hovedsageligt udøver foretagendets virksomhed fra andre lokationer end hjemmekontoret. SKM2018.476.SR (schweizisk salgsmedarbejder) tog udgangspunkt i den begrænsede brug af hjemmekontoret til reel virksomhedsudøvelse. Foretagendet fremførte, at de ikke mente, at der kunne statures fast driftssted – dette særligt med fokus på, at den begrænsede brug udelukkende ville bestå af forberedende arbejde som korrespondance og afrapportering. Skattestyrelsen anførte, at fordi

medarbejderen arbejdede 75% af tiden fra Danmark, og herunder også udøvede kernevirksomhed, kunne det ikke lede til andet resultat end statuering af fast driftssted.

Ligeledes oplyste spørger i SKM2020.58.SR (schweizisk konsulentvirksomhed), at omkring 90% af medarbejderens arbejdstid ville blive anvendt på rejseaktiviteter og besøg hos potentielle købere med videre, hvilket primært ville foregå udenfor Danmark. Medarbejderens arbejde ville derfor kun i begrænset omfang blive udført i Danmark, og dette arbejde ville kun i meget begrænset omfang ske fra medarbejderens hjemmekontor. Skattestyrelsen tillagde det ikke stor betydning i deres indstilling og anførte blot, at da det fremgik af ansættelseskontrakten, at medarbejderens arbejdssted foregik både hos kunder og fra hjemmekontoret, kunne det ikke føre til andet resultat, end at der blev stueret fast driftssted – eftersom de var indstillet på, at medarbejderen ville benytte hjemmekontoret.

7.2.2. Fast i tid og sted

Det næstkommende kriterie som følger af kommentar 6 til OECD's MDBO art. 5, lyder som følgende: *"forretningsstedet skal have en 'fast' karakter samt en vis 'varighed'*. Dette kan imidlertid deles op i to underliggende kriterier, nemlig at det skal være henholdsvis *fast* og have en vis *varighed*. Hvad angår *fast* kan det udledes, at forretningsstedet skal være etableret på en fast placering rent geografisk. Altså f.eks. et hjemmekontor i en fast ejendom eller blot et givent areal, som ikke nødvendigvis er et decideret lokale, jf. kommentar 11 og 21 til OECD's MDBO art. 5. Hvad angår hjemmekontorer, så må det antages, at disse i praksis hovedsageligt vil være af en fast geografisk karakter.

For så vidt angår en vis *varighed* kan det nævnes, at forretningsstedet samt ansættelsen ikke må have karakter af at være midlertidigt. Dermed skal det i dette tilfælde kunne påvises, at medarbejderen påtænker at arbejde hjemmefra i en længere periode, og at arbejdet ikke må have karakter af at være tilfældigt og/eller uregelmæssigt. Dertil kommer, at ansættelsesforholdet skal være af længerevarende karakter. En eventuel tidsbegrænsning af ansættelsesforholdet kan vise sig afgørende for, om 'forretningsstedet' vurderes at have en vis varighed, jf. Skatterådets kommentar til SKM2021.584.SR (tysk nonprofitorganisation). Dertil kommer naturligvis, som det må kunne udledes af fast i *tid*, at forretningsstedet skal være etableret i en vis varighed. Hertil skal nævnes, at der ikke, hvad netop dette angår, er aftalt nogen fast praksis mellem medlemslandene.

Udgangspunktet, som udspringer af erfaringer, er, at der skal være drevet foretagendets virksomhed fra det faste forretningssted i mere end seks måneder, før dette kan opfylde kravet om fast i tid, og at der med baggrund i kan stueres fast driftssted for foretagendet, jf. kommentar 28. En undtagelse

hertil kan dog være, hvis den type virksomhed, der udøves i en kortere periode end seks måneder, er af en sådan art, at den under normale omstændigheder kun udøves i korte omfang, værende dette sæsonpræget arbejde eller lignende. Herunder de tilfælde, hvor et selskab, f.eks. er begrænset af kun at kunne udøve sin virksomhed en del af året, men dertil gør dette af flere tilfælde gennem en årrække. Dette vil så efter praksis have karakter af at være arbejde af tilbagevendende karakter. Her vil man, ved hensyn til vurderingen af etablering af fast driftssted, skulle forholde sig til de gentagende tilfælde, hvor selskabet har udøvet sin virksomhed i Danmark i mindre end seks måneder, for at se om de kumuleret overskrider den gængse grænse på seks måneder, og derfor opfylder kriteriet om fast i *tid*, jf. kommentar 29 til OECD's MDBO art. 5.

For at belyse kravet om fast i *tid*, og dettes udstrækning i praksis, er det interessant blandt andet at kigge på Skattestyrelsen bindende svar SKM2020.208.SR (tysk salgsselskab). Spørger (det tyske salgsselskab) indgav heri spørgsmålet til Skattestyrelsen på baggrund af, at de havde en dansk medarbejder, som påtænkte at arbejde fra sit hjemmekontor i Danmark, hvorfra medarbejderen ville udføre selskabets kernevirksomhed. Det interessante i sagen var, at arbejdsforholdet var begrænset til seks måneder. Dette rejser selvfølgelig et tvivlsspørgsmål angående varigheden af selskabets forretningssted i Danmark, når dette sammenholdes én til én med praksis på området - nemlig skæringsgrænsen på seks måneder. Isolerer man den af sagen oplyste tidsbegrænsning på seks måneder, ville det være nærliggende at komme frem til, at det er tvivlsomt, hvorvidt forretningsstedet er opretholdt i en tilstrækkelig lang periode. Tager man derimod medarbejderens salgsfremmende aktiviteter, samt de af selskabet formodede hensigter, kan det udledes, at: "*aktiviteten består i opbygning af det danske marked. Aktiviteten peger derfor fremad mod yderligere og fortsat aktivitet.*"⁷⁶ Med udgangspunkt i Skattestyrelsens indstilling kan et selskabs formodede hensigt om fremadrettet og fortsat virke i Danmark være tilstrækkelig til, at det tidsmæssige kriterium er opfyldt, og at der som følge heraf kan statueres fast driftssted for selskabet. Alt dette på trods af den i udgangspunktet begrænsede etablering i Danmark på seks måneder. Skattestyrelsen valgte i den konkrete sag at besvare selskabets spørgsmål negativt, hvorved aktiviteten ville udgøre et fast driftssted.

Endnu et faktum, der kan bringes med ind i overvejelserne, er, hvorvidt selskabets aktiviteter i Danmark er af stadig *tilbagevendende* karakter. Dette er en undtagelse til den generelle praksis på minimum

⁷⁶ Skattestyrelsens kommentar til SKM2020.208.SR

seks måneder, førend der kan statueres fast driftssted. Reglerne om tilbagevendende karakter findes som nævnt i kommentarernes pkt. 28-30.

Et eksempel på dette findes i SKM2015.634.SR (kursusvirksomheden), hvori et tysk foretagende, (spørger), skulle præstere ydelser overfor en dansk kunde i form af undervisning. Undervisningen ville finde sted på dansk grund (den danske kundes undervisningslokaler), og den ville blive udført af det tyske foretagendes medarbejdere, værende dette enten freelancere eller medarbejdere i foretagendets andre koncernforbundne selskaber. Vigtigst af alt var dog, at det tyske foretagende ultimativt havde instruktionsbeføjelserne over de ydelser, der skulle præsteres. Undervisningen ville finde sted få dage ad gangen, hvorefter der ville gå nogle uger til måneder, førend der ville blive undervist igen. Det fremgår af sagen, at det tyske foretagende og den danske kunde havde indgået en kontrakt, hvorved det tyske foretagende skulle forestå undervisning i Danmark i perioden 2012-2017 med mulighed for en eventuel forlængelse af aftalen.

Skattestyrelsen påpegede, at det udførte arbejde på dansk grund under normale omstændigheder ikke ville opfylde kravet om en tilstrækkelig tidsudstrækning og dermed fast karakter, da perioderne isoleret set ikke strakte sig over mere end seks måneder. Skattestyrelsen henviste dog til undtagelsen om stadig tilbagevendende karakter, hvorefter det kunne udledes, at aktiviteterne på dansk grund kumulativt ville finde sted i en tilstrækkelig periode på mere end seks måneder, jf. Kontrakten på aftalt arbejde i perioden 2012-2017. Skattestyrelsen vurderede dermed, at betingelsen om, at foretagendets virksomhed skal udøves fast i kildelandet, som værende opfyldt. I dette eksempel ville foretagendet efter en konkret vurdering opnå fast driftssted i Danmark grundet dets virksomhedsudøvelse, som er af stadig tilbagevendende karakter, jf. kommentar 29 til OECD's MDBO art. 5.

Foruden ovenstående tilfælde, hvori de tilbagevendende tilfælde kumulativt resulterer i en virksomhedsudøvelse på mere end seks måneder, findes der i OECD's kommentar 30 endnu en undtagelse til den almindelige praksis på seks måneder. Denne foreskriver nemlig, at hvor et foretagendes virksomhedsudøvelse har en nær og eksklusiv tilknytning til kildelandet, kan foretagendet, trods en kortere periode end seks måneder, vurderes at udgøre et fast driftssted. For yderligere at udpenle reglen, skal der altså herved forstås, at hvor en virksomhedsudøvelse udelukkende finder sted i én stat, og herved ingen tilknytning har til andre stater, har foretagendet en sådan særlig karakter, at dette kan få fast driftssted i kildelandet, på trods af kortere virksomhedsudøvelse end 6 måneder. For at belyse reglens udstrækning kan det være nødvendigt med følgende to tænkte eksempler. Navnlige det tilfælde, hvor

et foretagende, der normalt udøver dets virksomhed i stat A, vælger at udøve dets kernevirksomhed i stat B i en periode på fire måneder, hvorefter virksomhedsudøvelsen definitivt ophører. Her vil foretagendet ikke få fast driftssted i stat B, da de aktiviteter, der udøves fast og permanent i stat A, kun udøves midlertidigt i stat B. Der er derfor ikke den nødvendige tilknytning til stat B.

Modsætningsvist kan det nævnes, at havde foretagendet ikke udøvet sin virksomhed i stat A, og dermed udelukkende udøvet sin virksomhed i stat B i en periode på fire måneder, hvorefter samtlige aktiviteter i staten ville ophøre, ville der kunne argumenteres for statuering af fast driftssted, da virksomheden i hele sin eksistens var blevet udøvet fra lokationen i stat B. Yderligere er der en overvejende tilknytning til stat B, jf. princippet i kommentar 30.

7.2.3. Virksomhedsudøvelse gennem forretningsstedet

Sidste kriterie, der gælder for statuering af fast driftssted, er, at der faktisk udøves virksomhed gennem det faste driftssted, jf. art. 5, stk. 1, samt kommentar 6. Det betyder, at der skal være ansatte eller andre afhængige repræsentanter, som udfører en form for drift fra forretningsstedet, jf. kommentar 39. Dette kriterie ses behandlet i SKM2022.58.SR (schweizisk konsulentvirksomhed), hvor Skattestyrelsen i sin indstilling lagde vægt på, at medarbejderen efter instruktioner fra foretagendet udførte arbejde fra sit hjemmekontor, samt at dette arbejde ikke foregik sporadisk. Skattestyrelsen anførte yderligere, at det fremgik af ansættelseskontrakten, at: *“Medarbejderens arbejdssted er hos kunderne samt på hans privat adresse (hjemmearbejdsplads)”*, hvorfor virksomheden måtte være indforstået med, at en del af medarbejderens arbejde nødvendigvis måtte blive udført fra hjemmekontoret. Dette faktum, sammenholdt med oplysningen om, at medarbejderens arbejde havde en helt central funktion for virksomhedens danske salgskanaler, medførte, at det måtte karakterises som værende en del af kerneforretningen.

Skatterådet tilsluttede sig Skattestyrelsen indstilling, og virksomheden fik statueret fast driftssted med udgangspunkt i ovenfor gennemgåede kriterier om virksomhedsudøvelse fra forretningsstedet.

I SKM2020.208.SR (tysk salgsselskab) gjorde Skattestyrelsen nogle af de samme argumenter gældende. Forskellen på forrige sag og denne er, at spørger selv angav, at det var en del af kerneforretningen, som ville blive udført i Danmark. Dette bestyrkede yderligere Skattestyrelsens argumentation for, at der udøvedes virksomhed gennem det faste driftssted. Dette ledte naturligvis til, at Skattestyrelsen i denne sag ligeledes fremførte synspunktet, at medarbejderens arbejdsrolle igen måtte findes at udgøre en væsentlig og betydningsfuld del af den tyske virksomhed i sin helhed, og arbejdet med

at udvikle forretningen i Danmark var derfor en del af kerneforretningen – hvorfor Skattestyrelsen også bekræftede, at aktiviteten ikke var af forberedende eller hjælpende karakter, jf. Art. 5, stk. 4.

I SKM2019.460.SR (back-office medarbejderen), var Skattestyrelsens behandling af dette kriterie lidt usædvanligt. Skattestyrelsen tog ikke egentlig stilling til sagens omstændigheder og behandlede dem derfor heller ikke yderligere, end at referere til OECD MDBO med dertilhørende kommentarer. Skattestyrelsen anførte dog, at: *“Såfremt medarbejderen udfører virksomhed for Spørger fra filialens kontor, som Skattestyrelsen anser for at udgøre et fast forretningssted for Spørger, er det Skattestyrelsens opfattelse, at Spørgers virksomhed udøves herigennem.”*⁷⁷

Foretagendets spørgsmål til Skattestyrelsen blev dog besvaret positivt, da Skattestyrelsen fandt arbejdets karakter som værende af forberedende eller hjælpende karakter, hvilket ikke ville resultere i statuering af fast driftssted for foretagendet. Det vil dermed sige, at Skattestyrelsen, i udgangspunktet, anså back-office medarbejderens aktivitet for at udgøre virksomhedsudøvelse for foretagendet, hvorfor det tredje kriterie, i forbindelse med kriterierne i kommentar 6 om virksomhedsudøvelse, var opfyldt. Selve den faktiske virksomhedsudøvelse blev dog kategoriseret som forberedende eller hjælpende karakter, hvorom samspillet med disse krav vil blive behandlet senere i afhandlingen.

I SKM2018.476.SR (schweizisk salgsmedarbejder) argumenterede Skattestyrelsen for, at medarbejderens arbejdsopgaver var af en sådan karakter, at disse udgjorde en kerneforretning for spørgers virksomhed i Danmark. Ydermere mente Skattestyrelsen, at en del af spørgers kerneforretning ville blive drevet fra hjemmekontoret. Af kontrakten mellem parterne fremgik det, at medarbejderen var ansat på fuld tid i en tidsubegrænset stilling, og at det var arbejdsgiver, som bestemte medarbejderens arbejdssted. Dette måtte betyde, at Spørger var indforstået med, at en del af deres kerneforretning ville blive drevet fra medarbejderens hjemmekontor. Spørger gjorde gældende, at foretagendets virksomhed ikke blev udøvet gennem denne private bopæl på en permanent og regelmæssig basis. Skattestyrelsen var uenig i dette synspunkt, og mente omvendt at salgsmedarbejderens arbejde for Spørger i hjemmet ikke opstår tilfældigt og sporadisk. Dette førte til, at Skatterådet tiltrådte Skattestyrelsens indstilling, hvorfor spørger fik fast driftssted i Danmark.

⁷⁷ SKM2019.460.SR, s. 6

SKM2019.334.VLR vedrørte et Litauisk (H2) selskabs brug af selvstændigt dansk selskab (H1) i forbindelse med produktion af mink. Sagen vedrørte hovedsageligt en undersøgelse af sagens omstændigheder sammenholdt med kommentarerne til art. 5, punkt 10 i 2014 udgaven (punkt 39 og 40 i 2017 udgaven), som har følgende ordlyd:

"Et foretagendes virksomhed udføres hovedsagelig af driftsherren eller af personer, der er i et ansættelsesforhold til foretagendet (personale). Dette personale omfatter ansatte og andre personer, der modtager instruktioner fra foretagendet (f.eks. en afhængig repræsentant)."

Sagen omhandler en aftale mellem de to selskaber, hvorved H1 underlagde sig relativt detaljerede og konkrete instruktioner fra H2. Denne aftale var uden tidsbegrænsning, og den ville udelukkende ophøre, hvis en af aftaleparterne ønskede at udtræde af samarbejdet. Endvidere ville der forekomme kvartalsvise møder, hvorved H2 overså processen. H1 skulle efter aftalen forestå den komplette produktion af mink for H2.

Ved fortolkning af sagens omstændigheder kom Vestre Landsret frem til den konklusion, at der ikke ved opdateringen af MDBO's 2017 udgave var sket nogle materielle ændringer i art. 5 stk. 1 og 2, hvorfor præciseringen i 2017-udgavens kommentarer til art. 5, punkt 39 og 40 kunne bruges som fortolkningsbidrag i sagen.

Det kan blandt andet udledes af de nye kommentarer, at et foretagende kan få statueret fast driftssted uanset, om der er tale om decideret personale i den anden stat. Så længe instruktionerne er tilstrækkeligt detaljerede og regelmæssige, kan det, for så vidt angår fast driftsstedsvurderingen, være personer uden for ansættelsesforhold.

Vestre Landsret lagde herefter vægt på, at H2 i forbindelse med samarbejdsaftalen reelt set blev ejere af de mink, der befandt sig på dansk jord, samt at H2 havde beføjelserne til at planlægge hele processen. Produktionen i Danmark, af H1, blev vurderet udført for H2's økonomiske regning og risiko. H1's faciliteter udgjorde dermed et forretningssted hvorigennem H2 udøvede dets kernevirkomhed. H2 fik statueret fast driftssted i Danmark, jf. SEL § 2, stk.1, litra a, og artikel 5, stk. 1.

SKM2019.334.VLR vedrører ikke direkte statuering af fast driftssted i forbindelse med brugen af hjemmekontor. Det må dog antages, at de af dommen udledte hensyn og argumenter i praksis ville

kunne gøre sig gældende på en lignede situation omhandlende brugen af hjemmekontor. Denne antagelse er baseret på, at Skattestyrelsen i en sag netop vedrørende hjemmekontor henfører til en diskussion angående fortolkning af kommentar 39, jf. SKM2018.476.SR (schweiziske salgsmedarbejder).

Det er navnlig diskussionen vedrørende kommentar 39 og 40 til OECD's MDBO, der findes interessant. Heraf specielt det faktum, at et foretagende kan vurderes at udøve dets virksomhed gennem anden mands ejendom herunder faciliteter som følge af, at der i forholdet herimellem foreligger tilstrækkelige instruktionsbeføjelser - uanset om der foreligger et ansættelsesforhold.

7.3. Delkonklusion:

7.3.1. Forretningssted

Det kan udledes, at der skal være et forretningssted til rådighed i kildelandet for foretagendet, jf. kommentar 6 til OECD's MDBO art. 5. Der stilles ikke krav om, at foretagendet skal have en formel juridisk eller anden form for ejendomsret over forretningsstedet, jf. kommentar 11. Hertil skal det knyttes, at foretagendets tilstedeværelse på lokaliteten ikke nødvendigvis er tilstrækkelig til at opfylde rådighedskriteriet, jf. kommentar 12. Det er med udgangspunkt i de anvendte bindende svar fundet, at Skatterådet lægger vægt på, om hjemmekontoret har sit udgangspunkt i virksomhedens eller medarbejdernes interesse.⁷⁸

Såfremt hjemmekontoret er etableret med udgangspunkt i virksomhedens interesse, er der kortere vej til at statuere fast driftssted. Det ses i sager, hvor virksomheden har pålagt medarbejderen at arbejde hjemmefra, fordi denne skønner et potentiale for virksomhedens drift med videre. Dette gælder f.eks. salgsfremmende aktiviteter rettet mod kunder, som det ses i bindende svar SKM2019.263.SR (østrigsk byggeselskab), hvor foretagendet ikke stillede kontor til rådighed for sin danske medarbejdere. Det modsatte gør sig naturligvis gældende, såfremt hjemmekontoret er etableret i medarbejderens egen private forhold, som det ses i SKM2021.584.SR (tysk nonprofitorganisation), hvor foretagendet fortsat havde kontor til rådighed for medarbejderen. Ovenstående hensyn fremstår i overensstemmelse med kommentar 18 og 19 til OECD's MDBO art. 5.

Det kan det i SKM2021.539.SR (tyske kemiselskab) samt i SKM2020.433.SR (tyske salgschef) ses, at hvorvidt der er stillet kontor til rådighed i domicillandet, ikke nødvendigvis er en altafgørende

⁷⁸ Hvad angår vurderingen heraf kan nævnes: SKM2021.584.SR, SKM2022.58.SR og SKM2021.213.SR

faktor i den samlede vurdering. I sagerne blev der inddraget andre hensyn, som i sin helhed udgjorde, at formuleringen i kommentar 19 ikke blev udslagsgivende.

Det kan altså samlet udledes, at såfremt virksomheden pålægger en medarbejder at arbejde fra sit hjemmekontor, og såfremt denne udfører opgaver, der ikke har karakter af hjælpende eller forberedende karakter, vil Skatterådet oftest finde frem til, at virksomhedens aktiviteter skal statuere fast driftssted. Tillige vil der også kunne statures fast driftssted, selvom hjemmekontoret primært etableres på baggrund af medarbejdernes private interesse. Dette ses blandt andet i SKM2022.58.SR (schweiziske konsulentvirksomhed), hvor foretagendet som udgangspunkt anførte, at medarbejderens geografiske placering i Danmark var af private årsager, hvilket, sammenholdt med foretagendets meget begrænsede aktivitet i Danmark, ikke burde statuere fast driftssted i Danmark. Det fulgte dog, at selv en meget begrænset tilknytning til Danmark var tilstrækkeligt i dette henseende til, at Skatterådet vurderede, at foretagendet havde en interesse i hjemmekontorets geografiske placering. Dette taler endvidere for en tendens i dansk administrativ praksis, hvorved der ikke skal meget til for at få stueret fast driftssted.

Et andet element, der har kunnet udledes, er, at andelen af aktivitet i og udenfor hjemmekontoret, ikke er blevet tillagt den store vægt ved skattemyndighedernes behandling. Det viser sig blandt andet i SKM2022.58.SR (schweiziske konsulentvirksomhed), at selvom 90% af medarbejderens aktiviteter foregår uden for hjemmekontoret, så finder Skatterådet frem til, at der forefindes et fast driftssted grundet medarbejderens hjemmekontor.

7.3.2. Fast i tid og sted

Der er i ovenstående analyse fundet frem til, at statuering af fast driftssted kræver, at forretningsstedet har en vis grad af varighed, det vil sige at det ikke blot er af midlertidig karakter.

Det har ikke været muligt at finde en egentlig regel på området for den tidsmæssige udstrækning, men det har, efter at have analyseret på praksis, vist sig, at der normalt ikke anses for at være et fast driftssted, hvis der i Danmark er udøvet virksomhed på et forretningssted, der blev opretholdt i mindre end seks måneder. Dette følger også den generelle holdning beskrevet i kommentar 28 til OECD's MDBO art 5 – hvori reglen om den tidsmæssige udstrækning på minimum seks måneder fremgår. Det kunne udledes, at der ikke konkret er aftalt nogen fast praksis om brugen af de seks måneder som

skæringsgrænse, men at det fremgår af det analyserede retspraksis, at der er en generel konsensus om, at denne “regel” skal finde anvendelse ved vurdering af *fast i tid*. Som analyseret ovenfor er der undtagelser til denne praksis. Der har eksempelvis været situationer, hvor en virksomheds aktiviteter i Danmark har været af tilbagevendende karakter som det ses i SKM2015.634.SR (kursusvirksomheden). I disse tilfælde skal hver tidsperiode, i hvilken forretningsstedet er benyttet, ses i sammenhæng med det antal gange, forretningsstedet reelt set er blevet anvendt. Endvidere fremgår det af praksis, at den blotte formodning om foretagendets fortsatte tilstedeværelse er tilstrækkeligt til, at tidskravet bliver opfyldt, jf. SKM2020.208.SR (tyske salgsselskab)

7.3.3. Udøvelse af virksomhed gennem forretningsstedet

Skattestyrelsen har i to af de ovenfor gennemgåede sager⁷⁹ argumenteret med udgangspunkt i ansættelseskontrakten samt mere specifikt, hvad denne sagde om arbejdsstedet. Såfremt kontrakten ikke specifikt anførte virksomhedens egen adresse som medarbejderens arbejdssted, ville dette tale for, at medarbejderen ville kunne udføre sit arbejde fra et hjemmekontor og derved udøve virksomheden gennem et fast driftssted.

Det kunne ligeledes udledes af SKM2019.460.SR, (back-office medarbejderen) at man godt kan konkludere, at der foretages virksomhedsudøvelse fra et hjemmekontor for derefter at konkludere, at selve udøvelsen falder under forberedende eller hjælpende karakter.

Foretagendets virksomhed behøves ikke nødvendigvis at blive udøvet af foretagendets personale, hvorfor det kan være en vilkårlig person, så længe at der foreligger et tilstrækkeligt instruktionsforhold mellem foretagendet og personen, jf. kommentar 39 og 40 til OECD’s MDBO art. 5. Endvidere viser sagens forløb i SKM2019.334.VLR, at Vestre Landsret gør brug af præciseringerne i kommentar 39 og 40 til at fortolke sagen, på trods af at den pågældende DBO mellem Danmark og Litauen er indgået på baggrund af 2010-udgaven. Dette kunne lade sig gøre, da der ikke i 2017-udgaven var sket en reel materiel ændring af art. 5, stk. 1 og 2, hvorfor de nye kommentarer i 2017-udgaven, henholdsvis 39 og 40, fik karakter af at være en præcisering af kriteriet.

Igennem undersøgelsen har det generelt vist sig, at der i dansk administrativ praksis er en gennemgående tendens til ikke at tillægge kriteriet megen vægt i forhold til argumentationen. Derfor vil det

⁷⁹ SKM2018.476.SR og SKM2022.58.SR

oftest vurderes som værende opfyldt, så længe medarbejderen udfører sit daglige arbejde fra hjemmekontoret, og hvor dette arbejde ikke har karakter af forberedende og hjælpende karakter efter art. 5, stk. 4.

7.4. Forberedende eller hjælpende karakter

Det følger af art. 5, stk. 4, litra e, at en virksomheds aktiviteter i et andet land ikke medfører fast driftssted, såfremt arbejdet for virksomheden alene er af forberedende eller hjælpende karakter. Litra e begrænser altså vidden af art. 5, stk. 1, som i sin natur ellers har en meget bred udstrækning, litra e og begrænser dermed brugen af bestemmelsen på en lang række virksomheder alene af den årsag, at disses aktiviteter vurderes at være af en forberedende eller hjælpende art. Litra e agerer dermed opsamlingsbestemmelse, og den er til for at opsamle de aktiviteter, som ikke eksplicit falder under de i litra a)-d) nævnte tilfælde. Det har derfor ikke været nødvendigt at skulle affatte en udtømmende liste af virksomhedstyper, der falder under reglen, jf. OECD's kommentar 70 til art. 5, stk. 4.

Ved vurderingen af, hvorvidt en medarbejders aktivitet i det andet land vil falde under betegnelsen forberedende eller hjælpende karakter, er det vigtigt at kigge ind i, om de pågældende aktiviteter falder under foretagendets kerneforretning. Herved skal forstås, at aktiviteterne i sig selv godt må bidrage produktivt til foretagendets daglige drift. Det skal dog, før de kan falde under stk. 4, litra e, ikke være muligt at tilskrive forretningsstedet en del af overskuddet, der genereres i foretagendet. Er ovenstående betingelser til stede, er det nærliggende at gå ind i diskussionen om, hvorvidt aktiviteterne så netop er forberedende eller hjælpende, jf. kommentar 58. Begrebet kan imidlertid deles op i to dele, navnlig *forberedende* og *hjælpende*.

Ved en simpel ordlydsfortolkning, samt kommentar 60 til OECD's MDBO, kan det udledes, at der ved *forberedende* art skal forstås en aktivitet, som ligger forud for den egentlige udøvelse af foretagendets kernevirkomhed. Udgangspunktet for forberedende aktiviteter beskrives som værende generelt af kortere varighed sammenholdt med den egentlige virksomhedsudøvelse. Dette er dog ikke uden undtagelse, hvorfor der kan forekomme situationer i praksis, hvor en sådan aktivitet kan udføres over en længere periode. Dette kan f.eks. være uddannelse af personale i én stat med henblik på dettes udøvelse af foretagendets væsentlige del af kernevirkomheden i en andet stat, jf. kommentar 60.

Hvad angår fortolkningen af begrebet *hjælpende*, kan det ligeledes udledes af kommentar 60, at denne type virksomhed udøves sideløbende med foretagendets egentlige udøvelse af kernevirksomhed. Hjælpende virksomhed må dog differentiere sig ved, at dette ikke må indgå som en selvstændig og væsentlige del af foretagendets aktiviteter.

En undtagelse til undtagelsen i art. 5, stk. 4, litra e er, hvor virksomheden, der udøves gennem det faste forretningssted, er af en sådan art, at dette er identisk med foretagendets kernevirksomhed og dermed dets overordnede formål, jf. kommentar 59 til OECD's MDBO art. 5. Tag f.eks. et fast forretningssted, som alene udøver virksomhed i form af markedsføring for foretagendets produkter. Denne type virksomhed vil i praksis ofte få karakter af forberedende eller hjælpende karakter. Gør man derimod foretagendet til en virksomhed, hvis kerneaktiviteter består af markedsføring, så vil det faste forretningssteds aktiviteter være identiske med foretagendet kerneaktivitet, hvorfor dette vil være omfattet af art. 5, stk. 1, og dermed kunne vurderes at statuere fast driftssted.

Eksemplet ovenfor kan yderligere udvides til at omfatte de tilfælde, hvor der gennem et forretningssted udøves markedsføring for et foretagendes produkter, men hvor der desuden også markedsføres for tredjemands produkter. Det fremgår navnlig af kommentar 61 til OECD's MDBO art. 5, at de tilfælde, hvor art. 5, stk. 4, litra e finder anvendelse, udelukkende er, når disse aktiviteter spiller en selvstændig rolle for foretagendet selv. Har man derfor et kontor, hvorfra der vurderes at udøves aktiviteter af hjælpende eller forberedende karakter, og hvor disse aktiviteter udøves for tredjemand, vil kontorets aktiviteter modsætningsvist falde under det primære kriterium i stk.1, hvorfor det ville kunne vurderes som værende et fast driftssted for foretagendet.

I bindende svar SKM2019.460.SR (back-office medarbejderen) anmodede spørger om svar på, hvorvidt en medarbejders aktiviteter i Danmark ville udgøre et fast driftssted. Spørgers medarbejder arbejdede oprindeligt på spørgers kontor i Sverige men ønskede af private årsager at flytte til Danmark. Medarbejderens arbejdsområder angik alene compliance og back-office opgaver. Skattestyrelsen lagde i sin vurdering vægt på, at disse opgaver ikke var en del af spørgers kernevirksomhed, hvorfor medarbejderens arbejde kunne kategoriseres som værende af forberedende eller hjælpende karakter jf. OECD's MDBO art. 5, stk. 4, litra f.

Samme udfald gjorde sig gældende i bindende svar SKM2019.547.SR (boligtilbehørssalgsvirksomhed), hvor Spørgers medarbejders arbejdsopgaver, som blandt andet omhandlede oplæring af sælgere,

kundepleje samt planlægning af salgsudstilling, ligeledes kun havde karakter af forberedende eller hjælpende karakter, hvorfor Skattestyrelsen ikke fandt, at virksomheden ville få fast driftssted i Danmark. Denne praksis stemmer fint overens med fortolkningen i kommentarerne til OECD's MDBO art. 5, stk. 4, hvori 'interne' aktiviteter ofte vil være af forberedende eller hjælpende art.

For at belyse kontrasten mellem arbejde af hjælpende og forberedende karakter og arbejde, der falder ind under selskabets kerneaktiviteter, vil følgende gennemgå en række hensyn udledt af bindende svar, hvor udfaldet har resulteret i fast driftssted for foretagendet. Eksempelvis kan nævnes bindende svar SKM2022.58.SR (schweizisk konsulentvirksomhed), hvor en af spørger ansat salgsmedarbejder var ansat til at yde salgsfremmende aktiviteter mod nordiske kunder fra sit hjemmekontor.

Selskabet anførte, at medarbejderens aktiviteter udelukkende var af forberedende eller hjælpende karakter, jf. art. 5, stk. 4. Dette synspunkt modsatte Skattestyrelsen sig, da de fandt medarbejderens aktiviteter som værende en kerneopgave for selskabet. Dette begrundede de med, at medarbejderens aktiviteter primært bestod i at etablere salgskanaler og andre lignende salgsrelaterede aktiviteter. Medarbejderens arbejdsopgaver kunne dermed, i sin helhed, ikke vurderes at være af forberedende eller hjælpende karakter, da det med baggrund i det oplyste hovedsageligt var aktiviteter, der som minimum måtte være indtægtsbringende for selskabet enten direkte eller indirekte.

Virksomheden anførte yderligere, at nærværende sag måtte findes sammenlignelig med SKM2021.213.SR (britisk softwarevirksomhed), som havde samme udgangspunkt, men hvor Skatterådet bekræftede, at der ikke blev etableret et fast driftssted. Forskellen på de to bindende svar var, at i SKM2021.213.SR (britisk softwarevirksomhed) påtænkte virksomheden at lade en medarbejder, der normalvis arbejdede fra virksomheden kontor i Storbritannien, arbejde i Danmark fra medarbejderens hjemmekontor. Denne ændring i medarbejderens arbejdssted var dog udelukkende grundet medarbejderens private forhold.

Skatterådet lagde desuden vægt på medarbejderens jobfunktion, som ikke var salgsorienteret eller rettede sig mod kunder. Dette lagde grund for Skattestyrelsens opfattelse af, at de to sager ikke var direkte sammenlignelige og derfor måtte have forskellige resultater. Endvidere blev der SKM2022.58.SR (schweizisk konsulentvirksomhed) lagt vægt på medarbejderens titel som Area Sales 'Manager', hvorfor det ligger i ordlyden, at medarbejderen har en central rolle for selskabet.

7.4.1. Delkonklusion:

Udgangspunktet er som belyst, at kan der svares positivt på betingelserne til det primære kriterium, vil foretagendet få statueret fast driftssted i kildelandet. Undtagelsen hertil finder dog anvendelse, for så vidt angår aktiviteter i kildelandet, som falder under kategorien forberedende eller hjælpende karakter. Med udgangspunkt i det gennemgåede administrative praksis samt OECD's kommentarer til art. 5, stk. 4, kan det udledes, at de danske skattemyndigheder hyppigt bruger denne bestemmelse, når aktiviteterne ikke direkte falder under foretagendets kerneaktiviteter.

Desuden tillægges det vægt ved vurderingen, hvorvidt en andel af foretagendets overskud kan tilskrives aktiviteter udført fra hjemmekontoret i kildelandet. Dermed er der en underliggende betingelse i form af, at der skal kunne allokeres indkomst til forretningssted. Som det blev gennemgået i SKM2019.460.SR (back-office medarbejderen), bestod den danske medarbejders primære aktiviteter af compliance og andre interne opgaver. Disse aktiviteter var ikke i praksis indtægtsbringende for foretagendet, og de var dermed af forberedende eller hjælpende karakter. Det må derfor kunne antages, at har medarbejderen en *indadrettet* funktion i foretagendet, vil dette som udgangspunkt i dansk administrativ praksis vurderes som værende af forberedende eller hjælpende karakter og dermed falde under undtagelsen til det primære kriterium.

Modsætningsvist viste undersøgelsen, at hvor en medarbejder udøver aktiviteter, som er *udadrettede*, som udgangspunkt ikke vil falde under undtagelsesbestemmelsen om forberedende eller hjælpende karakter. Herved skal forstås aktiviteter, som retter sig mod potentielle kunder enten direkte eller indirekte jf. SKM2022.58.SR (schweizisk konsulentvirksomhed). Dette er ligeledes tilfældet, hvor aktiviteterne, der udøves gennem forretningsstedet, er identiske med foretagendets generelle formål - navnlig de foretagender, vis virksomhed under normale omstændigheder falder under forberedende eller karakter, jf. kommentar 59 til OECD's MDBO art. 5.

8. Risiko for fast driftssted ved hjemmekontor efter svensk praksis

8.1. Indledende om afsnittet

Afhandlingen har ovenfor behandlet området omkring udenlandske selskabers risiko for fast driftssted i forbindelse med ansættelse af en dansk lønmodtager, som arbejder fra et hjemmekontor. Denne behandling har naturligvis taget sit afsæt i dansk praksis, herunder specielt administrativ praksis. I forlængelse heraf findes det interessant at foretage en komparativ analyse af netop denne danske praksis sammenholdt med en række svenske sager. Grunden til afhandlingens valg af svensk praksis som udgangspunkt for den komparative analyse er den nært forbundne retstradition, der er mellem disse stater.⁸⁰ Endvidere er der i de nordiske lande tradition for at have samme udgangspunkt i fortolkningen af retsregler – der tages navnlig højde for forarbejder og fortolkningsbidrag samt den heraf udledte hensigt med reglerne.⁸¹

Herved kan det forhåbentlig udledes, hvorvidt svensk praksis stemmer overens med OECD's principper og fortolkningen heraf. Forinden en sådan komparativ analyse kan finde sted, er det dog relevant at belyse og undersøge, hvordan Sverige fortolker og anvender OECD's regler om fast driftssted i forhold til hjemmekontorer. I nedenstående afsnit vil der derfor blive gennemgået en række svenske afgørelser netop med henblik på at belyse forholdet i Sverige.

8.2. Oversigt over relevante udenlandske afgørelser

I forbindelse med udarbejdelsen af følgende afsnit vil de respektive afgørelser blive inddraget alt efter relevans. Dermed findes det nødvendigt at give en kort gennemgang af de faktuelle oplysninger i afgørelserne, forinden disse behandles dybdegående i analysen. Endvidere vil de respektive skattemyndigheder og instanser blive beskrevet kort nedenfor.

Skatterättsnämnden er en myndighed under det svenske finansdepartement, som giver bindende forhåndsbeskeder angående skatteretlige spørgsmål.⁸² *Högsta Forvaltningsdomstolen* udgør den højeste instans blandt de almindelige forvaltningsdomstole i Sverige.⁸³

⁸⁰ Bundgaard, Jakob: *Skatteret & Civilret*, s. 54 f.

⁸¹ Munk-Hansen, Carsten: *Retsvidenskabsteori*, s. 299.

⁸² <https://www.skatterattsnamnden.se>

⁸³ <https://www.domstol.se/hogsta-forvaltningsdomstolen/>

72-20 / D – Sverige, Skatterättsnämnden (investeringschefen)

Denne sag angår en bindende forhåndsbesked fra den svenske myndighed, Skatterättsnämnden. Forhåndsbeskeden er søgt af en virksomhed hjemmehørende i udlandet, hvorfra virksomheden også normalvis drives fra. Det blev for en af medarbejderne nødvendigt at arbejde fra sit hjem i Sverige i 2020 grundet COVID-19-restriktioner. Virksomheden ønskede dermed 1) at få afklaret, om denne medarbejders midlertidige ophold i Sverige statuerede fast driftssted for virksomheden. 2) om efterfølgende ophold af tre måneders varighed pr. år grundet private årsager ville statuere fast driftssted for virksomheden i Sverige. Skatterättsnämnden vurderede i sagen, at omstændighederne ikke ville resultere i fast driftssted.

127-14 / D – Sverige, Skatterättsnämnden (salgschefen)

Forhåndsbeskeden tager sit udgangspunkt i foretagende X (datterselskab af Y), som til dagligt drives fra en anden stat end Sverige. X's kernevirksomhed er aktiviteter, som primært er af koncernintern karakter. I juni 2014 ansætter X imidlertid A, som er hjemmehørende i Sverige og desuden har sit skattemæssige hjemsted i Sverige. I forlængelse af A's rolle som salgschef, skal A til dagligt varetage ansvaret for støtte, rådgivning samt markedsføring af Y's produkter i de nordiske lande. X har ikke i forbindelse med ansættelsen stillet et kontor i Sverige til rådighed for A. Det kan dog udledes, at der er kontor til rådighed for A i X's hjemstat.

Det fremgår yderligere af ansættelseskontrakten, at medmindre andet bestemmes af X, så skal A's daglige virke finde sted fra dennes hjemmekontor i Sverige, i kundernes lokaler eller fra kontor i X's hjemstat. Det oplyses i sagen, at A primært fra dennes hjemmekontor foretager booking af møder, rejser, besvarelse af e-mails samt aflægning af rapport til A's overordnede. Alt i alt udgør arbejdet fra hjemmet 5% af A's samlede arbejdstid. Spørgsmålet angik hvorvidt X ville få fast driftssted i Sverige på baggrund af det arbejde A udfører fra sit hjemmekontor. Skatterättsnämnden fremførte i forlængelse heraf, at der skulle statueres fast driftssted for X.

Vedrørende 127-14 / D (salgschefen), er den blevet anket til Högsta Forvaltningsdomstolen. Ved behandlingen i Högsta Forvaltningsdomstolen bliver spørgsmålet om fast driftssted ikke behandlet, eftersom selskabet i sagen kom med nye oplysninger i forbindelse med ankesagen. Disse oplysninger var modstridende/anderledes ift. de originale oplysninger fra behandlingen ved Skatterättsnämnden. Högsta Forvaltningsdomstolen valgte dermed at hjemsende sagen til fornyet behandling ved de

svenske skattemyndigheder, med udgangspunkt i de nye oplysninger. Högsta Forvaltningsdomstolen tog dermed ikke stilling til spørgsmålet om fast driftssted - de afviste sagen på baggrund af de nye oplysninger.

99-07 / D (mål nr.: 7569-08) – Sverige, Högsta Forvaltningsdomstolen (Højesteretsdommen)

Svensk Högsta Forvaltningsdomstolen afsagde dom i en sag angående, hvorvidt en person bosat i Sverige ville få fast driftssted grundet sit hjemmekontor. Personen ejede et norsk aktieforvaltnings-selskab men drev det udelukkende fra sit hjem i Sverige. Skatterättsnämnden havde i en tidligere forhåndsbesked vurderet, at personens virksomhed ville få fast driftssted i Sverige grundet det anvendte hjemmekontor. Högsta Forvaltningsdomstolen tiltrådte Skatterättsnämndens afgørelse, hvorfor der blev statueret fast driftssted.

HFD 2018 ref. 78, mål nr.: 1669/18 - Sverige, Högsta Forvaltningsdomstolen (Gates-sagen)

Denne sag tager ikke sit udgangspunkt i brugen af hjemmekontor, men vurderes at give et udmærket indblik i, hvorledes forhold om virksomhedsudøvelse samt forberedende eller hjælpende karakter, behandles af de svenske myndigheder. Sagen var tidligere blevet behandlet af Skatterättsnämnden, men denne kendelse blev anket til Högsta Forvaltningsdomstolen i Sverige.

Spørger var en fond, der ønskede at oprette et kontor i Sverige med en dertilhørende Senior Program Officer (SPO), som skulle arbejde fuld tid inden for Global Policy & Advocacy. Medarbejderen ville blandt andet kommunikere med forskellige beslutningstagere i Sverige for at øge den politiske opbakning til fondens projekter. Medarbejderen skulle også forsøge at påvirke folk til at danne sig en mening for at skabe et gunstigt politisk miljø for global udvikling og udviklingspolitisk samarbejde. Kernespørgsmålet i sagen var, om medarbejderens arbejdsrolle var af forberedende eller hjælpende karakter, eller om opgaverne var en del af keredriften for fonden. Högsta Forvaltningsdomstolen vurderede i sagen, at aktiviteterne var af forberedende eller hjælpende karakter, hvorfor der ikke skulle statueres fast driftssted.

8.3. Det primære kriterium

8.3.1. Forretningssted

Som tidligere gennemgået følger det af art. 5, stk. 1, at der, for at der kan statueres fast driftssted, blandt andet skal foreligge et fast forretningssted. Et forretningssted kan dække over enhver form for lokaler eller areal, som bruges til at drive foretagendes virksomhed fra. Dette forretningssted skal være til foretagendets disposition. Nedenfor vil dette hensyn sammenholdes med praksis i Sverige.

I 127-14 / D (Salgschefen) gjorde foretagendet gældende, at virksomheden ikke havde rådighed over medarbejderens hjemmekontor, blandt andet fordi medarbejderen ikke var forpligtet til at udføre arbejdet hjemmefra. Det følger ifølge selskabet heraf, at medarbejderens bolig ikke kunne anses for et forretningssted, som selskabet havde en reel rådighed over. Dette blev blandt andet baseret på, at selskabet ikke havde en retlig råden over medarbejderens bolig samt det faktum, at foretagendet ikke havde påbudt medarbejderen at arbejde fra dennes hjemmekontor i Sverige. Slutteligt mente foretagendet ikke, at medarbejderens arbejde fra hjemmekontoret var af en sådan karakter, at dette krævede en fast arbejdsplads konkret i Sverige. Denne udtalelse henviste til det faktum, at medarbejderen blot ville bruge hjemmekontoret i arbejdsregi i 5% af den samlede arbejdstid, hvoraf resten af tiden ville blive brugt på kundernes kontorer eller det kontor, foretagendet stillede til rådighed i domicillandet. Endvidere blev den noget begrænsede tid på hjemmekontoret brugt på at besvare af e-mails, aflægge rapporter samt at booke møder, hvilket foretagendet ikke mente udgjorde en betydelig og vigtig del af dets virksomhed.

Skatterättsnämnden modsatte sig dog foretagendets argumentation og lagde vægt på, at medarbejderen med fordel kunne udføre sit daglige arbejde med udgangspunkt i dennes hjemmekontor, samt at medarbejderens aktiviteter udgjorde en selvstændig og vigtig del for foretagendets kernevirksomhed. Endvidere henviste Skatterättsnämnden til kommentar 4.1-4.5 i OECD's kommentarer til MDBO 2014 (kommentar 11 og 12 i 2017 udgaven), hvoraf det fremgår, at der ikke er et krav om, at foretagendet har en reel juridisk råderet over forretningsstedet, så længe dette blot anvendes til foretagendets drift. Herefter konkluderede Skatterättsnämnden, at medarbejderen udførte foretagendets aktiviteter fra dennes hjemmekontor, jf. også medarbejderens ansættelseskontrakt, hvorfor foretagendets måtte vurderes at have dispositionsret over hjemmekontoret.

Det kan altså blandt andet udledes, at på trods af, at der givetvis kun blev udført aktiviteter fra hjemmekontoret i et begrænset omfang, og hvor størstedelen udførtes andre steder end hjemmekontoret, så var dette tilstrækkelig til, at hjemmekontoret udgjorde et fast forretningssted for foretagendet.

I den svenske højesteretsdom 99-07 / D, blev der, hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt foretagendet har et forretningssted til rådighed i Sverige, fremlagt af Regeringsrätten (i dag Högsta Forvaltningsdomstolen), at det ligeledes følger af kommentar 4-4.1 i 2008 udgaven MDBO'en, at det er tilstrækkeligt, at foretagendet har et areal til rådighed, og at foretagendet dermed ikke nødvendigvis skal have juridisk råderet over dette areal. Der forstås herved, at foretagendet blot skal have en indirekte rådighed herover samt at dettes drift skal udøves fra stedet. Högsta förvaltningsdomstolen henviste herefter til, at det ikke kunne udelukkes, at den fysiske person ville udøve om ikke andet en lille del af foretagendets virksomhed fra hjemmekontoret. Dette måtte derfor resultere i, at hjemmekontoret var til foretagendets disposition, og dermed udgjorde et forretningssted i Sverige.

I 72-20 / D (Investeringschefen) blev der ved spørgsmålet om, hvorvidt foretagendet havde et forretningssted til rådighed i Sverige henvist til ovenstående afgørelse, 99-07 / D (Højesteretsdommen). Der blev afsluttende knyttet en kommentar til omstændigheder i sagen, hvoraf det fremgår, at medarbejderens aktiviteter i Sverige udsprang af det faktum, at denne var nødsaget til at arbejde fra hjemmekontoret grundet COVID-19. Den ekstraordinære situation resulterede ultimativt i, at hjemmekontoret ikke udgjorde et fast driftssted, da hjemmearbejdet ikke blev udført på baggrund af medarbejderens eller foretagendet frie vilje, men nærmere på baggrund af de af den svenske stat ekstraordinært indførte regler.

Det må afslutningsvist dog kunne udledes, at isolerer man sagens forløb fra COVID-19 situationen, ville medarbejderens aktiviteter fra hjemmekontoret formentligt have udgjort et forretningssted for foretagendet. Dette er primært baseret på, at Skatterättsnämnden sammenholder sagens oplysninger med de i 99-07 / D (Højesteretsdommen) oplyste omstændigheder, hvori den daværende Regeringsrätten kom frem til, at foretagendet havde dispositionsret over medarbejderens hjemmekontor.

Som det kan udledes af ovenstående udenlandske praksis, tilskrives specielt dispositionskravet en central rolle hvad angår vurdering af, hvorvidt foretagendet har et forretningssted i kildelandet. De respektive skattemyndigheder har fokus på den faktiske eller implicite råderet over hjemmekontoret. Kun deres argumentation herfor varierer. De svenske afgørelser argumenterer i altovervejende grad

for dispositionskravet set i lyset af de nuværende kommentarer 11-12 til OECD's MDBO, hvor der ikke er krav om en juridisk råderet, men at en implicit råderet var tilstrækkeligt, så længe foretagendets egentlige drift blev udøvet fra hjemmekontoret. Desuden blev den udenlandske kontorplads for medarbejderen ikke tilskrevet megen vægt ved vurderingen, når det fremgik af ansættelseskontrakten, at der var mulighed for hjemmearbejde. Det måtte i forlængelse heraf betyde, at foretagendet var underforstået med hjemmearbejdet. Dette forkastede den ellers væsentlige detalje i, at foretagendet havde stillet en kontorplads til rådighed. Desuden kunne det udledes af 99-07 / D (Højesteretsdommen), at en ejer og bestyrelsesmedlems arbejde fra hjemmekontor taler for, at foretagendet havde en råderet over et areal i ejerens bolig, alene fordi ejeren havde visse beføjelser - ejerens beføjelser blev tilnærmelsesvist sidestillet med foretagendets.

8.3.2. Fast i tid og sted

Det er en betingelse, at forretningsstedet skal være fast i både tid og sted. Herved skal naturligvis forstås, at det skal have en fast geografisk placering, og at denne placering skal opretholdes i en periode, som vurderes at være tilstrækkelig til, at der kan udøves reel virksomhed derfra.

I 127-14 / D (Salgschefen) argumenterede Skatteverket i sin indstilling til afgørelsen, at det arbejde, medarbejderen skulle udføre i Sverige, var af så regelmæssig karakter, at der burde være tale om et fast sted, hvorfra foretagendets virksomhed helt eller delvist blev drevet fra. Denne argumentation fulgte Skatterättsnämndens, da de lagde vægt på, at: *“I kommentaren sägs också att platsen för affärsverksamheten måste vara stadigvarande och att det av detta följer att den inte endast kan vara av tillfällig natur (punkterna 2 och 6).”* (Dansk oversættelse: *Det fremgår endvidere af kommentaren, at forretningsstedet skal være permanent, og at det heraf følger, at det ikke kun kan være af midlertidig karakter (stk. 2 og 6).*)

Det bliver altså vurderet, at virksomheden ligeledes opfyldte kriteriet for fast i tid og sted, da medarbejderen var ansat uden tidsbegrænsning.

Afgørelsen, 72-20 / D (investeringschefen), tog sit afsæt i en ekstraordinær situation, da den foregik under COVID-19 og den deraf omfattende nedlukning af diverse grænser. Medarbejderen var derfor, grundet statslige restriktioner, nødsaget til at arbejde fra sit hjem i Sverige i en længere periode. Det blev her afgjort, at tiden i Sverige ikke skulle tilskrives den normale vægt, da det som tidligere nævnt ikke var af hverken medarbejderens eller foretagendets frie vilje.

Det fremgår dog yderligere af afgørelsen, at medarbejderen havde intentioner om fortsat at have en vis grad af aktiviteter fra sit hjemmekontor i Sverige fremover. Hertil knyttede den svenske skattemyndighed, at medarbejderen måtte udøve sine aktiviteter i Sverige i op til tre måneder om året, og at han derved ikke overskred den samlede grænse på seks måneder, som fremgår af pkt. 28 i kommentarerne til MDBO 2017. Det fremgår dog ikke eksplicit af afgørelsen, hvorvidt denne bevilling udelukkende må finde sted i de kommende to år, henholdsvis 2020-2022, eller om det er en ubegrænset periode. Det må antages, at de svenske skattemyndigheder har taget højde for den af kommentarernes pkt. 28 udledte praksis, hvor arbejde af tilbagevendende karakter vil udgøre et fast forretningssted, hvorfor hensigten formentligt har været at bevilge medarbejderen retten til at arbejde i tre måneder årligt i en periode på to år, hvorved denne ikke overskrider grænsen på samlet seks måneder. Er situationen dog sådan, at medarbejderen er bevilget retten til at udøve foretagendets aktiviteter i tre måneder om året i en længere periode end 2020-2022, må dette uomtvisteligt kunne kategoriseres som værende arbejde af tilbagevendende karakter, hvorfor det ultimativt ville kunne udgøre et fast forretningssted for foretagendet.

Det kan altså udledes, ud fra ovenstående svensk praksis, at så længe der er tale om en ubegrænset ansættelse, og arbejdet som udgangspunkt kan/skal udføres fra et hjemmekontor, vil kriteriet om fast tid være opfyldt i henhold til fast driftsstedskravene i kommentarernes pkt. 6 og 28. Samtidigt kan det udledes, at hvis arbejde fra hjemmekontor har tilbagevendende karakter, må den samlede tidsperiode som udgangspunkt ikke kumulativt overstige minimumsnumeringen som anført i pkt. 28 i kommentarerne.

8.3.3. Virksomhedsudøvelse - hjælpende eller forberedende karakter

Det har i den analyserede praksis vist sig, at punktet omkring virksomhedsudøvelse i udstrakt grad bliver behandlet under ét med punktet omkring forberedende eller hjælpende karakter. Art. 5, stk. 1 omkring virksomhedsudøvelse og art. 5, stk. 4 vedrørende forberedende eller hjælpende karakter vil derfor blive behandlet samlet i nedenstående.

Det kan i 127-14 / D (Salgschefen) udledes, at Skatterättsnämnden tillagde det stor betydning, at det udførte arbejde var en vigtig del for, at virksomhed X overhovedet kunne levere sine ydelser til virksomhed Y. De aktiviteter, som virksomhed X i sin egen natur udførte, ville under normale omstændigheder formentlig have udgjort aktiviteter af hjælpende karakter, da aktiviteterne hovedsageligt

bestod af diverse koncerninterne supportydelser og generel understøttelse af virksomhed Y's daglige drift, hvorfor det potentielt kunne være besværligt at tilskrive hjemmekontoret under virksomhed X's ledelse en decideret del af overskuddet – dette er dog svært helt konkret at udlede af sagens ordlyd. Det er dog ikke tilfældet i denne konkrete sag, da det må udledes, at virksomhed X var af en sådan art, at dennes normale aktiviteter og dermed kerneaktivitet bestod af hjælpende arbejde. Med baggrund i dette kunne der argumenteres for, at sagens omstændigheder ville kunne behandles efter kommentar 59 til OECD's MDBO art. 5. Herefter ville hjemmekontoret yderligere kunne udgøre et fast driftssted på trods af, at det i teorien udøver aktiviteter af en hjælpende karakter.

Virksomhed X gjorde også selv gældende, at de opgaver, som medarbejderen udførte hjemmefra, ikke var af hverken forberedende eller hjælpende karakter. De øvrige forhold gav også støtte for, at den del af As arbejde måtte anses for en del af X's kerneforretning.

Det kan i Gates-sagen udledes, at netop distinktionen mellem forberedende eller hjælpende karakter og udøvelse af kerneforretning er et springende punkt for skattemyndighederne i Sverige. Det følger af kommentarerne til art. 5 i OECD's MDBO, at der skal foregå en form for virksomhedsudøvelse gennem forretningsstedet. Dette var også det punkt, partnerne i sagen var mest uenige omkring. Fonden anførte, at den slags aktivitet, der ville foregå fra fondens kontor i Sverige, udelukkende var af forberedende eller hjælpende karakter. Dette var Skatterättsnämnden enig i. De anså også medarbejderens aktiviteter som værende af for generel og oplysende karakter til, at det kunne udgøre egentlig kerneforretning, som for fonden menes at være fundraising og uddeling af midler. Dette bestred Skatteverket med den begrundelse, at det var en del af fondens kerneaktiviteter, den nye medarbejder ville udføre i Sverige. Herunder særligt, at medarbejderen i tilfælde af eventuelle donationer ville skulle viderebringe disse til andre fonde i Sverige. Högsta Forvaltningsdomstolen så dog anderledes på dette, hvilket er i tråd med Skatterättsnämnden. De anførte, at arbejdets karakter ikke kunne anses for at være en del af kerneforretningen, hvorfor dette punkt ikke fandtes opfyldt. De mente ikke, at eventuelle donationer og heraf udlodninger til andre organisationer kunne ændre ved det generelle arbejdes karakter, som menes at være forberedende eller hjælpende.

I 99-07 / D (Højesteretsdommen) blev punktet angående virksomhedsudøvelse grundigt undersøgt. Retten gjorde gældende, at eksistensen af et fast forretningssted i henhold til svensk lov, som bygger på OECD's regler, kræver, at en virksomhed skal drives helt eller delvist fra et fast forretningssted. De fandt, at den spørgende virksomheds drift skulle bestå af formueforvaltning som den eneste kernedrift. De anførte yderligere, at det faktum, at virksomhedens ejer var en fysisk person bosat i

Sverige, og som selv varetog formueforvaltningen, måtte betyde, at virksomhedsejeren potentielt kunne være i boligen, når han overlod sin købs- og salgsinstruks til virksomhedens bank. Dette medførte, at skattemyndighederne antog, at der var overvejende sandsynlighed for, at ejeren af foretagendet ville udøve, om ikke andet en lille del, formueforvaltning fra sin bolig. Virksomheden opfyldte derfor også kriteriet om virksomhedsudøvelse gennem det faste forretningssted, hvilket var i tråd med skatterettens tidligere kendelse.

Først og fremmest må det kunne udledes af de ovenstående afgørelser, at virksomhedsudøvelse samt forberedende eller hjælpende karakter på sin vis er tæt forbundet – i hvert fald hvad angår argumentationen i de pågældende sager. I 127-14 / D (Salgschefen) blev vurderingen foretaget med udgangspunkt i princippet i kommentar 59, hvorefter de udførte aktiviteter ikke var af forberedende eller hjælpende karakter, så længe at forretningsstedet, herunder dets respektive aktiviteter, udgjorde en vigtig og væsentlig del af foretagendets forretning i sin helhed. Herved blev der ikke sået tvivl om, hvorvidt der reelt set blev udøvet foretagendets virksomhed fra hjemmekontoret, men blot hvordan denne virksomhedsudøvelse skulle karakteriseres – navnlig om dette var af en erhvervmæssig karakter contra forberedende eller hjælpende.

Det ses endvidere også af den sontring, der foretages i Gates-sagen, eftersom denne også tager sit udgangspunkt i principperne i kommentar 59. Heri omhandlede diskussionen nemlig hvorvidt forretningsstedets aktiviteter var af forberedende eller hjælpende karakter og i forlængelse heraf, hvorvidt foretagendets egentlig kerneaktiviteter også var af en sådan art, eller om dette differentierede sig i forhold til forretningsstedet.

I 99-07 / D (Højesteretsdommen) skulle de respektive skattemyndigheder, ved vurderingen af udøvelse af virksomhed fra det faste forretningssted, først og fremmest få klarlagt, hvorvidt forretningsstedets aktiviteter kunne karakteriseres som værende reel erhvervsvirksomhed – kravet om erhvervsvirksomhed findes navnlig i art. 5. Aktiviteterne blev, efter interne svenske skattebestemmelser, vurderet som værende af erhvervmæssig art. Herefter kunne diskussionen om denne erhvervsvirksomhed, som blev udøvet gennem ejerens bolig, korrekt foretages. Her var blot antagelsen om en meget lille del af arbejde fra hjemmet tilstrækkeligt til at udgøre et fast driftssted.

9. Forholdet mellem fortolkningen af art. 5 i henhold til hjemmekontorer

9.1. Indledende om afsnittet

I de foregående afsnit er der blevet arbejdet med, og kigget på, hvordan retspraksis ser ud i både Danmark og Sverige. På baggrund af ovenstående analyser med fokus på retspraksis er det derfor relevant at se nærmere ind i, om der er sammenfald mellem anvendelsen og fortolkningen af OECD's bestemmelser ved vurdering af fast driftssted ved hjemmekontor. Dette findes aktuelt, eftersom både Danmark og Sverige er en del af OECD, og disse lande benytter som udgangspunkt OECD's MDBO som grundlag for deres DBO'er. Dermed giver det et godt komparativt grundlag, eftersom samtlige lande kan benytte samme fortolkningsredskaber i forbindelse med afsigelse af internationale skatterettsager. Med henblik på at prøve det resultat, der kan udledes ved at sammenholde dansk og svensk praksis, vil afsnittet inddrage en nyere spansk afgørelse på området. Det vil dermed kunne give en indikation på, hvorvidt der i praksis er tale om en ensartet vurdering af fast driftssted i forbindelse med brugen af hjemmekontor – også uden for Norden.

9.2. Komparativ fremstilling af fast driftssted ved hjemmekontor

Med udgangspunkt i ovenstående stykker om praksis fra henholdsvis dansk og svensk praksis kan det udledes, at vurderingen af, om der kan opstå fast driftssted i forbindelse med brug af hjemmekontor, skal afgøres efter det primære kriterium – med særligt fokus på de i kommentar 6 oplyste betingelser.

Ved det primære kriterium er der flere elementer, der indgår, herunder specielt om arbejdsgiveren har adgang og rådighed over medarbejderens hjemmekontor - altså dispositionskravet. Dette dispositionskrav ses behandlet i både danske såvel som svenske afgørelser. Ved vurderingen af hvorvidt et hjemmekontor er til rådighed for en arbejdsgiver, skal der ses nærmere på henholdsvis i hvis interesse, hjemmearbejdet foregår, og om hvorvidt arbejdsgiveren reelt har sat anden arbejds-/kontorplads til rådighed for den givne medarbejder.

Således ses det blandt andet i SKM2021.584.SR (tysk nonprofitorganisation), som arbejdede henholdsvis 20% af tiden i Tyskland og de resterende 80% af tiden fra sit hjem i Danmark – her kom de danske skattemyndigheder frem til, at der ikke kunne være tale om, at forretningsstedet var til rådighed for arbejdsgiveren, eftersom det blandt andet var af private årsager, at medarbejderen valgte at

arbejde fra hjemmet i Danmark. Ligeledes det forhold at arbejdet ikke var profitskabende, og heller ikke rettet mod Danmark, samt at der stadig var kontor til rådighed i Tyskland, var med til at der ikke blev statueret fast driftssted i Danmark.

Modsat medarbejderens arbejde i kildelandet, baseret på dennes private interesse, findes diskussionen angående foretagendets interesse i at drive virksomhed fra kildelandet. Her er der blandt andet tidligere nævnt, at et hjemmekontor kan udgøre et såkaldt "surrogat" for foretagendet - altså at hjemmekontoret giver foretagendet de samme fordele som et reelt forretningssted. I diskussionen herom kunne det i både dansk og svensk praksis udledes, at der blandt andet blev foretaget en vurdering af, hvorvidt foretagendets virksomhedsudøvelse enten direkte eller indirekte henvendte sig til kildelandet, og/eller hvorvidt denne virksomhedsudøvelse med *fordel* kunne udøves fra kildelandet.

Disse hensyn kom til udtryk i dansk administrativ praksis, f.eks. i SKM2022.58.SR (schweizisk konsulentvirksomhed) samt svensk administrativ praksis i 127-14 / D (salgschefen). I begge sager kunne det udledes, at foretagendets virksomhedsudøvelse i praksis kun skal have en relativt begrænset tilknytning til kildelandet. Det fremgår således, at medarbejderens aktiviteter fra hjemmekontoret resulterede i en etablering af fast driftssted for foretagenderne på trods af, at disse uomtvisteligt kun havde en meget begrænset aktivitet indenfor kildelandets grænser, og at der som følge heraf kun kunne tilskrives en meget lille del af overskuddet til aktiviteter udført fra hjemmekontoret. De respektive skattemyndigheder bruger i begge sager udtryk lignende: "*kan med fordel*" eller "*det er oplagt*", hvoraf det skal forstås, at foretagendet i en eller anden grad har en direkte eller indirekte gevinst ved at udføre aktiviteterne fra den respektive lokalitet.

Kravet om at det ud fra de faktiske omstændigheder skal vurderes, hvorvidt et hjemmekontor står til rådighed for arbejdsgiveren, følger, som tidligere anført, af kommentarer 18 og 19 til OECD's MDBO. Det ses da også af henholdsvis dansk og svensk praksis, at netop dette bliver vurderet ud fra de faktiske forhold, der nu gør sig gældende i de respektive afgørelser, hvad end der er tale om, at det fremgår af ansættelseskontrakten, eller at medarbejderen selvstændigt beslutter sig for at arbejde fra hjemmet. Således fremgår dette interessekrav da også af blandt andet SKM2019.448.SR (udenlandsk Country Manager), hvor det både var i arbejdsgiveren og lønmodtagerens interesse, at denne arbejdede fra sit hjemmekontor i Danmark i perioder. Arbejdsgiveren havde en klar interesse, da medarbejderen ville have kortere rejsetid til de andre nordiske lande, såfremt han havde base i Danmark.

Denne argumentation støttede Skattestyrelsen op på en anden sag, SKM2018.618.SR (schweizisk salgsmedarbejder 2), hvor en medarbejders hjemmekontor i Danmark ikke kunne begrundes i praktiske hensyn for virksomheden. Ligeledes ses det i den svenske afgørelse 127-14 / D (salgschefen) hvor medarbejderen var svensk bosat og skulle arbejde fra sit hjem. Dette antages at være i medarbejderens egen interesse. Tillige havde arbejdsgiveren også interesse i at få en medarbejder til at udføre salgsarbejde i Sverige. Dermed ses det også, at der er en generel konsensus om, at interesse-kriteriet bliver undersøgt og tillagt vægt ved vurderingen af, om arbejdsgiveren har råderet/dispositionsret over en medarbejders hjemmekontor som led i processen for at statuere fast driftssted.

Der kunne af praksis udledes en mulig problemstilling, som tog sit afsæt i en vurdering af, hvorvidt der var et krav om, at medarbejderen skulle udøve en vis andel af den reelle virksomhedsudøvelse fra dennes hjemmekontor. Denne problemstilling blev undersøgt ved inddragelsen af henholdsvis 127-14 / D (salgschefen), SKM2022.58.SR (schweizisk konsulentvirksomhed) og SKM2018.476.SR (schweizisk salgsmedarbejder). De danske og svenske skattemyndigheder viste sig at være i overensstemmelse i vurderingen herom, da de ikke tillægger problemstillingen nævneværdig værdi, hvormed den begrænsede del af arbejdet, der blev udført fra hjemmet, stadig måtte udgøre en væsentlig og dermed tilstrækkelig del af arbejdet i sin helhed.

I den fortsatte vurdering af fast driftssted, ved brug af hjemmekontor, spiller aktiviteternes tidsudtrækning også en væsentlig rolle. Det ses blandt andet ved, at de respektive skattemyndigheder tillægger kommentar 28 stor vægt ved vurderingen på trods af, at dette ikke er eksplicit aftalt praksis. Dermed får seks måneders reglen en central rolle ved vurderingen i både dansk og udenlandsk praksis. Det kommer blandt andre til udtryk i SKM2020.208.SR (tysk salgsselskab), hvor arbejdet var begrænset til seks måneder. Dette betød, at der skulle foretages en nøje vurdering af, om dette var en tilstrækkelig tidsudstrækning til at statuere fast driftssted.

Det kunne udledes, at de danske skattemyndigheder som udgangspunkt ikke vurderede, at det var tilstrækkeligt til at statuere fast driftssted, men den formodede hensigt om fortsat virke i Danmark resulterede i, at principperne i kommentar 28 til OECD's MDBO art. 5 blev anset som værende opfyldt. Ligeledes må det i 72-20 / D (Investeringschefen) antages, at de svenske skattemyndigheder tillagde princippet om minimum seks måneder høj vægt, da spørger blev bevilget tilladelse til fortsat at arbejde tre måneder årligt i en periode på to år, hvormed spørger ikke ville overskride grænsen. Det kan udledes, at hvor der ikke er tale om en tidsbegrænsning af enten ansættelsesforholdet eller

den egentlige virksomhedsudøvelse, og at aktiviteterne endvidere udøves fra en fast lokation, er de respektive skattemyndigheder enige i, at betingelsen om fast i tid og sted er opfyldt.

Ved anvendelsen af kriteriet om, at foretagendets virksomhed helt eller delvist skal udøves fra det faste forretningssted, har det vist sig, at der i afhandlingens gennemgåede svenske praksis, i overensstemmelse med det gennemgåede danske praksis, bliver foretaget en konkret vurdering af de udøvede aktiviteter tilknytning til foretagendets egentlige kernevirksomhed. Denne betingelse er dermed opfyldt i de tilfælde, hvor aktiviteterne i hjemmet falder under foretagendets kernevirksomhed og desuden ikke er af en så ubetydelig karakter, at det ikke er væsentligt for foretagendets drift i sin helhed. I de tilfælde, hvor medarbejderen i forlængelse af sin ansættelse er underlagt instruktionsbeføjelser fra foretagendet, og dermed, som regel, vil udøve aktiviteter på vegne af foretagendet, vil medarbejderen naturligvis udøve foretagendets virksomhed fra forretningsstedet i kildelandet – for så vidt gælder, at dette ikke falder under undtagelsen i art. 5, stk. 4.

Den reelle vurdering angående betingelsen om virksomhedsudøvelse vil ofte i praksis foretages i sammenhæng med skattemyndighedernes stillingtagen til, hvorvidt medarbejderens aktiviteter er af forberedende eller hjælpende karakter.

Dette aspekt af den samlede vurdering kommer f.eks. til udtryk i sagerne SKM2019.547.SR (boligtilbehørssalgsvirksomheden) og Gates-sagen (Sverige). Begge sager tager sit udgangspunkt i et foretagende, som har ansat en medarbejder i en anden stat, og hvor medarbejderens aktiviteter i kildelandet ledte til en større diskussion af, hvorvidt disse var af forberedende eller hjælpende karakter. Gates-sagen differentierer sig dog ved ikke at tage sit udgangspunkt i et hjemmekontor, men principperne antages stadig at kunne gøre sig gældende ved netop sådan en situation. De respektive medarbejders aktiviteter antages at være sammenlignelige, da de begge tager sit udgangspunkt i en generel understøttelse af foretagendets drift. I den danske sag er medarbejderens aktiviteter, navnlig planlægning af biludstillinger, oplæring af sælgere, generel kundepleje mv, hvor den svenske medarbejders aktiviteter lignende bestod af at øge fondens politiske samarbejde samt generelt at kommunikere fondens interesser.

I SKM2019.460.SR (back-office medarbejderen) fremgik det, at der fandtes at foregå en vis form for virksomhedsudøvelse igennem hjemmekontoret. Det fandtes dog slutningsvis, at dette arbejde var af forberedende eller hjælpende karakter. Samme argumentation og synspunkt gjorde sig gældende i 127-14 / D (salgschefen), hvorfor det ud fra disse afgørelser må antages, at skattemyndighederne i

henholdsvis Sverige og Danmark behandler reglerne ens. Sagerne adskiller sig ved, at man i den svenske dom statuerede fast driftssted, da aktiviteten fra hjemmekontoret var identisk med foretagendets kernevirkksomhed, som i sin egen natur udgjorde aktiviteter af forberedende eller hjælpende karakter. Med baggrund i dette kunne der argumenteres for, at sagens omstændigheder formentlig, uden at dette fremgår eksplicit af ordlyden, er behandlet med udgangspunkt i kommentarer 59 til OECD's MDBO art. 5. Herefter ville hjemmekontoret kunne udgøre et fast driftssted på trods af, at det i realiteten udøver aktiviteter af en forberedende eller hjælpende karakter.

I begge tilfælde fandt skattemyndighederne det altså relevant at foretage en undersøgelse af aktiviteterne art for at kunne klarlægge, hvorvidt foretagendets virksomhed blev udøvet fra forretningsstedet, jf. følgende citat fra SKM2019.547.SR (boligtilbehørssalgsvirksomheden): *“Ved vurderingen af, hvorvidt virksomheden helt eller delvist drives fra det faste sted, skal hensyn tages til overenskomstens art. 5, par. 4 i henhold til hvilken virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter (...) ikke konstituerer driftssted.”*

Aktiviteterne blev i begge tilfælde vurderet som værende af forberedende eller hjælpende karakter, da det var besværligt at tilskrive de af medarbejderne udøvede aktiviteter nogen reel del af foretagendets generede overskud. Aktiviteterne differentierede sig i sin natur tilstrækkeligt fra foretagendets kernevirkksomhed. Argumentationen i begge sager er i tråd med kommentarernes pkt. 58-60.

Afslutningsvist kan det udledes af aktiviteterne art, at de af den danske medarbejder udøvede aktiviteter, formentlig falder under betegnelse *forberedende*, da ansættelsesforholdet er begrænset med 22 måneder, jf. Den i sagen oplyste kontrakt. Dette er i overensstemmelse med kommentar 60, 2. pkt.: *“Eftersom forberedende virksomhed ligger forud for anden virksomhed, vil den ofte blive udøvet i løbet af en forholdsvis kort periode, og varigheden af denne periode bestemmes af arten af foretagendets primære virkeområde.”* Derimod må de udøvede aktiviteter i Gates-sagen falde under betegnelsen *hjælpende* art, da disse udøves som en vedvarende understøttelse af foretagendets kernevirkksomhed, og at der, modsat det danske tilfælde, ikke foreligger en begrænsning i ansættelsesforholdet.

Ultimativt har det samme resultat, hvorvidt aktiviteten er af forberedende eller hjælpende karakter. Med udgangspunkt i ovenstående afgørelser fra henholdsvis Danmark og Sverige ses det da også, at ved vurderingen af, om der foreligger en form for virksomhedsudøvelse, er det væsentligt at lave denne vurdering i sammenhæng med den negative afgrænsning for fast driftssted, i art. 5, stk. 4, og hjælpende eller forberedende karakter.

Generelt har den komparative undersøgelse resulteret i, at der formentlig kan udledes en fælles tilgang ved fortolkningen af OECD's bestemmelser om fast driftssted hos de danske og svenske skattemyndigheder. Dette kommer særligt til udtryk ved vurdering af, om et hjemmekontor kan udgøre et fast forretningssted. Her fremgår det, at hensyn til de faktiske omstændigheder og vurderingen heraf er sammenfaldende. Specielt dispositionskravet indtager en central rolle ved vurderingen i sin helhed, herunder ligeledes interesse-spørgsmålet som tidligere anført. Det må antages, at Sverige såvel som Danmark falder under den kategori af lande, som har en generel lempelig tilgang til at statuere fast driftssted, da der i det gennemgåede praksis er generel enighed om, at der ikke nødvendigvis skal være en betydelig tilknytning til kildelandet til stede.

9.3. Spansk praksis sammenholdt med dansk/svensk praksis

Der kan udledes nogle klare fællestræk i de danske og svenske afgørelser, hvilket stemmer overens med den af litteraturen beskrevne fælles nordiske tradition og tilgang til fortolkning af regler. Det findes derfor interessant at foretage en analyse af en afgørelse fra en skattemyndighed uden for Norden, med henblik på at kunne udlede hvorvidt disse behandler problemstillingen på samme vis, eller om der forekommer variationer i fortolkningen af OECD's bestemmelser.

Der tages i afsnittets videre forløb udgangspunkt i V-0066-22, da der i denne forekommer elementer, som må siges at være sammenfaldende med de danske og svenske afgørelser. Endvidere er V-0066-22 et udtryk for praksis af nyere karakter, som netop tager stilling til behandlingen af hjemmekontorer ud fra OECD's regler om fast driftssted. General Directorate of Taxes tog i sagen stilling til omstændighederne, og er en spansk myndighed under det spanske finansministerium.⁸⁴

De spanske skattemyndigheder traf i V-0066-22 afgørelse om, hvorvidt en britisk lønmodtagers hjemmearbejde, fra sit feriehus i Spanien, ville udgøre fast driftssted. Den britiske lønmodtager havde i starten af 2020 taget ophold i sit feriehus i Spanien, og vedkommende blev i forbindelse med COVID-19 tvunget til at arbejde fra selv samme feriehus grundet restriktioner – der var ingen ændring i arbejdsopgaverne og ingen økonomisk kompensation fra arbejdsgiveren. Da restriktionerne blev ophævet, og medarbejderen havde mulighed for at rejse hjem, valgte denne at fortsætte sit arbejde fra feriehuset, trods at arbejdsgiveren ønskede ham tilbage til London, hvor denne stadig havde kontorplads til rådighed.

⁸⁴ <https://www.hacienda.gob.es/en-GB/Areas%20Tematicas/Impuestos/Paginas/default.aspx>

Det ovenstående giver udtryk for, at de spanske skattemyndigheder ligeledes tillægger kriteriet om rådighed over forretningsstedet en stor betydning. Vurderingen havde sit fokus på, i hvis interesse hjemmekontoret er etableret - set i lyset af kommentar 18 til OECD's MDBO. Dette følger i tråd med den praksis, der er set hos de danske skattemyndigheder ved vurderingen af, om et forretningssted er til rådighed, når dette fremstår som medarbejderens hjemmekontor. Dette kunne blandt andet udledes af SKM2021.584.SR (tysk nonprofitorganisation). Ligeledes følger dette også den linje, der er blevet lagt af de svenske skattemyndigheder. Her kunne det blandt andet ses i 127-14 / D (salgschefen), at medarbejderens interesse i at arbejde hjemmefra blev tillagt vægt. Det blev imidlertid i den svenske afgørelse vægtet højere, at det udenlandske selskab havde en interesse i, at medarbejderen arbejdede fra sit hjemmekontor i Sverige.

Skattemyndighederne ser yderligere på, om der er stillet et kontor til rådighed for medarbejderen i selskabets domicilland i henhold til kommentar 19. Samme praksis kan således også udledes fra de danske skattemyndigheder, igen i sagen om den tyske nonprofitorganisation, SKM2021.584.SR. Her var der stillet kontor til rådighed i Tyskland, hvorfor de danske skattemyndigheder ikke mente, at hjemmekontoret kunne siges at være til foretagendets rådighed, jf. princippet i kommentar 19 til OECD's MDBO art. 5. Denne vurdering foretog de spanske skattemyndigheder ved stillingtagen til den britiske medarbejders hjemmekontor i feriehuset. Denne vurdering af, i hvis interesse arrangementet var kommet i stand, blev stærkt underbygget af, at den britiske medarbejder valgte at opsiges sin stilling, da foretagendet bad denne vende hjem til Storbritannien.

Samlet kan det udledes, at de spanske myndigheder behandler problemstillingen om fast forretningssted, med udgangspunkt i samme argumentationer og diskussioner, som man ser det i de nordiske afgørelser. Der er her navnlig tale om, at der ikke nødvendigvis kan udledes en generel tendens i de spanske skattemyndigheders vurdering, men snarere en indikation på, at der er et sammenfald i fortolkningen af OECD's regler, hvad angår de i afhandlingen behandlede lande.

10. Konklusion

Afhandlingens fokus har været at undersøge, hvornår der kan statueres fast driftssted ved lønmodtagers brug af hjemmekontor. Det fandtes relevant at foretage en vurdering af, hvad der reelt skal forstås ved et hjemmekontor, herunder specielt *hjemmearbejde*. Det blev undersøgt, og fastlagt, i afsnit 5, at der ikke var nogen egentlig definition af hjemmearbejde. Kommunernes Landsforening har en kort beskrivelse i deres rammeaftale.⁸⁵ Det har dog vist sig, at de danske og udenlandske skattemyndigheder, ikke tillægger begrebet *hjemmearbejde* megen vægt, hvorfor der heller ikke i det af afhandlingen gennemgåede praksis fremgår en egentlig præcisering heraf fra skattemyndighederne. Det må med baggrund heri antages, at den egentlige definition af hjemmearbejde ikke har nogen væsentlig betydning – i praksis vil der navnlig være tale om hjemmearbejde, for så vidt gælder udøvelse af erhvervsmæssige aktiviteter fra arbejdstagers bopæl.

For behandlingen af problemformuleringen var det væsentligt at klarlægge, hvordan de danske interne regler skal fortolkes. Den danske interne bestemmelse i SEL § 2, stk.1, litra a vedrørende fast driftssted blev ved lov, nr. 1835 af 9. december 2020, ajourført, så denne fremstår som værende i overensstemmelse med den af OECD's MDBO 2017 fremgående definition i art. 5, stk. 1. Herudover blev der yderligere tilføjet en efterspurgt definition i den danske interne bestemmelse, så det ikke længere blot fremgik heraf, at denne skulle fortolkes efter art. 5, stk. 1. Dette tillod afhandlingen at fokusere undersøgelsen af hjemmekontorers mulighed for at udgøre et fast driftssted med udgangspunkt i OECD's regler.

Afhandlingen har fastlagt, hvilke objektive betingelser der skal opfyldes for, at der kan statueres fast driftssted for en medarbejders hjemmekontor i et andet land end selskabets domicilland. Der er her tale om, at medarbejderens hjemmekontor skal 1) udgøre et forretningssted, 2) være fast i tid og sted og 3) udøve foretagendets virksomhed, jf. art. 5, stk. 1., og kommentar 6 hertil.

Det har i undersøgelsen af retspraksis med fokus på første kriterie vist sig, at har foretagendet et lokale eller blot et givent areal til sin rådighed, kan dette udgøre et forretningssted. Dette er en gennemgående diskussion, som viser sig i praksis at være aldeles central. Det i afhandlingen

⁸⁵ KL Forhandlingsfællesskabet: Rammeaftale om tele- og hjemmearbejde.

gennemgåede praksis tager sit afsæt i kommentar 11 til OECD's MDBO, hvori der ikke er opstillet en betingelse om, at foretagendet skal eje eller på anden måde have en juridisk råderet over lokalet eller arealet. Dette bringer diskussionen videre til kommentarernes pkt. 12 og pkt. 18, hvoraf det fremgår, at foretagendets blotte tilstedeværelse ikke er tilstrækkeligt til at statuere fast driftssted. Der foreligger altså i kommentar 12 et dispositionskrav, hvorefter foretagendet i en eller anden grad skal have beføjelse til at disponere over lokalet eller arealet. Denne vurdering forekommer i den gennemgåede praksis, både dansk såvel som svensk, i et væld af afskygninger, herunder blandt andet parternes individuelle interesse i forbindelse med etableringen eller om hjemmearbejdet enten implicit eller eksplicit fremgår af en eventuel ansættelseskontrakt.

For så vidt hjemmekontoret hovedsageligt er etableret med udgangspunkt i medarbejderens private interesse er i visse henseender tilstrækkeligt til, at foretagendet ikke vurderes at kunne disponere over forretningsstedet. Dog har det vist sig, at foretagendets interesse i etablering af forretningsstedet har en væsentlig rolle i den samlede vurderingen heraf. Det er selvsagt ikke tilstrækkeligt til ikke at statuere fast driftssted, at medarbejderen har en privat interesse, hvis det blot kan dokumenteres, at foretagendet har en enten direkte eller indirekte interesse i, eller fordel af at udøve sin virksomhed gennem et forretningssted i kildelandet.

Det kan konkluderes, at dispositionskravet indtager en central rolle ved vurderingen af fast driftssted i forbindelse med brugen af hjemmekontor – sandsynligvis med afsæt i, at dette foregår fra medarbejderens private bopæl, som foretagendet ingen juridisk råderet har over. Dette differentierer sig i høj grad fra det, der ellers har kunne udledes af litteraturen, hvoraf det fremgår, at dispositionskravet i almindelighed er af en lempelig karakter i administrativ praksis.

Det kan antages, at blot en meget lille del af den totale virksomhedsudøvelse skal udøves fra hjemmekontoret, for at dette er tilstrækkeligt til at statuere fast driftssted i de tilfælde, hvor de resterende betingelser er opfyldt. Dermed spiller det ikke nogen rolle, at medarbejderen hovedsageligt arbejder fra andre steder, værende dette kunders kontorer med videre, når de aktiviteter, der udøves fra hjemmet, blot udgør selvstændig og væsentlig del for foretagendets virksomhed. Det kan derfor udledes, at hjemmekontoret udgør det fysiske og statiske element, der kan resultere i et fast forretningssted, uanset om dette udgør det primære sted for virksomhedsudøvelsen.

Hvad angår kravet om en tilstrækkelig fast geografisk og tidsmæssig karakter, kan det udledes, at skattemyndighederne ofte finder dette hensyn opfyldt. Et hjemmekontor er geografisk statisk, hvorfor dette hensyn ved vurdering i almindelighed vil være opfyldt allerede på baggrund af dette. Dermed sagt, at hvis aktiviteten ved et hjemmekontor strækker sig over seks måneder (eller mere), vil der som udgangspunkt være tale om, at det faste geografiske og tidsmæssige aspekt er opfyldt. Det kunne udledes, at landende ved fortolkning af det tidsmæssige aspekt anvender princippet i kommentar 28, hvori grænsen på de seks måneder fremgår.

Der er navnlig ikke tale om aftalt praksis, hvad angår anvendelsen af denne regel. Det kan dog udledes, at der i praksis alligevel er konsensus om, at de seks måneder udgør skæringstidspunktet. Omvendt kan det siges, at hvor en aktivitet ikke strækker sig videre end seks måneder, er der overvejende støtte i praksis til, at dette ikke opfylder betingelsen. Desuden har det vist sig også at være tilfældet, at den blotte formodning om fortsat virke, der strækker sig udover de seks måneder, er tilstrækkeligt til at opfylde det tidsmæssige kriterie. Ligeledes gælder denne tidsmæssige betingelse, såfremt der er tale om tilbagevendende karakter. Sporadisk udøvelse af virksomhed i kildelandet, som kumulativt udgør en periode på mere end seks måneder, må derfor yderligere resultere i, at det tidsmæssige kriterie er opfyldt.

Afsluttende om betingelsen kan det siges, at hvor der ikke af omstændighederne fremgår en tidsmæssig begrænsning i ansættelsesforholdet, og hvor aktiviteterne udøves fra et hjemmekontor, vil dette i altovervejende grad resultere i fast forretningssted, for så vidt gælder at de øvrige betingelser i art. 5, stk. 1 er opfyldt.

Det sidste kriterie ved vurderingen af fast driftssted efter det primære kriterium i art. 5, stk. 1., er foretagendets udøvelse af virksomhed gennem forretningsstedet, jf. kommentar 6. Dette kan forekomme i flere variationer. Som det følger af kommentar 39, vil det i de fleste tilfælde være driftsherren eller ansatte i foretagendet, der udøver foretagendets virksomhed. Dette er specielt tilfældet ved hjemmekontorer, hvor det da også fremgår af praksis, at det netop typisk er medarbejdere, der udfører en aktivitet for foretagendet gennem disses hjemmekontorer. Kriteriet om virksomhedsudøvelse fra forretningsstedet vil ofte være opfyldt i de tilfælde, hvor foretagendet vurderes at være underforstået med hjemmearbejdet. Dette ses specielt i praksis, hvor hjemmearbejdet fremgår af ansættelseskontrakten, eller hvor foretagendet undlader at stille kontorplads til rådighed for medarbejderen i

domicillandet. Betingelsen om virksomhedsudøvelse vil som udgangspunkt være opfyldt, hvor de pågældende aktiviteter udgør en del af foretagendets kernevirkomhed og endvidere udgør en selvstændig og vigtig del heraf.

Det ses dog væsentligt at få klarlagt, hvilken karakter virksomhedsudøvelsen har. Det har kunnet udledes af afhandlingens undersøgelse, at henholdsvis virksomhedsudøvelse og vurderingen af forberedende eller hjælpende art oftest behandles i forlængelse af hinanden. Er det en indadrettet aktivitet, vil dette oftest kunne kategoriseres som værende af forberedende eller hjælpende karakter, hvorfor dette oftest behandles efter reglerne i art. 5, stk. 4. Modsætningsvist har det vist sig, at de tilfælde, hvor virksomhedsudøvelsen har været udadrettet, har det ofte været en del af foretagendets kerneaktivitet, hvormed en del af foretagendets overskud kan tilskrives hjemmekontoret i kildelandet.

Det har ligeledes vist sig, at der er tilfælde, hvor virksomhedsudøvelsen fra hjemmekontorer har været af forberedende eller hjælpende art og dermed som udgangspunkt ville falde under art. 5, stk. 4, men at denne aktivitet samtidig har været identisk med foretagendets kernevirkomheden i almindelighed. Dette vil i praksis medføre, at der ville være tale om fast driftssted, hvilket også falder ind under sontringen i kommentar 59.

Afhandlingen har foretaget en komparativ analyse af, hvordan Danmark og Sverige behandler problemstillingen om fast driftssted som følge af hjemmekontorer. Desuden bidrog den spanske afgørelse på illustrativt vis, hvorved det kunne udledes, at end også Spanien vurderer og fortolker ud fra den tilgang, som ses i praksis i Danmark og Sverige. Det kan ud fra analysen konkluderes, at landene i høj grad følger den samme argumentation i forbindelse med de tre kriterier, som OECD's opstiller i kommentar 6. Der kan ud fra de bindende svar og forhåndsmeddelelser ses en klar konsensus om, hvilke hensyn og overvejelser der skal tages ved vurderingen af fast driftssted i forbindelse med brugen af hjemmekontor. Der er i praksis en generel tendens til, at behandlingen af visse kriterier får en sammenfaldende karakter. Dette kommer specielt til udtryk hvad angår vurderingen af dispositionskravet og den underliggende interesse-diskussion samt vurderingen af virksomhedsudøvelse fra forretningsstedet contra undtagelsen om aktiviteter af forberedende eller hjælpende karakter.

Litteraturliste

Bøger:

Blume, Peter. (2014). Retssystemet og juridisk metode (2. udgave). Jurist- og Økonomiforbundets Forlag.

Bolander, Jane., Langhave, Inge., Madsen, Liselotte., Nørgaard Lauersen, Anders. (2021). Lærebog om indkomstskat (19. udgave). Djøf Forlag.

Brooks, Christopher T., Elert, Nicole. (2014) German Employment Law. (1. Udgave). Walter de Gruyter GmbH, Berlin/Boston.

Bundgaard, Jakob. (2006). Skatteret & Civilret. Forlaget Thomson A/S.

Michelsen, Aage., Svendgaard Dalgas, Anja. & Nørgaard Laursen, Anders. (2017). International Skatteret (4. udg.). Karnov Group.

Munk-Hansen, Carsten. (2018). Retsvidenskabsteori (2. udgave). Jurist- og Økonomiforbundets Forlag.

Munk-Hansen, Carsten. (2017). Den juridiske løsning (1. udgave). Jurist- og Økonomiforbundets Forlag.

Nørgaard, Anders Lauersen. (2011). Fast driftssted. (1. Udgave). Jurist- og Økonomiforbundets Forlag.

Zweigert, Konrad., Kötz, Hein., (oversat af: Wier, Tony). (1987). Introduction to Comparative Law. (2. Udgave). Oxford University Press Inc., New York.

Artikler:

Nørgaard Lauersen, Anders. SR.2018.0111. Karnov Group. (2018)

Nørgaard Lauersen, Anders. SR.2019.0184. Karnov Group. (2019)

Nørgaard Lauersen, Anders. RR.10.2021.22. Karnov Group. (2021)

Hjemmesider:

Ernst & Young, Artikel: Spain's Tax Authority issues ruling on remote workers and permanent establishments during and after COVID-19 restrictions: Lokaliseret og besøgt første gang 30-03-2022:

- <https://taxnews.ey.com/news/2022-0162-spains-tax-authority-issues-ruling-on-remote-workers-and-permanent-establishments-during-and-after-COVID-19-restrictions?uAlertID=Sd%2FG8rua1oj6%2F158EZ2AiA%3D%3D>

Fernandez, Miguel. B Law & Tax International Tax & Legal Advisors. International Tax Advisor: Binding consultation on whether or not a permanent establishment exists: Lokaliseret og besøgt første gang 30-03-2022:

- <https://www.blaw.es/en/international-tax-advisor-binding-consultation-on-whether-or-not-a-permanent-establishment-exists/>

González, Eduardo. Viñas, Ángel. European Tax Blog. The potential Spanish permanent establishment of remote workers during and after COVID-19: Lokaliseret og besøgt første gang 30-03-2022:

- <https://www.eurotaxblog.com/post/102hldx/the-potential-spanish-permanent-establishment-of-remote-workers-during-and-after>

Högsta förvaltningsdomstolen: Lokaliseret og besøgt første gang 18-04-2022:

- <https://www.domstol.se/hogsta-forvaltningsdomstolen/>

McKinsey & Company: The future of work after COVID-19: Lokaliseret og besøgt første gang 03-05-2022:

- https://www.mckinsey.com/featured-insights/future-of-work/the-future-of-work-after-COVID-19?fbclid=IwAR236zSFZcExB8Q3rUBBX1_ICLkUXc0pgsNrluedcUt1jf-Bs_2K7J71a9M

OECD Action 1: Lokaliseret og besøgt første gang 07-04-2022:

- <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>

Bekendtgørelse af selskabsskatteloven (LBK nr. 251 af 22/02/2021)

Bekendtgørelse af kildeskatteloven (LBK nr. 824 af 28/04/2021)

Rapporter:

KL Forhandlingsfællesskabet. Rammeaftale om tele- og hjemmearbejde. (2015)

Den juridiske vejledning (2022):

DJV C.C.1.2.1

DJV C.D.1.2.2

DJV C.F.8.2.1

DJV C.F.8.2.2.5.2.1

DJV C.F.8.3.1

Sagsregister

Dansk:

Domstolspraksis

TFS2001.407.LSR

SKM2017.460.BR

SKM2019.185.ØLR

SKM2019.343.VLR

Administrativ praksis

SKM2015.634.SR

SKM2018.476.SR

SKM2018.618.SR

SKM2019.263.SR

SKM2019.448.SR

SKM2019.460.SR

SKM2019.547.SR

SKM2020.208.SR

SKM2020.433.SR

SKM2021.213.SR

SKM2021.539.SR

SKM2021.584.SR

SKM2022.58.SR

Svensk:

72-20 / D

127-14 / D

99-07 / D

HFD 2018 ref. 78, mål nr.: 1669/18

Spansk:

V-0066-22